

LA RIFORMA FISCALE DEL 2023/2024

Sommario: 1. Il piano della riforma tributaria. – 2. Gli obiettivi della riforma tributaria. – 3. Riflessioni sul sistema delle fonti del diritto tributario adottato dal progetto riformatore. – 4. Il disegno generale della riforma tributaria. – 5. La pace fiscale tra Amministrazione finanziaria e contribuente. – 6. Standard tributari e fiscalità di massa. La valorizzazione dei meccanismi di tassazione forfettaria. – 7. Considerazioni finali sulla portata del progetto riformatore.

1. Il piano della riforma tributaria

Nel corso degli ultimi anni si è ripetuta più volte la tentazione di procedere ad un progetto di riforma tributaria mediante l'approvazione di una legge delega che contenga i principi ed i criteri di una modifica della struttura dell'ordinamento tributario vigente (da ultimo, anche con il Governo Draghi, prima con il DDL di legge delega AC 3343 presentato in data 18 novembre 2021 nella Camera dei Deputati e poi con il DDL di legge delega AS 2651 depositato il 22 giugno 2022 presso il Senato).

Si è trattato di una “mera tentazione” – e non di un “piano ben riuscito” – in quanto le varie leggi deleghe non sono state mai effettivamente attuate attraverso i decreti legislativi delegati. Le ragioni di tale “incompiutezza” risiedono, con ogni evidenza, nella complessità e delicatezza di un intervento sulla struttura della finanza pubblica attesi i vincoli esterni al prelievo tributario (europei innanzitutto) e le implicazioni di distribuzione dei carichi fiscali sul tessuto sociale e produttivo.

Le attuali istituzioni rappresentative non si sono sottratte alla “tentazione” summenzionata ed hanno riproposto il progetto di una riforma tributaria mediante un disegno di legge di matrice governativa (DDL AC n. 1038 presentato dal Vice-Ministro dell'Economia e delle Finanze il 23 marzo 2023) che contiene una legge delega per la modifica di elementi qualificanti della struttura ordinamentale.

A differenza del passato, tale progetto riformatore è stato però realizzato in concreto. Ed invero, con una serie di provvedimenti legislativi è stato definito il piano della riforma tributaria. In particolare:

- dapprima è stata approvata la legge delega contenente i principi ispiratori ed i criteri da seguire nei decreti delegati (legge 9 agosto 2023, n. 111);
- successivamente, a varie riprese, sono stati presentati ed approvati, attraverso il percorso stabilito dalla disciplina vigente, diversi decreti legislativi delegati;

• in specie, alla data attuale risultano approvati in via definitiva i seguenti decreti legislativi:

– D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 avente ad oggetto l’attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale;

– D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216 avente ad oggetto l’attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi;

– D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 avente ad oggetto le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente;

– D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 avente ad oggetto le disposizioni in materia di contenzioso tributario;

– D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 avente ad oggetto le disposizioni in materia di adempimento collaborativo;

– D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1 avente ad oggetto la razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari;

– D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 avente ad oggetto le disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale;

– D.Lgs. 25 marzo 2024, n. 41 avente ad oggetto le disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza;

– D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario;

– D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110 avente ad oggetto le disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione;

– D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108 avente ad oggetto il decreto correttivo delle norme in tema di concordato preventivo e *cooperative compliance*.

Questa serie di interventi legislativi ha quindi prodotto in breve tempo – essenzialmente concentrato nel periodo compreso tra agosto 2023 e giugno 2024 – una vera e propria riforma del sistema tributario (che quindi in termini evocativi può essere definita come “la riforma tributaria del 2023/2024”).

2. Gli obiettivi della riforma tributaria

Il progetto riformatore, espresso dalla legge delega, si impernia su alcuni principi informatori:

i) riforma delle imposte dirette che contempla: una unica fascia di esenzione fiscale, l’introduzione di una *flat tax* sul reddito incrementale rispetto a quello storico, una serie di revisioni della base imponibile per le varie categorie reddituali;

ii) riforma dell’IRES con una riduzione dell’aliquota per le società che procedono a investimenti produttivi ed eliminazione di vari benefici fiscali;

iii) riordino dell’Iva, anche con una rivisitazione delle aliquote di imposta per alcune tipologie di beni e servizi;

iv) ripensamento dell’IRAP, destinato al graduale superamento del tributo;

v) riordino della disciplina di accise e dazi doganali;

- vi) riordino della disciplina dei giochi;
- vii) rivisitazione della fase di attuazione dei tributi, avendo riguardo ad un ripensamento sistematico della disciplina dell'accertamento, della riscossione e del rimborso, del contenzioso e delle sanzioni;
- viii) predisposizione di una codificazione della materia fiscale mediante revisione dei testi unici e delle leggi tributarie esistenti.

Come si può vedere dal semplice enunciato dei contenuti, il progetto riformatore si propone un intervento “a largo spettro” sull'ordinamento tributario andando a coprire più o meno tutte le sezioni ordinamentali, e dunque auto-configurandosi come una riforma fiscale completa.

3. Riflessioni sul sistema delle fonti del diritto tributario adottato dal progetto riformatore

Va sottolineata la scelta normativa di precisare (nei primi articoli della legge delega) che i principi informatori della riforma tributaria sono da individuare – per ciascuna sezione ordinamentale interessata – nei principi euro-unitari e in quelli costituzionali, nonché nei criteri emergenti dalla *soft law* rilevante (talora internazionale, come per gli interventi regolamentari dell'OCSE, talora europea, come per le misure assunte dalla Commissione, e talora anche nazionale, come per i principi OIC o per alcune regole della prassi amministrativa).

L'integrazione del “sistema delle fonti” nel testo normativo costituisce una indicazione significativa per il lavoro del soggetto delegato (e quindi per il Governo), poiché vale a puntualizzare il metodo legislativo (e dunque ad indirizzare utilmente i contenuti della delega).

Si tratta di una soluzione innovativa per la materia tributaria, che esprime una misura normativa idonea a ben realizzare la prescrizione costituzionale della “riserva di legge” formulata dall'art. 23 Cost.

4. Il disegno generale della riforma tributaria

Con riguardo agli obiettivi della riforma tributaria, prospettati in generale dalla legge delega, possono formularsi alcune considerazioni di massima.

Occorre innanzitutto evidenziare che, all'ambizione di “completezza” dell'intervento, non corrisponde una rivisitazione strutturale dell'architettura dell'ordinamento tributario; i tributi e la relativa incidenza macro-economica (sui flussi generali di finanza pubblica) e micro-economica (sugli oneri sopportati dai contribuenti) non vengono sostanzialmente modificati. Si mantiene, dunque, inalterata la struttura del prelievo tributario in Italia (la cui conformazione resta così la medesima da circa 50 anni, dopo la riforma operata agli inizi degli anni '70 del XX secolo).

Viene formulato l'obiettivo di una correzione del prelievo fiscale da realizzare attraverso piccoli interventi chirurgici (perlopiù mediante una modifica della base imponibile e delle aliquote di alcune imposte). Si tratta di una scelta pragmatica che appare coerente

con la limitatezza delle risorse finanziarie a disposizione, in quanto consente di ridurre (o forse eliminare) l'impatto di finanza pubblica e quindi rendere plausibile la praticabilità della riforma tributaria. È inutile sottolineare che molte delle prospettate riforme tributarie degli anni passati si sono infrante proprio sullo scoglio della sostenibilità finanziaria, poiché il costo delle riforme non era in concreto sopportabile dal bilancio pubblico.

La tendenza redistributiva emergente dai criteri esposti nella legge delega lascia intendere un "favore fiscale" verso il lavoro dipendente e comunque per il ceto medio, espresso mediante una (moderata) riduzione del carico tributario su tali fasce sociali (riduzione Irpef e rivisitazione delle aliquote Iva su beni di largo utilizzo). Tale opzione è coerente con i ripetuti richiami delle istituzioni europee ed internazionali sullo sbilanciamento del sistema tributario italiano rispetto alla tassazione del lavoro.

Altra tendenza che emerge dalla legge delega è quella di una revisione delle misure di agevolazione fiscale, mediante una consistente riduzione delle disposizioni di favore attualmente previste dall'ordinamento e l'introduzione di forme strutturali di riduzione del carico fiscale per le imprese che investono gli utili prodotti; tale orientamento appare coerente con le linee guida del processo di rideterminazione delle *tax expenditures* definito dalla letteratura economica.

Costituisce una significativa novità rispetto ai precedenti normativi **l'attenzione riservata alla fase di attuazione del tributo**, che vale ad indicare un rimarchevole avanzamento nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria; l'idea-guida delle riforme prospettate è infatti chiaramente ravvisabile nell'accentuazione della trasparenza ed efficienza dei procedimenti amministrativi secondo una logica di affidamento reciproco tra fisco e cittadino.

Va infine segnalata la linea temporale asimmetrica della riforma; è infatti previsto che alcuni decreti delegati possano essere emanati in 12 mesi (ad es. per i testi unici) mentre la maggior parte dei decreti delegati richiederà un tempo di 24 mesi. Si tratta di un periodo ampio che porterà la riforma ad essere attuata nel corso dell'anno 2024 e, presumibilmente, ad entrare in vigore nella sua completezza nell'anno 2025.

5. La pace fiscale tra Amministrazione finanziaria e contribuente

Uno degli aspetti che maggiormente incidono sulla capacità di funzionamento di un sistema fiscale è senz'altro costituito dal rapporto che si instaura tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

È infatti evidente che, qualora tale rapporto sia squilibrato a favore dell'uno o dell'altro termine del rapporto, ne deriva una disfunzione che può alterare, anche gravemente, l'efficacia del prelievo tributario: laddove infatti i controlli degli uffici tributari siano ridotti e poco efficienti ed in genere i contribuenti avvertano una mancanza di vigilanza da parte del fisco, evidentemente si riduce di molto la propensione al corretto adempimento degli obblighi tributari; qualora invece l'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria sia molto serrata ed anzi si esprima in termini aggressivi nei confronti dei contribuenti, è ben possibile che si assista a fenomeni di "bieco fiscalismo" ovvero di pregiudiziale convinzione dell'evasione tributaria (soprattutto con riguardo a contribuenti maggiormente sospettati di attività fiscalmente "pericolose").