SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

COMMISSIONE FINANZE DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

Disegno di legge C. 1038 presentato il 23 marzo 2023

dal Ministro dell'Economia e delle Finanze

Proposta di legge d'iniziativa presentata il 13 ottobre 2022

dai deputati Marattin e Costa C. 75

Testimonianza del Prof. Avv. Franco Paparella

Professore ordinario di diritto tributario

Dipartimento di Diritto ed Economia delle Attività Produttive

Sapienza, Università di Roma

Roma, 31 maggio 2023

Indice: *1. Note introduttive. – 2. La struttura della delega del Governo: i principi generali. – 3. Segue: il sistema dei singoli tributi. – 3.1. Segue: le misure in materia di IRPEF – 3.2. Segue: le misure in materia di IRES. 3.3. – Segue: le misure in materia di IRAP. – 3.4. Segue: le "altre disposizioni". – 4. Segue: i procedimenti e le sanzioni.*

1. – **Note introduttive**.

Sebbene entrambe riguardino la medesima materia, dal punto di vista metodologico, è oggettivamente difficile esaminare congiuntamente le due iniziative legislative perché presentano sensibili differenze sul piano dei contenuti e della tecnica legislativa.

Infatti, il disegno di legge C. 1038 presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (d'ora in avanti, per semplicità, la "**delega del Governo**") è più ampio della proposta di legge d'iniziativa dei deputati Marattin e Costa C. 75 (d'ora in avanti, per semplicità, la "**proposta Marattin**") e, inoltre, in molti casi, i principi di delega sono formulati con tecnica legislativa assai minuziosa, rendendo chiari ed univoci gli obiettivi perseguiti.

Per questa ragione, è necessaria una scelta in merito al documento al quale riferirsi e la maggiore completezza impone di occuparsi della delega del Governo non senza aver evidenziato un aspetto di carattere generale.

Nonostante l'ampiezza dell'ambito di applicazione, la delega del Governo ha abbandonato l'obiettivo di una revisione, ampia e generalizzata, del catasto previsto dall'art. 6 della proposta Marattin. Non è dato conoscere le ragioni di tale scelta e non si può nemmeno escludere che essa sia stata dettata da talune soluzioni di dubbia razionalità (prima fra tutte, la doppia rendita, con la previsione di una "effettiva" ma temporaneamente sospesa ai fini fiscali) delineate dall'art. 6 oppure, più semplicemente, dal rischio di un aumento generalizzato della pressione fiscale sul bene-casa, incluse quelle di residenza (la cosiddetta prima casa).

È certo però che, come auspicato da più parti da tempo risalente, la materia merita di essere radicalmente rivista perché è pacifico che è intervenuto un arretramento generale del sistema catastale, frutto anche di rivalutazioni automatiche ed acritiche del passato, le revisioni delle rendite d'ufficio hanno dato luogo ad un contenzioso vasto, il sistema DOCFA ha mostrato evidenti limiti e le attenzioni non possono essere esclusivamente indirizzate agli immobili cosiddetti "fantasma".

In questo ambito, peraltro, un ausilio decisivo potrebbe essere fornito dalle tecnologie digitali moderne, trattandosi degli strumenti più adeguati a gestire operazioni massive che richiedono continui aggiornamenti, nuove informazioni e criteri valutativi moderni (basti pensare solo alle informazioni sull'efficienza energetica e sui criteri di sostenibilità ambientale, che pure possono influenzare il valore degli immobili) senza nemmeno scomodare le nuove frontiere del catasto tridimensionale [1].

Tanto brevemente precisato è possibile passare all'esame degli aspetti generali della delega del Governo, con riserva di elaborare documenti più analitici, anche su argomenti specifici, se ritenuti di interesse.

2. – La struttura della delega del Governo: i principi generali.

L'ampiezza e l'obiettivo ambizioso della delega appare, in primo luogo, dalla struttura articolata in tre Titoli:

a) il primo è riservato ai "*principi generali*" (artt. 1-4);
b) il secondo è riservato al sistema dei singoli tributi (artt. 5-13);
c) il terzo, infine, si occupa dei procedimenti di attuazione dei tributi e delle sanzioni (artt. 14-19).

La prima parte della delega è complessivamente apprezzabile sebbene in qualche parte ridondante, se non inutile [2].

In merito all'art. 1, la scelta di procedere comunque all'adozione del decreto legislativo da parte del Governo se le Commissioni parlamentari competenti non si esprimono nel termine di dieci giorni dall'invio delle osservazioni o dei testi modificati può favorire perplessità (ed in questo non vi è alcuna differenza rispetto all'art. 1 della proposta Marattin) mentre è condivisibile l'opzione – già adottata nel passato per altre leggi delega – di prevedere una sorta di ultrattività della delega per i ventiquattro mesi successivi alla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi allo scopo di intervenire rapidamente con correzioni e modifiche.

---

[1] Al riguardo, sia consentito di rinviare a PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 617; DEL FEDERICO-PAPARELLA, *Diritto tributario digitale*, Pacini Giuridica, 2023, 241.

[2] Ad esempio, il secondo periodo del punto 1 dell'art. 1 dispone che "*I decreti legislativi di cui al presente articolo sono adottati, nel rispetto dei princìpi costituzionali nonché dell'ordinamento dell'Unione europea e del diritto internazionale, sulla base dei princìpi e criteri direttivi generali di cui agli articoli 2 e 3 e dei princìpi e criteri direttivi specifici di cui agli articoli da 4 a 19*" ma quantomeno la prima parte è una circostanza obbligata che non consente scelte diverse.

L'art. 2 richiama taluni principi generali dell'ordinamento interno ed al riguardo si rappresenta quanto segue.

Il primo comma, lett. c), numero 2), si propone "*l'eliminazione di micro-tributi*" e si precisa che l'intervento riguarda "*quelli per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultano elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato, assicurando le opportune compensazioni di gettito nell'ambito dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge*". In letteratura o in altre fonti qualificate non si dispone di una nozione di "micro-tributo" per cui essi dovranno essere individuati in base ai tre criteri indicati dalla legge delega e cioè:

i) l'esiguità del gettito;

ii) l'esosità dei costi di adempimento per il contribuente;

iii) la possibilità di reperire risorse equivalenti nel contesto attuativo della delega.

L'obiettivo della delega è meritevole ma la formulazione del principio è ambigua perché obbliga ad una ricognizione tipologica che non consente di valorizzare le funzioni sistematiche o di razionalità del sistema di taluni tributi che possono essere considerati minori (ad esempio, la tassa dovuta per gli atti notarili nonché l'imposta sulle successioni e donazioni che produce un gettito molto esiguo e richiede costi di adempimento non irrisori per i contribuenti in ragione del ruolo che assumono gli intermediari). In altre parole, l'"eliminazione" automatica e non selettiva può determinare incongruenze sul piano sistematico ed in questo senso la delega non sembra consentire nemmeno gli accorpamenti o gli assorbimenti con altri tributi, dalla natura equivalente, in base all'esperienza dell'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 [3].

Un secondo profilo meritevole di un ripensamento è il principio previsto sempre all'art. 2, primo comma, lett. e), laddove si intende "*assicurare un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità, fermo restando quanto previsto dagli articoli 5 e 6 della legge 22 giugno 2016, n. 112*" (ovvero la legge cosiddetta "Dopo di noi").

In particolare, non si comprende la *ratio* dell'inciso "*fermo restando quanto previsto dagli articoli 5 e 6 della legge 22 giugno 2016, n. 112*" perché si tratta di una disciplina

[3] In materia è proficua richiamare la scelta del legislatore con l'art. 10 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in quanto è stata realizzata una apprezzabile operazione di semplificazione introducendo fattispecie di "esenzione", secondo un innovativo criterio di assorbimento funzionale nella tassazione in misura proporzionale dell'imposta di registro, senza procedere all'eliminazione di tributi, che, dunque, al di fuori di tali fattispecie hanno mantenuto la loro funzione.

limitata all'imposta sulle successioni e donazioni e lascia, dunque, ritenere che il "*trattamento particolare*" (sicuramente traducibile in un "*regime agevolato*") non riguardi tutti i tributi relativi agli atti di trasferimento e di destinazione di beni e diritti ed a prescindere dalla causa (liberale o onerosa) [4].

Sul piano soggettivo, inoltre, per evitare abusi, sarebbe necessario che il riferimento alla categoria delle persone con disabilità grave sia integrato con il rinvio all'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ed all'accertamento della disabilità secondo le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge.

Sebbene la denominazione del Titolo I richiami i tempi di attuazione non esiste una disciplina puntuale in materia fatto salvo quanto chiarito in merito all'ultrattività della delega.

In proposito, una scelta spesso inutilmente raccomandata nel passato (non preclusa dalla legge delega ma nemmeno espressamente prevista) è quella di evitare l'entrata in vigore dei singoli decreti attuativi in modo autonomo e progressivo, anche a scadenze diverse e ravvicinate. Infatti, uno dei problemi atavici del diritto tributario è l'eccessiva instabilità e frammentazione dell'ordinamento di diritto positivo ed in un sistema del genere anche la novità più apprezzabile rischia di produrre lo stesso risultato. In questo senso è felice l'esperienza della riforma degli anni Settanta del secolo scorso perché all'elaborazione dei provvedimenti delegati è seguita la loro entrata in vigore contestuale e simultanea (in base due diverse decorrenze) dopo aver concesso il tempo necessario per assimilare le novità legislative ai contribuenti ed agli operatori.

L'ultimo articolo del titolo I (ovvero l'art. 4) si occupa dello Statuto dei diritti ed è una delle parti della delega che si lasciano più apprezzare perché si fa carico di un complesso di questioni spesso risolte in modo irrazionale dalla giurisprudenza. Non possono che accogliersi con favore, quindi, le novità in tema di:

a) obbligo di motivazione, anche mediante l'indicazione delle prove, con l'avvertenza che occorrerebbe:
    1) sostituire l'espressione "*su cui si fonda la pretesa*" con quella "*su cui si fondano le violazioni contestate*";

[4] In questa prospettiva, infatti, sarebbe stato preferibile adottare un'ottica funzionale in modo da estendere il regime di favore a "*tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al trasferimento o destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità ai fini di ogni imposta e tassa*" così da attrarre, ad esempio, anche gli atti dei tutori, degli amministratori di sostegno, ecc.

3) valutare se, oltre alla mera indicazione, può essere introdotto anche l'obbligo di allegazione le prove;

b) legittimo affidamento e certezza del diritto ovvero principi cardini oggetto di cospicui riferimenti della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia UE;

c) diritto di accesso agli atti del procedimento;

d) disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione ed al riguardo potrebbe essere proficuo precisare la generica categoria della "*invalidità*" con quelle della nullità e della annullabilità;

e) l'ampliamento delle ipotesi di autotutela cosiddetta "doverosa" in caso di "*errori manifesti*" ed in questo senso, per identità di *ratio*, occorrere:

   1) precisare che anche il passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole al contribuente non è di ostacolo al potere di riesame;
   2) tra gli "*errori manifesti*" occorre richiamare, a titolo esemplificato le fattispecie previste dal comma 1 dell'art. 2 del DM n. 37 del 1997;
   3) limitare l'ipotesi dell'autotutela sostitutiva ai soli vizi di natura formale dell'atto impositivo.

Tuttavia, con riferimento all'interpello è necessario:

a) introdurre una previsione normativa che preveda, in via generalizzata, termini perentori per la risposta e specifichi gli effetti della loro eventuale inosservanza;

b) rivedere la previsione di cui alla lett. c), n. 3, perché la sostituzione dell'interpello con risposte di altra natura non determina gli stessi effetti giuridici sul piano delle garanzie del contribuente.

Inoltre, desta profonda perplessità la previsione del versamento di un contributo, di ammontare variabile "*in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza*", peraltro "*finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali*" (lett. c, punto 4).

Tale soluzione, infatti, solleva questioni di razionalità e possibili dubbi di conformità rispetto all'art. 23 della Cost. Dal primo punto di vista, si trascura che l'interpello appartiene all'attività di indirizzo dell'Amm. Fin. per cui è discutibile porre un onere a carico del contribuente per la fruizione di un'attività che appartiene ai compiti istituzionali dell'ente impositore. Per le stesse ragioni, inoltre, non è ugualmente condivisibile il vincolo di destinazione in favore delle esigenze del personale delle

agenzie, la cui formazione non può essere posta a carico del contribuente, fermo restando una sorta di discutibile intento dissuasivo al ricorso all'istituto che sembra pervadere la norma.

Infine, la delega è priva di qualsiasi indicazione sia in merito all'ammontare minimo del contributo, sia in ordine ai criteri che determinano la sua variabilità, sia, da ultimo, al peso che, a detto fine, avranno la "*tipologia di contribuente*" oppure il "*valore della questione oggetto dell'istanza*" [5].

Da ultimo, sempre in merito allo Statuto dei diritti del contribuente non è superfluo segnalare che rimane tuttora irrisolto l'ambito applicativo della compensazione anche a causa di tendenze giurisprudenziali assai restrittive. Infatti, sin dall'origine, il primo comma dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 prevede che "*L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*" ma l'ottavo comma prevede che "*Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto*".

Ebbene, dopo oltre venti anni alcun regolamento è stato emanato, continua ad applicarsi in via transitoria la disciplina precedente per cui sarebbe doveroso che tale incompletezza sia sanata nell'ambito di una legge delega così ampia e corposa specificando i criteri (il modello della compensazione civilistica o meno) al quale dovranno attenersi la norma delegata oppure la fonte regolamentare secondaria.

3. – ***Segue*: il sistema dei singoli tributi**.

Il Titolo II della delega si occupa del sistema dei singoli tributi e si propone di intervenire praticamente in tutti i settori dell'imposizione perché comprende l'IRPEF (art. 5), l'IRES (art. 6), l'IVA (art. 7), l'IRAP (art. 8), talune disposizioni principalmente in tema di crisi dell'impresa (art. 9), i tributi indiretti (art. 10), i tributi doganali (art. 11), le accise e le altre imposte sulla produzione ed i consumi (art. 12) ed il settore dei giochi (art. 13).

---

[5] Se mai si intendesse proseguire con questa scelta la delega dovrebbe fissare almeno l'importo minimo e massimo del contributo e stabilire con precisione come operano i due criteri per determinarne l'ammontare.

L'ambito è estremamente vasto, in molti casi molto particolareggiato, per cui è possibile procedere solo per aspetti di carattere generale.

3.1. – *Segue*: le misure in materia di IRPEF.

Il punto più discusso della delega in materia di IRPEF è scolpito al primo comma dell'art. 5 ove è previsto l'obiettivo della "*revisione e la graduale riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica, attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta*": in questa misura si coglie la differenza di impostazione più profonda rispetto alla proposta Marattin che tende dichiaratamente ad inasprire la progressività del tributo personale.

In proposito, è opinione largamente diffusa che l'IRPEF nel corso del tempo abbia perduto la sua originaria connotazione in quanto:

a) il carattere progressivo è stato fortemente compromesso per effetto dell'introduzione di un complesso, sempre più numeroso, di regimi sostitutivi e di ritenute alla fonte a titolo d'imposta, al punto che la progressività oggi è a carico (solo) dei lavoratori dipendenti, dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali;
b) è così venuto meno qualsiasi effetto di equità orizzontale e verticale;
c) anche la distinzione tra le diverse fonti di reddito – ovvero la cosiddetta discriminazione qualitativa secondo la quale i redditi fondati sull'attività lavorativa dovrebbero essere tassati in misura più mite rispetto ai redditi derivanti dal capitale – che all'origine era assicurata dall'ILOR non solo è venuta meno ma, addirittura, opera al contrario nel sistema attuale.

Se mai ce ne fosse bisogno, tale sintetica riflessione è confermata dalla relazione illustrativa ove si legge che l'IRPEF è ora "*caratterizzata da diverse criticità dal punto di vista dell'efficienza e dell'equità della tassazione*" e si precisa che "*attualmente, la base imponibile dell'IRPEF è fortemente erosa in quanto molte categorie di reddito sono sottratte all'imposizione progressiva e sottoposte a tassazione proporzionale*".

Se si muove da questo problema, largamente condiviso, è oggettivamente inconciliabile l'intento di riformare l'IRPEF "*nel rispetto del principio di progressività*" con l'obiettivo di approdare ad una nuova imposta personale ad "*aliquota impositiva*

unica". Trascurando il problema del gettito, infatti, detto modello impositivo, può contribuire a ridurre il peso delle aliquote, ma non consente di preservare la progressività del sistema almeno per quel che si desume dal principio di delega.

In questi termini non sfuggirà che, a fronte di una novità impositiva di grande impatto economico e sociale, la relazione illustrativa riproduce praticamente la formula legislativa senza offrire alcun altro spunto o indicazione funzionale anche solo al disegno più strettamente "politico".

A fronte di questi scarni riferimenti l'individuazione della *ratio* del principio di delega può essere affidata a due ipotesi ricostruttive:

a) da un lato, la misura proposta non sarebbe preordinata a far riacquistare al tributo personale l'originaria connotazione ma a perseguire, più propriamente, altri obiettivi ritenuti prioritari rispetto alla progressività (ad esempio, la riduzione delle aliquote, la semplificazione applicativa oppure la competitività sul piano internazionale secondo l'art. 3, comma 1, lett. d); in sostanza, l'inciso "*nel rispetto del principio di progressività*" non sarebbe l'obiettivo primario ma piuttosto un valore da preservare in via tendenziale, essendo stato già (quasi definitivamente) compromesso da una pluralità di interventi legislativi che non si intendono rimettere in discussione;

b) dall'altro, si potrebbe ritenere che la progressività non sia necessariamente da riferire alla futura IRPEF bensì al "sistema" nel suo complesso, in coerenza con il secondo comma dell'art. 53 della Cost., che pure è richiamato nel principio di delega, ma in questa diversa prospettiva nella delega non si rinvengono misure alternative che, al cospetto di un'imposta personale proporzionale, potrebbero essere comunque in grado di garantire la progressività dell'intero sistema tributario.

In ogni caso, trattandosi di una legge delega ampia ed in molti casi esageratamente dettagliata, è discutibile l'assenza di qualsiasi indicazione sulla misura dell'aliquota [6] perché sembrerebbe riservare ampia discrezionalità al legislatore delegato con possibili problemi di conformità all'assetto costituzionale.

Il futuro passaggio all'"*aliquota impositiva unica*" non è privo di misure transitorie perché il punto 2, lett. a), del primo comma dell'art. 5 indica "*il graduale perseguimento dell'equità orizzontale .... nelle more dell'attuazione della revisione di cui al numero 1)*"

[6] Non è superfluo osservare che le altre leggi delega che nel passato si proponevano di intervenire drasticamente sul sistema delle aliquote dell'IRPEF (con esiti infruttuosi) prevedevano indicazioni molto puntuali.

grazie a talune novità legislative ampiamente condivisibili – ad esempio, la "*medesima area di esenzione fiscale*" [7], la deduzione delle spese necessarie per la produzione del reddito per i titolari di reddito di lavoro dipendente, anche in misura forfettizzata [8], nonché la deduzione integrale dei contributi previdenziali obbligatori – ma, soprattutto, "*l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata su una base imponibile pari alla differenza tra il reddito del periodo d'imposta e il reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai tre periodi d'imposta precedenti, con possibilità di prevedere limiti al reddito agevolabile e un regime peculiare per i titolari di reddito di lavoro dipendente che agevoli l'incremento reddituale realizzato nel periodo d'imposta rispetto a quello precedente*".

In sostanza, nelle more del passaggio al nuovo tributo, si ipotizza una imposta sostitutiva transitoria che tenderebbe a tassare in misura agevolata il maggior reddito dell'esercizio rispetto a quello più alto realizzato negli ultimi tre anni: anche a proposito di questa fattispecie non vi è alcuna indicazione sull'aliquota ipotizzata ed occorre che sia adeguatamente chiarito il concetto di "regime peculiare" per i titolari di reddito dipendente perché sembra prescindere dalla ricchezza effettiva.

Anche tale misura può sicuramente contribuire a ridurre l'incidenza dell'IRPEF ma costituisce un altro duro colpo alla progressività dell'imposta personale che si aggiunge agli altri regimi sostitutivi ipotizzati dalla legge delega.

In definitiva, al di là delle lacune presenti nella formulazione dei principi di delega, le novità in materia di IRPEF possono sollevare perplessità in relazione ai principi derivanti dall'art. 53 della Cost. soprattutto alla luce dell'orientamento della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio che ha rivalutato notevolmente il ruolo del tributo nella prospettiva del principio di solidarietà (*ex* art. 2 della Cost.), ritenendolo una proiezione essenziale ed indefettibile del principio di progressività.

Sempre in tema di IRPEF, inoltre, la delega interviene sulle singole categorie di reddito con interventi complessivamente condivisibili.

---

[7] Trattasi del cosiddetto minimo vitale che correttamente viene concepito in maniera indistinta per tutti i soggetti passivi (ma l'espressione utilizzata dalla delega è "*indipendentemente dalla natura del reddito prodotto*") anche se non si comprende come possa coniugarsi con questo modello la "*priorità per l'equiparazione tra i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione*".

[8] In realtà, un'ipotesi di forfettizzazione è già prevista nell'ordinamento mentre la vera novità sarebbe il passaggio alla deduzione delle spese in forma integrale ed analitica anche se obbliga a controlli più penetranti per tali soggetti passivi.

In questo ambito degna di particolare apprezzamento è la razionalizzazione dei redditi di natura finanziaria e dei rapporti con i redditi diversi. Infatti, la delega, recepisce il modello in essere tra i principali Paesi dell'Europa ed accoglie le ipotesi riformatrici da tempo avanzate dalla dottrina. Indubbiamente potrebbero subentrare problemi legati alla perdita di gettito ma anche questa eventualità è fronteggiabile introducendo limiti alla compensazione delle minusvalenze.

In merito ai redditi diversi è sicuramente apprezzabile la scelta di introdurre regole impositive in merito alla cessione di opere d'arte, al punto 3) della lett. h) dell'art. 5, ma non è chiaro il *discrimen* ai fini della tassazione delle relative plusvalenze a causa di una formulazione molto farraginosa [9].

Sul piano soggettivo, infatti, sono compresi i collezionisti ed i titolari di opere dell'ingegno per cui dovrebbero ritenersi escluse le persone fisiche che non assumono la qualità di "collezionista" ma tale qualificazione è ambigua, incerta e si presta ad interpretazioni difformi. È poi rievocato – quale esimente – l'"intento speculativo" risalente alla riforma degli anni Settanta che notoriamente è stato abolito proprio per le incertezze che ha determinato sul piano applicativo. Infine, non è chiaro se i beni pervenuti per successione o donazione possano anch'essi dare luogo a plusvalenze oppure facciano parte dell'esimente fondata sull'intento speculativo.

Sul piano propositivo, dunque, sarebbe opportuno individuare una soluzione semplificatrice per ovviare alla difficoltà di distinguere il collezionista dal venditore occasionale ed in questa prospettiva potrebbe essere utile introdurre una regola che tassa tutte le plusvalenze superiori ad un determinato ammontare annuo (ad esempio, 50.000 euro), a prescindere dalla qualità del cedente, anche in considerazione della formazione pluriennale della plusvalenza.

Un aspetto sul quale la delega appare lacunosa è la disciplina del reddito d'impresa perché la lett. g) dell'art. 5 si limita ad introdurre un regime impositivo opzionale per gli imprenditori individuali che tende ad estendere l'aliquota proporzionale IRES alle diverse modalità di esercizio dell'impresa, rilevanti anche ai fini IRPEF. Si tratta di una soluzione che è stata più volta prospettata inutilmente nel passato ed implica un complesso di misure di chiusura – che oscillano tra le esigenze di razionalità e la complessità applicativa – per evitare che il regime di favore sia utilizzato di volta in volta per scopi esclusivi di convenienza fiscale.

---

[9] Infatti, nella parte finale dell'articolato si legge "*.... compresi quelli di plusvalenza relativa a ben acquisiti per successione o donazione*".

In ogni caso, con atteggiamento costruttivo, si indicano talune questioni ulteriori che sarebbero meritevoli di una sistemazione normativa, con le conseguenti modifiche alla disciplina della determinazione dell'IRES oppure intervenendo sull'art. 9 della delega:

a) la revisione della disciplina in tema di rinuncia ai crediti da parte del socio per superare la deriva giurisprudenziale favorevole alla tesi del cosiddetto incasso giuridico;
b) la revisione generale delle regole e dei coefficienti di ammortamento [10];
c) la revisione della qualificazione dei diversi contributi in conto capitale per distinguerli in modo più puntuale dai contributi in conto esercizio;
d) la revisione, il riordino e la semplificazione dei diversi regimi forfettari, essendosi soprapposti nel corso del tempo in modo confuso.

3.2. – *Segue*: le misure in materia di IRES.

Nel settore dell'IRES gli interventi ipotizzati sono, tutto sommato, minimali e meritevoli di qualche aggiustamento.

La lett. a) del comma 1 dell'art. 6 introduce una nuova misura agevolata dell'aliquota d'imposta collegata ai nuovi investimenti "*qualificati*" ed alle nuove assunzioni ma il principio di delega non prevede alcuna indicazione per individuare la prima categoria, lasciando così un'eccessiva discrezionalità al legislatore delegato. Inoltre, la formulazione della norma presenta una incongruenza concettuale perché ipotizza che sia l'aliquota d'imposta ad essere "*impiegata in investimenti*" mentre ciò che si destina o si impiega è il reddito imponibile.

Anche il secondo periodo è ambiguo, se non foriero di incertezze, perché il primo periodo già prevede (implicitamente) che per qualsiasi destinazione diversa del reddito prodotto rispetto alle (sole) due modalità indicate tassativamente dalla norma (ad esempio, la distribuzione ai soci) è escluso il beneficio fiscale sicché l'unica vera novità del periodo in esame è l'introduzione di una presunzione di distribuzione ai soci nel caso di accertamento di ricavi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti.

Trattasi di una presunzione irrazionale che non risolve i notevoli problemi originati dalla giurisprudenza e che peraltro è in contrasto con il diverso principio di delega riservato alle società a ristretta base societaria.

---

[10] Incluse le quote su beni di terzi.

Esiste poi un tema atavico sul regime fiscale dell'utilizzo delle perdite ma la delega riserva ben quattro punti alla lett. d), tendenzialmente riferiti alle operazioni straordinarie, senza però perseguire l'intento di riformulare le regole generali a presidio di tale delicato istituto dell'imposizione, ad esempio, per comprendere anche il cosiddetto riporto all'indietro in aderenza alle regole previste in altri Stati UE.

3.3. – ***Segue*: le misure in materia di IRAP.**

L'art. 8 della delega del Governo si propone di superare gradualmente un tributo odioso come l'IRAP ma tale condivisibile finalità non approda *medio tempore* all'abrogazione bensì alla sostituzione con una nuova sovraimposta. Gli elementi caratterizzanti di quest'ultima suscitano perplessità perché:

a) non sono precisati i soggetti passivi dal momento che si indicano delle priorità (società di persone e associazioni tra professionisti), si enunciano "*regole particolari*" per gli enti non commerciali (senza precisare in cosa consisterebbero) e, infine, si precisa pleonasticamente che gli interventi normativi "*non devono generare aggravi di alcun tipo sui redditi di lavoro dipendente e di pensione*" in quanto tali soggetti non sono colpiti dall'IRAP e non sarebbero nemmeno colpiti dalla sovraimposta per quel che è dato comprendere;

b) la base imponibile della nuova sovraimposta non consente espressamente il riporto delle perdite, riproponendo, con una diversa modalità, una irrazionalità sulla determinazione della base imponibile del tributo che si intende da superare.

In sostanza, nonostante l'assenza di indicazioni esaustive, l'intervento ipotizzato potrebbe risolversi in un modello impositivo dal *nomen* diverso che eredita tutte le storture del tributo da sostituire.

La medesima evanescenza, peraltro, è riscontrabile nell'art. 5 della proposta Marattin perché si propone lo stesso obiettivo (ovvero il superamento dell'IRAP), prevede quasi le stesse disposizioni ma non indica nemmeno una misura sostitutiva.

3.4. – ***Segue*: le "*altre disposizioni*".**

L'art. 9 della delega del Governo comprende un nucleo di previsioni normative tendenzialmente collegate ad una delle principali novità legislative dell'ultimo periodo

ovvero il Codice della crisi. Nonostante qualche imprecisione testuale [11], queste norme recano novità condivisibili con particolare riferimento:

a) alla esigenza di adottare una disciplina omogenea per i numerosi istituti del Codice della crisi distinguendo le procedure in continuità da quelle liquidatorie [12];
b) all'estensione della disciplina attuale delle sopravvenienze attive, delle note di credito ai fini IVA ed in merito alla deroga sulla responsabilità solidale tributaria nella cessione di azienda [13] a tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi;
c) all'ampliamento della cosiddetta transazione fiscale ai tributi locali ed alla procedura dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi accogliendo ripetuti e consolidati orientamenti dottrinali [14].

Ugualmente apprezzabile è il principio di delega di cui alla lett. c) perché si propone di semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito d'impresa anche se è riduttivo il solo riferimento al principio di inerenza (ad esempio, ignorando il principio della competenza) mentre una riflessione nel senso dell'abrogazione dovrebbe riguardare il principio della previa imputazione al conto economico di cui al comma 4 dell'art. 109 del TUIR, come già avvenuto nel passato.

4. – ***Segue*: i procedimenti e le sanzioni.**

Un'altra parte qualificante della delega è il Titolo III – rubricato "*I procedimenti e le sanzioni*" – che, in realtà, si occupa anche di processo tributario (art. 17) nonché di Testi Unici e codificazione (art. 19).

Il Capo I si occupa dei "*procedimenti*" ed all'art. 14 enuncia un complesso di principi condivisibili, già oggetto di sfortunate esperienze di leggi delega, che tendono a perseguire la semplificazione degli adempimenti e la diffusione delle tecnologie digitali

---

[11] Ad esempio, non si comprende perché al punto 1.2 si disciplinano insieme le procedure in continuità e quelle liquidatorie dal momento che tale partizione è uno dei principi più qualificanti della delega.

[12] In proposito si veda PAPARELLA, *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e diritti degli altri creditori*, in corso di pubblicazione su *Riv. dir. trib.*

[13] Cfr. PAPARELLA, *Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma in deroga*, in *Riv. telematica dir. trib.* del 9 marzo 2020.

[14] Anche in materia sia consentito di rinviare a PAPARELLA, *Prime riflessioni sui profili tributari del nuovo codice della crisi e dell'insolvenza*, in JORIO-ROSAPEPE, a cura di, *La riforma delle procedure concorsuali*, Giuffrè, 2021, 385; PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 317.

[15], oltre a disciplinare numerosi altri aspetti di dettaglio. Si tratta di finalità ampiamente apprezzabili che si auspica siano soddisfatte quanto prima con il provvedimento delegato.

Sul piano della formulazione dei principi qualche miglioramento può essere apportato:

a) al comma 1, lett. b), perché la razionalizzazione delle scadenze fiscali deve essere declinata in termini drastica semplificazione, ad esempio, con la previsione di un'unica scadenza mensile (accompagnata da congrue facoltà di dilazione) in relazione a tutti gli adempimenti di competenza del periodo;
b) alla lett. c) sarebbe necessario precisare il concetto di "*minore gravità*" anche grazie alla previsione di un limite quantitativo; inoltre, non si comprende perché l'irrilevanza di questi inadempimenti "inoffensivi" sono solo collegati alla "*decadenza da benefici fiscali*" e non sono invece formulati *sub specie* di regola generale dell'ordinamento per qualsiasi tipo di illecito, per quanto il principio sia già in qualche modo riconosciuto;
c) alla lett. e) dovrebbero essere esplicitati i "*sistemi premiali*", ad esempio, con la riduzione dei termini per l'azione di accertamento;
d) alla lett. m) la pur apprezzabile armonizzazione dei tassi di interesse a carico dei contribuenti è insufficiente perché sarebbe necessaria anche la riduzione della misura.

In generale, poi, affinché si possa perseguire l'obiettivo di stimolare l'utilizzo delle tecnologie digitali da parte di una platea ampia di contribuenti, potrebbe essere utile introdurre un incentivo fiscale, ad esempio, sotto forma di credito d'imposta.

Da ultimo, sempre in tema di "procedimenti" potrebbe essere proficuo prevedere una disciplina unitaria sui termini di decadenza dall'azione impositiva tuttora diversificati tra i vari tributi o tra gruppi omogenei di tributi.

L'art. 15 riguarda specificatamente il procedimento di accertamento ed in questo ambito si registrano le novità più apprezzabili, con particolare riferimento all'estensione generalizzata del contraddittorio obbligatorio, al diritto all'accesso agli atti [16], alla razionalizzazione delle attività di analisi del rischio, alle misure in tema di adempimento collaborativo nonché alle diverse declinazioni del principio della certezza del diritto.

---

[15] Cfr. PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 617; DEL FEDERICO-PAPARELLA, *Diritto tributario digitale*, Pacini Giuridica, 2023, 241.

[16] Anche alla luce dei vincoli indicati dalla giurisprudenza europea.

Sul punto si segnala che, in merito all'ampliamento della sfera di utilizzo delle banche-dati, è necessario precisare che l'accesso deve essere riconosciuto anche al contribuente proprio allo scopo di "*prevenire errori*".

In merito al "concordato preventivo biennale" di cui al punto 2), lett. f), dell'art. 15 non è ben chiara la finalità perseguita ed è altresì arduo valutare il grado di appetibilità per i contribuenti.

Infatti, non sembra una forma innovativa di forfettizzazione dei redditi biennali futuri (che, peraltro, potrebbe originare dubbi di costituzionalità) in quanto sono previste opportune modalità di rettifica *ex post* della ricchezza effettivamente prodotta in base ai "*maggiori o minori redditi imponibili*" e, anzi, sembra una forma di determinazione provvisoria anticipata della base imponibile sicché è difficile comprendere le ragioni che dovrebbero indurre il contribuente ad accedere a tale regime opzionale dal momento che non è nemmeno prevista una riduzione degli adempimenti formali.

L'art. 16 è riservato alla riscossione ed ai rimborsi ed al riguardo si suggerisce un'unica osservazione a tutela dell'equilibrio delle parti del rapporto tributario. Infatti, la lett. d), punto 2, si propone di prolungare ingiustificatamente il termine di efficacia degli atti della riscossione se non altro perché in ambito civilistico l'efficacia del precetto è di 90 giorni (art. 481 del Cod. Proc. Civc.), mentre nella disciplina speciale tributaria è già di un anno (art. 50 del DPR n. 602 del 1973). L'intervento ipotizzato, dunque, compromette ulteriormente regole generali da tempo riconosciute in altri settori dell'ordinamento esclusivamente per tutelare interessi erariali a danno del contribuente.

L'art. 17 si occupa del processo tributario (anche se è utilizzata l'espressione, inappropriata ed inconsueta, di "*procedimenti del contenzioso*") ed alla lett. c) del comma 1 interviene su un problema atavico meritevole di una modifica normativa. Sul piano della tecnica legislativa, tuttavia, il principio di delega sembra trascurare che occorre, da un lato, integrare la regola generale in tema di giurisdizione di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992 e, dall'altro, modificare la disciplina degli atti impugnabili di cui all'art. 19. La modifica, peraltro, solleva inevitabilmente anche la necessità di adeguare la disciplina della tutela cautelare di cui all'art. 47 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

Inoltre, per completezza, sarebbe necessario:

a) rimeditare il recente limite all'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume notificata in modo invalido, introdotto con l'art. 3-*bis* del DL n. 146 del 21 ottobre 2021, trattandosi di una misura che limita ingiustificatamente

l'accesso alla tutela giurisdizionale, come risulta dalle numerose ordinanze di remissione della questione alla Corte Costituzionale;

b) abrogare l'attuale disciplina prevista al secondo comma dell'art. 58 del D. Lgs. n. 546 del 1992 (la produzione di documenti nuovi in appello), trattandosi di un vincolo anacronistico ed incompatibile con la natura di *revisio* dell'appello.

Da ultimo, un altro intervento proficuo potrebbe riguardare il giudizio di rinvio a seguito della sentenza della Corte di Cassazione perché l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede la riscossione a titolo provvisorio in base al"*l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado*". Ciò, tuttavia, è irrazionale nei casi (che sono i più numerosi) in cui il rinvio avviene al giudice di secondo grado. La norma andrebbe, quindi, razionalizzata prevedendo la riscossione a titolo provvisorio sulla base dell'ammontare dovuto in base al grado di giudizio al quale il rinvio viene disposto.

Inoltre, potrebbe valutarsi se rendere generali le regole di cui all'art. 68, eliminando la distinzione vigente tra tributi ed abrogando le regole speciali.

Estremamente convincente è la parte della delega di cui all'art. 18 che si propone di riformare il sistema sanzionatorio amministrativo ed i problematici rapporti, sanzionatori e processuali, con il diritto penale. Com'è noto l'attuale sistema sanzionatorio è considerato da più parti eccessivamente punitivo, da tempo è in corso una riflessione riformatrice e, comunque, nonostante i tentativi legislativi pregressi, permangono ripetuti motivi di contrasto con il principio europeo di proporzionalità, anche rispetto all'esperienza degli altri Paesi UE, come riconosciuto di recente dalla Corte Costituzionale [17].

La delega sembra finalmente soddisfare questa esigenza – al punto che l'auspicata riduzione delle sanzioni potrebbe essere adeguata alla misura degli altri Stati europei – e risolve un altro complesso aspetto problematico grazie al "*completo adeguamento al principio del ne bis in idem*".

Esiste poi il tema controverso dei rapporti (e del coordinamento) tra procedimento amministrativo tributario, processo penale e processo tributario [18]. Di tale esigenza il legislatore delegante sembra essere consapevole, posto che vi sono più principi di ampiezza limitata che ruotano intorno allo stesso problema, ma è stato privilegiato un approccio casistico rinunciando ad un criterio direttivo di ampio respiro in favore di questa o quella soluzione tra le diverse astrattamente ammissibili.

---

[17] Per conferma si veda la sentenza n. 46 del 17 marzo 2023.

[18] Che si estende al problema della cosiddetta circolazione delle prove.

Da ultimo è previsto l'obiettivo, di vanoniana memoria, di pervenire ai famigerati testi unici e ad un codice tributario unitario di cui all'art. 19. Per chiunque frequenti la materia da oltre trent'anni, i numerosi tentativi esperiti nel passato e la ricorrenza di principi di delega dal contenuto quasi identico costituiscono un motivo valido per essere scettici nonostante l'indiscussa meritevolezza dell'obiettivo. Ciò nonostante, si formulano tre suggerimenti minimali con l'auspicio che questa volta il tentativo vada in porto:

a) il comma 1, lett. a), prevede l'organizzazione delle norme vigenti "*per settori omogenei*" ma sarebbe necessario precisare cosa si intende con questa espressione perché, a tacer d'altro, la raccolta può essere organizzata per materia o per tributo;

b) il comma 2, lett. b), prevede una disciplina unitaria per tutti i tributi "*del soggetto passivo*" [19]: non è chiaro cosa si voglia uniformare sotto questo particolare profilo dal momento che notoriamente ogni tributo ha un proprio ambito soggettivo di applicazione sicché è necessario quantomeno precisare la limitazione alla fase di attuazione del tributo;

c) sempre il comma 2, lett. b), estende l'obiettivo della disciplina unitaria a molti settori dell'imposizione ma sono inopinatamente esclusi l'istruttoria ed i procedimenti di rimborso.

* * * * *

Si resta a disposizione per eventuali altri interventi sugli aspetti ritenuti meritevoli di approfondimento e si coglie l'occasione per porgere i migliori saluti.

Roma, 1 giugno 2023

Prof. Avv. Franco Paparella

[19] Al riguardo, sia consentito di rinviare a PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 617; DEL FEDERICO-PAPARELLA, *Diritto tributario digitale*, Pacini Giuridica, 2023, 241.