

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

CONTRIBUTI PER LA RIFORMA FISCALE

1 – Una riforma fiscale orientata alla crescita

Il decreto “Salva Italia” era volto innanzitutto a porre in sicurezza i conti pubblici e a rendere credibile il conseguimento dell’obiettivo del pareggio del bilancio nel 2013. Ma perseguiva anche l’equità, sia attraverso il contrasto all’evasione fiscale, sia con l’introduzione di una patrimoniale reale sugli immobili, sulle attività finanziarie e su alcune manifestazioni di ricchezza (barche, auto, aerei). Soprattutto, era anche *growth-friendly*: la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro, accompagnata dall’aumento dell’imposizione patrimoniale sugli immobili, ha realizzato un cambiamento della struttura dell’imposizione a favore della competitività e della crescita, in coerenza con le raccomandazioni delle istituzioni internazionali (FMI, Commissione Europea e OCSE). L’introduzione dell’ACE, abbassando il costo del finanziamento con capitale proprio, va nella direzione di correggere la distorsione fiscale che vede favorito l’indebitamento, ridurre il costo del capitale sulle nuove iniziative produttive, stimolando per questa via la crescita economica. Anche il contrasto all’evasione, oltre a migliorare l’equità, rende il sistema fiscale più neutrale e migliora l’efficienza economica.

Gli interventi attuati con il Salva Italia, benché importanti, sono tuttavia ancora parziali. Occorre continuare, attuando interventi più organici e strutturati, volti a perseguire gli stessi obiettivi di fondo: **crescita** ed **equità**. La proposta di riforma qui delineata non si pone come un intervento radicale, volto ad attuare un particolare modello teorico di *tax design*; non vuole quindi instaurare un sistema fiscale “perfetto” e “ideale”, ma vuole più pragmaticamente intervenire per correggere alcuni aspetti critici del nostro sistema allo scopo di renderlo più *growth-friendly* e più equo.

Un primo punto importante è quello di dare **maggior certezza** al nostro sistema tributario: in questa direzione vanno la ridefinizione dell’abuso del diritto, la revisione delle sanzioni penali e amministrative, il miglior funzionamento del contenzioso attraverso l’accelerazione e lo snellimento dell’arretrato. Funzionale a questo obiettivo è anche il **miglioramento dei rapporti con i contribuenti**, seguendo le linee della *enhanced relationship* proposta dall’OCSE, potenziando il tutoraggio (soprattutto nei confronti dei contribuenti minori), attuando una semplificazione sistematica dei regimi fiscali e degli adempimenti inutilmente complessi. Anche la revisione del reddito d’impresa, in particolare degli istituti che regolano le attività transfrontaliere e di quelli che generano alcune complessità e incertezze applicative, è volto a migliorare la certezza e la stabilità del sistema fiscale.

Mutamenti frequenti e incisivi nel sistema tributario non solo generano costi aggiuntivi di adempimento (connessi con l’apprendimento delle nuove norme, l’instaurazione delle nuove procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi iniziali, l’insorgere di qualche contenzioso, ecc.) ma modificano anche le convenienze relative su cui erano basate le decisioni prese in passato, e soprattutto generano incertezza. Troppo spesso, nel recente passato, si sono avuti cambiamenti piuttosto radicali su aspetti strutturali del nostro sistema fiscale, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio-lungo periodo della politica tributaria.

L’incertezza in campo fiscale, come l’incertezza in altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita. Il rischio è in qualche modo misurabile, e in fondo la gestione del rischio è al cuore dell’attività dell’imprenditore, fa parte del suo “mestiere”. L’incertezza, invece, è l’ignoto, è qualcosa da cui rifuggire: si rimanda l’investimento, o lo si localizza altrove. Stabilità e certezza nell’ordinamento fiscale, ivi inclusa l’interpretazione delle norme e l’attività giurisdizionale, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.

La riforma, nella misura in cui rifletterà una sorta di “minimo comun denominatore” condiviso delle esigenze più sentite e concretamente affrontabili nell’arco di vita di questa legislatura, contribuirà alla crescita non solo direttamente, nel merito dei singoli provvedimenti, ma anche indirettamente, conferendo carattere condiviso e stabile alle scelte che verranno decise.

La riforma fiscale sarà anche orientata a proseguire nel **contrasto all’evasione e all’elusione e al riordino dei fenomeni di erosione fiscale**. Queste linee d’azione puntano in primo luogo ad accrescere l’equità. Ma perseguire l’equità significa anche eliminare distorsioni, rendere più efficiente il sistema economico: l’equità è quindi strettamente legata alla crescita economica. Il gettito derivante dall’emersione di imponibili sottratti a tassazione andrà ridistribuito, sotto forma di sgravi, a favore dei contribuenti corretti e maggiormente incisi. A questo fine sarà fondamentale definire metodologie di stima dell’evasione, effettuarle con periodicità e monitorare i risultati. Come pure sarà fondamentale rendere permanente e consolidare il monitoraggio dell’erosione fiscale attraverso la ricognizione sistematica delle cosiddette “spese fiscali” (*tax expenditures*) e procedere al loro riordino. Anche da questo riordino deriveranno effetti positivi sull’equità e sulla neutralità del sistema fiscale, e quindi sulla crescita.

Anche la revisione dell’imposizione sui redditi di impresa individuale e da attività professionale mira a rendere più neutrale il sistema tributario, soprattutto rispetto alla forma giuridica, e a favorire la capitalizzazione delle imprese, in continuità con l’ACE.

Sul fronte dell’equità, un contributo importante verrà dalla annunciata **riforma del catasto dei fabbricati**, che correggerà le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall’aumento generalizzato disposto con il “Salva Italia”.

Infine, un aspetto importante della riforma orientata alla crescita è costituito dalla **tassazione ambientale**, che può fornire un “doppio dividendo”, da un lato contribuendo alla riduzione delle emissioni nocive, dall’altro consentendo una migliore distribuzione del carico tributario, più compatibile con uno sviluppo sostenibile.

I punti salienti della proposta di riforma fiscale sono esposti nel prosieguo (paragrafo 3). Preliminarmente (paragrafo 2) si affronta la questione del veicolo legislativo.

2 - E’ possibile/opportuno rilanciare la delega per la riforma fiscale ?

La riforma potrebbe prendere la forma di un disegno di legge ordinario o di una legge delega. Tradizionalmente, per interventi della portata qui delineata si è preferito lo strumento della legge delega, che consente di costruire misure meglio coordinate e più attentamente preparate. Va anche considerato che è tuttora all’esame del Parlamento la delega per la riforma assistenziale e fiscale presentata l’estate scorsa dal precedente governo. Quella delega appare in larga misura superata: in effetti, alcuni punti importanti sono stati anticipati con il “Salva Italia” (ad esempio, l’introduzione dell’ACE e la revisione dell’ISEE); il precedente governo ha anticipato, con le manovre dell’estate, la modifica della tassazione delle cosiddette rendite finanziarie. Peraltro, l’attuale governo ha già annunciato in più occasioni che intende proporre, con provvedimento di delega, la revisione del catasto dei fabbricati e interventi legislativi per regolare l’abuso del diritto: ha quindi riconosciuto che su alcuni nuovi temi è necessario intervenire. Altre questioni vengono da tempo sollecitate dalle parti sociali e dagli addetti ai lavori, nonché dal Parlamento. Limitarsi a quanto ufficialmente già annunciato significherebbe lasciare libertà di iniziativa alle parti sociali e al Parlamento, con difficoltà di coordinamento e di gestione politica. Gran parte dei problemi troverebbe accoglienza in emendamenti al decreto sulle semplificazioni fiscali, che inizia ora l’esame per l’approvazione da parte del Parlamento, con il rischio di esiti non ben coordinati.

Sembrerebbe dunque preferibile assumere l'iniziativa e riproporre la delega, modificandola: ciò che è stato già attuato andrebbe espunto, mentre andrebbero inseriti i nuovi interventi. Nella riscrittura, rispetto alla delega del precedente governo, appare opportuno non riproporre alcuni temi:

- Come ricordato, la modifica della tassazione delle rendite finanziarie è stata già in gran parte attuata dal governo precedente: è stata però mantenuta un'aliquota ridotta (12,5 per cento, rispetto al 20 per cento) sui proventi dei titoli pubblici. Nell'attuale contesto, appare improponibile completare la riforma con l'allineamento delle aliquote al livello superiore.
- La vecchia delega proponeva un'Irpef a tre aliquote (pari a 20, 30 e 40 per cento) senza indicare i limiti degli scaglioni e quindi con effetti redistributivi e di gettito del tutto indeterminati. Si ritiene preferibile non ripresentare questo aspetto della delega, e limitarsi a indicare la volontà di concentrare le risorse che si renderanno disponibili in un apposito Fondo destinato a finanziare i futuri sgravi fiscali.
- La precedente delega conteneva l'indicazione, nel medio-lungo periodo, della soppressione dell'Irap. Questa indicazione, oltre ad apparire contraddittoria con le esigenze di risanamento delle finanze pubbliche e con la politica di rigore finanziario impostata dall'attuale governo, aprirebbe un problema molto serio di reperimento delle entrate alternative (il gettito dell'Irap è dell'ordine dei 35 miliardi di euro) e di finanziamento delle Regioni (cui compete il tributo).

Il contemporaneo esame da parte del Parlamento di due iniziative legislative in materia fiscale, il decreto legge sulle semplificazioni e la legge delega per la riforma, esige un chiarimento. Il decreto legge è stato dettato dalla necessità di attuare con urgenza interventi di "manutenzione" sul fronte della semplificazione per i contribuenti e per l'amministrazione fiscale, della sistemazione di alcuni interventi attuati con il "Salva Italia" o con altri provvedimenti precedenti, del contrasto all'evasione, del funzionamento dell'Amministrazione finanziaria. In sostanza con il decreto si è inteso dare attuazione a una serie di interventi di "manutenzione", che negli ultimi anni non erano stati attuati, tutti necessari, utili ed urgenti, ma eterogenei tra loro. La delega per la riforma contiene invece interventi che non rivestono carattere di particolare urgenza, ma hanno una valenza più sistemica e strutturale, tutti orientati al comune obiettivo di favorire la crescita economica.

3 - I punti qualificanti della riforma fiscale

3.1 - Contrastare l'elusione e accrescere la certezza del diritto

3.1.1 - L'abuso del diritto

L'intervento si rende necessario per contemperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il fisco di uno strumento efficace per la lotta ai fenomeni elusivi.

Il divieto di abuso del diritto, nella sua accezione generale, investe le operazioni prive di adeguato spessore economico e realizzate principalmente per ottenere risparmi d'imposta attraverso l'impiego distorto di schemi giuridici, ciascuno dei quali peraltro perfettamente legittimo, ma che nel loro complesso sono adottati allo scopo prevalente (o esclusivo) di ottenere un vantaggio fiscale. L'abuso del diritto si innesta quindi nel filone degli istituti anti-elusivi. Una norma antielusiva è oggi presente nel nostro ordinamento, ma è limitata alle imposte dirette e ad alcune specifiche operazioni, espressamente indicate.

Il concetto di abuso del diritto è nato in ambito comunitario, da sentenze della Corte di Giustizia, limitate al comparto dei tributi armonizzati (IVA e dazi doganali). Anche in Italia si è avuta una

definizione giurisprudenziale, stabilita da sentenze della Corte di Cassazione.¹ Ciò ha determinato il sindacato *ex-post* delle scelte dei contribuenti, in particolare per le operazioni più complesse, sulla base di orientamenti non noti nel momento in cui le operazioni oggetto di controlli sono state decise ed effettuate.

Le esperienze maturate in altri paesi (come Francia e Germania) mostrano che la codificazione dell'abuso è la via maestra per dare alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa. In questi paesi si è intervenuti legislativamente: è stata ampliata la portata delle norme anti-elusive esistenti, e sono state al contempo rafforzate le garanzie procedurali per i contribuenti, in particolare le imprese. La definizione di una serie di "punti fermi" ha effetti positivi anche per l'amministrazione finanziaria, che può svolgere con maggiore rapidità ed efficacia la sua funzione di contrasto dell'elusione, indirizzando la propria attenzione sui casi meno dubbi e riducendo così le possibilità di contenzioso e l'incertezza sulle sanzioni.

Il dibattito già svolto in Parlamento, su iniziativa dei gruppi parlamentari, ha evidenziato l'opportunità di una norma generale anti-abuso per tutte le imposte, non vincolata da un'elencazione tassativa di fattispecie e con una assimilazione tra elusione fiscale e abuso; tale norma generale dovrebbe, come detto, accompagnare la definizione di abuso del diritto con la fissazione di regole procedurali.

3.1.2 - La revisione del penale-tributario e delle sanzioni amministrative

In Italia il reato in materia fiscale è previsto, oltre che nei casi di comportamenti fraudolenti o simulatori, anche nel caso di "infedele dichiarazione". Quest'ultima fattispecie è innescata da elementi "oggettivi", cioè dal superamento di predeterminate soglie quantitative (esprese in termini di imposta o di imponibile evaso). I comportamenti materiali sottostanti possono essere ascrivibili a un coacervo di cause, tra cui errori ed omissioni, non necessariamente riconducibili all'intento di frodare o simulare. Nel tempo, le fattispecie sanzionabili penalmente sono aumentate e le soglie sono state abbassate. Le soglie sono indifferenziate, nel senso che non tengono conto delle dimensioni economiche, né distinguono le diverse soggettività giuridiche (persone fisiche, società di capitali, ecc.). E' in aumento il numero dei casi segnalati alla magistratura, che dovrebbe indagare sulla effettiva occorrenza dell'intento soggettivo di evadere. In sostanza, sono ben pochi i casi in cui le Procure procedono nell'azione penale.

Recentemente, i limiti temporali per l'azione di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria sono stati raddoppiati, se dall'accertamento scaturiscono rilievi di rilevanza penale, evento altamente probabile dato il livello piuttosto basso della soglia prevista nel caso di infedele dichiarazione.

Sembra opportuno un riesame, teso a circoscrivere meglio la portata del penale-tributario, allo scopo di evitare inutili aggravii di lavoro per la magistratura inquirente, consentire una più precisa focalizzazione sui casi effettivamente rilevanti, ridurre le incertezze e i rischi (soprattutto reputazionali) per i contribuenti. Si potrebbe operare differenziando le soglie quantitative in funzione della natura giuridica del contribuente, e/o per classi dimensionali; si potrebbe anche rivedere la fattispecie di "infedele dichiarazione".

Appare anche opportuno riesaminare le sanzioni amministrative, in vista di una loro più razionale ed efficiente graduazione.

¹ Secondo l'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione dalla fine del 2008, l'abuso del diritto trova fondamento, nel nostro sistema tributario, sui principi sanciti dall'art. 53 della Costituzione (capacità contributiva e progressività dell'imposizione).

3.1.3 - Instaurare una *enhanced relationship* tra fisco e imprese

Negli ultimi decenni, la riduzione degli oneri fiscali ha assunto rilievo crescente nella competizione fra imprese, con una proliferazione di schemi di pianificazione fiscale sempre più aggressiva e comportamenti spesso ai limiti della legalità. Le amministrazioni fiscali sono state chiamate a valutare pratiche commerciali sempre più complesse, diffuse su scala internazionale, a fronte di risorse operative limitate.

Anche per i contribuenti la tradizionale relazione con l'amministrazione finanziaria, contraddistinta da elementi di sfiducia e conflittualità, risulta spesso fonte di inefficienze e costi. I rapporti alimentano un gioco non cooperativo in cui entrambe le parti subiscono conseguenze negative.

La ricerca di più efficaci strategie di azione da parte delle amministrazioni fiscali passa, come suggerito dall'OCSE², attraverso l'introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che scelgono di perseverare in comportamenti di "*aggressive tax planning*". In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto fisco-contribuenti ("*enhanced relationship*"), basato su dialogo, fiducia reciproca, collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale.

Le esperienze di altri paesi dimostrano la validità di relazioni collaborative tra fisco e contribuenti, nonché con i consulenti fiscali, atteso il ruolo di intermediazione da essi svolto.

La costruzione di un migliore rapporto tra le parti contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese.

In quest'ottica, sembra necessario favorire nelle imprese la diffusione di modelli della funzione fiscale basati non più esclusivamente sulla "minimizzazione degli oneri fiscali", ma su una vera e propria "gestione del rischio di *compliance* fiscale". L'adozione di questi modelli implica che le imprese costruiscano una "mappa" dei rischi di *compliance* fiscale, approntino meccanismi di gestione e controllo dei medesimi rischi e definiscano una chiara attribuzione delle responsabilità, nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e di *governance* aziendale.

Queste nuove modalità di gestione dei rischi di *compliance* fiscale costituiscono la piattaforma su cui innestare nuove e più evolute forme di verifica da parte del fisco. L'enfasi del controllo si sposterebbe sulla verifica dell'affidabilità e coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali dell'impresa, in un rapporto di interlocuzione con gli organi di gestione aziendale e con gli *auditors*. Le verifiche dovranno in ogni caso tenere conto dell'esigenza di minimizzare gli impatti sull'ordinario svolgimento dell'attività d'impresa.

Al contempo, sarà opportuno creare i presupposti normativi affinché l'Amministrazione finanziaria possa continuare il processo di adeguamento dei propri assetti organizzativi e funzionali per meglio corrispondere alle nuove esigenze di *enhanced relationship*. In alcuni settori potrà essere utile sviluppare, nel rispetto degli specifici ruoli istituzionali, sinergie con altre autorità pubbliche, nell'ottica di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo e valorizzare le *best practices* esistenti.

3.1.4 - La revisione del contenzioso

La gestione rapida del contenzioso costituisce un aspetto importante della certezza del diritto. Appare opportuno proseguire l'indirizzo ultimamente adottato dal precedente governo, di puntare a una maggiore professionalizzazione dei collegi giudicanti e a migliorare l'efficienza delle commissioni tributarie. Appare anche opportuno introdurre forme di conciliazione stragiudiziale che consentano una definizione accelerata del contenzioso e una riduzione dei casi pendenti.

3.2 - La revisione del catasto dei fabbricati

² Forum OECD on Tax Administration, Summit di Cape Town, 10-11 gennaio 2008.

Il decreto “Salva Italia” ha operato un aumento automatico e indifferenziato delle rendite catastali dei fabbricati ai soli fini dell’imposta patrimoniale (IMU). Ciò costituiva l’unica possibilità di avvicinare in media tali valori a quelli di mercato in tempi rapidi, per allineare l’incidenza del prelievo sulla proprietà immobiliare ai livelli europei. Il prezzo è stato però un aumento anche delle sperequazioni esistenti. Occorre ora procedere oltre, mantenendo invariato il carico tributario, ma ripartendolo diversamente, per cancellare o ridurre tali sperequazioni. La strada è la riforma del catasto, perché il mancato aggiornamento del catasto è la causa delle sperequazioni. Queste derivano da tre fattori:

- i valori usati per determinare le rendite catastali, valori che risalgono al biennio 1988-89 per gli immobili esistenti all’epoca dell’ultima revisione (1990), ma ad anni più recenti per quelli costruiti dopo tale data;
- la mancata revisione della classificazione degli immobili, che può risalire, per gli immobili edificati prima del 1962 (anno di attivazione dell’allora Nuovo catasto edilizio urbano), anche a prima della seconda guerra mondiale;
- l’uso dei vani come unità di valutazione, che può determinare l’attribuzione di rendite diverse ad immobili uguali, ma diversamente strutturati al loro interno.

Il superamento di questi inconvenienti richiede una riforma che è prima di tutto un impegno conoscitivo a ridefinire i fabbricati in base non solo a valori ma anche a criteri più aggiornati: localizzazione, qualità dell’immobile e superficie in metri quadri. In questo impegno non sarà coinvolta solo l’Agenzia del territorio, ma anche i comuni, come già avvenuto in passato: l’istituzione dell’imposta municipale, estesa a tutti i fabbricati, fornisce ora ai municipi un più forte incentivo a collaborare.

La revisione del catasto, che richiederà qualche anno per il completamento, non dovrà comportare aumenti del prelievo; le maggiori rendite saranno compensate da riduzioni di aliquote.

3.3 - La lotta all’evasione: monitoraggio dei risultati e destinazione del gettito

3.3.1 - La destinazione del maggior gettito riveniente dalla lotta all’evasione

La scelta operata con il provvedimento “Salva Italia” di non quantificare il gettito riveniente dalla lotta all’evasione, unitamente al fatto che, come rilevato, la pressione fiscale, già oggi elevata, è destinata a crescere ulteriormente, rende necessario prevedere che i frutti della maggiore *compliance* non siano destinati al miglioramento dei saldi (il che si tradurrebbe in un ulteriore aumento della pressione fiscale, oltre i livelli già previsti), ma invece alla riduzione della pressione tributaria. Del resto già la normativa vigente (comma 36 dell’articolo 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011) prevede che dal 2014 il gettito riveniente dal contrasto all’evasione confluisca nell’istituendo Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, finalizzato alla riduzione degli oneri fiscali e contributivi gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

Destinatari della misura sarebbero la generalità dei contribuenti fiscalmente corretti e quindi il sistema economico nel suo complesso. Lo spostamento della pressione dall’imponibile noto, soggetto a un elevato prelievo, a quello occultato, che nulla paga, contrasta una forma di concorrenza sleale a danno degli operatori *compliant*; produce, più in generale, la riduzione di rendite di posizione che consentono l’esistenza di situazioni di facile prosperità a spese dell’intera collettività. In questo senso la redistribuzione dei proventi della lotta all’evasione fiscale si colloca in parallelo e con effetto analogo a quello della liberalizzazione di determinati settori produttivi.

Per dare attuazione a questo principio, due questioni preliminari debbono essere affrontate. La prima riguarda la misurazione dei risultati della lotta all'evasione: sarebbe utile (meglio, indispensabile) definire una metodologia per la misurazione dell'evasione e monitorare annualmente i risultati (proposte più specifiche, basate sul rapporto della commissione Giovannini, sono riportate al successivo punto 3.3.2).

La seconda questione riguarda la destinazione dei frutti dell'accresciuta *compliance*. Si propone di dare attuazione al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, rinviando a un momento successivo le decisioni sul suo utilizzo, cioè sulla concreta definizione degli sgravi.

3.3.2 - La misurazione e il monitoraggio dell'evasione

Il monitoraggio dei risultati della lotta all'evasione è indispensabile per mantenere alta l'attenzione sul tema e affinare le strategie di contrasto. La misurazione dell'evasione fiscale (e contributiva) deve trovare una sua sede di studio e rappresentazione stabile e ufficiale, dove sia definita una metodologia di rilevazione e i risultati siano regolarmente calcolati e pubblicati, preferibilmente su base annuale. Si tratta di sviluppare una raccomandazione della commissione Giovannini, istituendo un rapporto annuale che illustri l'andamento dell'economia sommersa e fornisca una stima ufficiale dell'evasione, cioè dei gettiti sottratti alle pubbliche amministrazioni: in altri termini, stimi annualmente il *tax gap* per tutti i tributi (con tutte le disaggregazioni ritenute utili, geografiche, settoriali o per tipo di reddito, contribuente o forma giuridica). Per garantire continuità di metodo e imparzialità dei risultati sarebbe utile costituire una commissione *ad hoc*, indipendente, con la partecipazione dell'Istat e delle altre amministrazioni coinvolte; in particolare le metodologie di stima dovrebbero essere pubbliche, trasparenti, stabili nel tempo e avallate da un comitato di consulenti scientifici.

3.4 - L'erosione fiscale

3.4.1 - Il monitoraggio dell'erosione fiscale

Il rapporto sulle spese fiscali (*tax expenditures*) presentato lo scorso novembre dovrebbe essere considerato il primo di una serie volta a un monitoraggio analogo a quello appena descritto per l'evasione fiscale. Si deve evitare il ripetersi di quanto sperimentato in Italia nel passato: cioè la predisposizione, in media ogni due decenni, e il successivo abbandono di ricognizioni simili. Anche in questo caso, infatti, l'utilità di questi rapporti si accresce con la loro stratificazione, anno per anno, e il successivo affinamento e ampliamento. Soprattutto, un rapporto periodico sulle spese fiscali costituisce uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario; numerosi fra i paesi che lo redigono lo inseriscono per tale ragione all'interno della procedura di bilancio e cercano di integrare o confrontare i dati in esso contenuti con quelli sui programmi di spesa. Ne deriva la possibilità di ridiscutere periodicamente l'utilità delle diverse spese fiscali, eliminando o ridimensionando quelle che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o sorpassate, alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche, o quelle che costituiscono una duplicazione.

3.4.2 - Il riordino delle spese fiscali

Il rapporto sull'erosione ultimato lo scorso novembre costituisce un utile punto di partenza per una prima razionalizzazione. L'elenco predisposto non è di pronta applicabilità, per la definizione particolarmente ampia di spesa fiscale adottata, e non fornisce neppure un'indicazione attendibile del risparmio complessivo ricavabile. Avendo opportunamente deciso di rinunciare a tagli lineari, occorre individuare in modo selettivo le misure passibili di intervento, più o meno immediato. In

questo senso una prima guida è costituita dai codici di classificazione che accompagnano le misure elencate. Essi permettono una prima ripartizione tra:

- misure “intangibili” (doppie imposizioni, compatibilità con l’ordinamento comunitario, rispetto di accordi internazionali, rispetto di principi di rilevanza costituzionale);
- misure rivedibili nell’ambito di interventi di più vasta portata, che potrebbero prendere anche la forma di erogazioni di spesa (interventi di *welfare*; tutela di ambiente, patrimonio artistico, paesaggistico e culturale; incentivi a ricerca e sviluppo; concorrenzialità del sistema produttivo);
- misure da valutare in relazione ai destinatari effettivi, all’efficacia e agli effetti distributivi (territoriali, settoriali, sociali, imprese o esercenti arti e professioni senza distinzione settoriale);
- misure da valutare esclusivamente sotto il profilo tributario (semplificazione, emersione di imponibili, misure la cui soppressione determinerebbe l’esonero dell’imponibile).

Nell’effettuare il riordino si potrebbe adottare il criterio di dare priorità alle “spese fiscali” più obsolete, meno coerenti con l’assetto del sistema tributario, quelle rivolte a un numero modesto di beneficiari, quelle di modesto importo unitario.

3.5. La revisione della tassazione dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo

3.5.1 - La tassazione delle imprese individuali e dei professionisti

In alcuni paesi le attività d’impresa individuali e professionali sono tassate separatamente dalla persona. In altre parole, tutte le aziende, anche le imprese individuali e gli studi professionali, sono tassati come le grandi imprese, con l’imposta sulle società. Il reddito che l’individuo ritrae dall’azienda come remunerazione del proprio contributo lavorativo è considerato un costo per l’azienda, ed è quindi deducibile dall’imposta sulle società, e al contempo come reddito personale dell’imprenditore (professionista): è quindi soggetto all’imposta sulle persone fisiche, con le aliquote progressive proprie di questa imposta.

Seguendo questo approccio, si potrebbe separare la tassazione dell’impresa, che sarebbe soggetta a IRES, come le società di capitali, da quella dell’imprenditore. Aliquota proporzionale e più bassa sull’utile d’impresa, tassazione in IRPEF solo del reddito che l’imprenditore ritrae dall’azienda come compenso del suo contributo lavorativo. Si favorisce così la capitalizzazione dell’impresa. In sostanza, si propone di introdurre, come metodo ordinario di tassazione, l’applicazione dell’IRES a tutte le attività di impresa (e professionali). Il reddito che l’imprenditore (professionista) ritrae dall’impresa (dallo studio professionale) come remunerazione del proprio contributo lavorativo viene tassato in IRPEF come reddito ordinario, soggetto alla progressività propria di questo tributo. Si tratterebbe di una innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione e sulla sua percezione da parte dei contribuenti. Non a caso si propone di ribattezzare l’IRES (imposta sul reddito delle società), chiamandola IRI (imposta sul reddito imprenditoriale).

La soluzione proposta consegue i seguenti vantaggi:

- tassa allo stesso modo tutte le imprese (e professioni) indipendentemente dalla forma giuridica (individuo, società di persone, società di capitali).
- in particolare, gli utili non distribuiti sono tassati sempre all’aliquota dell’imposta societaria, generalmente inferiore all’aliquota marginale massima dell’imposta personale. Ciò favorisce

la patrimonializzazione delle piccole imprese, mentre resta “penalizzata” la distribuzione di compensi all’imprenditore e ai soci.

- induce a considerare l’azienda come “separata” dall’imprenditore e ad evidenziare il contributo lavorativo che quest’ultimo vi apporta.
- in sostanza, scindendo il reddito dell’impresa (studio) da quello dell’imprenditore (professionista) diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell’impresa (studio) e di mantenere invece una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l’imprenditore (professionista) ritrae dall’azienda (studio) per soddisfare i bisogni suoi e della sua famiglia; in sostanza, mentre si mantiene un’equità orizzontale in IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale) si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto in IRES, l’utilità sociale della patrimonializzazione e dell’investimento nell’azienda (studio). Da questo punto di vista, la proposta si pone in continuità con quanto già realizzato con l’ACE.

3.5.2 - Il riordino del reddito d’impresa

La tassazione del reddito d’impresa negli ultimi anni ha visto lo stratificarsi di numerosi interventi, con diverse finalità, principalmente orientati al reperimento di gettito. Sono state ad esempio introdotte limitazioni alla deducibilità di alcuni costi, talvolta limitatamente ad alcuni settori specifici, come pure maggiorazioni di aliquota (disposte, ad esempio, con la cosiddetta *Robin tax*). Altri interventi hanno introdotto, o ridefinito istituti come il consolidato fiscale, il riporto delle perdite, la *participation exemption* per le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società, la normativa CFC per le società controllate (o collegate) residenti all’estero, la *thin capitalization* (che limita in funzione anti-elusiva la deducibilità delle spese per interessi), la *exit tax* per le imprese che trasferiscono le sedi all’estero. Alcuni di questi regimi hanno una funzione anti-elusiva che è ovviamente meritevole. Ma potrebbero essere oggetto di semplificazioni e di razionalizzazioni. In particolare, per quanto riguarda le attività transfrontaliere l’obiettivo dovrebbe essere quello di non porre vincoli eccessivi all’internazionalizzazione delle imprese. Gli interventi di riordino dovrebbero essere orientati al rispetto del diritto comunitario e degli orientamenti giurisprudenziali in ambito UE, tenendo anche come riferimento gli sviluppi della discussione sull’adozione di una base imponibile comune consolidata (CCCTB).

Alcuni aspetti di fondo, che riguardano la derivazione del reddito imponibile dalle risultanze del bilancio civilistico, potrebbero essere oggetto di migliore definizione, nell’intento di semplificare e razionalizzare il sistema, evitando o precisando meglio disallineamenti tra le grandezze di bilancio e quelle fiscali, per quanto riguarda l’attribuzione temporale di costi o ricavi, l’inerenza con l’attività d’impresa, la valutazione delle poste patrimoniali, il riconoscimento delle perdite (che tra l’altro potrebbe essere meglio coordinato con l’innovato regime dei fallimenti).

3.6 - La tassazione ambientale

Potenziare la tassazione ambientale è funzionale all’obiettivo di dare impulso alla crescita dell’economia lungo un percorso di sviluppo sostenibile. Le “*green taxes*” e, più recentemente, le “*carbon taxes*”, sono finalizzate a ridurre l’impatto ambientale delle attività di produzione e consumo, correggendo i comportamenti che determinano esternalità negative sull’ambiente (in termini di sfruttamento delle risorse naturali o di inquinamento). Queste imposte, infatti, producono

segnali di prezzo che possono incentivare lo sviluppo di tecnologie innovative e generare, nel medio periodo, vantaggi in termini di crescita guidata dai “settori verdi” (la cosiddetta *green economy*).

In questo quadro, le imposte ‘ecologiche’, a differenza di altri strumenti di politica ambientale, consentirebbero di sfruttare il cosiddetto ‘doppio dividendo’, correggendo le esternalità ambientali e, contestualmente, generando un gettito che può essere destinato alla riduzione di imposte più distorsive – come quelle sui fattori produttivi – oppure al finanziamento di incentivi all’investimento in tecnologie “verdi”. Al fine di migliorare la qualità del prelievo tributario negli Stati Membri, la Commissione Europea ha indicato proprio le imposte ambientali, insieme a quelle sui consumi e sulla proprietà, tra gli strumenti in grado di attuare una redistribuzione virtuosa della composizione del prelievo, con impatto positivo sulla crescita (*Annual Growth Survey*, 2011).

E’ attualmente in discussione al Consiglio Europeo la proposta di direttiva mirante a rivedere le accise sui prodotti energetici, commisurando le aliquote al contenuto di carbonio (*carbon tax*). La presidenza Danese intende dare impulso ai lavori. Anche in questa prospettiva, appare opportuno prevedere l’introduzione in Italia di una *carbon tax*, il cui gettito potrebbe essere utilizzato prioritariamente per rivedere il sistema di finanziamento delle fonti rinnovabili. Si rammenta che oggi in Italia i costi per il sostegno delle fonti rinnovabili sono finanziati esclusivamente attraverso il prezzo che gli utenti pagano in bolletta per l’energia elettrica, con effetti redistributivi negativi. Se gli oneri per il sostegno delle fonti rinnovabili fossero posti a carico della fiscalità generale, in particolare di una *carbon tax*, la regressività dell’attuale meccanismo di finanziamento si attenuerebbe. Ancora, un utilizzo più esteso dell’imposizione energetica sui combustibili fossili calibrata in base al loro contenuto di carbonio rappresenterebbe una misura coerente con il principio dell’inquinatore-pagatore, consentendo che la riduzione delle emissioni venga finanziata in misura maggiore dai responsabili delle emissioni e riducendo gli oneri che ricadono sulle famiglie meno abbienti. Un recente studio pubblicato dalla Banca d’Italia mostra che esistono ampi margini per perseguire congiuntamente gli obiettivi di ridurre le emissioni inquinanti e di realizzare effetti distributivi desiderabili.³

³ Con l’introduzione di una *carbon tax* sul carburante, ad esempio, e applicando un’accisa al litro di carburante tra i 4 e i 24 centesimi, si avrebbe una riduzione delle emissioni legate al trasporto delle famiglie compresa tra 1,1 e 6,1 milioni di tonnellate, un aumento delle entrate tra i 2 e i 10 miliardi di euro e allo stesso tempo una contrazione della domanda di carburante delle famiglie più benestanti, che sarebbero anche quelle più colpite dalla misura. La minore domanda di carburanti potrebbe contribuire a contenere il consumo energetico del Paese tra i 200 e i 1000 milioni di euro.