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

Dossier n° 38/1 - Elementi per la valutazione degli aspetti di legittimità costituzionale
2 agosto 2023

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	1038-B
Titolo:	Delega al Governo per la riforma fiscale
Iniziativa:	Governativa
Iter al Senato:	Sì
Commissione competente :	VI Finanze
Sede:	referente

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-B), con riferimento agli emendamenti approvati nel corso dell'esame presso il Senato della Repubblica.

Il disegno di legge, come modificato in sede referente dalla 6ª Commissione del Senato, consta di **23 articoli**, distribuiti in cinque titoli. Di seguito si riporta una sintesi delle modifiche effettuate nel corso dell'esame in seconda lettura al Senato e successivamente la sintesi del contenuto del testo medesimo.

Le modifiche introdotte al Senato oggetto di esame

Nel corso dell'esame al Senato sono state introdotte diverse modifiche al contenuto al disegno di legge esaminato dalla Camera dei deputati, di cui si dà sinteticamente conto di seguito.

All'**articolo 1**, con riferimento all'obbligo di trasmissione alla Conferenza unificata degli schemi di decreto legislativo attuativi della delega in esame, ove tali schemi siano suscettibili di produrre effetti nei confronti delle Regioni e degli enti locali, è stato previsto che su tali schemi la citata Conferenza unificata esprima un'intesa, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281,e non un parere come prevedeva il testo originario della delega. Inoltre, qualora, a seguito dei pareri parlamentari, il Governo non osservi le prescrizioni dell'intesa in Conferenza unificata, è stato introdotto l'obbligo di relazione alla medesima.

All'**articolo 2**, avente ad oggetto i principi generali di diritto nazionale cui il Governo deve attenersi ai fini dell'attuazione della delega, è stata novellata la lettera g), concernente l'applicazione dei princìpi di autonomia finanziaria degli enti territoriali con specifico riguardo ai principi di manovrabilità, di esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo e di flessibilità dei tributi. Rispetto al testo originale della disposizione si precisa che tali principi devono essere rispettati in termini almeno equivalenti rispetto a quanto previsto dalla normativa statale vigente. Sono inoltre introdotte ulteriori precisazioni che si riferiscono: all'attribuzione dei gettiti da recupero fiscale su tributi e compartecipazioni; all'attuazione del principio di neutralità, ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale, della riduzione dei trasferimenti alle regioni a statuto ordinario disposta dall'articolo 39, comma 3, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 in tema di federalismo fiscale regionale; tale attuazione deve avvenire compatibilmente con gli equilibri di finanza pubblica; alla partecipazione agli indirizzi di politica fiscale, tramite la Conferenza per il coordinamento della finanza pubblica; allo sviluppo dell'interoperabilità delle banche dati del sistema informativo della fiscalità per la gestione e all'accertamento dei tributi delle regioni, di cui all'articolo 7, comma 1, lettera *b)* della legge n. 42 del 2009; all'opportunità di considerare le eventuali perdite di gettito rispetto a quanto previsto a legislazione vigente ai fini dell'adeguatezza dei servizi relativi ai livelli essenziali delle prestazioni, nonché al servizio del trasporto pubblico locale, in conformità ai principi della giurisprudenza costituzionale e della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Sempre al Senato è stato previsto che anche gli enti territoriali possano partecipare ai tavoli tecnici per l'elaborazione degli schemi di decreto legislativo di attuazione.

All'**articolo 12,** nel corso dell'esame al Senato sono stati soppressi due principi di delega (introdotti alla Camera) in materia di vendita a distanza di alcuni prodotti succedanei del tabacco. Ciò in conseguenza del fatto che un principio di delega, diversamente formulato ma vertente sulla stessa materia, è stato

introdotto all'articolo 16. È stato inoltre soppresso il riferimento al teleriscaldamento, che era stato inserito alla Camera, nel principio di delega che prevede di rimodulare le aliquote di accisa in materia energetica. La rimodulazione di accisa riguarda quindi esclusivamente i prodotti energetici e l'energia elettrica.

Sono stati poi introdotti **gli articoli 13 e 14** relativi all'introduzione di principi di delega con riferimento ai tributi regionali e a quelli degli enti locali (per i dettagli si veda *infra*).

All'**articolo 16,** avente ad oggetto i procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti, sono state introdotte in Senato diverse modifiche. Innanzi tutto è stato soppresso il riferimento al progressivo superamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale rispetto ai quali si prevede la razionalizzazione e la revisione. E' stato inoltre fissato in un termine non inferiore a 60 giorni rispetto all'adempimento al quale si riferiscono, l'anticipo col quale devono essere resi disponibili i modelli, le istruzioni e le specifiche tecniche riguardanti obblighi dichiarativi e di versamento. E' stata introdotta, nell'ambito del principio di delega concernente l'incentivazione e l'ampliamento delle dichiarazioni precompilate, la previsione di incentivare le attività di certificazione delle dichiarazioni fiscali, mentre in materia di semplificazione delle modalità di accesso dei contribuenti ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione fiscale, si è precisato che le deleghe di accesso possono essere attribuite ai professionisti abilitati, anche in via esclusiva. Con riferimento infine all'incremento dei servizi digitali a favore dei cittadini si è previsto che agli adempimenti fiscali si possa ottemperare anche direttamente per via telematica.

Sono stati inoltre aggiunti i seguenti principi di delega: rafforzare i regimi premiali attualmente vigenti, inclusa la possibile riduzione dei tempi di rimborso dei crediti fiscali, per i contribuenti che presentano alti livelli di affidabilità fiscale, misurati anche sulla base degli indicatori statistico economici utilizzati per la definizione degli indici sintetici di affidabilità fiscale; ampliare le forme di pagamento, consentendo la facoltà al contribuente di utilizzare un rapporto interbancario di retto (RID) ovvero altro strumento di pagamento elettronico; rafforzare i contenuti conoscitivi del cassetto fiscale; prevedere misure volte a incentivare, anche in prospettiva e garantendone la gratuità, l'utilizzo dei pagamenti elettronici, l'ammodernamento dei terminali di pagamento e la digitalizzazione delle piccole e medie imprese, rafforzare la specializzazione e la formazione professionale continua del personale dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle attività di contrasto alle frodi e all'evasione fiscale all'utilizzo delle nuove tecnologie digitali, anche applicate alle attività economiche, all'utilizzo dei *big data* e al relativo trattamento, alla sicurezza informatica e ai nuovi modelli organizzativi e strategici delle imprese, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Come anticipato, è stato inoltre introdotto un principio di delega che dispone, con finalità di contrasto del mercato illecito, di tutela della salute dei consumatori e dei minori nonché di tutela delle entrate erariali, il divieto di vendita a distanza, ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato, dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti nicotina.

Anche l'**articolo 17** ha formato oggetto di una ampia attività emendativa nel corso dell'esame in Senato. In primo luogo è stato fissato in una misura non inferiore a sessanta giorni il termine a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento (il testo originario si limitava a stabilire che tale termine dovesse essere congruo). Con riferimento alla possibilità di certificare il sistema integrato di rilevazione del rischio fiscale è stato precisato che questa attività spetti a professionisti qualificati dei sistemi integrati, anche in ordine alla loro conformità ai princìpi contabili, e fatti salvi i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria (invece che dell'Agenzia delle entrate come indicato nel testo originario della norma). Con riferimento all'introduzione di forme di contraddittorio col contribuente è stato aggiunto al Senato il riferimento a forme di contraddittorio endoprocedimentale (e non solo preventivo). E' stato poi rafforzato il principio che prevedeva la riduzione delle sanzioni tributarie per alcune fattispecie di comunicazione preventiva del rischio fiscale prevedendo, qualora il sistema di rilevazione misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, l'ulteriore riduzione fino all'eventuale esclusione delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente salvo il caso di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Allo stesso modo è stata prevista l'esclusione (e non il semplice alleggerimento) delle sanzioni penali tributarie, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi (anziché non dolosi) e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali. Con riferimento concordato preventivo biennale per i contribuenti di minori dimensioni, è stata prevista la possibilità di far riferimento, oltre che ai dati in possesso dell'amministrazione fiscale, anche agli indicatori sintetici di affidabilità per i soggetti a cui si rendono applicabili. Sempre con riferimento al concordato preventivo biennale di cui sopra, si è previsto che la decadenza dallo stesso consegue ad una differenza che concerna ricavi e compensi per importi superiori in maniera significativa rispetto al dichiarato (e non a specifiche soglie ritenute significative).

Sono stati inoltre introdotti i seguenti ulteriori principi di delega: rivedere le disposizioni finalizzate alla prevenzione, al controllo e alla repressione dell'utilizzo abusivo e fraudolento del regime doganale che consente l'esenzione dal pagamento dell'IVA al momento dell'importazione nell'Unione europea, anche al fine della tutela del bilancio nazionale e dell'Unione europea nonché del regime dei dazi; la riduzione di

almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente; l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia nonché per quelle che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a un milione di euro; la revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione.

All'**articolo 18**, concernente i procedimenti di riscossione e di rimborso, le modifiche apportate concernono l'inserimento di un riferimento al sistema della riscossione locale, con riguardo al principio generale che prevede, tra gli obiettivi della delega quello di incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione. Con riferimento alla possibilità di riaffidare in riscossione, successivamente al discarico automatico, le somme discaricate, si prevede la possibilità per gli enti di affidare in concessione a soggetti privati, tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la gestione della riscossione coattiva delle predette somme dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso. Con riferimento infine alla procedura di pignoramento dei rapporti finanziari del debitore d'imposta si è precisato che, oltre alla razionalizzazione della stessa, si debba prevedere l'informatizzazione e la semplificazione, mantenendo comunque ferme le forme di tutela previste a favore del debitore e che i rapporti finanziari pignorati non possono eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio sino all'effettivo soddisfo.

Sono stati inoltre introdotti i seguenti principi: l'individuazione in via tassativa dei casi in cui si configuri, in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura, l'obbligo di resa del conto; la revisione della disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto; il riconoscimento di un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'amministrazione finanziaria. E' stato poi precisato come i princìpi e criteri direttivi di cui al presente articolo si applichino, in quanto compatibili, anche alle disposizioni da adottare in relazione agli agenti della riscossione degli enti territoriali.

All'**articolo 19,** concernente i procedimenti giurisdizionali, nel corso dell'esame al Senato è stato precisato che la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali possa avvenire entro sette giorni dalla deliberazione di merito (e non nella stessa udienza di trattazione immediatamente dopo la deliberazione del merito, come previsto dal testo originario del disegno di legge), e che resta salva la possibilità di depositare la sen tenza nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo. Sono stati poi introdotti ulteriori principi di delega che prevedono rispettivamente di rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo; di prevedere l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e di garantire che le sentenze tributarie digitali presenti nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze, siano accessibili a tutti i cittadini.

All'**articolo 20,** con riferimento ai rapporti tra processo penale e tributario è stato precisato che nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi. Sono stati inoltre inseriti tre ulteriori principi di delega che prevedono: di valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali (PCC), per importi pari e sino alla concorrenza del debito di imposta; di introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti e di escludere l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.

E' stato infine introdotto **l'articolo 23**, contenente la clausola di salvaguardia.

Il contenuto del disegno di legge delega

Di seguito si riporta una sintesi del complesso delle disposizioni contenute nella legge delega al fine di consentire una visione d'insieme del provvedimento.

I princìpi generali e la riforma dello statuto del contribuente (artt. 1-4)

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).

L'articolo 1, in particolare**,** 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, i rapporti con le autonomie territoriali (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 presso la Camera dei deputati 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).

Con una modifica apportata in sede referente al Senato, si attribuisce al Governo, nella predisposizione dei decreti delegati il compito di assicurare la piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali di cui alla legge sul federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42), al decreto legislativo n. 68 del 2011, recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, e agli statuti di autonomia per le Regioni a statuto speciale e le Province autonome.

L'articolo 3 reca i princìpi 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 quella 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 dalla Camera).

Sempre per effetto delle modifiche apportate dalla Camera è stato previsto di recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, avente ad oggetto la definizione di un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione; si prevede poi di semplificare e razionalizzare il regime delle società estere controllate (*controlled foreign companies*), rivedendo i criteri di determinazione dell'imponibile assoggettato a tassazione in Italia.

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 dalla Camera dei deputati le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono qualificate come princìpi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria.

Nel corso dell'esame presso la Camera 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.

I princìpi di riforma concernenti i singoli tributi (artt. 5-15)

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 riguarda i tributi regionali e locali (artt. 13 e 14), mentre il Capo IV contiene un unico articolo concernente la **disciplina dei giochi** (art. 15).

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 approvate dalla Camera dei deputati, 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 ed è stata altresì prevista l'introduzione della medesima tassazione *flat*, in misura agevolata anche 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 nel corso dell'esame presso la Camera, 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 rediti 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 nel corso dell'esame alla Camera 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 nel corso dell'esame presso la Camera dei deputati: 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. È 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.

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 princìpi 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 dalla Camera, 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).

L'articolo 7 reca i princìpi 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 presso la Camera dei deputati 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 princìpi 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.

Nel corso dell'esame presso la Camera dei deputati è stato infine aggiunto un nuovo principio di delega primo diretto ad introdurre la disciplina fiscale relativa alla scissione societaria parziale. Un ulteriore principio di delega introdotto dalla Camera 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**.**

L'articolo 10, modificato nel corso dell'esame presso la Camera, specifica i princìpi 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 alla Camera 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 princìpi e 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 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 presso la Camera dei deputati 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. È stato previsto, inoltre, che la consegna dei predetti prodotti in ogni caso avvenga esclusivamente presso una rivendita autorizzata di tabacchi scelta dal consumatore al momento dell'acquisto ovvero presso i soggetti autorizzati alla vendita e per l'approvvigionamento dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide. Nel corso dell'esame in sede referente al Senato tali ultimi principi sono stati abrogati.

L'**articolo 13**, introdotto in sede referente al Senato, reca i principi e i criteri direttivi per l'attuazione della delega con riferimento ai tributi regionali. In particolare, si prevede una revisione delle norme del federalismo fiscale regionale (decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68) che rimoduli i meccanismi di intervento, ricorrendo a fonti di finanziamento alternative; attribuisca alle regioni a statuto ordinario le somme a titolo di compartecipazione regionale all'Iva sulla base di specifici criteri, che assicurano l'attuazione del principio di territorialità delle entrate. Tale principio va applicato anche al recupero dell'evasione fiscale; nelle more della ridefinizione della compartecipazione regionale all'Iva, l'aliquota destinata al finanziamento della sanità sia individuata secondo le disposizioni vigenti con D.P.C.M.

Nell'ottica di razionalizzare i tributi regionali, si prevede inoltre di modificare, abrogare ed eventualmente trasformare alcuni tributi propri derivati in tributi propri regionali, ovvero dotati di maggiore autonomia; di semplificare adempimenti e procedimenti tributari, anche attraverso l'eventuale attribuzione alle regioni della facoltà di disciplinarli con proprie leggi.

L'**articolo 14**, introdotto al Senato, stabilisce principi e criteri direttivi specifici volti a realizzare una revisione del sistema fiscale degli enti locali attraverso un consolidamento dell'autonomia finanziaria; la piena attuazione del federalismo fiscale (anche attraverso meccanismi di compartecipazione a tributi erariali nonché di perequazione territoriale); una razionalizzazione dei tributi e una modernizzazione del sistema di rilevazione dei dati volta a ridurre i fenomeni di evasione ed elusione fiscale; una semplificazione degli adempimenti dichiarativi nonché la revisione del sistema della riscossione delle entrate (anche in riferimento alla vigilanza sui soggetti abilitati ad effettuare l'attività di accertamento; forme di cooperazione che privilegiano l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. La disposizione riconosce, infine, alle province e alle città metropolitane tributi propri e una compartecipazione a un tributo erariale di carattere generale, destinati ad assicurare lo svolgimento delle proprie funzioni fondamentali.

L'articolo 15, 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 princìpi e 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 e dei loro partner commerciali, 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 presso la Camera dei deputati 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.

I principi di riforma concernenti i procedimenti tributari e il contenzioso (artt. 16-20)

Il **Titolo III** attiene alla disciplina delle procedure di **definizione dell'imponibile**, **accertamento**, **riscossione e contenzioso** (capo I, artt. 16-19) e le **sanzioni** (Capo II, art. 20).

L'**articolo 16,** modificato nel corso dell'esame in sede referente al Senato (vedi *supra)*, contiene i principi e i criteri direttivi generali relativi alla revisione generale degli adempimenti tributari, anche relativamente ai tributi degli enti territoriali individuando, al comma 1, principi e criteri direttivi concernenti l'introduzione di misure per la semplificazione degli obblighi dichiarativi e di versamento (lettere a), b), e), f), g), m); interventi diretti a favorire l'accesso ai servizi dell'amministrazione finanziaria (lettere *,* h), i) e l)); misure dirette a rafforzare la posizione dei cittadini nel rapporto con l'amministrazione finanziaria (lettera c), d), o),

q)) ed interventi concernenti l'amministrazione finanziaria (n), p), r). Il comma 2 esclude che i principi sopra elencati concernano le accise e le altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e individua 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 17**, modificato nel corso dell'esame in sede referente al Senato (vedi *supra*), 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, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo, concedendo anche al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per le eventuali osservazioni. Al legislatore delegato è, altresì, demandato il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente.

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).

Il legislatore delegato è tenuto a realizzare 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. Con alcune norme introdotte al Senato vengono altresì riconosciuti dei vantaggi fiscali nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti qualificati.

Altre norme sono rivolte ad assicurare una maggiore certezza del diritto tributario anche attraverso la diminuzione degli aggravi degli oneri amministrativi previsti per il contribuente.

L'**articolo 18** reca i principi e i criteri direttivi specifici per una revisione del sistema nazionale e locale della riscossione che assicuri una maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza.

Tra le principali misure che il legislatore delegato dovrà assumere si segnalano: una pianificazione annuale delle procedure di recupero da concordare con Ministero dell'economia e delle finanze-MEF; il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse; la salvaguardia del diritto di credito, mediante il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico; la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione; la determinazione dei criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo.

La riforma dovrà prevedere, inoltre, l'incremento dell'utilizzo delle più evolute tecnologie e l'interoperabilità dei sistemi, la modifica delle condizioni di accesso ai piani di rateazione, il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento.

La delega dovrà altresì essere esercitata per superare l'attuale separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione.

Nel corso dell'esame in sede referente al Senato è stato, tra l'altro introdotto, un principio che stabilisce che le disposizioni previste all'articolo in esame si applichino, in quanto compatibili, agli agenti della riscossione degli enti territoriali (per i dettagli vedi *supra*).

L'**articolo 19**, modificato in sede referente al Senato, reca i princìpi 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 (per i dettagli vedi *supra*).

Con l'**articolo 20**, modificato in sede referente al Senato, si impegna il Governo ad osservare una serie di princìpi 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 (per i dettagli vedi *supra*).

Riordino e codificazione della normativa tributaria e profili finanziari (artt. 21-23)

Il **Titolo IV** contiene i principi e i criteri direttivi relativi al **riordino della normativa** tributaria e alla **codificazione** (art. 21).

L'articolo 21 reca la delega per la codificazione della normativa fiscale e detta i princìpi 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.

Il **Titolo V** contiene le **disposizioni finanziarie e finali** (art. 22) e la **clausola di salvaguardia** (art. 23).

L'articolo 22 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.

L'**articolo 23**, introdotto al Senato, prevede che le disposizioni recate dal provvedimento in esame sono applicabili nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente

con i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione (comma 1). In sede di attuazione della delega di cui all'articolo 1, il Governo, nel caso di perdita di gettito delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, promuove intese nel rispetto dei principi in materia di copertura finanziaria delle leggi (comma 2).

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 princìpi 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 princìpi 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 princìpi 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).

In ogni caso, l'articolo 1 al comma 1 stabilisce che gli **schemi di decreti legislativi** recanti la revisione del sistema tributario, ove suscettibili di produrre effetti nei confronti delle regioni e degli enti locali, siano trasmessi alla **Conferenza unificata** per il raggiungimento dell'**intesa**, come previsto nel corso dell'esame al Senato (il testo approvato dalla Camera prevedeva, invece, il parere). Nella stessa sede è stato disposto che, nei casi in questione, la trasmissione degli schemi di decreti legislativi alle Camere abbia luogo dopo l'acquisizione della menzionata intesa e che qualora, a seguito dell'acquisizione dei pareri parlamentari, il Governo non osservi quanto dall'intesa medesima previsto, debba predisporre e trasmettere una relazione alla citata Conferenza.

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'indeducibilità 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 indeducibile 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), ovverosia 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).

Cost038a	Servizio Studi Dipartimento Istituzioni	st_istituzioni@camera.it - 066760-3855	CD_istituzioni
	Servizio Studi Dipartimento Finanze	st_finanze@camera.it - 066760-9496	CD_finanze

La documentazione dei servizi e degli uffici della Camera è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. La Camera dei deputati declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.