

Circolare n. 4/2014

La Delega fiscale

Premessa

Con l'approvazione della Legge n. 23 dell'11 marzo 2014, entrata in vigore il successivo 27 marzo (la "Legge"), il Governo è stato delegato ad attuare specifici interventi, organici e strutturali, finalizzati a perseguire un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

Con la presente circolare si intende fornire un primo quadro di sintesi sulle principali linee guida delle auspiccate riforme.

Indice

1. Revisione del catasto dei fabbricati (articolo 2)
2. Evasione ed erosione – attività di controllo (articoli 3 – 4 - 9)
3. Elusione ed abuso del diritto (articolo 5)
4. Compliance fiscale - interpelli - rateizzazione dei debiti tributari (articolo 6)
5. La semplificazione (articolo 7)
6. Revisione del sistema sanzionatorio (articolo 8)
7. Revisione del contenzioso tributario (articolo 10)
8. Revisione dell'imposizione individuale (articolo 11)
9. Razionalizzazione del reddito di impresa (articolo 12)
10. IVA e altre imposte indirette (articolo 13)
11. La Green Economy (articolo 15)
12. Le tappe dell'attuazione

1. Revisione del catasto dei fabbricati (articolo 2)

La Legge prevede all'articolo 2 la revisione del catasto degli immobili, che sarà attuata dall'AGE di concerto con i Comuni, con l'obiettivo di attribuire a ciascuna unità immobiliare un nuovo valore patrimoniale, coerente con le indicazioni del mercato.

Il Governo dovrà porre a disposizione dell'Agenzia delle Entrate e degli Enti Locali, strumenti volti a facilitare l'individuazione di una corretta procedura di classamento degli immobili, la relativa destinazione d'uso ovvero la categoria catastale.

Tale procedura sarà la base della successiva revisione del valore patrimoniale e delle rendite, che porterà ad una nuova classificazione dei beni immobili ed al superamento dell'attuale sistema per categorie e classi, correlando, così, il valore dell'immobile od il suo reddito alla localizzazione e alle caratteristiche edilizie.

La rideterminazione delle destinazioni d'uso catastali, porterà alla distinzione delle stesse in ordinarie e speciali, tenendo conto delle mutate condizioni economiche e sociali e delle conseguenti diverse utilizzazioni degli immobili.

Il valore patrimoniale medio ordinario (il valore catastale) sarà determinato secondo i seguenti parametri:

- 1) per le unità immobiliari a destinazione catastale ordinaria¹, mediante un processo estimativo che:
 - a) utilizza il metro quadro come unità di consistenza, e specifica i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;
 - b) utilizza funzioni statistiche volte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale ed ambito territoriale, anche all'interno del medesimo comune.
- 2) per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale², mediante un processo estimativo che:
 - a) opera sulla base di procedimenti di stima diretta con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici per ciascuna destinazione catastale speciale;
 - b) qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, utilizzi il criterio del costo, per gli immobili a carattere prevalentemente strumentale, o il criterio reddituale, per gli immobili per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente.

La rendita media ordinaria (la rendita catastale) invece, sarà determinata mediante un processo estimativo che:

¹Attualmente sono tali le categorie catastali A, B e C.

²Attualmente è tale la categoria catastale D.

- 1) qualora sussistano dati consolidati nel mercato delle locazioni, utilizza parametri statistici, volti ad esprimere la relazione tra i redditi di natura locativa, la localizzazione e le caratteristiche edili dei beni per ciascuna tipologia catastale;
- 2) qualora non sia un mercato consolidato della locazioni, applica ai valori patrimoniali specifici saggi di redditività desumibili dal mercato.

Sono, inoltre, previsti meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alle modificazioni delle condizioni del mercato di riferimento.

Al fine di evitare che la revisione delle rendite catastali generi un aggravio generalizzato del carico fiscale, è prevista la contestuale modifica delle aliquote impositive³ e delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti.

Tuttavia, dovrà essere garantita l'invarianza del gettito delle singole imposte, il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle rendite. In particolare, per quanto riguarda le imposte sui trasferimenti e l'IMU si dovranno tutelare le fasce a più basso reddito e, sotto il profilo oggettivo, le situazioni in cui si possiede un unico immobile.

Infine, una volta portato a termine il procedimento di revisione del catasto, il Governo dovrà individuare il periodo d'imposta dal quale saranno efficaci le nuove rendite. Dovranno, inoltre, essere previste apposite forme di difesa del contribuente in relazione all'attribuzione di nuove rendite, potenziando i meccanismi di autotutela.

Il provvedimento sembrerebbe orientato ad un generale riequilibrio dei valori immobiliari, eliminando le attuali situazioni di sperequazione, soprattutto nei grandi centri urbani.

Quindi, se da un lato appare inevitabile il verificarsi di aggravii a carico del contribuente - dovuti alla revisione delle rendite che, nella maggioranza dei casi, saranno riviste al rialzo - dall'altro lato è auspicabile che questi possano essere azzerati dalla ipotizzata riduzione delle aliquote.

2. Evasione ed erosione – attività di controllo (articoli 3 – 4 – 9)

Gli articoli 3 e 4 della Legge delegano il Governo ad introdurre norme volte alla stima ed al monitoraggio dell'evasione fiscale e al riordino delle disposizioni in materia dell'erosione fiscale.

L'attività di monitoraggio dei risultati della lotta all'evasione è infatti ritenuta indispensabile per affinare e migliorare le relative strategie di contrasto.

A tal fine, l'articolo 3 prevede:

- a) la razionalizzazione della disciplina dell'accertamento relativa ai principali tributi;

³IRPEF, Imposta di registro ed IMU.

- b) la definizione di una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria;
- c) l'istituzione di un'apposita commissione ministeriale - formata da componenti del MEF, dell'ISTAT, di Bankitalia e di tutte le altre amministrazioni interessate, che potrà avvalersi del contributo di associazioni di categoria, ordini professionali, organizzazioni sindacali - il cui compito sarà redigere un rapporto annuale sull'economia e sull'evasione fiscale e contributiva, evidenziando altresì, l'ampiezza dell'evasione effettuando una stima ufficiale delle risorse sottratte allo Stato. I risultati saranno utilizzati per individuare interventi contro la diffusione di tale fenomeno e l'emersione della base imponibile;
- d) la pubblicazione annuale dei risultati della lotta alle evasioni.

Il Governo è delegato altresì ad emanare misure che conseguano l'obiettivo di rafforzare ulteriormente i controlli mirati, utilizzando gli elementi contenuti nella apposite banche dati e prevedendo sinergie con altre autorità nazionali, europee ed internazionali, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo.

In questo modo, si vogliono, in particolare, contrastare le frodi carosello, gli abusi nel trasferimento di fondi e di immobili e le alterazioni delle basi imponibili, mediante un uso distorto dei meccanismi del transfer pricing e della delocalizzazione estera di imprese.

Significativa è l'ulteriore stretta prevista sui sistemi di tracciabilità dei pagamenti, disincentivando l'uso del contante ed incentivando la moneta elettronica, che con appositi decreti delegati saranno potenziati e razionalizzati.

L'articolo 4 prevede poi un riordino generale delle disposizioni in materia di erosione fiscale, dove, con tale termine, si intende l'effetto della riduzione della base imponibile grazie a varie forme di agevolazione ed esenzione, di inadeguatezze nel metodo di accertamento o di regimi fiscali sostitutivi.

In particolare, viene previsto l'obbligo di introdurre norme volte a riformare le spese fiscali, dove per spese fiscali si intende "...qualsiasi forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore", che appaia ingiustificata o superata alla luce delle mutate esigenze sociali.

Tale riordino normativo, dovrà essere pubblicato in un apposito rapporto annuale sulle spese fiscali che sarà confrontato con i programmi di spesa.

L'articolo 9 in tema di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo prevede, tra l'altro, di:

- incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico del contribuente, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché, adeguati meccanismi di raffronto e di controllo tra la documentazione in materia di IVA e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità;
- verificare la possibilità di introdurre meccanismi volti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, mediante l'utilizzo del meccanismo del reverse charge.

3. Elusione ed abuso del diritto (articolo 5)

Con il termine abuso del diritto si intende quell'insieme di operazioni prive di un adeguato spessore economico, realizzate principalmente per ottenere risparmi d'imposta mediante l'impiego di schemi giuridici, di per sé legittimi.

Abuso del diritto ed elusione fiscale sono quindi fenomeni sostanzialmente identici sotto il profilo concettuale: comportamenti del contribuente che, pur risultando conformi alle disposizioni dell'ordinamento fiscale, generano vantaggi non voluti dal legislatore.

L'articolo 5 si pone come obiettivo la modifica delle regole procedurali delle rettifiche fiscali aventi origini antielusive, al fine di garantire un efficace confronto con l'amministrazione fiscale, salvaguardando così il diritto di difesa del contribuente.

L'esigenza di una disciplina sistematica della condotta abusiva deriva dal fatto che, nel sistema attuale, non esiste una definizione precisa di "abuso del diritto" (concetto che è stato introdotto dalla giurisprudenza), ma vi sono solo diverse norme strumentali a contrastare fenomeni elusivi specifici, anche articolati (art. 37bis DPR 600/73).

E questa dicotomia ha determinato un grande confusione, per effetto della copiosa attività di accertamento degli Uffici Finanziari - avallata peraltro anche da significative ed innumerevoli pronunce della Suprema Corte - tesa a contestare comportamenti elusivi dei contribuenti, non ricadenti in specifiche norme di legge antielusione (art. 37Bis citato ad esempio), ma attraverso il generico richiamo alla violazione delle norme costituzionali sulla capacità contributiva (art.53 Cost.).

La definizione di condotta abusiva fornita dal legislatore delegante risulta essere estremamente ampia, definendo come tale ogni uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, non previsti dal sistema tributario nel suo complesso.

In tal senso, viene espressamente previsto che, affinché si realizzi l'abuso occorre che lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale sia la causa prevalente dell'operazione che si ritiene elusiva, inoltre non sussiste mai abuso laddove le scelte imprenditoriali siano dettate da ragioni extrafiscali non marginali.

Le ragioni extrafiscali che giustificano l'operazione possono anche non comportare una redditività immediata, ma rispondere a diverse esigenze, di natura organizzativa, volte a determinare un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

In questo senso, la nuova nozione di abuso dovrebbe salvaguardare, ad esempio, le operazioni finalizzate alla ristrutturazione del gruppo nelle quali si procede alla fusione per incorporazione di una partecipata, anziché alla sua liquidazione.

Infine, come nel sistema attuale (art. 37bis citato), la condotta abusiva rimane inopponibile all'Amministrazione finanziaria, che può disconoscere il relativo risparmio d'imposta.

La formulazione della Legge induce ad affermare che la condotta abusiva può essere individuata puntualmente non solo in materia di imposte sui redditi e di IVA, ma per ogni comparto impositivo.

È stato inoltre disciplinato il regime della prova, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la finalità abusiva dell'operazione e le eventuali modalità di manipolazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato. Oltre a ciò, la motivazione circa il carattere abusivo della condotta deve essere contenuta nell'accertamento, a pena di nullità.

Resta, invece, a carico del contribuente l'onere di allegare l'esistenza di reali e valide ragioni extrafiscali che giustificano il ricorso a tali strumenti.

Il fenomeno dell'abuso del diritto quindi coinciderà con quello dell'elusione fiscale, con la conseguente applicazione di tutte le tutele giurisdizionali previste a favore del contribuente dall'art. 37bis citato⁴.

4. Compliance fiscale - interpellì - rateizzazione dei debiti tributari (articolo 6)

Con l'articolo 6 il Governo è delegato ad introdurre norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, nonché per i soggetti di maggiori dimensioni, l'introduzione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni.

Nel quadro della legge delega, tali disposizioni hanno il pregio di essere le più innovative, in quanto introducono nel sistema fiscale nazionale, in un'ottica premiale ed in piena logica OCSE, procedure di compliance fiscale.

In buona sostanza, come chiaramente indicato dalla Relazione Illustrativa alla Legge, la Riforma deve favorire modelli di gestione del rischio di assolvimento degli obblighi fiscali e l'adozione di tali modelli (in un'ottica da Legge 231) deve tendere a:

- costruire la mappatura dei rischi fiscali;
- definire i meccanismi di gestione e controllo di tali rischi;
- attribuire precise responsabilità,

il tutto nel quadro del sistema complessivo dei controlli interni e di Governance

Il Modello di Compliance Fiscale sarà la base, per una ridefinizione delle modalità di controllo e di accertamento da parte dell'AGE, che saranno finalizzate alla verifica dell'affidabilità e della coerenza di tali modelli (quindi con risparmi di tempi e costi), attraverso anche opportune interlocuzioni con gli organi di amministrazione e di controllo.

Da ultimo, la Legge stabilisce che le aziende in compliance potranno essere agevolate in termini di:

⁴ Commi 4 – 5 e 6 Art. 37Bis: L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del DLGS 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

- minori adempimenti;
- minori accertamenti;
- riduzione di sanzioni in caso di violazioni⁵.

Inoltre, la norma richiede la revisione del sistema di tutoraggio (mai partito), al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti di minori dimensioni, nell'assolvimento degli adempimenti.

Si tratta di norme rivoluzionarie ed è auspicabile non rimangano inattuato.

L'articolo 6 si pone come obiettivo anche la riorganizzazione delle procedure di interpello e l'intervento dovrebbe avere ad oggetto anche i riflessi giurisdizionali di un ruling negativo, posto che ad oggi non è del tutto pacifico se gli interpelli negativi possano o meno essere impugnati.

Il riordino degli interpelli è destinato anch'esso, in sostanza, a migliorare la tax compliance ed i decreti delegati dovranno puntare a raggiungere quattro obiettivi:

- a) maggiore omogeneità nelle risposte, anche per evitare futuri contenziosi;
- b) maggiore tempestività nella redazione dei pareri;
- c) eliminazione degli interpelli obbligatori, che non danno reali benefici in termini di compliance;
- d) introduzione di forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata, nell'ambito delle misure per ridurre il rischio fiscale.

Ad oggi, le risposte agli interpelli ordinari elaborate dall'agenzia delle Entrate non vengono pubblicate, a meno che non si tratti di quesiti particolarmente ricorrenti o rilevanti da meritare una risoluzione o una circolare.

Sarebbe forse opportuno che si procedesse anche alla sistematica pubblicazione delle risposte, anche in via sintetica, al fine di consentire, da un lato al contribuente di conoscere immediatamente il parere dell'AGE, e dall'altro all'Amministrazione di non rispondere ad interpelli già ampiamente evasi.

Infine l'articolo 6 amplia l'ambito applicativo della rateizzazione dei debiti tributari, consentendo al contribuente, ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione dei pagamenti.

Inoltre, i ritardi di breve durata nei pagamenti di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento, non dovranno comportare l'automatica decadenza del beneficio della rateizzazione.

⁵Oggi un micro sistema di *compliance* è previsto solo per le procedure di *transfer pricing* che prevedono appunto l'inapplicabilità delle sanzioni.

5. Semplificazione (articolo 7)

La tematica della semplificazione dell'adempimento dell'obbligo tributario in genere, sarà oggetto di un nostro successivo specifico commento, in virtù della circostanza che il Governo ha già elaborato un primo schema di decreto delegato.

6. Revisione del sistema sanzionatorio (articolo 8)

L'articolo 8 prevede nuovi criteri per la struttura del sistema sanzionatorio.

In particolare dovrà essere effettuato il riordino del sistema sanzionatorio penale tributario⁶ secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti dolosi.

Innanzitutto, la delega prevede la punibilità con la pena detentiva, compresa fra un minimo di sei mesi ad un massimo di sei anni, soprattutto per i reati relativi a comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all'utilizzo di documentazione falsa o appositamente contraffatta, per i quali, tra l'altro, non possono essere applicate le riduzioni di pena previste dal D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, che attenua le disposizioni di cui all'articolo 12 D. L. n. 74 del 2000⁷.

A tal riguardo, verrà maggiormente marcato il confine tra elusione ed evasione fiscale con le relative conseguenze sanzionatorie.

Al momento non è ancora ben chiaro se ed in che misura l'abuso del diritto possa generare sanzioni penali e la discussione è molto accesa, in virtù della circostanza che si fa fatica a sostenere l'esistenza di un dolo - e quindi di un reato - di fronte ad atti di per sé legittimi, riquilificati ai fini fiscali come inopponibili all'AGE solo su base valutativo - interpretativa⁸.

Inoltre la riforma introduce la revisione del regime della dichiarazione infedele e relative sanzioni.

La dichiarazione infedele nasce dal superamento di predeterminate soglie quantitative, espresse in termini di imposta o di imponibile evaso. Tali soglie oggi sono indifferenziate, ovvero non tengono conto delle dimensioni economiche, né distinguono i diversi soggetti giuridici.

Si aggiunga che i comportamenti, alla base delle dichiarazioni infedeli, possono essere ascritti a cause diverse, tra cui errori ed omissioni, non necessariamente riconducibili all'intento di frodare o simulare, per cui la delega intende ridefinire le fattispecie penalmente sanzionabili, rideterminando anche le soglie di rilevanza penale.

⁶ DLGS 74/2000 in primis.

⁷ *"...le pene previste [...] sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie [...] se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributati relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento..."*

⁸E' indubbio infatti che evadere non significa eludere e questa differenza va tenuta in conto nella qualificazione penale dell'elusione, posto che essa, ove sia, promanerebbe solo da una valutazione soggettiva difforme da quella effettuata dal contribuente. E tale valutazione difforme, poiché avente base solo giurisprudenziale, potrebbe anche essere soggetta a mutazioni nel tempo e nelle persone, con l'effetto di arrivare all'assurdo (incostituzionale) di una sanzione penale non agganciata alla legge ma all'andamento storico di una interpretazione soggettiva ovvero alla identità del soggetto giudicante.

In un quadro come questo, non dovrebbero rientrare nel penale i casi di omessi versamenti IVA, perché chi dichiara ma poi non paga non è guidato da intenzioni fraudolente.

Riassumendo, in via più generale, la Legge prevede una revisione del sistema sanzionatorio, in modo da correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, introducendo la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali.

L'orientamento della norma è quindi, quello di stemperare e rimodulare la gravità dell'illecito con la relativa sanzione con più adeguate soglie di punibilità, operando in netto contrasto con il sistema penaltributario del dopo riforma 2000.

Infine l'articolo 8 interviene sul sofferto tema del raddoppio dei termini di accertamento in caso di denuncia penale, che tanto contenzioso ha generato.

E' previsto che il principio del raddoppio del termine di accertamento si verifichi solo in presenza dell'effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza.

Pertanto, la riforma punta a evitare comportamenti opportunistici dell'amministrazione, superando anche la sentenza n. 247/2011 della Corte costituzionale, che ha sancito la possibilità di raddoppiare ex post i termini di accertamento quando si superano le soglie di punibilità ex DLGS 74/2000.

7. Revisione del contenzioso tributario (articolo 10)

Con l'articolo 10 viene prevista una delega al Governo per introdurre norme finalizzate a rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente.

Tale obiettivo potrà essere perseguito innanzitutto mediante la razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche come strumento di deflazione al contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono figurate violazioni di minore entità, ma anche attraverso l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, mediante:

- la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
- la composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico – sociale;
- la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente;
- la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie.

Infine, il miglioramento dell'efficienza della riscossione delle entrate, potrà essere perseguito mediante un riordino della disciplina degli enti locali, delocalizzando i poteri

dallo Stato centrale alle periferie, per assicurare che l'attività di riscossione sia svolta con maggiore efficienza.

Tra l'altro, è contemplato che:

- a) gli enti locali possono prevedere forme speciali di definizione delle somme poste in riscossione, specie se sono di modica entità;
- b) sarà necessario contemperare le esigenze esattive con i diritti del contribuente, con particolare riguardo alla tutela dell'abitazione e allo svolgimento dell'attività imprenditoriale e professionale
- c) occorre salvaguardare situazioni di grave difficoltà economica, con specifico riguardo alla rateazione del debito nonché alla pignorabilità dei beni.

8. Revisione dell'imposizione individuale (articolo 11)

L'articolo 11 delega il Governo ad introdurre nuove norme volte a ridefinire l'imposizione sui redditi individuali o prodotti in forma associata, che dovrà tendere ad un sostanziale riequilibrio della tassazione sulle imprese, nonché ad una generale semplificazione per i soggetti minimi.

La principale innovazione riguarda la introduzione di un sistema di tassazione, che assimila al regime delle società di capitali i redditi di impresa o professionali prodotti, anche in forma associata, da persone fisiche soggette ad IRPEF, che quindi saranno sottratti al prelievo progressivo e tassati con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES.

Così operando, si tende a ridurre⁹ l'imposta che grava sul reddito di impresa e professionale, e si favorisce (ma sarà così?) la capitalizzazione delle imprese individuali, delle società di persone e dei professionisti.

Con il passaggio a tale tipo di imposta, l'impresa (anche se esercitata in forma individuale) diviene un'entità di fatto separata ai fini fiscali dalla persona che la esercita, soggetta a tassazione con un'aliquota uniforme al di là della forma giuridica adottata (impresa individuale, società di persone o di capitali).

La delega prevede poi che gli utili, prelevati dagli imprenditori e soci di società di persone, da un lato, siano deducibili dalla base imponibile ai fini IRES per l'impresa che eroga e dall'altro, concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF con aliquote progressive.

La deducibilità del prelievo degli utili da parte dell'imprenditore nasce dal fatto che esso viene considerato come il corrispettivo del contributo dato dall'imprenditore per lo svolgimento delle attività d'impresa ed in questo senso può essere certamente definito come un costo di esercizio.

Altro intervento delegato concerne la revisione dei regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni o di dimensioni minime, con l'espressa previsione del pagamento forfettario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, a parità di gettito.

⁹ In linea di principio, dati gli scaglioni di reddito delle persone fisiche.

Tale ultima precisazione, a nostro modo di vedere, rende del tutto inutile l'intera costruzione: a che serve impiegare tempo e risorse per adottare un nuovo sistema di pagamento forfettario delle imposte sul reddito, se alla fine determina sempre un importo almeno pari a quello pagato in precedenza?

La Delega prevede altresì meccanismi di premialità per le nuove attività produttive, ed agevolazioni in favore di soggetti che sostengono costi od oneri con il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, la cui natura tuttavia non viene precisata.

Da ultimo, si stabilisce un intervento per la semplificazione delle modalità di imposizione delle indennità percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

Nell'ambito della ridefinizione delle imposte sul reddito, il Governo dovrà, inoltre, meglio articolare la definizione di autonoma organizzazione, ai fini della non assoggettabilità all'IRAP dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori.

9. Razionalizzazione del reddito d'impresa (articolo 12)

Le modalità di determinazione del reddito d'impresa negli ultimi anni hanno visto lo stratificarsi di numerosi interventi normativi, attuati molto spesso secondo logiche non sistematiche, in modo confuso e variegato, anche sulla spinta di interventi giurisprudenziali. L'articolo 12 delega opportunamente il Governo ad emanare decreti legislativi, volti al riordino del reddito d'impresa – in chiave sia IRPEF che IRES - mediante la riduzione delle incertezze nelle relative regole di determinazione e favorendo l'internazionalizzazione dei soggetti operanti in Italia.

Gli interventi di razionalizzazione avranno ad oggetto:

- l'introduzione di criteri fiscali chiari e coerenti con quelli che regolano la redazione del bilancio, con particolare riguardo alla disciplina delle deduzioni delle perdite su crediti, dando evidenza al momento di realizzo della perdita¹⁰, anche alla luce dei nuovi istituti paraconcorsuali;
- la normativa riguardante i rapporti con l'estero in generale, e in particolare:
 - ü le operazioni transfrontaliere e la residenza fiscale;
 - ü la CFC Legislation
 - ü il regime dei dividendi paradisiaci;
 - ü le regole di deduzione dei costi da società Black List;
 - ü il regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e la rilevanza delle perdite di società estere facenti parte di gruppi residenti;

¹⁰Per maggiori informazioni al riguardo, si rinvia alla Circolare n. 1/2014 predisposta dallo Studio.

- la revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e degli interessi passivi o di altri costi particolari, salvaguardando il concetto di inerenza;
- la revisione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari;
- l'introduzione di norme che favoriscano la continuità aziendale, nei trasferimenti di proprietà e nei trapassi generazionali;
- l'armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto dai conferimenti ex art.176 TUIR.

La rilevanza delle modificazioni, che saranno apportate alla disciplina del reddito d'impresa è talmente elevata e variegata, che appare estremamente complicato, se non addirittura velleitario, cercare di impostare un commento di natura qualitativa su quali potranno essere gli effetti concreti di tali innovazioni rispetto alla disciplina vigente, anche perché mancano le linee guida che il delegato dovrà seguire nella elaborazione di questa riforma.

Non v'è dubbio, comunque, che se i decreti delegati dovessero realmente riscrivere tutto quanto delegato dal Parlamento, anche con riferimento alle altre disposizioni della Legge Delega, ci troveremmo dinanzi ad una rivoluzione fiscale uguale forse solo a quella del 1973.

10. IVA imposte indirette (articolo 13)

Sulle imposte indirette in generale, la Delega non sembra dedicare grande attenzione, eppure, poteva essere scritta qualcosa in più nel merito, ad esempio, alla tematica dell'imposta di registro quale imposta d'atto e non di sostanza, così da depotenziare tutto il copioso contenzioso in corso, che parte proprio da una riqualificazione sostanziale degli obiettivi del Registro.

Nel dettaglio, a parte la richiesta di attuazione ai fini IVA del regime di gruppo, di cui all'art.11 Direttiva 2006/112/CE, la delega dà al Governo il potere di riscrivere tutti i testi unici delle imposte indirette (Registro – Bollo – Ipotecali – ecc.) secondo le seguenti lapidarie linee guida:

- semplificazione;
- razionalizzazione delle aliquote;
- coordinamento.

Ne consegue che occorrerà attendere gli schemi dei decreti delegati per capire qualcosa di più.

11. La Green Economy (articolo 15)

Le politiche e le misure adottate dall'Unione Europea per lo sviluppo sostenibile e la Green Economy, hanno spinto il Legislatore a trattare in delega anche tale tematica.

In tal senso l'articolo 15 tratta di fiscalità energetica ed ambientale in un'ottica che favorisca forme di consumo e di produzione sostenibili.

Nello specifico la norma prevede che a parità di gettito, queste rimodulazioni fiscali dovranno basarsi sul principio del doppio dividendo, ovvero chi inquina paga di più e dovranno prevedere che il maggior gettito sia destinato in particolare:

- alla riduzione delle tasse sul lavoro generato dalla Green Economy;
- alla revisione dei sussidi alle imprese operanti nel settore delle rinnovabili.

Bisogna tener presente, tuttavia, che tutta questa nuova previsione potrà partire solo dopo la modifica della Direttiva 2003/96/CE e potrà parlarsene nel concreto solo quando tale modifica sarà approvata e la nuova direttiva sarà recepita in Italia.

Gli obiettivi della delega sono senz'altro ammirevoli, ma appaiono abbastanza in contrasto con quanto fatto dal Governo con la clamorosa vicenda del taglio retroattivo dei sussidi alle imprese rinnovabili. Se a tale contrasto aggiungiamo i lunghi tempi di realizzazione della delega, possiamo concludere che il nostro Legislatore non ha ancora le idee chiare su cosa fare nella Green Economy.

Ciò induce a ritenere che tale sezione della delega non possa concretizzarsi prima del 2016.

12. Le tappe dell'attuazione

Ad oggi il Governo, seppur con un po' di "confusione" probabilmente legata al difficile equilibrio politico da trovarsi per l'approvazione delle riforme, ha iniziato il percorso di emanazione dei decreti delegati.

Di seguito si riportano un sintetico briefing:

1. Catasto: è stato emanato il provvedimento sulle nuove commissioni censuarie che dovranno rivedere i valori catastali degli immobili per allinearli a quelli di mercato;
2. Semplificazioni: il decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali, approvato in prima lettura dal Governo, prevede al momento la dichiarazione precompilata per dipendenti e pensionati e regole più snella per i rimborsi IVA;
3. Reati ed abuso: il decreto non è stato ancora presentato, era atteso prima della pausa di ferragosto, ma al momento, a parte qualche anticipazione di stampa, sembra in freezer; esso dovrebbe concernere le soglie e le fattispecie punibili nei reati tributari nonché le regole sull'abuso del diritto.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 7 ottobre 2014

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

