



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
P.zza Armellini, 9/A – 00162 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

ISB in Europe

36-38 Rue Joseph II - B - 1000 Bruxelles
Tel. + 32.2-2307440 - Fax + 32.2-2307219
info@isbineurope.eu – www.isbineurope.eu

Divisione Economica e Sociale
Politiche fiscali e societarie

Circolare n. 14

Roma, 12 ottobre 2015

Oggetto: Vizi e virtù di una riforma fiscale incompleta

Sommario

1. PREMessa: PERCHÉ DA UNA LEGGE DELEGA EQUILIBRATA SI È ARRIVATI AD UNA ATTUAZIONE ORIENTATA ALLE GRANDI IMPRESE.....	2
2. L'ATTUAZIONE DELLA LEGGE DELEGA IN SINTESI	3
3. LA PARTE INATTUATA DELLA RIFORMA FISCALE CHE ATTENDE LA LEGGE DI STABILITÀ 2016	5

1. Premessa: perché da una legge delega equilibrata si è arrivati ad una attuazione orientata alle grandi imprese

Con la pubblicazione degli ultimi cinque decreti delegati nella Gazzetta Ufficiale dello scorso 7 ottobre 2015, l'attuazione della legge delega per la riforma fiscale può dirsi ormai conclusa.

Il disegno tracciato dalla legge 11 marzo 2014, n. 23, delega per la riforma fiscale, restituiva l'immagine di una mera manutenzione straordinaria del sistema fiscale italiano, datato, in quanto a struttura dei tributi, ai primi anni '70. Si trattava, peraltro, di principi che potevano benissimo trovare spazio in provvedimenti normativi *ad hoc* direttamente applicabili ovvero, per quelli che richiedevano una copertura, nelle varie leggi di Stabilità. Cosa quest'ultima che è stata fatta con le nuove norme sui contribuenti minimi ovvero con le nuove norme sulla "compliance" collegate alla riforma del ravvedimento operoso (vedi legge di stabilità per l'anno 2015).

Ad ogni modo, la scelta di arrivare alla emanazione di una legge delega è stata positiva perché ha consentito a tutti di effettuare una riflessione meditata sui tanti problemi riguardanti l'impalcatura dell'attuale sistema fiscale italiano, per poi cercare di porvi rimedio con i decreti delegati.

Da questo punto di vista, la legge delega si presentava equilibrata, proprio perché prendeva in considerazione sia i problemi delle grandi imprese sia quelli delle piccole imprese e dei professionisti; tuttavia, questo equilibrio non è stato rispettato nella fase di attuazione.

Ci sono voluti quattro anni e mezzo per arrivare all'approvazione definitiva della legge 11 marzo 2014, n. 23⁽¹⁾ ed un anno e mezzo per la sua attuazione, ma nonostante il lungo lasso temporale, molti suoi principi sono rimasti inattuati. La mancata attuazione non è dipesa dalla volontà del Governo, ma probabilmente dalla stessa legge delega laddove imponeva l'invarianza di gettito nell'emanazione dei vari decreti delegati, ovvero l'opportunità di trovare le risorse necessarie nell'ambito dei decreti delegati ovvero in provvedimenti normativi *ad hoc*.

Questa norma di cautela ha fatto sì che l'attuazione delle legge delega sia stata

¹ E' bene, infatti, ricordare che la riforma fiscale in parola è stata presentata dal Ministro Giulio Tremonti nel mese di luglio del 2011 e poi portata avanti dal Governo Monti nel mese di marzo del 2014 ed, infine, approvata dall'attuale Governo in carica.

limitata ai soli principi che non determinavano riduzioni di gettito fiscale ovvero determinavano delle riduzioni limitate che potevano trovare misure compensative all'interno degli stessi decreti.

2. L'attuazione della legge delega in sintesi

Per i motivi indicati nel paragrafo precedente, si ritiene, che la scelta nella fase di attuazione sia stata quella di concretizzare i principi della legge delega orientati alla semplificazione fiscale, come è stato fatto con il primo dei decreti emanati (D.Lgs. n. 175/2014) ed anche con il decreto sulla futura fatturazione elettronica e comunicazione dei dati IVA (D.Lgs. n. 128/2015). Entrambi i decreti fiscali hanno il merito di aver apportato delle reali semplificazioni, come, ad esempio, l'abrogazione della responsabilità solidale negli appalti ovvero alcune semplificazioni nella procedura dei rimborsi IVA o, ancora, da luglio 2016 la completa gratuità dell'intero procedimento di fatturazione elettronica, compresa la costosa e lunga conservazione sostitutiva, a fronte dell'eliminazione di adempimenti per chi sceglie di comunicare i dati delle fatture emesse e ricevute. Tuttavia, gli stessi decreti hanno anche il vizio di non entrare nella struttura degli adempimenti tributari, particolarmente invasiva proprio per le piccole imprese personali dettata dai regimi contabili attualmente in vigore.

Si è scelto, inoltre, di risolvere alcuni problemi in materia di riscossione coattiva delle imposte, sebbene ne rimangano ancora altri da affrontare (D.Lga 24 settembre 2015, n. 159). In particolare, il decreto ha avuto il merito di:

- ridurre l'aggio di riscossione dall'8% al 6% ovvero anche al 3%, qualora il pagamento della cartella esattoriale avviene entro 60 giorni dalla notifica;
- ottenere la rateizzazione dei debiti iscritti a ruolo in 72 rate con una semplice autocertificazione dell'esistenza della difficoltà ad adempiere, qualora il debito sia inferiore a 50 mila euro;
- di non accogliere la proposta iniziale di reintrodurre l'obbligo di calcolare sui debiti iscritti a ruolo, gli interessi moratori sulle sanzioni e gli interessi per il ritardato pagamento del debito tributario (c.d. anatocismo tributario).

Lo stesso decreto, tuttavia, ha anche il vizio di non cogliere l'esigenza di uni-



formare la rateizzazione dei debiti emergenti dagli avvisi bonari, ossia dei debiti di tutti coloro che non riescono a versare quanto puntualmente dichiarato, alla rateizzazione dei debiti iscritti nelle cartelle esattoriali, più lunga nel tempo e più flessibile nella scelta del piano di ammortamento del debito. L'equiparazione avrebbe evitato di obbligare i contribuenti ad attendere la più onerosa iscrizione a ruolo di sanzioni e aggio di riscossione, per riuscire ad ottenere una rateizzazione più versatile.

Sono stati risolti molti problemi interpretativi di norme che hanno generato inutili contenziosi, come nel caso delle disposizioni riguardanti l'abuso del diritto (elusione fiscale), ovvero per evitare il formarsi della c.d. evasione da interpretazione grazie alle disposizioni riguardanti la "cooperative compliance" (D.Lgs. n. 127/2015)⁽²⁾. Sono stati previsti, inoltre, dei regimi di tassazione particolari riguardanti le imprese che hanno contatti con l'estero ovvero riguardo specifiche interpretazioni di norme interne, come nel caso della determinazione del valore degli immobili o delle aziende nelle ipotesi di cessione (D.Lgs. n. 147/2015).

Anche il decreto contenente le disposizioni in materia di sanzioni amministrative e penali nonché quello sul contenzioso fiscale (D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158), sebbene abbiano il merito di risolvere diversi problemi legati alle discipline attualmente vigenti, ad esempio: riducendo le sanzioni amministrative previste ovvero aumentando le soglie di punibilità per i reati fiscali ovvero, ancora, riducendo le sanzioni irrogate in caso di errata applicazione del regime Iva del "reverse charge", la decisione di posticiparne l'entrata in vigore al 1° gennaio 2017, rischia di creare o spingere i contribuenti a mandare alle lunghe contenziosi fiscali solo per riuscire ad ottenere l'applicazione della norma più favorevole attraverso l'istituto del "favor rei".⁽³⁾

² Si tratta di un istituto volto ad introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali. Alle imprese che si dotano di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso come capacità di prevenire violazioni di norme tributarie o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario, vengono riconosciute delle riduzioni di sanzioni ovvero dei vantaggi nella gestione degli eventuali contenziosi. Il regime tuttavia sarà riservato solamente alle grandi aziende, ossia quelle con fatturato superiore ai 10 miliardi di euro e a quelle che hanno aderito al progetto pilota avviato in via sperimentale nel 2013 (con fatturato superiore a un miliardo di euro). In seguito, un decreto ministeriale potrà ammettere i contribuenti con fatturato superiore a 100 milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

³ E' bene, infatti, ricordare che in base al principio del "favor rei", applicabile sia alle sanzioni fiscali penali che alle sanzioni tributarie amministrative, qualora la sanzione in vigore al momento della commissione del fatto sia diversa da una successivamente entrata in vigore, si rende applicabile la pena più favorevole al contribuente. Questa possibilità è tuttavia limitata ai soli procedimenti ancora in corso.



L'unico decreto che, da un primo esame, risulta virtuoso sotto il profilo di una prospettica riduzione delle imposte, è quello volto alla stima e riduzione dell'erosione fiscale nonché alla stima e redistribuzione delle maggiori entrate provenienti dal contrasto dell'evasione fiscale (D.Lgs 24 settembre 2015, n. 160). Anch'esso, tuttavia, è viziato dalla solita norma di cautela, presente in tutti i fondi taglia tasse mai attuati, che subordina l'utilizzo delle somme per la riduzione della pressione fiscale *"al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo"*. La presenza di questa *"clausola"* rende evidente che è la spesa pubblica e l'enorme debito pubblico a dettare le regole di una possibile, ma remota, riduzione del prelievo fiscale.

Riflettendo meglio, qualora le maggiori entrate provenienti dall'eliminazione delle *tax expenditures* venissero utilizzate unicamente per ridurre il debito pubblico ovvero per finanziare l'incremento della spesa pubblica, la pressione fiscale, addirittura, aumenterebbe ulteriormente.

3. La parte inattuata della riforma fiscale che attende la legge di stabilità 2016

Gran parte della legge delega che avrebbe dovuto portare l'attuale sistema fiscale verso una maggiore equità, trasparenza e quindi alla crescita, è rimasta nella penna del legislatore.

La grande assente della riforma fiscale è l'**IRI (Imposta sul Reddito delle Imprese)** che, sebbene nell'immediato avrebbe portato benefici ad una ristretta platea di imprese individuali e società di persone, avrebbe segnato un cambiamento importante e strutturale della tassazione, sempre verso l'equità del prelievo. Si sarebbero, finalmente, uniformati i criteri di tassazione del reddito prodotto dalle imprese personali (imprese individuali e società di persone) con quello delle società di capitali. In particolare, anche le imprese personali avrebbero avuto un'imposta propria con una tassazione proporzionale, ad aliquota ridotta, dei redditi lasciati in azienda e destinati agli investimenti, per di più allineata alla tassazione IRES. In altri termini, ad ogni riduzione dell'aliquota IRES sarebbe dovuta corrispondere una riduzione dell'IRI di pari ammontare. In proposito è utile ricordare che l'aliquota IRPEG applicata anche sulle società di



capitali in vigore nel 2000 era del 37%, mentre ora l'aliquota della nuova tassazione IRES che comprende le società di capitali (in vigore dal 2004) è del 27,5%, con la prospettiva di diventare, con la prossima legge di stabilità per il 2016, del 24%.

È mancata all'appello anche la riforma dei regimi fiscali di favore. L'anticipazione del regime forfettario nella legge di Stabilità 2015, oltre ad essere viziata da soglie di ricavi per l'accesso al regime (troppo basse) e da un'imposta sostitutiva del 15% (troppo alta), è solo una parte del disegno più complesso di riforma dei regimi fiscali scritto tra le righe della legge delega. Disegno che avrebbe portato un riordino sistematico dei regimi fiscali dove:

- le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata avrebbero visto la determinazione del reddito d'impresa con lo stesso regime di cassa ora previsto solo per i professionisti, per evitare di pagare imposte su redditi non effettivamente incassati;
- le imprese individuali ed i professionisti privi di una autonoma organizzazione sarebbero stati esclusi, in modo certo, dal pagamento dell'IRAP grazie ad una norma che avrebbe dovuto definirne i parametri secondo la tesi prevalente della Cassazione;
- le micro attività economiche avrebbero avuto un regime di favore senza obbligo di tenuta della contabilità, con il reddito determinato sempre secondo criteri di cassa e con imposta sostitutiva fissa, peraltro molto ridotta per i primi anni di attività, senza IRAP e senza studi di settore.

Allo stato attuale, per colmare le lacune di una parziale riforma dei regimi fiscali, ci troviamo a dover convivere con due regimi fiscali di favore che stanno creando ancora più incertezze e dubbi interpretativi.

Come è evidente, la parte attuata della riforma interessa quasi esclusivamente le imprese più strutturate, mentre le norme non attuate sono pressoché tutte orientate alle piccole imprese e micro imprese. Per queste resta solo la speranza e l'auspicio che la riforma che interessa la loro fiscalità sia completata nella legge di Stabilità per il 2016.

(CC/Riforma_fiscale)

