

**DDL Delega al
Governo per la
Riforma fiscale
797/AS**

LUGLIO 2023

SOMMARIO

PREMESSA	3
1. PRINCIPI GENERALI	5
2. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	5
3. IRPEF	6
4. IRES	9
5. IVA	11
6. IRAP	13
7. CRISI D'IMPRESA	14
8. IMPOSTE INDIRETTE DIVERSE DALL'IVA	15
9. PROCEDIMENTI, CONTENZIOSO E SANZIONI	15
10. TESTI UNICI	17
11. DISPOSIZIONI FINANZIARIE	17

PREMESSA

A seguito dell'esame in prima lettura alla Camera dei deputati, l'articolato del Disegno di Legge delega appare nel complesso migliorativo rispetto al testo iniziale, nel senso auspicato dall'ANCE.

In particolare, tra le proposte approvate relative ai criteri direttivi della **revisione dell'IRPEF** rientrano:

1. l'**inserimento**, come richiesto dall'ANCE, anche della **rigenerazione urbana** e della **valorizzazione edilizia** (nella riformulazione che sostituisce l'espressione "valorizzazione edilizia" con "**rifunionalizzazione edilizia**") anche valutando le esigenze di tutela, manutenzione e conservazione dei beni culturali;
2. la **garanzia di tutela del bene casa**, oltre che in proprietà, anche **in locazione**, con l'introduzione, così, di un **principio funzionale ad incentivare**, altresì, il mercato della **locazione residenziale**;
3. l'introduzione del principio relativo all'**applicazione**, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, **di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF** e delle relative addizionali, in misura agevolata, sulle **retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario o di premi di produttività** (e sulla tredicesima mensilità) per i redditi da lavoro dipendente;
4. nell'ambito dell'**estensione** della **cedolare secca** alla locazione di immobili non abitativi, la precisazione che il regime di favore si applica ove il conduttore sia un esercente attività di impresa ovvero di un'arte o una professione.

Per quel che riguarda, invece, la **riforma dell'IRES**, vengono previsti:

1. l'istituzione di un **doppio binario fiscale**, per cui accanto alla misura ordinaria dell'IRES al 24%, il Governo, nell'esercizio della delega, dovrà prevedere **un'aliquota ridotta** se, nei **2 periodi d'imposta successivi** a quello in cui è stato prodotto, **il reddito viene impiegato** alternativamente:
 - **in investimenti**, con particolare riferimento a quelli qualificati;
 - **in nuove assunzioni**, ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili.

Inoltre, per le **imprese che non beneficiano della citata riduzione** dell'IRES, viene prevista l'**incentivazione** sia degli **investimenti qualificati**, anche **attraverso il potenziamento dell'ammortamento**, sia delle **nuove assunzioni** anche **attraverso una maggiorazione della deducibilità dei costi** relativi;

2. il **rafforzamento** del processo di **avvicinamento dei valori fiscali** a quelli **civilistici**, attraverso la **semplificazione** della disciplina del **Codice civile** in materia di bilancio, con particolare riguardo alle imprese di piccole dimensioni.

Infine, nel corso del passaggio del provvedimento alla Camera, il Governo ha ribadito la propria volontà di coinvolgere direttamente le Associazioni di categoria nell'attuazione dei principi della Delega, ed in particolare, quelli relativi alla semplificazione del sistema tributario e alla revisione degli adempimenti.

Ciò costituisce un'importante rassicurazione per l'ANCE, sulla possibilità di avviare un dialogo proficuo anche sui temi della fiscalità immobiliare, che costituisce una variabile essenziale per la fattibilità di qualsivoglia progetto di sviluppo nel settore.

Di seguito vengono singolarmente approfonditi i temi della Delega che si ritiene impattino maggiormente sulla fiscalità immobiliare e delle imprese del settore edile.

1. PRINCIPI GENERALI

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

- lo **stimolo alla crescita economica** attraverso l'efficienza della struttura delle imposte e riduzione del carico fiscale, fermi restando i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario;
- il **contrasto all'evasione fiscale**, tra le altre cose, attraverso il pieno utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e delle tecnologie digitali;
- la possibilità di destinare alla compensazione della riduzione della pressione fiscale le risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (principio inserito durante l'esame alla Camera del DdL);
- la **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario**, attraverso un efficiente utilizzo tecnologico dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni, l'eliminazione dei micro-tributi;
- la **semplificazione degli adempimenti dichiarativi**, anche mediante il rafforzamento del divieto per l'Amministrazione finanziaria di richiedere ai contribuenti documenti già in suo possesso;
- l'**esclusione di interventi** su basi imponibili ed aliquote dei **tributi non erariali**. Gli interventi statali che incidono su aliquote e basi imponibili dei tributi degli enti locali (Comuni e Regioni) devono prevedere misure di completa compensazione con altri tributi, al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica.

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

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

2. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

L'art.4 del disegno di legge fissa alcuni principi relativi alla revisione dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), con particolare riferimento al legittimo affidamento del contribuente e alla certezza del diritto. Un emendamento approvato durante l'esame in Commissione stabilisce che le disposizioni dello Statuto del contribuente costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione della legislazione tributaria.

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

- il **rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, con

indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;

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

OSSERVAZIONI

Tra i principi generali che il Governo si impegna ad osservare, appare interessante il riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, presupposti fondamentali per un corretto rapporto tra Stato e contribuenti.

Questo solenne impegno appare molto distante dal continuo cambiamento imposto alla normativa sui bonus per la riqualificazione energetica e sismica degli edifici (25 modifiche alla norma). Si è scelta la strada dell'incertezza del diritto che frena lo strumento, piuttosto che una modifica netta e chiara valida per il futuro.

Gli effetti di questa incertezza sono valutabili nella crisi finanziaria che ha colpito decine di migliaia di imprese di costruzioni, che mette a rischio centinaia di migliaia di posti di lavoro.

3. IRPEF

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

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

- una **graduale riduzione dell'imposta**, nel rispetto del principio di

progressività e nella prospettiva di transitare verso l'aliquota impositiva unica.

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

- la **revisione degli incentivi fiscali** (*tax expenditures*: oggi più di 600 incentivi per 165 mld di spesa pubblica) probabilmente graduati in funzione del reddito del beneficiario, **con particolare riguardo** alla composizione del nucleo familiare, alla **tutela del bene casa**. A seguito della discussione del provvedimento alla Camera, viene specificato che la tutela del bene casa riguarda, **sia il bene in proprietà che in locazione**. Confermata la tutela della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare, e agli obiettivi di **miglioramento dell'efficienza energetica** e della **riduzione del rischio sismico**. A questo ultimo riguardo, in linea con le istanze rappresentate dall'Ance in sede parlamentare, viene affiancato **l'obiettivo della rigenerazione urbana e della rifunzionalizzazione edilizia**, valutando anche le esigenze di tutela, manutenzione e conservazione dei beni culturali (articolo 10 del codice dei beni culturali, D. Lgs. n. 42 del 2004);
- il graduale **perseguimento dell'equità orizzontale**, con l'eliminazione delle differenze attualmente vigenti tra i trattamenti fiscali dei redditi riconducibili alle varie categorie imponibili (es. redditi da lavoro dipendente, redditi da pensione, redditi da lavoro autonomo).

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

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

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

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

- **redditi dei fabbricati**, per i quali è prevista la possibilità di estendere il regime

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

opzionale della “cedolare secca” sui redditi da locazione di immobili diversi da quelli abitativi². In sede referente, alla Camera, è stata introdotta una precisazione volta a chiarire che l’estensione della cedolare secca alla locazione di immobili non abitativi si applica ove il conduttore sia un esercente attività di impresa ovvero di un’arte o una professione;

- **redditi di natura finanziaria**, per quali si intende armonizzare la disciplina con un’unica categoria reddituale per le ipotesi ad oggi incluse fra i redditi di capitale (es. dividendi ed interessi) e i redditi diversi di natura finanziaria (es. plusvalenze), con calcolo effettuato in base al principio di cassa, e possibilità di compensazione. Viene prevista l’applicazione di un’imposta sostitutiva sull’insieme dei redditi di natura finanziaria realizzati nell’anno solare. Viene introdotta la dichiarazione dei redditi di natura finanziaria. La revisione non impatterà sulla tassazione dei rendimenti derivanti da titoli di Stato, per i quali verrà mantenuto il livello di imposizione attuale (imposta sostitutiva con aliquota 12,50%);
- **redditi da lavoro dipendente e assimilati**, con l’obiettivo di revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti somme e valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per i compensi in natura (cd. *fringe benefit*), salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell’implementazione della previdenza complementare, dell’efficientamento energetico, dell’assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali;
- **redditi di impresa**, per i quali è prevista la possibilità di applicazione di un regime opzionale di tipo proporzionale con aliquota allineata a quella IRES (oggi 24%). Ciò al fine di uniformare il regime fiscale di imprese individuali e società di persone con quello delle società di capitali, in modo tale da rendere più neutrale il sistema tributario, rispetto alla forma giuridica assunta;
- **redditi diversi**, relativamente ai quali viene manifestata l’intenzione di stabilizzare l’imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni anche edificabili, con aliquota variabile in funzione del periodo di possesso del bene.

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

OSSERVAZIONI

I principi ispiratori della riforma dell’IRPEF appaiono condivisibili, laddove propendono per una riduzione del livello impositivo ed una semplificazione ed omogeneizzazione della tassazione tra le varie categorie di reddito prodotte dai contribuenti.

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

Nell'ambito dell'annunciata revisione delle tax expenditures, è particolarmente apprezzabile l'inserimento della "tutela del bene casa" tra i principi guida della riforma degli incentivi, soprattutto se riconosciuti in funzione del miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico. Si tratta di una priorità sostenuta dall'ANCE in ogni occasione in cui ci si è confrontati sul tema delle tax expenditures e dalla quale si deve partire per una compiuta riforma degli incentivi in edilizia.

4. IRES

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

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

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

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

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

Per effetto delle modifiche apportate al testo del Disegno di legge Delega, in prima lettura, viene anche previsto, in linea con le istanze dell'Ance, **che per le imprese che non beneficiano della citata riduzione dell'imposta sui redditi**, saranno incentivati gli **investimenti qualificati**, anche **attraverso il potenziamento dell'ammortamento, e le nuove assunzioni anche attraverso una maggiorazione della deducibilità dei costi relativi.**

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

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

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

Tale principio, anche in base a quanto previsto dall'art.9, co.1, lett.c, del DdL,

³ Cfr. art.9, co.1, lett.d, del DdL in analisi.

è diretto a limitare le variazioni in aumento e in diminuzione, da appartare alle risultanze del Conto Economico, quali quelle concernenti, tra gli altri, gli ammortamenti e le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

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

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

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

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

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

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

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

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

In quest'ambito, la Relazione illustrativa ammette la possibilità di rivedere le

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

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

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

OSSERVAZIONI

Nell'ambito della riforma dell'IRES è condivisibile l'introduzione di un'aliquota IRES ridotta per la quota di reddito destinata agli investimenti innovativi e alle nuove assunzioni, essendo quello delle costruzioni un settore ad alta intensità di manodopera. In merito allo sgravio per le nuove assunzioni, si auspica che questo possa comportare una riduzione degli oneri a carico dei datori di lavoro, compresi quelli previdenziali, anche con riferimento ai lavoratori già occupati.

Particolarmente apprezzabile è l'obiettivo di riordinare la disciplina sulla deducibilità degli interessi passivi, poiché in questo contesto potrebbe trovare spazio un auspicato intervento sugli interessi passivi relativi ai finanziamenti contratti per la costruzione o ristrutturazione degli immobili destinati alla vendita (che, a seguito del recepimento della Direttiva ATAD, sono anch'essi divenuti deducibili nei limiti del 30% del ROL).

5. IVA

L'art.7 del DDL contiene una serie di principi volti a rivedere la disciplina dell'IVA, nei seguenti ambiti:

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

Come precisato nella Relazione illustrativa, l'obiettivo è quello di conferire maggior organicità e coerenza al sistema delle opzioni per l'imponibilità ad

IVA delle operazioni di cessione e locazione immobiliare, oggi differenziate in funzione della destinazione, abitativa o meno, degli immobili oggetto delle stesse;

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

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

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

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

- **revisione della disciplina della detrazione**, al fine di rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e servizi in operazioni imponibili. In particolare:
 - verrà limitata l'applicazione del pro-rata di detraibilità generale, ai soli beni e servizi e servizi a uso promiscuo, utilizzati quindi sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti, e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio analitico di afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse;
 - per quanto riguarda specificamente il settore immobiliare, verrà rivisto il principio di "indetraibilità oggettiva" (art. 19, bis 1, lett.i, DPR 633/1972), che esclude la detrazione dell'IVA dovuta sull'acquisto, locazione, gestione e recupero di fabbricati abitativi per le imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo. Anche in tale ipotesi, la revisione sarà diretta a rendere l'esercizio della detrazione coerente con la natura dell'operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato;
 - per ciò che concerne il termine entro cui operare la detrazione, verrà rivista l'attuale disciplina (art.1, co.1, DPR 100/1998), in base alla

quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è diventata esigibile ma in quello in cui la fattura è ricevuta.

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

OSSERVAZIONI

Perfettamente in linea con quanto sostenuto dall'Ance, la Delega in commento è orientata anche ad una sistematizzazione e semplificazione della struttura dell'IVA, così come ad oggi declinata nel nostro ordinamento, sulla base dei principi di diritto comunitario che la governano.

È quindi questa l'occasione più utile per ribadire la necessità di superamento dei meccanismi straordinari di liquidazione dell'imposta (split payment e reverse charge), che, derogando alle regole ordinarie stabilite anche a livello europeo, incrementano notevolmente i crediti IVA ed incidono negativamente sulla liquidità degli operatori economici.

La previsione di una velocizzazione dei rimborsi IVA consente di garantire, comunque, una riduzione dell'impatto negativo che, sia lo split payment che il reverse charge, producono sui flussi finanziari delle imprese del settore delle costruzioni, tenuto conto dei tempi di rimborso dell'IVA a credito.

6. IRAP

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

OSSERVAZIONI

La volontà di superamento dell'IRAP è certamente condivisibile, mentre merita una più attenta valutazione la sua sostituzione con una “sovraimposta”, con base imponibile equivalente all'IRES (fatta salva la possibilità di riportare in avanti le perdite d'esercizio), che assicuri il medesimo gettito da ripartire tra le Regioni.

7. CRISI D'IMPRESA

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

- la possibilità di raggiungere un accordo con i creditori per il pagamento parziale o dilazionato di tutti i tributi, compresi quelli locali (imposte erariali ed IMU);
- l'intervento del Tribunale a conferma dell'accordo transattivo.

Sul tema, ulteriori disposizioni d'interesse riguardano:

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

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

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

OSSERVAZIONI

Le disposizioni introdotte dal DdL delega in tema di crisi d'impresa sono condivisibili ed accolgono quanto auspicato dall'ANCE, specie per quel che riguarda l'introduzione del principio di transazione fiscale nell'ambito della "composizione negoziata della crisi d'impresa". Infatti, nell'ambito di questa procedura, tale possibilità, ad oggi, risulta applicabile solo in alcune ipotesi di definizione della crisi, con la conseguenza che l'operatività di questo strumento appare fortemente limitata.

Inoltre, la novità è da accogliere con favore tenuto conto che la parte più cospicua del debito delle imprese è costituita proprio dalle imposte non versate, e ciò costituisce un ostacolo nella predisposizione dei piani di risanamento.

Positiva appare, altresì, la possibilità di accedere alla transazione fiscale anche per i tributi locali, attualmente non prevista.

8. IMPOSTE INDIRETTE DIVERSE DALL'IVA

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

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

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

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

OSSERVAZIONI

Per quanto riguarda le imposte indirette, apprezzabile la volontà di introduzione di una imposta unica, eventualmente fissa, che accorpi bollo e imposte ipotecarie e catastali, per i trasferimenti immobiliari che scontano l'imposta di registro.

In tal ambito dovrebbe trovare spazio anche la neutralizzazione dell'imposta di registro nella fase di produzione dei processi di rigenerazione urbana (imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, a favore degli acquisti di immobili da parte degli operatori specializzati).

9. PROCEDIMENTI, CONTENZIOSO E SANZIONI

La delega fiscale fissa, altresì, una serie di principi generali volti a migliorare il rapporto Fisco-contribuente e a rafforzare la reciproca collaborazione mediante:

- revisione delle **comunicazioni tra amministrazione finanziaria** e contribuenti, favorendo l'adempimento spontaneo in vista della **semplificazione e del graduale superamento degli ISA**.

Allo stesso scopo, vengono individuati i seguenti principi guida: irrilevanza degli inadempimenti formali ai fini della fruizione di benefici fiscali, sospensione delle comunicazioni e degli inviti da parte dell'Amministrazione finanziaria nei mesi di agosto e dicembre, razionalizzazione dei termini degli adempimenti, anche dichiarativi, con particolare attenzione a quelli scadenti ad agosto, introduzione di sistemi di premialità per l'utilizzo di dichiarazioni

precompilate – [art.14](#);

- revisione del **procedimento accertativo** anche mediante l'utilizzo di tecnologie digitali, ed incentrandolo su istituti di collaborazione volontaria del contribuente verso il Fisco – [art.15](#).

In quest'ottica viene previsto:

- il rafforzamento dell'**adempimento collaborativo**, con abbassamento della soglia d'accesso così da renderlo applicabile a soggetti di più ridotte dimensioni (oggi fissata a 1 miliardo di euro di volume di affari o di ricavi - DM del 31 gennaio 2022);
- l'introduzione del cd. "**concordato preventivo biennale**" per i soggetti di minori dimensioni (imprese e professionisti) che consente una definizione anticipata, della durata di 2 anni, della base imponibile su cui applicare le imposte sui redditi e l'IRAP, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi.

Si decade dal concordato se il contribuente non documenta in modo adeguato l'ammontare dei ricavi che consentono di accedere a tale istituto, in relazione al biennio d'imposta agevolato;

- procedimento di **riscossione**: accesso semplificato a forme di rateizzazione a 120 rate, progressivo superamento del ruolo e della cartella di pagamento, eliminazione delle duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, e velocizzazione dei rimborsi d'imposta (anche connessi all'IVA⁵) – [art.16](#);
- revisione del **contenzioso**, semplificando la normativa processuale e potenziando gli strumenti deflativi in tutti i gradi di giudizio - [art.17](#);
- revisione generale delle **sanzioni amministrative** e **penali tributarie** per migliorarne la proporzionalità rispetto alle violazioni contestate, attenuandone il carico riconducendolo ai livelli esistenti in altri Paesi europei – [art.18](#).

OSSERVAZIONI

Va apprezzato, dal punto di vista degli adempimenti tributari, l'intento di armonizzazione dei termini degli adempimenti e dei versamenti e la volontà di semplificazione anche dei controlli fiscali che favoriscano un nuovo rapporto Fisco-Contribuente, privilegiando la "tax compliance volontaria".

Condivisibile anche l'intento di rivedere il sistema sanzionatorio nell'ambito delle imposte dirette, dell'IVA e degli altri tributi indiretti e dei tributi degli enti territoriali, privilegiando il principio di proporzionalità tra violazione contestata e sanzione irrogata.

⁵ Cfr. precedente paragrafo 5 del presente documento, relativo ai principi di revisione dell'IVA.

10. TESTI UNICI

L'art.19 del DDL individua le tempistiche ai fini della codificazione della normativa tributaria:

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

11. DISPOSIZIONI FINANZIARIE

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

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

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

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