

18 novembre 2021

Memoria sul disegno di legge di delega sulla riforma fiscale (A.C. 3343)

Prof. Dario Stevanato
Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Trieste

SEZIONE 1 – Valutazione sui singoli articoli del ddl di delega

Art. 1 (Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e relativa procedura)

Nel prescrivere il rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli previsti dall'art. 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione Europea, l'art. 1 del ddl contiene una prescrizione ovvia e forse ridondante, essendo scontato che i principi costituzionali sono sovraordinati rispetto a una legge ordinaria, come pure è scontato il cd. "primato" del diritto comunitario. Non si vede, in altre parole, come i decreti legislativi potrebbero non rispettare, tra gli altri, il principio di capacità contributiva e quello di uguaglianza tributaria.

Ciò detto, i riferimenti agli artt. 3 e 53 Cost. potrebbero essere utilizzati in sede di legislazione delegata per risolvere alcuni dubbi derivanti dall'interpretazione della legge delega, e per colmarne le "lacune" (come quella riguardante la mancanza di una tutela ed esenzione generalizzata del c.d. "minimo vitale", su cui *infra*).

Alcuni dei principi e criteri direttivi generali elencati all'art. 1 sembrano peraltro più degli obiettivi (peraltro condivisibili) da perseguire e raggiungere - come quello di stimolare la crescita economica, semplificare il sistema tributario o ridurre evasione ed elusione tributaria - che non dei veri e propri criteri o principi cui dovrà attenersi il legislatore delegato.

Un cenno a parte merita il principio/criterio volto a "preservare la progressività del sistema tributario". È noto infatti che tale criterio assume nel nostro ordinamento rango costituzionale (art. 53, comma 2), ed è correttamente da riferirsi all'intero "sistema tributario", più che alle singole imposte. Ciò detto, stante il fatto che oggi la progressività è sostanzialmente garantita dall'imposta personale sui redditi (Irpef), e che il ddl di delega non prevede l'introduzione di altre nuove imposte dall'andamento progressivo, è da ritenere che, anche a seguito dell'attuazione della legge delega, la progressività del sistema tributario dovrà essere assicurata dall'imposta personale sui redditi.

Ne deriva, tuttavia, una potenziale tensione tra questo criterio direttivo ("preservare la progressività del sistema tributario") e l'evoluzione - prefigurata dall'art. 2 del ddl di delega - verso un sistema di tassazione dei redditi compiutamente "duale", con assoggettamento di tutti i redditi derivanti dall'impiego di capitale a una medesima aliquota proporzionale, e applicazione di aliquote progressive ai soli redditi di lavoro. È evidente, infatti, che una progressività strutturalmente riservata a un sottoinsieme dei redditi (cioè a quelli non derivanti dal capitale, in qualsivoglia forma e modalità impiegato) porrà in termini ancor più acuti di quelli attuali il problema del rispetto dei principi dell'equità orizzontale e verticale e della giustificazione - anche costituzionale - sottostante alla discriminazione qualitativa dei redditi "a rovescio", con aggravio di

quelli fondati sul lavoro (data anche la preminenza che ad esso assegna il primo articolo della Costituzione).

Quel che si vuol dire è che il criterio direttivo riguardante la progressività del sistema tributario, che andrà “preservata” e “garantita”, è in apparenza scontato nella sua enunciazione (in quanto direttamente discendente dall’art. 53 secondo comma Cost.) ma potrebbe risultare problematico nell’attuazione. Infatti, nel momento in cui si prende atto che il regime “naturale” e “ordinario” di tutti i redditi fondati sul capitale è quello della proporzionalità, un’imposta sui redditi di lavoro sensibilmente progressiva potrebbe allargare il solco già oggi esistente tra diverse categorie di reddito, accentuando la tensione rispetto al principio di uguaglianza tributaria (pure richiamato nell’*incipit* dell’art. 1 del ddl di delega).

Ci si deve chiedere, in altri termini, quale sia il tipo e l’intensità di progressività desiderata nel momento in cui la stessa sarà applicata – per ragioni strutturali e di sistema - soltanto a un sottoinsieme dei redditi di categoria. Forse, sotto questo aspetto, la legge delega andrebbe maggiormente dettagliata, per non lasciare che su una questione così importante, appunto di rilievo costituzionale, il legislatore delegato (cioè il Governo) sia lasciato sostanzialmente senza concrete indicazioni.

L’obiettivo di “preservare” la progressività potrebbe infatti essere inteso alla stregua di una indicazione volta a lasciare inalterato l’attuale grado di progressività del sistema, concentrandola esclusivamente sui redditi diversi da quelli fondati sul capitale, oppure nel senso di adottare una progressività più blanda di quella attuale, proprio alla luce del fatto che la stessa potrebbe insistere su un novero più ristretto di redditi, o ancora nel senso di introdurre meccanismi tesi a “preservare” un certo grado di progressività anche nell’ambito dei redditi di capitale (ad esempio prevedendo franchigie esenti e così una progressività “per deduzione”, come pure aliquote differenziate per individui a basso, medio o alto reddito). Per ulteriori riflessioni su questi aspetti si veda il commento all’art. 2 e i suggerimenti contenuti nella Sezione 2.

Art. 2 (Revisione del sistema di imposizione personale sui redditi)

L’aspetto più qualificante del ddl di delega è da individuarsi nell’annunciata riforma dell’Irpef. Se attuata, la delega segnerebbe il definitivo superamento dell’imposta personale progressiva sul reddito “complessivo” e l’archiviazione del principale caposaldo della riforma del 1971-1973 (che appunto introdusse l’imposta personale progressiva sul reddito complessivo, superando le diverse imposte “reali” sui redditi della ricchezza mobile).

In continuità con il documento approvato il 30 giugno 2021 dalla 6^a Commissione permanente Finanze e Tesoro del Senato (pp. 10-12), il sistema duale prefigurato nel ddl di delega, con applicazione di una medesima aliquota proporzionale a tutti i redditi di capitale e dell’Irpef progressiva a quelli di lavoro, sancisce infatti sul piano formale l’abbandono del dogma dell’unitarietà dell’imposta personale e del principio di universalità dell’imposta (progressiva), reintroducendo la pluralità (dualità) di tributi sul reddito che connotava l’imposta sulla ricchezza mobile. In tal modo, verrebbe ad assumere carattere strutturale e sistematico ciò che oggi è la conseguenza della c.d. erosione della base imponibile Irpef, in buona parte svuotata dai tanti regimi fiscali differenziati via via introdotti nel tempo al di fuori di ogni ambizione di *tax design*.

Va certamente dato atto che probabilmente non si poteva fare diversamente, essendo difficilmente praticabile il riassorbimento dei tanti regimi sostitutivi, oggi vigenti, nell’ambito dell’Irpef. Si è dunque preferito (tentare di) razionalizzare l’attuale assetto, imperfettamente duale (in realtà, plurale), in cui l’Irpef progressiva è erosa da una

congerie di imposte sostitutive proporzionali applicate con aliquote sempre diverse tra loro. Appare in ogni caso opportuno evidenziare che:

- a) la formale adozione di un sistema "compiutamente" duale implica importanti conseguenze tanto di ordine pratico che sul piano dell'equità;
- b) l'attuale formulazione dell'art. 2 del ddl delega rischia di non produrre il risultato voluto, cioè il riassorbimento dei tanti regimi sostitutivi nell'ambito di un'unica imposta proporzionale applicata con la medesima aliquota, dunque di fallire l'obiettivo di razionalizzazione del sistema di tassazione dei redditi.

Come segue.

* * *

Va allora anzitutto evidenziato che – con il passaggio al sistema "duale" - il perimetro dell'imposta progressiva potrebbe risultare ancor più ridotto di oggi, restando confinato ai soli redditi di lavoro e pensione (mentre oggi vi confluiscano anche una parte dei redditi di altre categorie, come quelli di impresa e fondiari). Le imposte sostitutive attualmente vigenti operano infatti in via di eccezione rispetto all'inclusione nel reddito complessivo; dopo la riforma, invece, ogni reddito derivante dal capitale accederà automaticamente alla tassazione proporzionale.

Un tale effetto, di (ulteriore) restringimento dell'ambito di applicazione dell'Irpef progressiva, potrebbe ad onore del vero essere controbilanciato dalla abolizione dei regimi forfettari, ad aliquota proporzionale, attualmente applicabili ai redditi di impresa e lavoro autonomo con ricavi e compensi inferiori alla soglia di 65 mila euro annui.

È vero che su questo punto il ddl di delega non prende posizione, tuttavia l'adozione del modello duale sembra in linea di massima incompatibile con il mantenimento in vita di un regime di tassazione proporzionale per i redditi derivanti in tutto o in parte dall'esplicazione di energie lavorative da parte del loro titolare (redditi di impresa individuale, redditi di lavoro autonomo), per la quota riconducibile a tale impegno lavorativo e non derivante dall'impiego di capitale. Risulterebbe, altrimenti, contraddetta la scelta per il "modello compiutamente duale", nonché lo specifico criterio direttivo di cui all'art. 2 lettera a), numero 2, il quale prescrive l'applicazione dell'Irpef progressiva ai redditi diversi da quelli fondati sul capitale, nonché ai redditi "misti" per la quota non derivante dall'impiego di capitale.

Quest'esito, tuttavia, è allo stato altamente incerto. Potrebbe infatti accadere che, nell'attuare i criteri direttivi della delega per come essi sono stati delineati nel ddl, vengano mantenute anche nel nuovo assetto le imposte "sostitutive" dell'Irpef su determinati redditi, così sottraendoli alla progressività.

Quel che si vuol dire è che la mancata espressa abolizione dei regimi sostitutivi dell'Irpef oggi vigenti, che non figura quale autonomo criterio di delega, potrebbe non essere in grado di scongiurare che, anche nel passaggio al nuovo sistema duale, rimangano in vita gli attuali regimi tributari differenziati o, addirittura, ne vengano introdotti di nuovi.

Del resto, l'indicazione fornita dal ddl delega, nel senso di una "*progressiva e tendenziale* evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale", rende compatibile la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi, prefigurato dall'art. 2, con la (temporanea?) sopravvivenza degli attuali regimi sostitutivi dell'Irpef. Inoltre, visto che non vi è un termine entro il quale la transizione dovrà essere completata, la stessa potrebbe protrarsi indefinitamente, con la conseguenza che ciò che è "temporaneo" potrebbe rivelarsi, alla prova dei fatti, "permanente".

La scelta di un criterio direttivo improntato a una "progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale", più in generale, solleva perplessità. Un'indicazione del genere potrebbe infatti non far evolvere affatto l'attuale sistema, connotato da frammentarietà e pluralità dei regimi fiscali differenziati. In altri termini, se si vuole una tassazione dei redditi personali compiutamente "duale", appare

contraddittorio indicare una prospettiva evolutiva soltanto “tendenziale”, poiché essa lascia spazio a un sistema spurio, con sopravvivenza di un numero imprecisato di regimi fiscali differenziati. L'intento, per certi aspetti comprensibile, di evitare una transizione troppo brusca spiega la scelta per una evoluzione del sistema non immediata e radicale bensì “progressiva e tendenziale”, ma la stessa potrebbe trasformarsi in una *back-door* per mantenere in vita, in tutto o in parte, i diversi regimi differenziati oggi operanti.

A tal proposito, l'area più critica (anche per ragioni di consenso elettorale) è probabilmente rappresentata dal regime forfettario per gli autonomi, che alcune forze politiche vorrebbero anzi esteso con l'innalzamento della soglia da 65 a 100 mila euro annui, e il cui mantenimento sconfesserebbe il modello di tassazione duale, atteso che una quota consistente dei redditi degli “autonomi”, non fondati sul capitale, non sconterebbe (continuerebbe a non scontare) l'Irpef progressiva.

Occorre dunque valutare se non sia preferibile prescrivere al legislatore delegato la “adozione di un modello compiutamente duale”, evitando riferimenti a una transizione “progressiva” e “tendenziale”. Altrimenti, è concreto il rischio che si ripeta quanto accaduto con la legge delega del 1971, dove il criterio generale di “limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di progressività e generalità dell'imposizione” si è invece tradotto, nella legislazione delegata e nelle successive modifiche e integrazioni alla stessa, in una incessante proliferazione di regimi tributari differenziati.

Semmai, potrebbe essere mantenuto un regime forfettario e semplificato, sul piano della determinazione della base imponibile, per i soggetti “minimi” (ad esempio quelli con redditi inferiori al limite superiore del secondo scaglione Irpef, 28 mila euro), concedendo anche ai medesimi la franchigia esente universale che appare opportuno introdurre tra i criteri direttivi di delega (*infra*, Sezione 2), ed esonerandoli dall'applicazione dell'Iva. In tal modo verrebbe mantenuto un regime semplificato per i contribuenti realmente minimi e marginali, e garantita maggiore coerenza rispetto alla transizione a un sistema “compiutamente duale”.

* * *

L'adozione del sistema duale porrà in ogni caso il difficile problema di distinguere, nell'ambito dei redditi di natura mista, come quelli derivanti da attività di impresa e lavoro autonomo, la quota riconducibile all'impiego di capitale rispetto a quella spiegabile con l'attività lavorativa e l'impegno del titolare o dei soci. Oltre alle difficoltà e complicazioni di ordine amministrativo che ciò comporta, occorrerà inoltre presidiare il rischio di arbitraggi e “trasformazione” dei redditi, da lavoro a capitale.

Come già accennato in sede di commento all'art. 1, è il caso di interrogarsi su come dovrà essere “rispettato il principio di progressività” nell'ambito della revisione dell'Irpef (art. 2, lett. b), una volta che tale principio sarà anche formalmente confinato ai soli redditi di lavoro e pensione. L'imposizione proporzionale sui redditi di capitale risponde a esigenze di semplicità amministrativa, concorrenza internazionale, tassazione al lordo dei costi e dell'inflazione (cui peraltro si potrebbe porre rimedio anche attraverso un nuovo criterio direttivo di delega: *infra*, Sezione 2), e così via, ma solleva una delicata questione di equità rispetto ai redditi assoggettati all'Irpef progressiva: la discriminazione qualitativa “a rovescio” dei proventi del lavoro insita nella tassazione duale non sembra infatti facilmente giustificabile sul piano costituzionale dell'uguaglianza tributaria (pur richiamata dall'art. 1 del ddl delega).

L'opzione per il sistema duale, con “applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale” (art. 2, comma 1, lettera a, numero 1), parrebbe inoltre non lasciare spazio, nella futura regolamentazione che sarà affidata ai decreti delegati, a eventuali micro-sistemi progressivi o forme di differenziazione del prelievo collegate all'entità del reddito di

capitale posseduto, che invece altri ordinamenti europei ed extraeuropei contemplano (ad esempio per i redditi finanziari).

Ciò si intreccia anche con il tema dei minimi esenti, di cui nel ddl delega non vi è traccia. Come accadrà per l'applicazione di aliquote progressive, la previsione di una *no-tax area* rischia dunque di restare anche in futuro sostanzialmente confinata ai soli redditi di lavoro dipendente e pensione, perpetuando l'iniquità delle attuali detrazioni concesse su basi selettive, per tipi di reddito.

Su tale aspetto, che si lega alla tutela del minimo vitale su basi universali o quantomeno a specifici minimi esenti accordati anche ai titolari di redditi di capitale, potrà forse venire in aiuto l'esplicito richiamo dell'art. 53 Cost. e del principio di capacità contributiva, cui dovranno uniformarsi i decreti legislativi (art. 1). È noto infatti che i costituenti preferirono la formula della "capacità contributiva", rispetto ad altre, proprio perché la stessa tutela implicitamente il minimo d'esistenza, in quanto non palesa alcuna capacità di contribuire alle spese pubbliche chi dispone soltanto dello stretto necessario per vivere.

Ma nel silenzio del ddl delega è elevato il rischio che il Governo non modifichi l'attuale impostazione, basata su detrazioni selettive concesse in ragione della fonte reddituale. Sarebbe dunque opportuno prevedere una integrazione dei criteri di delega, come si dirà nella Sezione 2, anche perché il riferimento alle "detrazioni per tipi di reddito", contenuto all'art. 2, comma 2, del ddl delega, è un elemento testuale che rischia di perpetuare anche nel sistema post-riforma l'attuale esenzione frammentaria e selettiva del "minimo vitale", condizionandola al tipo di fonte reddituale anziché al reddito complessivo del contribuente e quindi ai mezzi di cui dispone.

* * *

Tra i criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi figura quello volto al "riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta" (art. 2, comma 1, lettera c).

Il riferimento, pur se alquanto generico, appare verosimilmente rivolto alle cosiddette "spese fiscali" o *tax expenditures*, cioè alle deduzioni dal reddito complessivo (oneri deducibili, art. 10 dell'attuale Tuir) o alle detrazioni dall'imposta (artt. 15, 16 e 16-bis, Tuir), di cui si prescrive il "riordino". Non viene tuttavia indicato se tale riordino debba avvenire nel senso della riduzione nel numero delle detrazioni/deduzioni concesse, nelle possibilità di fruizione o secondo altri criteri: non è in effetti chiaro, e comunque appare troppo generico, il riferimento alle "finalità" delle spese fiscali (in fondo ogni spesa fiscale ne ha una, più o meno condivisibile) come pure quello ai "loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta".

È invece assente, nei criteri di delega contenuti all'art. 2, ogni indicazione relativa alla determinazione dei redditi di categoria; in particolare, nulla si rinviene con riguardo al fatto che alcuni di essi (redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, in parte anche redditi di locazione) sono tassati al lordo dei costi sostenuti per la loro produzione (per ulteriori ragguagli rinvio alla audizione del sottoscritto del 1° febbraio 2021). Si tratta di una carenza importante, che andrebbe a mio avviso colmata introducendo un nuovo criterio di delega (*infra*, sezione 2).

* * *

Apprezzabile è invece l'indicazione contenuta all'art. 2, comma 1, lettera d): l'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio consentirebbe di superare la distorsiva segregazione dei rendimenti del capitale finanziario in redditi di capitale e redditi diversi, consentendo così, tra l'altro, la piena compensabilità di redditi e perdite.

Art. 3 (Revisione dell'Ires e della tassazione del reddito d'impresa)

Tra i criteri di delega figura la revisione dell'Ires e della tassazione del reddito di impresa in modo da rendere coerente il sistema impositivo della tassazione del reddito di impresa con il sistema di imposizione personale dei redditi di tipo duale, come disposto nell'articolo 2 del ddl (art. 3 lettera a). Ciò si salda in effetti con quanto previsto all'art. 2, lettera a, numero 1, sull'applicazione della medesima aliquota proporzionale anche ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte in forma individuale o di società personale.

Lo specifico richiamo alla tassazione duale contenuto nell'art. 3, che riguarda anche la revisione dell'Ires e i relativi soggetti passivi, potrebbe allora essere inteso nel senso di estendere la tassazione duale, a certe condizioni, anche ai rendimenti ottenuti dai soci di società di capitali a ristretta base azionaria, distinguendo a tal fine i soci "attivi" (che lavorano nell'impresa) dai soci "passivi" (che si limitano a investire un capitale nell'impresa). Infatti, mentre la remunerazione di questi ultimi è per definizione interamente costituita da un reddito di capitale, quella spettante ai soci attivi ha natura di reddito "misto": potrebbe allora essere opportuno (anche se fonte di complicazioni amministrative) suddividere il rendimento ottenuto dai soci "attivi" in due parti, l'una imputabile al capitale e l'altra all'extra-rendimento da imputare alle energie lavorative prestate.

A tal fine, proprio per evitare eccessive complicazioni, potrebbe essere stabilito un tasso di remunerazione figurativo del capitale investito, in modo da imputare quanto conseguito dal socio "attivo", in eccedenza rispetto a tale rendimento figurativo, alla sua attività lavorativa svolta a favore della società. In questo modo il sistema di tassazione del reddito di impresa verrebbe reso coerente con la tassazione personale dei redditi di tipo duale, e verrebbe altresì rispettato, sotto questo particolare profilo, il principio della "tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese", indipendentemente dalla forma organizzativa e giuridica utilizzata per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale (art. 3 lettera d).

Non è affatto detto, tuttavia, che una tale "lettura" evolutiva dei richiami contenuti nell'art. 3 venga accolta dal legislatore delegato: se si volesse andare nella direzione segnalata, sarebbe dunque opportuno integrare i criteri di delega inserendo – nell'art. 2 o nell'art. 3 - un'apposita previsione rivolta a far sì che anche alle remunerazioni spettanti ai soci di società di capitale possano applicarsi i principi della tassazione duale, tassando in modo proporzionale quanto direttamente derivante dall'impiego del capitale e in modo progressivo quanto imputabile alle energie lavorative prestate nell'impresa. Non sembra in effetti avere molto senso, in tale prospettiva, distinguere un socio di società di persone rispetto a un socio di una piccola società a responsabilità limitata a base familiare, nella misura in cui entrambi prestano le proprie energie lavorative nell'impresa partecipata.

* * *

Tra gli ulteriori criteri direttivi di delega vi è quello teso alla "semplificazione e razionalizzazione dell'Ires, finalizzate alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti" (art. 3, lettera b).

Se, come pare, tale indicazione intende promuovere un ravvicinamento tra i criteri di redazione del bilancio civilistico e le regole fiscali sul reddito d'impresa (si veda in tal senso il su citato documento approvato dalla 6^a Commissione permanente Finanze e Tesoro del Senato, p. 10), occorre segnalare che tale ravvicinamento presenta controindicazioni da valutare attentamente: bilancio e reddito imponibile rispondono

infatti a finalità diverse, e ciò spiega il perché si siano affermati, nel nostro come in altri ordinamenti, differenti criteri di valutazione e misurazione dei risultati economici. La tassazione del *book income*, pur semplificando il sistema, non è insomma necessariamente un obiettivo da perseguire a detrimento di altri; le norme fiscali perseguono esigenze proprie, come quelle di certezza e stabilità dei rapporti tributari, semplicità applicativa, perseguimento di fini promozionali o incentivanti mediante misure agevolative e sovvenzionali, e così via, mentre escludono la deduzione di costi ritenuti non “inerenti” all’attività che invece trovano collocazione in bilancio e influenzano il risultato di periodo (si pensi al pagamento di multe e sanzioni, o addirittura di “tangenti”). Proprio la disciplina degli ammortamenti, espressamente menzionata dall’art. 2 lettera b), dimostra che il legislatore tributario persegue fini propri con regole apposite, come è accaduto con le norme sui super- e iper-ammortamenti, discostandosi dalla disciplina civilistica sulla redazione del bilancio. L’identità di valori civilistici e fiscali pregiudicherebbe dunque la manovrabilità dell’imposta e il perseguimento di fini promozionali e incentivanti.

* * *

Non facilmente comprensibile è la previsione contenuta alla lettera c) dell’art. 3, sulla “revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all’utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile, al fine di adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali Paesi europei”.

Da un lato, le variazioni in aumento o in diminuzione dipendono da una pluralità di fattori, da specifiche esigenze del diritto tributario (come quelle di certezza e semplicità applicativa), da logiche di tipo sovvenzionale, dai diversi criteri di valutazione adottati in sede fiscale rispetto a quelli operanti sul piano contabile, dall’obiettivo di attenuare la doppia imposizione degli utili societari, etc.: non è dunque chiaro come la disciplina di tali variazioni potrebbe o dovrebbe essere adeguata ai “mutamenti intervenuti nel sistema economico”. A meno che non si sia inteso alludere a meccanismi incentivanti (da attuare mediante “variazioni in diminuzione” dell’utile di bilancio) a fronte di investimenti e spese coerenti con la transizione ecologica: ma in tal caso il criterio direttivo andrebbe specificato, anche per coordinarlo con quello – che si pone con esso, a prima vista, in antitesi – del ravvicinamento della base imponibile al risultato di bilancio.

D’altro lato, appare complicato individuare la disciplina delle variazioni fiscali all’utile di bilancio vigente nei principali Paesi europei, atteso che la disciplina delle basi imponibili non è ad oggi armonizzata ed ogni Paese presenta le proprie peculiarità.

Tale criterio di delega andrebbe quindi precisato o, in mancanza, eliminato del tutto.

* * *

Condivisibile appare il criterio direttivo contenuto alla lettera d) dell’art. 3, sulla “tendenziale neutralità” nella tassazione delle imprese indipendentemente dalla loro forma giuridica, onde evitare distorsioni nelle scelte organizzative. I problemi da affrontare e risolvere, a tal proposito, sono sostanzialmente due: l’uno attiene al fatto che i soci di società di capitali, a differenza di imprenditori individuali e società di persone, non scontano il prelievo Irpef fino a che gli utili non vengono loro distribuiti, con vantaggio per le forme societarie capitalistiche; l’altro riguarda invece il livello complessivo di imposizione sui risultati d’impresa, che penalizza invece i soci di società di capitali con redditi medio-bassi.

Fissato l’obiettivo, il ddl delega non fornisce ulteriori indicazioni, lasciando al legislatore delegato la scelta degli strumenti da adottare; il Governo potrebbe ad esempio determinarsi nella re-introduzione dell’IRI (in realtà mai entrato in vigore), con tassazione dei redditi di impresa individuali e di società di persone con l’aliquota Ires,

fino al momento del “prelievo” dell’utile da parte dell’imprenditore o dei soci, momento in cui opererà il secondo stadio di tassazione per garantire la progressività.

D’altra parte, la legislazione delegata potrebbe essere l’occasione per allineare il livello complessivo di tassazione dei risultati d’impresa conseguiti attraverso società di capitali, considerando cioè sia il carico fiscale societario (Ires) sia l’imposta dovuta dai soci sui dividendi percepiti, a quello applicabile a imprenditori individuali e società di persone.

Nel sistema oggi vigente, infatti, i soci di società di capitali che percepiscono dividendi sono penalizzati rispetto ad altre forme di esercizio dell’impresa, posto che il carico complessivo (Ires+Irpef) supera, sia pure di poco, l’aliquota marginale massima del 43 per cento.

Si potrebbe dunque valutare se non sia il caso di precisare meglio il criterio di delega, aggiungendo, dopo la “tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese”, la frase “tenendo in considerazione anche il prelievo fiscale sui soci”. L’integrazione può forse apparire superflua, ma in realtà potrebbe non esserlo se si considera che ad essere vietata è solo la doppia imposizione “giuridica” (art. 163 Tuir) e non quella “economica” (sugli utili societari), e che, secondo una certa opinione, la tassazione dei dividendi distribuiti a soci di società di capitali non darebbe luogo ad alcun problema di “doppia imposizione” giacché la stessa rappresenta un presupposto impositivo autonomo e indipendente rispetto alla tassazione dell’utile presso la società: i soci di società capitalistiche non sarebbero cioè tassati su una quota dell’utile societario, ma in relazione a un rendimento paragonabile a quello di un obbligazionista. Ecco perché l’indicata integrazione del criterio di delega potrebbe rivelarsi opportuna: ciò che conta, per paragonare e rendere neutrale la tassazione delle imprese societarie rispetto a quella delle altre forme imprenditoriali (come prescritto dall’art. 3 lettera d) del ddl), è il livello complessivo di imposizione dell’utile, tenendo cioè conto sia dell’Ires che dell’Irpef dovuta dai soci sui dividendi.

Art. 4 (Principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell’imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette)

La “razionalizzazione della struttura dell’Iva, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote, allo scopo di semplificare la gestione e l’applicazione dell’imposta, contrastare l’erosione e l’evasione fiscali e aumentare il grado di efficienza del sistema impositivo in coerenza con la disciplina europea armonizzata dell’imposta”, appare un criterio direttivo troppo vago e generico.

Appare perciò consigliabile fornire più precise indicazioni al futuro legislatore delegato, per non incorrere nel rischio di una violazione dell’art. 76 Cost., attesa la sostanziale inconsistenza del criterio direttivo di delega (che rappresenta quasi una delega “in bianco”).

Art. 5 (Graduale superamento dell’Irap)

L’art. 5 del disegno di legge delega indica tra gli obiettivi della riforma tributaria il graduale superamento dell’Irap, da attuare nell’ambito della revisione dell’imposizione sui redditi personali nonché della revisione dell’imposizione sul reddito d’impresa, ferma restando la garanzia del finanziamento del fabbisogno sanitario.

Verosimilmente, alla soppressione dell’Irap si accompagnerà l’individuazione di un diverso cespite in grado di garantire lo stesso gettito o un gettito analogo, e in tal senso

la scelta potrebbe cadere su una addizionale (in senso proprio) o una maggiorazione dell'aliquota Ires.

Una riforma di questo genere avrebbe certamente dei pregi: l'Irap, dopo l'esclusione del costo del lavoro dalla sua base imponibile, ha perso di significato rispetto al suo intento originario di tassare "in monte" i fattori produttivi, presso l'organizzazione imprenditoriale che coordina i fattori di produzione. Non ha infatti più molto senso una base imponibile che si discosta da quella dell'imposta sui redditi per il fatto di non consentire la deduzione degli interessi passivi e per una serie di altre questioni minori. Ciò è infatti fonte di inutili complicazioni e aggravii amministrativi per i contribuenti, mentre non pare facilmente giustificabile applicare l'imposta su ciò che, in un'imposta tipo-reddito quale l'Irap è per molti aspetti diventata, rappresenta un costo di produzione (gli interessi passivi).

Inoltre, nella sua attuale configurazione, come risultante dall'interpretazione giurisprudenziale ormai consolidata, l'Irap non si applica in assenza di una apprezzabile "autonoma" organizzazione e di un apporto sostanzialmente limitato a quello delle energie lavorative del titolare. Ma ciò genera molte incertezze, giacché il confine – non fissato normativamente mediante riferimento a chiari parametri quantitativi – tra attività organizzate, assoggettate ad Irap, ed attività non organizzate, escluse dal tributo, è fonte di ambiguità e incertezze sulla effettiva assoggettabilità al tributo di molte attività economiche di piccola dimensione.

Tuttavia, il superamento dell'Irap a favore di una addizionale o maggiorazione di aliquota Ires darebbe luogo a:

- a) una diversa ripartizione dei carichi tributari;
- b) una riduzione della sfera di autonomia tributaria regionale, data la maggiore manovrabilità oggi riconoscibile all'Irap, rispetto a quella che connoterebbe una maggiorazione di aliquota o una addizionale Ires.

* * *

Sotto il primo profilo, considerato che l'Irap è oggi pagata – nel settore privato - sia da società di capitali che da società di persone e imprenditori individuali nonché professionisti dotati di una autonoma "organizzazione", la sua sostituzione con una addizionale/maggiorazione di aliquota Ires provocherebbe un restringimento della platea dei soggetti obbligati, atteso che società di persone e imprenditori individuali (oltre naturalmente ai professionisti) non sono soggetti passivi dell'Ires.

A parità di gettito complessivo, dunque, l'imposta peserebbe maggiormente sulle società di capitali, e l'intervento si porrebbe potenzialmente in contrasto con uno dei principi del ddl di delega, ovvero la "tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nelle scelte delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale" (art. 3 lettera d).

L'addizionale o maggiorazione di aliquota che andrebbe a surrogare il gettito Irap non potrebbe più giustificarsi nei termini di un'imposta sull'organizzazione dei fattori produttivi, applicabile a soggetti "strutturati" (come potrebbero essere considerati i soggetti Ires), avendo lo stesso presupposto e base imponibile delle imposte sui redditi. Pertanto, per non discriminare i contribuenti a seconda della forma di esercizio di impresa prescelta, accanto alla nuova addizionale Ires potrebbe forse essere contemplata una specifica addizionale o maggiorazione di aliquota Irpef destinata a incidere soltanto i redditi di impresa prodotti da imprese individuali o società di persone. Verrebbe così rispettato il principio di neutralità dell'imposta rispetto a diverse forme di esercizio dell'impresa.

Si consideri inoltre, come già sopra osservato, che, con il passaggio al sistema di imposizione "duale" dei redditi delle persone fisiche, le quote dei redditi "misti" (di impresa e lavoro autonomo) imputabili all'impiego del capitale nelle attività economiche condotte da contribuenti non aventi la qualifica di soggetti Ires, saranno assoggettate a

un'aliquota proporzionale di tassazione, dunque le stesse non sconteranno più le aliquote progressive dell'Irpef.

Tale circostanza potrebbe far prendere in considerazione l'idea di far gravare sui redditi derivanti da attività economiche condotte in forma individuale o per il tramite di società personali anche la futura addizionale/maggiorazione di aliquota destinata a sostituire il gettito attualmente garantito dall'Irap.

In questo modo vi sarebbe una sostanziale neutralità fiscale delle forme di esercizio dell'impresa, e sarebbe rispettato il principio previsto dall'art. 3 lett. d) del ddl di delega. Infatti, sia il reddito dei soggetti Ires che il reddito di impresa dei soggetti Irpef (almeno fino a che non oggetto di "prelievi personali" da parte dell'imprenditore o dei soci) sarebbero tassati con la stessa aliquota, ed entrambe le categorie di soggetti pagherebbero il prelievo che sostituirà l'Irap (cioè, rispettivamente, l'addizionale Ires o la specifica addizionale Irpef sui soli redditi di impresa).

Per coerenza, occorrerebbe però allora escludere dall'ambito dell'addizionale (futura "sovraimposta") Irpef regionale – di cui si dirà *infra*, in sede di commento all'art. 7 - i redditi di impresa: altrimenti, verrebbe nuovamente vulnerato, stavolta a danno dei soggetti Irpef, il principio di neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese. Una tale esclusione appare però problematica, per ragioni tecniche, nell'ambito di una maggiorazione percentuale del gettito Irpef, mentre sarebbe agevolmente operabile qualora venisse istituita una vera e propria "sovraimposta" (che si fa preferire proprio per la sua manovrabilità, potendo l'ente decentrato prevedere specifiche esclusioni dalla base imponibile, ma su ciò si rinvia al commento dell'art. 7, che utilizza impropriamente il termine "sovraimposta" per alludere in realtà a una addizionale in senso proprio – maggiorazione percentuale del gettito del tributo-base).

In effetti, se i principi cui si ispira il ddl delega per la riforma tributaria sono quelli della tendenziale neutralità dei diversi sistemi di tassazione delle imprese, e dell'applicazione al reddito derivante dall'impiego di capitale nell'attività di impresa di un'aliquota proporzionale che risulterà verosimilmente allineata a quella Ires, sembrerebbe coerente istituire una identità di prelievo fiscale a carico di tutti gli utili d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica utilizzata per produrli, piuttosto che uniformare il trattamento dei redditi di impresa individuale al regime Irpef, inclusivo di addizionali regionali e locali, operante in generale per i contribuenti persone fisiche titolari di redditi di altra natura.

Se si volesse andare in questa direzione, potrebbe allora risultare opportuno integrare e precisare meglio il criterio direttivo stabilito dall'art. 5, anche per superare la sua vaghezza, posto che il "graduale superamento dell'Irap", senz'altre qualificazioni, appare, nella sostanza, una delega in bianco.

* * *

Il secondo aspetto su cui vale la pena di soffermarsi è il seguente: il superamento dell'Irap potrebbe dar luogo a una riduzione degli attuali spazi di autonomia tributaria delle regioni, dato che l'Irap consente oggi alle regioni una discreta manovrabilità. Le stesse possono infatti ridurre le aliquote dell'Irap fino ad azzerarle, nonché disporre deduzioni dalla base imponibile (art. 5 D.Lgs. n. 68/2011). Le regioni stanno inoltre attuando forme di fiscalità di vantaggio, ad esempio per attrarre imprese sul loro territorio accordando una riduzione/azzeramento dell'Irap per alcuni anni.

L'Irap rappresenta insomma oggi, anche se con minor peso che in passato (stante la riduzione della base imponibile dovuta all'esclusione del costo del lavoro), il principale strumento di autonomia tributaria delle regioni, attraverso il quale esse manovrano aliquote, esenzioni, deduzioni, agevolazioni. Nell'attuare il graduale superamento dell'Irap, dunque, questo aspetto dovrebbe essere tenuto nella giusta considerazione, riguardando aspetti ordinamentali di livello costituzionale (art. 119 Cost.; L. n. 42/2009)

e impattando sulla possibilità di attuare uno degli obiettivi previsti dal PNRR, vale a dire il completamento del federalismo fiscale entro il primo semestre del 2026.

Art. 7 (Revisione delle addizionali comunali e regionali all'Irpef)

Il disegno di legge delega stabilisce, all'art. 8, quanto segue:

a) la "sostituzione dell'addizionale regionale all'Irpef con una **sovraimposta** sull'Irpef la cui aliquota di base può essere aumentata o diminuita dalle regioni entro limiti prefissati. La sostituzione deve garantire che con l'applicazione della nuova aliquota di base della **sovraimposta** le regioni nel loro complesso ottengano lo stesso gettito che avrebbero acquisito applicando l'aliquota di base dell'addizionale regionale all'Irpef stabilita dalla legge statale;

b) prevedere per le regioni sottoposte a piani di rientro per disavanzi sanitari che, in base alla legislazione vigente, comportano l'automatica applicazione di aliquote dell'addizionale all'Irpef maggiori di quelle minime, un incremento obbligatorio della **sovraimposta** calcolato in modo da garantire lo stesso gettito attualmente ricavato dall'applicazione delle aliquote delle addizionali regionali all'Irpef maggiorate nella misura obbligatoria".

Sorge però il dubbio di come i redattori del disegno di legge abbiano voluto intendere il riferimento alla figura della "sovraimposta", che parrebbe evocata in un significato diverso da quello che gli è solitamente attribuito nella letteratura, e cioè alla stregua di una addizionale "in senso proprio", calcolata in percentuale del gettito Irpef (in luogo delle attuali "addizionali", che sono invece delle maggiorazioni di aliquota applicate alla base imponibile Irpef). È in altri termini da chiedersi se i redattori del ddl delega abbiano davvero voluto prescrivere la trasformazione delle attuali "addizionali" Irpef (che in realtà sono delle maggiorazioni di aliquota) in vere "sovraimposte" o, invece, in "addizionali in senso proprio", cioè maggiorazioni percentuali del gettito.

Sono dunque necessarie delle precisazioni terminologiche, poiché altrimenti il legislatore delegato si troverebbe di fronte al dilemma se istituire una vera "sovraimposta", attribuendo rilevanza all'espressione letterale utilizzata dalla delega, oppure istituire una addizionale in senso proprio (maggiorazione percentuale del gettito Irpef), come traspare dall'intenzione del legislatore delegante.

In proposito va appunto ricordato che l'addizionale *in senso proprio* è una maggiorazione percentuale del tributo, liquidata percentualmente sul gettito e non sulla base imponibile; il legislatore può peraltro optare per una semplice maggiorazione dell'aliquota applicata alla base imponibile del tributo-base (come l'attuale addizionale regionale all'Irpef).

Queste ultime due figure (addizionale in senso proprio, da un lato, maggiorazione dell'aliquota, dall'altro) hanno implicazioni diverse: l'addizionale in senso proprio risente in particolare delle scelte statali riguardanti le aliquote del tributo-base e dunque il suo gettito, mentre le maggiorazioni di aliquota risentono di variazioni nelle regole di determinazione della base imponibile del tributo-base. Ne deriva che la sostituzione delle attuali "addizionali" Irpef con una maggiorazione percentuale del gettito Irpef determinerebbe una grande sensibilità e variabilità del prelievo locale rispetto alle scelte operate con riguardo alla struttura del tributo a livello nazionale e al livello delle aliquote, deduzioni e detrazioni: qualsiasi decisione incidente sul gettito Irpef si ripercuoterebbe a livello locale, rendendo il sistema di finanziamento degli enti decentrati tutt'altro che autonomo, in quanto fortemente condizionato dalle scelte dello Stato riguardanti il principale tributo erariale.

La “sovraimposta” implica invece maggiori margini di autonomia per l’ente decentrato, potendo questo stabilire deduzioni, esenzioni o altre varianti di regime rispetto a quelle del tributo-base.

Ciò detto, l’obiettivo della riforma fiscale traspare dal documento finale del su citato documento finale predisposto dalla 6^a Commissione finanze e tesoro del Senato: evitare un’alterazione della progressività a livello nazionale, dato che le regioni possono applicare un’aliquota proporzionale oppure aliquote progressive col solo vincolo di rispettare gli scaglioni Irpef previsti dalla legge statale (art. 6 co. 4 D.Lgs. 68/2011; sulla vicenda v. anche Corte Cost. Sent. 8 del 2014).

Un tale approccio, oltre a prediligere un’esigenza di uniformità del prelievo sui redditi delle persone fisiche, rispetto al valore costituzionale dell’autonomia finanziaria e tributaria delle regioni, dovrebbe forse essere riconsiderato alla luce degli indirizzi di riforma dell’Irpef, per come emergono proprio dallo stesso ddl di delega per la riforma tributaria. Quando verrà completata la trasformazione dell’Irpef in un sistema compiutamente duale, con i soli redditi di lavoro e pensione tassati ad aliquote progressive, e tutti gli altri redditi tassati con aliquota proporzionale, il principio di progressività risulterà ulteriormente attenuato e ancor più recessivo rispetto ad altre esigenze di politica tributaria con esso contrastanti.

Vi sono peraltro altri inconvenienti delle attuali addizionali: per il modo in cui opera, l’addizionale regionale scatta soltanto in presenza di un’Irpef dovuta maggiore di zero (art. 50, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997), e può pertanto determinare una “trappola della povertà”: al superamento della soglia esente determinata dalle detrazioni di imposta, l’addizionale è infatti dovuta sull’intero reddito, determinando al superamento della fascia esente Irpef una aliquota marginale effettiva elevatissima, anche maggiore del 100%. Il problema, per inciso, potrebbe essere risolto semplicemente superando le detrazioni per categorie di reddito e introducendo una detassazione del minimo vitale universale, operante come una deduzione/franchigia dalla base imponibile (*infra*, Sezione 2).

Emerge in ogni caso, dal citato documento della 6^a Commissione del Senato, l’intento di sottrarre una delle poche leve di autonomia tributaria che il D.Lgs. 68/2011 ha assegnato alle regioni, che oggi possono anche introdurre detrazioni dall’addizionale Irpef: “La Commissione ritiene opportuno raccomandare una trasformazione di entrambi gli strumenti tributari locali in sovraimposte – aventi quindi come base imponibile il debito d’imposta erariale, e non la stessa base imponibile IRPEF – la cui manovrabilità all’interno di un *range* predefinito rimarrebbe in capo all’ente territoriale”.

Ora, va rilevato anzitutto che quella raccomandata (una maggiorazione percentuale del debito d’imposta erariale) non è in realtà – come già accennato - una sovraimposta, bensì una addizionale “in senso proprio”, cioè una maggiorazione del gettito Irpef.

Che l’intento dei redattori dell’art. 7 del ddl di delega sia in realtà quello di introdurre una addizionale in senso proprio, definita in modo improprio come “sovraimposta”, risulta poi anche dalla relazione scritta depositata dall’Ufficio Parlamentare di Bilancio in occasione dell’Audizione sul federalismo fiscale tenutasi in data 20 ottobre 2021, p. 2: “Relativamente alle addizionali regionali e comunali all’Irpef, il DDL delega prevede la loro trasformazione in sovraimposte, *ossia in prelievi aggiuntivi commisurati non più alla base imponibile dell’imposta erariale come sono le addizionali ma direttamente al debito di imposta*”.

La questione non è soltanto terminologica o formale, rivestendo invece importanti implicazioni sostanziali: nell’addizionale non vi è un tributo giuridicamente autonomo (ancorché con fattispecie imponibile disciplinata per rinvio al tributo-base), bensì la mera applicazione di una variazione quantitativa all’unico tributo di riferimento.

Nella sovraimposta, invece, eventuali esenzioni o previsioni particolari del tributo-base non si estendono alla sovraimposta medesima, che conserva appunto maggiori

marginari di autonomia (si pensi a come operava l'Illor, o anche all'Irap, che via via che la sua base imponibile è stata allineata a quella delle imposte sui redditi ha finito per assumere caratteristiche che la rendono simile a una sovrainposta all'imposta sul reddito, su cui le regioni hanno margini di manovra, potendo ridurre le aliquote fino ad azzerarla nonché introdurre deduzioni dalla base imponibile).

Inoltre, è bene ricordare che l'art. 7 co. 1 lett. B della legge delega n. 42/2009 sul federalismo fiscale prevede solo addizionali in senso improprio, cioè maggiorazioni di aliquota al tributo-base ("addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali"), come sono in effetti congegnate le attuali addizionali regionali e comunali all'Irpef, mentre non attribuisce alle regioni il potere di introdurre sovrainposte né addizionali in senso proprio. Su questo punto il ddl di delega per la riforma tributaria sembra dunque non in armonia con la legge delega sul federalismo fiscale, quale che sia il significato che si sia inteso attribuire al termine "sovrainposta".

A tale conclusione si può infatti giungere, anzitutto, intendendo il termine "sovrainposta" in senso tecnico. La L. 42/2009 non prevede infatti il potere delle regioni di istituire sovrainposte sui tributi erariali, giacché ciò si tradurrebbe in un violazione del divieto di doppia imposizione [art. 2, Lettera o): "esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale"].

Ma allo stesso esito si perviene intendendo il riferimento alla "sovrainposta", contenuto nell'art. 7 del ddl di delega per la riforma fiscale, come sinonimo di addizionale in senso proprio, cioè come maggiorazione percentuale del gettito Irpef, alla stregua di quanto risulta dalla relazione della 6^a Commissione finanze e tesoro, giacché – come testé ricordato – la L. n. 42/2009 prevede solo l'istituzione di maggiorazioni di aliquota ("addizionali") sulle basi imponibili dei tributi erariali.

Rilevato che l'intervento prefigurato nell'art. 7 del ddl di delega per la riforma fiscale si porrebbe in contrasto con i principi del federalismo fiscale contenuti nella L. n. 42/2009, l'introduzione di una "sovrainposta" funzionante alla stregua di una addizionale in senso proprio all'Irpef, in luogo delle attuali addizionali regionali, determinerebbe altresì una riduzione degli esigui spazi di autonomia tributaria delle regioni, in nome di una omogeneità e uniformità nell'andamento del prelievo progressivo sui redditi su tutto il territorio nazionale. In particolare, la possibilità che le regioni hanno attualmente di stabilire aliquote differenziate per ammontare di reddito, disporre detrazioni in favore della famiglia maggiorando quelle statali, nonché disporre detrazioni dall'addizionale in luogo di sussidi, voucher, buoni e altre misure di sostegno sociale (cioè in sostanza delle *tax expenditures* di livello regionale), come previsto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 68/2011, verrebbe verosimilmente meno.

Il passaggio a una addizionale in senso proprio, cioè a una maggiorazione percentuale del gettito Irpef (che darebbe peraltro luogo a un'illusione finanziaria di tipo negativo, dato che, applicandosi al gettito e non alla base imponibile, l'aliquota di equilibrio dovrebbe essere più elevata di quella delle attuali addizionali Irpef), non consentirebbe alcuna autonomia o manovrabilità alle regioni (se non la possibilità di variare l'aliquota della c.d. "sovrainposta" – addizionale in senso proprio - tra un minimo e un massimo), e ciò in nome di un principio di uniformità della struttura del prelievo su tutto il territorio nazionale che rischia di entrare in conflitto con le logiche del federalismo fiscale e dell'autonomia finanziaria, di entrata e di spesa, che l'art. 119 Cost. riconosce alle regioni.

Dunque, qualora si volesse invece perseguire coerentemente l'architettura finanziaria federalista disegnata dall'art. 119 Cost., si potrebbe valutare se rimuovere i vincoli posti dalla L. n. 42/2009 a un'imposizione regionale avente il medesimo presupposto impositivo di quella statale, e concepire – in luogo dell'attuale addizionale regionale all'Irpef – una sorta di imposta sul reddito locale (una vera e propria "sovrainposta")

manovrabile dall'ente decentrato per attuare politiche di sostegno al reddito anche mediante detrazioni, deduzioni e crediti di imposta, interventi a favore della famiglia e del lavoro, politiche sociali e agevolative, etc.

SEZIONE 2 – Eventuali nuovi criteri di delega da inserire

1) Prevedere, quale ulteriore criterio direttivo di delega, l'abolizione dei regimi sostitutivi dell'Irpef (fatti soltanto salvi – eventualmente - quelli espressamente indicati nella legge delega).

2) Prevedere un regime forfettario e semplificato di determinazione dei redditi dei soggetti "minimi", ad es. inferiori al limite superiore del secondo scaglione Irpef (28 mila euro), con applicazione anche ad essi della franchigia esente prevista in via universale (*infra*, punto 3).

3) Introdurre, tra i criteri e principi direttivi, la previsione di una fascia esente universale operante alla stregua di una franchigia per tutti i livelli di reddito, ed indipendente dal tipo di reddito posseduto, superando così le attuali detrazioni (per lavoro dipendente, pensione, etc.) connesse alla fonte reddituale. Verrebbe così attuato l'art. 53 Cost. e il principio di capacità contributiva, formula che fu preferita, rispetto ad altre, proprio perché in essa è implicita l'intassabilità delle ricchezze appena sufficienti per vivere (il c.d. minimo vitale), che non manifestano capacità di contribuire alle spese pubbliche.

4) prevedere un riordino e un intervento sulla determinazione dei redditi di categoria, al fine di allinearli maggiormente al principio di capacità contributiva, il quale impone che i redditi siano tassati "al netto" dei costi sostenuti per la loro produzione. Nell'attuale sistema di tassazione dei redditi personali ciò spesso non accade, dato che, ad esempio, i redditi di capitale e quelli di lavoro dipendente sono tassati al lordo, mentre per altri tipi di reddito le deduzioni forfettarie concesse appaiono insufficienti a tener conto degli effettivi costi sostenuti. Il problema è particolarmente grave per i redditi di lavoro dipendente di importo più elevato, che continueranno a scontare aliquote progressive e non accedono nemmeno alla detrazione oggi prevista dall'art. 13 Tuir (la quale, in ogni caso, non ha la funzione di tener conto forfettariamente dei costi di produzione del reddito, servendo invece ad attenuare la progressività sui redditi meno elevati).

5) valutare se integrare i criteri di delega di cui agli artt. 2 o 3 inserendo una previsione intesa ad applicare le logiche della tassazione duale anche ai rendimenti ottenuti da soci "attivi" in piccole società di capitali a ristretta base azionaria.

6) pur nell'ambito della scelta di tassare i redditi derivanti dal capitale con un'aliquota legale proporzionale e mantenendo ogniqualvolta è possibile l'applicazione di ritenute alla fonte a titolo d'imposta, valutare se introdurre:

a) specifiche franchigie esenti per redditi di capitale di basso importo, eventualmente da applicare – a seguito di dichiarazione del contribuente - in sede di rimborso dell'imposta prelevata alla fonte;

b) aliquote differenziate in funzione dei restanti redditi del soggetto, distinguendo i contribuenti in percettori a basso, medio o alto reddito.

7) sancire il principio per cui occorre eliminare o attenuare la doppia imposizione economica degli utili societari, considerando il carico fiscale complessivo (Ires+ Irpef) e assestando le aliquote su dividendi e capital gains in ragione del reddito complessivo del percettore. Ciò potrebbe essere attuato mantenendo la ritenuta alla fonte anche nella misura attuale accompagnandola però con la facoltà, per i soci a medio-basso reddito, di includere dividendi e capital gains in dichiarazione chiedendo all'intermediario di disapplicare la ritenuta o considerando la stessa alla stregua di una ritenuta in acconto. Potrebbe inoltre essere prevista una specifica soglia esente, sempre con possibilità di chiedere all'intermediario la disapplicazione della ritenuta.

8) valutare se differenziare le aliquote di tassazione dei capital gains a seconda del carattere più o meno durevole dell'investimento, favorendo quelli di più lungo periodo, dato che si può assumere che le plusvalenze dipendano in tal caso più dagli utili accumulati presso la società (già tassati ai fini Ires) che da oscillazioni del corso dei titoli riconducibili a ragioni speculative.

SEZIONE 3 – Breve valutazione finale

Il ddl di delega per la riforma fiscale individua degli obiettivi – quali la crescita dell'economia, l'efficienza della struttura delle imposte, la riduzione del carico fiscale sui fattori di produzione, la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario - che appaiono largamente condivisibili.

Nell'indicare i principi e criteri direttivi relativi ai singoli aspetti del sistema tributario su cui il Governo sarà chiamato a intervenire, invece, il ddl delega si presta a diverse critiche e obiezioni. I criteri di delega indicati nel ddl sono infatti, di volta in volta, incerti, confusi, o troppo generici.

In sintesi, e per non ripetere quanto già osservato nella Sezione 1 con riguardo ai singoli articoli di cui si compone il ddl, si evidenziano i seguenti aspetti su cui la legge delega potrebbe essere integrata e migliorata all'esito della discussione parlamentare:

1) con riguardo alla imposizione personale dei redditi, la scelta per un modello "compiutamente" duale appare in realtà contraddetta dall'approccio graduale che è stato privilegiato: una transizione non immediata bensì progressiva e tendenziale potrebbe fallire l'obiettivo, cristallizzando gli assetti attuali. Potrebbero cioè sopravvivere anche nel sistema riformato, in tutto o in parte, i tanti regimi fiscali differenziati oggi operanti. Se ciò accadesse, il sistema non evolverebbe affatto nel senso "compiutamente" duale, ma resterebbe un sistema frammentario, distorsivo e "plurale";

2) il principio di progressività – da "preservare", "rispettare", etc. - è più volte invocato, ma ciò appare più una concessione di tipo politico alle forze che hanno a cuore tale principio, che non una prescrizione in grado di orientare il legislatore delegato, specie in un sistema che andrà evolvendo in senso "duale", con applicazione di aliquote progressive ai soli redditi di lavoro. La progressività, riferita soltanto ai redditi di lavoro, rischia di entrare in conflitto con il principio di uguaglianza tributaria e di equità (sia orizzontale che verticale), aggravando gli squilibri esistenti.

3) non vi è alcuna indicazione con riguardo all'introduzione di una franchigia universale necessaria a esentare il "minimo vitale" (secondo una coerente applicazione dell'art. 53 Cost.), né con riferimento ai criteri di determinazione delle basi imponibili, che in molti importanti casi sono oggi determinati "al lordo", senza alcuna considerazione per i costi di produzione del reddito;

4) la revisione dell'Ires e della tassazione del reddito di impresa è affidata a principi discutibili e fonti di importanti problematiche (come il riferimento alla tassazione del *book income*, facendo coincidere la base imponibile con l'utile di bilancio), oppure non intelligibili (come il criterio direttivo che prevede la revisione della disciplina delle variazioni in aumento o in diminuzione per adeguarla ai mutamenti del sistema economico e a una inesistente disciplina omogenea di ambito europeo);

5) con riguardo all'Iva e al superamento dell'Irap, i principi direttivi sono vaghi e generici, ai limiti dell'incostituzionalità per indeterminatezza dei criteri di delega;

6) la revisione delle addizionali regionali e comunali all'Irpef è affidata a indicazioni incerte, dato l'utilizzo improprio della figura della "sovraimposta" per indicare in realtà una addizionale in senso proprio, e rischia di confliggere con i principi del federalismo fiscale e l'autonomia tributaria di regioni ed enti locali.

* * *

In linea generale, forse non si possono avere troppe aspettative circa l'ambito e la profondità della riforma del sistema fiscale che è stata messa in cantiere. Tuttavia, il ddl di delega appare davvero troppo timido, incerto e vago su molti aspetti, e potrebbe rivelarsi, se approvato così come è stato presentato alla Camera dei Deputati, un'occasione perduta per riformare realmente in senso migliorativo il sistema tributario italiano.