



Associazione Nazionale
Per l'Industria e il Terziario

a cura di



Riflessioni su una riforma fiscale possibile

Il sostanziale ruolo della politica fiscale come motore dell'attività economica del Paese purtroppo non sempre si riverbera in un apprezzabile beneficio per la produzione e la redistribuzione della ricchezza.

Vi sono diversi strumenti di finanza pubblica che, pur rivelandosi di straordinaria onerosità per le casse dello Stato, non scaturiscono in un congruente incremento del prodotto interno lordo, né contribuiscono a una riduzione misurabile della pressione fiscale sulle famiglie e sulle imprese.

Stiamo parlando dei cc.dd. ***bonus***, (agevolazioni, incentivi, specifiche detrazioni, crediti d'imposta, ecc.) dei quali la collettività ha veduto un cospicuo susseguirsi negli anni — talvolta con l'introduzione, sovente con la proroga, troppo spesso con il consolidarsi e l'incardinarsi nel sistema fiscale —, concessi dal legislatore e dai governi a determinate categorie di persone fisiche e giuridiche. L'intento di questi *bonus* è quello di incentivare la crescita in specifici settori economici o di favorire i contribuenti; ciò per il conseguimento di obiettivi apprezzabili di incremento del potere d'acquisto dei singoli mediante liquidità e di indirizzo nel consumo di beni o nella fruizione di servizi, a vantaggio del circuito economico.

L'(ab)uso nel ricorrere ai *bonus* — strumenti intrinsecamente di natura transitoria — come strumenti *ordinari* di sgravio e la prassi di prorogarli di anno fiscale in anno fiscale, deriva da un'evidente assenza di visione organica e di volontà riformistica strutturale sulla materia fiscale, laddove al contrario il Paese riscontra l'attuale necessità di una razionalizzazione del sistema tributario nel suo complesso e di una programmazione pluriennale di lungo termine, viste le crisi economiche ed energetiche susseguitesi, la diseguaglianza distributiva e, non ultima, l'insostenibilità del carico fiscale sul tessuto economico-produttivo e sui cittadini.

Questo fenomeno ha visto l'acuirsi nelle due ultime legislature: la XVII (dal 2013 al 2018) e la XVIII (dal 2018 al 2022), nel corso delle quali il legislatore italiano ha tentato di dare *input* a una ripresa economica fondata su sostegni e su *bonus* a tutti i settori dell'economia, come principale strumento di alleggerimento del carico fiscale. Questa politica ha mostrato evidenti carenze e si è rivelata fallimentare in un'ottica strutturale, alla luce dei dati che oggi possiamo prendere in esame.

Non è intento di queste pagine contestare la funzione vantaggiosa che molti *bonus* hanno esercitato sulla disponibilità reddituale dei singoli, nonché la leva che tale disponibilità economica ha potuto moderatamente rappresentare per i consumi. Detto aspetto tuttavia, nelle more di un *interesse superiore* della politica economica dello Stato, non ha rappresentato una reale e tangibile occasione di sviluppo e di crescita della ricchezza interna.

È nostro precipuo interesse piuttosto evidenziare come la grande mole di risorse pubbliche impiegate per finanziare, come vedremo *infra*, la moltitudine di *bonus* introdotti (e prorogati) negli ultimi dieci anni, avrebbe ampiamente potuto sostenere una **profonda riforma del sistema fiscale italiano**, di carattere strutturale e permanente, rimodulando, semplificando e razionalizzando tutto il sistema dei tributi: l'imposizione sui redditi delle persone, delle società e delle attività produttive, il costo del lavoro e il costo dei pubblici servizi.

Il *Centro Studi Articolo 46 - Impresa e Partecipazione* ha anatomicizzato il *corpus* degli interventi legislativi sulla materia in parola, adottati nelle ultime due legislature, al fine di quantificare in termini monetari l'entità di risorse pubbliche impiegate per finanziare tali *bonus*.

Nella stima, *non* abbiamo intenzionalmente ricompreso i *bonus* edilizi, poiché il tema necessiterebbe di un ulteriore scenario di riflessione che esulerebbe dagli obiettivi del presente approfondimento.

Nell'attuale sistema fiscale italiano vi sono molteplici *bonus*, dai contenuti più eterogenei. Alcuni dei quali, principalmente gli *incentivi*, singolarmente pesano per poche centinaia di milioni di euro all'anno, ma se sommati fra loro formano una grande voce di spesa. Numerosi *bonus* invece, soprattutto quelli di sostegno al reddito, rivestono un costo plurimiliardario.

Il *bonus* sicuramente più oneroso per l'Erario è il **contributo Irpef** in busta paga, nato nel 2014 e reso strutturale nel 2015, mediante il contributo di 80 euro mensili versati al lavoratore dipendente con basso reddito (le soglie sono variate negli anni), fino a diventare di 100 euro nel 2020. Si stima in quasi **85 miliardi di euro** il costo di questa misura dalla sua introduzione ad oggi.

Per quanto concerne i *bonus* destinati all'**attività d'impresa** — esclusi i *bonus* edilizi, come detto *supra*, ed esclusi quelli sui contributi previdenziali — si stima che nel periodo che prendiamo a riferimento, lo Stato abbia impiegato poco meno di **42 miliardi di euro**, per finanziare una pluralità di interventi tra cui ad esempio il credito d'imposta 4.0 sui beni strumentali, il credito d'imposta formazione 4.0, il Fondo nuove competenze, il progetto Imprese On, la Nuova Sabatini, Resto al Sud, il credito d'imposta Ricerca e Sviluppo ed altri.

Altre misure, che potremmo definire **“interventi spot”**, hanno riguardato gli incentivi più svariati per i contribuenti. A titolo esemplificativo ricordiamo il *bonus* vacanze, il cashback, il buono mobilità elettrica (monopattini), il credito d'imposta per l'acquisto di mezzi a mobilità sostenibile, *bonus* casalinghe, *bonus* decoder, *bonus* elettrodomestici, *bonus* rottamazione tv, *bonus* occhiali, *bonus* edicole, *bonus* terme, *bonus* condizionatori, *bonus* zanzariere, *bonus* tende da sole, *bonus*

infissi, *bonus* ascensori ed altri. L'ammontare di questa variegata categoria di *bonus* raggiunge i **35 miliardi di euro** impiegati dal 2013 ad oggi.

La stima di quanto globalmente l'istituto fiscale dei *bonus* ha dunque pesato negli ultimi dieci anni sulla finanza pubblica ammonta a **162 miliardi di euro**.

È lecito domandarsi se questa spesa, in termini di benefici per la crescita economica e l'equità distributiva, sia motivata, giacché all'osservazione dei dati degli ultimi dieci anni sul prodotto interno lordo e sulla ridistribuzione della ricchezza, sorge qualche dubbio.

È una considerazione che si rende ovviamente al netto degli altri fattori che influenzano il PIL, ma risulta comunque indicativo ai nostri fini osservare gli andamenti della grandezza del PIL e della variazione percentuale del PIL reale¹ nella tabella sottostante.

Anno di riferimento	PIL (miliardi di euro)	PIL reale %
2009	1543,26	-6,6
2010	1577,97	1,6
2011	1611,79	0,58
2012	1655,41	-2,8
2013	1696,32	-1,7
2014	1692,94	0,11
2015	1691,89	0,93
2016	1745,29	1,1
2017	1801,21	1,6
2018	1853,87	0,9
2019	1796,64	0,4

Osservando invece i dati sulla **distribuzione della ricchezza** nel Paese (dati Oxfam) si nota che alla fine del primo semestre del 2019 la ricchezza italiana netta ammontava a 9.297 miliardi di euro, in calo dell'1% rispetto al giugno 2018. Il 20% più ricco degli italiani deteneva quasi il 70% della ricchezza nazionale, il successivo 20% era titolare del 16,9% del patrimonio nazionale, mentre il 60% più povero possedeva appena il 13,3% della ricchezza del paese.

Il 10% più ricco della popolazione italiana (in termini patrimoniali) possiede oggi oltre 6 volte la ricchezza della metà più povera della popolazione. Confrontando il vertice della piramide della ricchezza con i *decili* più poveri, il risultato è ancora più sconfortante. Il patrimonio del 5% più

¹ Il PIL reale si riferisce alla produzione di beni e servizi misurata in prezzi costanti relativi a un determinato anno (anno base). Solo il PIL reale mostra come varia effettivamente nel tempo la produzione di beni e servizi di un sistema economico (depura i dati dagli effetti del livello dei prezzi).

ricco degli italiani (titolare del 41% della ricchezza nazionale netta) è superiore a tutta la ricchezza detenuta dall'80% più povero.

La posizione patrimoniale netta dell'1% più ricco (che detiene il 22% della ricchezza nazionale) vale 17 volte la ricchezza detenuta complessivamente dal 20% più povero della popolazione italiana.

La proposta di ANPIT - Azienda Italia

Lo scorso 16 marzo, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze Giancarlo Giorgetti, il Consiglio dei ministri ha approvato il disegno di legge che delega il Governo ad adottare, entro ventiquattro mesi, uno o più decreti legislativi di **riforma del sistema fiscale**.

L'intervento «volto al rilancio strutturale dell'Italia sul piano economico e sociale» è uno dei punti cardine del programma di governo e, sulla sua buona riuscita, si misurerà la capacità della maggioranza di tradurre sul piano normativo una perdurante battaglia politico-ideologica.

Il disegno di legge individua tra i principali obiettivi da conseguire attraverso la riduzione del carico fiscale, nonché la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario nel suo complesso, l'impulso alla crescita economica e alla natalità, l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e l'individuazione di meccanismi fiscali di sostegno a famiglie, lavoratori e imprese.

Con riferimento alle imposte dirette, gli articoli 5, 6 e 8 del disegno di legge in parola dettano una serie di principi e criteri direttivi a cui il legislatore delegato dovrà attenersi in sede di emanazione dei provvedimenti di revisione delle imposte sui redditi delle persone fisiche (Irpef) e sui redditi delle attività produttive (Ires e Irap).

Per quanto attiene alla tassazione delle persone fisiche, la delega pone come principale obiettivo il graduale perseguitamento dell'equità orizzontale, ossia del principio in base al quale a parità di reddito deve corrispondere il medesimo carico impositivo. Tale principio risulta infatti sistematicamente violato a causa della pluralità di regimi sostitutivi e di trattamenti fiscali diversi riconducibili alle varie categorie di reddito (da lavoro dipendente, da lavoro autonomo, da pensione ecc.). La delega prevede dunque una revisione organica e complessiva della struttura dell'Irpef che, pur conservando un'impostazione progressiva costituzionalmente necessaria e declinata alla luce del principio di equità orizzontale, sia in prospettiva orientata verso un sistema ad imposta unica, attraverso un riordino delle deduzioni, delle detrazioni e dei crediti d'imposta, «con particolare riguardo alla composizione del nucleo familiare e ai costi sostenuti per la crescita dei figli, alla tutela del bene casa e della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare e con l'obiettivo del miglioramento dell'efficienza energetica, nonché della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente».

Passando invece alla tassazione delle società e degli enti, la delega dispone la graduale riduzione dell'Ires, in presenza di determinate condizioni, e una revisione organica dell'Irap volta all'abolizione del tributo (da attuarsi gradualmente, prima alle società di persone e poi alle società di capitali) con l'intento di far riconfluire il tributo nell'Ires attraverso una maggiorazione dell'imposta tale da assicurare un equivalente gettito fiscale. Più nel dettaglio la delega prevede di collegare l'intervento di riduzione dell'Ires alla scelta della società di non distribuire gli utili bensì reimpiegare il reddito in investimenti produttivi e/o nuove assunzioni.

Nelle more dell'adozione dei decreti delegati che specificheranno l'entità delle aliquote, *ANPIT – Azienda Italia* esprime soddisfazione per i contenuti del disegno di legge sulla delega fiscale.

In particolare, le misure previste dagli articoli 6 e 8 in materia di semplificazione, rimodulazione e abbattimento della tassazione delle attività produttive, appaiono coerenti con quanto esplicitato a più riprese, già a partire dai primi mesi dell'emergenza pandemica. Nel volume “Italia Futura. Idee e proposte per una rinascita economica e sociale” (aprile 2021), curato dai dirigenti dell'Associazione, si chiedeva di intervenire da un lato con una **graduale riduzione rivolta all'abrogazione dell'Irap** (sul medio periodo), dall'altro con un **dimezzamento dell'Ires** attraverso una completa detassazione dell'utile reinvestito per finalità inerenti all'attività di impresa (con la tassazione del solo utile distribuito, da sommarsi al reddito personale).

Occorrerà attendere l'approvazione definitiva del disegno di legge sulla delega fiscale da parte del Senato della Repubblica per verificare se risulterà definitivamente la proposta di vincolare le misure di riduzione dell'Ires alla condizione di impiegare una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito all'effettuazione di investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, o anche in nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili.

Come affermato nella Relazione Illustrativa, la condizione, collegata all'effettuazione degli investimenti, ha lo scopo di favorire la crescita economica e l'incremento della base occupazionale. Si ritiene, pertanto, fondamentale demandare ai decreti delegati il compito di definire la nozione di investimenti “qualificati”, al fine di agevolare i contribuenti nell'adozione degli strumenti direttamente necessari all'accesso a un sistema impositivo maggiormente favorevole e indirettamente funzionali alla crescita dell'intero Paese.

Verosimilmente, potrebbero essere considerati “qualificati” gli investimenti effettuati dalle imprese in settori connessi allo sviluppo e all'innovazione, facendo riferimento, ad esempio, agli investimenti in ricerca e sviluppo, a quelli in beni materiali immateriali o in industria 4.0 e in transizione 4.0. Si tratta, in particolare, di investimenti aventi ad oggetto beni strumentali materiali e immateriali, come macchinari, attrezzature, sistemi per la produzione, l'imballaggio o la lavorazione dei prodotti, e immateriali, come software o applicazioni interfacciati con i sistemi

informativi di fabbrica, altamente tecnologici, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

L'inclusione di tali investimenti tra quelli individuati dall'art. 6 del ddl delega appare coerente con l'obiettivo di riordino e razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese, che il legislatore delegante pone in coordinamento proprio con il meccanismo della doppia aliquota IRES.

Sembra evidente, peraltro, che limitare gli investimenti qualificati, di cui all'art. 6 del disegno di legge delega, agli investimenti menzionati rischierebbe di escludere ampie categorie produttive dall'accesso a un'importante misura fiscale di favore.

Occorrerebbe, pertanto, individuare fattispecie di investimenti qualificati che non siano rivolte esclusivamente a operatori del settore industriale, consentendo anche ad altri segmenti di mercato di realizzare la condizione, individuata dal legislatore delegante, per fruire della riduzione dell'aliquota d'imposta sui redditi delle società.

Sotto un primo profilo, di natura qualitativa, i decreti delegati dovrebbero distinguere, per ogni categoria produttiva, gli investimenti qualificati attuabili nei rispettivi campi di applicazione; potrebbero, in tal senso, essere positivizzati specifici interventi qualificati per i diversi settori del terziario, del commercio, dei servizi, della grande distribuzione, del turismo, etc.

Per gli operatori del settore commercio e del settore turismo sarebbe possibile fare riferimento, ad esempio, a investimenti per la riqualificazione e l'adeguamento dei locali commerciali o delle strutture ricettive, finalizzati a potenziare gli apparati di sicurezza a tutela dei clienti e i sistemi di accessibilità alle persone disabili. Oppure, per gli operatori della grande distribuzione, si potrebbero individuare investimenti qualificati finalizzati al recupero di grandi edifici dismessi, anche ubicati in zone degradate, da adibire a locali tipici della grande attività distributiva, come supermercato, ipermercati o discount.

Allo stesso modo, potrebbero essere diversificati e adattati per specifici settori anche gli investimenti qualificati in beni "immateriali". Si potrebbe fare riferimento, ad esempio, a strumenti di *business intelligence*, per il miglioramento dei processi aziendali, di produzione, distribuzione, marketing ed erogazione di servizi, di un'azienda, e, di conseguenza, per la crescita della produttività del sistema Paese; oppure, ancora, si potrebbero includere investimenti in sistemi per il commercio elettronico o per la digitalizzazione dei pagamenti e delle transazioni, o in sistemi di cloud computing, idonei a dotare gli operatori di risorse informatiche per la cybersicurezza, la digitalizzazione archivi, etc.

Sotto un secondo profilo, di natura quantitativa, si ritiene opportuno stabilire una differenziazione tra gli investimenti qualificati, anche in considerazione delle dimensioni dell'operatore economico che intende effettuare l'investimento. In altri termini, sulla scorta di parametri quantitativi, volti a determinare le dimensioni del contribuente, l'entità dell'investimento

qualificato richiesto potrebbe essere parametrata alla dimensione dell'ente che intende realizzarlo; sarebbero, così, neutralizzati eccessivi oneri operativi, documentali e contabili che rischierebbero di gravare sul contribuente e verrebbe agevolato ed esteso l'accesso alla riduzione dell'aliquota IRES. A tal proposito, potrebbe farsi riferimento alle categorie delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese così come definite dal Regolamento UE n. 651/2014 sugli aiuti di stato.

Da ultimo, sarebbe importante ricondurre nel concetto di “investimento qualificato” gli investimenti sostenibili e responsabili. Ci si riferisce a investimenti orientati al medio-lungo periodo e capaci di integrare l’analisi economico-produttiva con quella ambientale, sociale e di buon governo, secondo criteri ESG. Incentivando investimenti volti al miglioramento della sostenibilità dei contribuenti, si riuscirebbe, peraltro, a favorire la competitività e la crescita sostenibile del sistema economico.

Si potrebbe, inoltre, valutare l’opportunità di vincolare anche la graduale riduzione — e in prospettiva l’abrogazione — dell’Irap (o dell’eventuale addizionale Ires) a una serie di *comportamenti virtuosi* veicolabili attraverso la contrattazione collettiva integrativa di livello aziendale: si pensi all’introduzione di elementi di partecipazione dei lavoratori mediante la costituzione di organismi paritetici, piani di welfare aziendale, modelli flessibili e sostenibili di organizzazione del lavoro (telelavoro, *smart-working* e altre forme di conciliazione vita-lavoro).

Se dunque risulta accolta dal disegno di legge sulla delega fiscale la proposta di vincolare le misure di riduzione dell’Ires alla condizione dell’effettuazione di investimenti e/o nuove assunzioni, a sostegno della crescita economica e occupazionale, in sede di esame parlamentare si potrebbe valutare l’opportunità di vincolare anche la graduale riduzione — e in prospettiva l’abrogazione — dell’Irap (o dell’eventuale addizionale Ires) a una serie di *comportamenti virtuosi* veicolabili attraverso la contrattazione collettiva integrativa di livello aziendale: si pensi all’introduzione di elementi di partecipazione dei lavoratori mediante la costituzione di organismi paritetici, piani di welfare aziendale, modelli flessibili e sostenibili di organizzazione del lavoro (telelavoro, *smart-working* e altre forme di conciliazione vita-lavoro).

Ai decreti delegati spetterà poi il compito di individuare i **nuovi scaglioni delle aliquote Irpef** (già ridotte da cinque a quattro dal precedente governo) e dunque l’opzione tra il mantenimento di un sistema di tassazione delle persone fisiche la cui progressività è principalmente assicurata dalla pluralità di aliquote (seppur ridotte come numero di scaglioni e punti percentuali) ovvero il passaggio a un sistema ad imposta unica (cd. *flat tax*) che garantisca la progressività grazie ad una revisione organica delle deduzioni e detrazioni.

ANPIT – Azienda Italia afferma la propensione per il primo metodo, che ritiene più adatto a contemperare le esigenze di crescita economica, competitività delle imprese, equità del sistema fiscale e rafforzamento del potere d’acquisto del ceto medio impoverito dalla *lunga stagnazione*.

Si propone pertanto il passaggio strutturale ad un **sistema a tre scaglioni** con aliquote concepite, nell'immediato, in modo da sostenere il potere d'acquisto di individui e famiglie a basso reddito e, sul medio-lungo periodo, portare l'aliquota più alta al 40% del reddito lordo percepito, attraverso un percorso di tre fasi, come esplicato nella tabella a fondo pagina. La rivoluzione fiscale non può che passare dall'attuazione normativa di un fondamentale principio di efficienza ed equità per cui lo Stato non può imporre al contribuente un carico tributario pari alla metà o più del suo reddito annuale lordo, tenendo conto della globalità di tasse e imposte a carico del contribuente.

Accanto alla riduzione degli scaglioni e dei punti di aliquota, un'ulteriore direttrice di riforma, su cui vale aprire una riflessione, è quella relativa all'**unità impositiva**. Da quando è stata introdotta l'Irpef nel 1974, il sistema di tassazione delle persone fisiche è sempre stato basato sul reddito individuale, a differenza di altri Paesi europei come la Francia (quoziente familiare) e la Germania (*splitting*), che invece presentano un sistema contemplante in maniera più compiuta il *nucleo familiare*.

Là dove viene specificato che uno dei primi obiettivi della riforma fiscale è il rilancio della natalità, anche il nostro Paese dovrebbe **rimodulare la tassazione delle persone fisiche sulla base del nucleo familiare**, applicando gli istituti fiscali più idonei al perseguitamento della rinascita demografica: un tema da porre in cima all'agenda politica dei prossimi anni perché da esso, più che da ogni altro, dipende la crescita economico-sociale, la tenuta dell'apparato produttivo, la sostenibilità dei sistemi di protezione sociale, e dunque il futuro stesso del nostro Paese.

Per quanto concerne la proposta di rimodulazione dell'Irpef mediante la riduzione delle aliquote, nella tabella successiva riportiamo una proiezione ammissibile delle fasi riduzione e accorpamento dell'imposta e del relativo impatto stimato sulla finanza pubblica.

Scaglioni Irpef. Confronto tra regime attualmente in vigore e proposta ANPIT - Azienda Italia					Costo stimato
Regime in vigore	23% fino a € 15.000	25% da € 15.000 a € 28.000	35% da € 28.000 a € 50.000	43% oltre € 50.000	
Fase 1	22% fino a € 28.000	32% da € 28.000 a € 50.000	43% oltre € 50.000		15 miliardi di euro
Fase 2	22% fino a € 28.000	30% da € 28.000 a € 50.000	42% oltre € 50.000		20 miliardi di euro
Fase 3	22% fino a € 28.000	30% da € 28.000 a € 50.000	40% oltre € 50.000		15 miliardi di euro
Fase 4	Tassazione nucleo familiare				

Di rilevante importanza il criterio direttivo recato da un emendamento introdotto nel corso dell'esame del disegno di legge delega presso la Camera dei Deputati, ossia quello previsto dall'art. 5, comma 1, lett. a), ai punti 2.4 e 2.5. In particolare, Con le modifiche approvate dalla Camera dei Deputati, è stato espunto il riferimento alla cd. "flat tax incrementale", originariamente prevista in via generalizzata dal testo del disegno di legge presentato dal Governo, e prevista l'applicazione, al posto delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali sulle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia, sulle tredicesime e sui premi di produttività.

La formulazione del principio direttivo risulta alquanto generica, lasciando dubbi sulla sua futura applicazione da parte dei decreti delegati.

Il punto 2.5 fa mero riferimento ai "premi di produttività", senza ricondurre espressamente tale nozione alla fattispecie prevista dall'art. 1, comma 182, l. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016). Quest'ultima disposizione prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, pari al 10 per cento (5 per cento per il 2023) e applicabile ai premi di produttività, al sussistere di molteplici condizioni. In particolare, i premi devono essere erogati in esecuzione di contratti collettivi territoriali o aziendali o contratti collettivi aziendali stipulati dalle RSA o RSU; gli stessi devono essere di ammontare variabile e connessi al conseguimento di obiettivi incrementali misurati attraverso opportuni indicatori di *performance*; l'importo massimo agevolabile è di 3.000,00 euro; infine, possono decidere di beneficiare del regime di tassazione sostitutiva solo i titolari, nell'anno precedente a quello di percezione dei premi, di un reddito di lavoro dipendente non superiore a 80.000 euro. Inoltre, i premi in forma monetaria, per scelta del lavoratore possono essere sostituiti in welfare aziendale con un regime fiscale e contributivo più favorevole tanto per il datore di lavoro, quanto per il lavoratore.

Sotto un primo profilo, il nuovo regime di imposizione sostitutiva, contemplato dal disegno di legge delega per la riforma fiscale, potrebbe trovare applicazione, salvo espressa rinuncia scritta del dipendente, ai premi di produttività eccedenti il limite che verrà stabilito dai decreti delegati ed erogati in assenza delle condizioni sopra menzionate.

Una simile interpretazione imporrebbe, tuttavia, di qualificare il sistema di imposizione sostitutiva, di cui al disegno di legge delega, come un regime fiscale di favore finalizzato a incentivare l'erogazione di somme premiali di ingente entità. Potrebbe farsi riferimento, ad esempio, ai premi di produttività erogabili, similmente a quanto accadeva prima del 2016, in assenza di una disciplina organica sulle somme agevolabili e non necessariamente previste nei contratti collettivi (es. maggiorazioni di retribuzione); oppure, al sistema cd. "*Management by objectives*" (MBO), consistente nell'individuazione concordata tra lavoratore – solitamente dirigenti o manager aziendali in posizioni apicali - e datore di lavoro di obiettivi individuali di miglioramento della prestazione e nell'erogazione, al raggiungimento di tali obiettivi, di somme

premiali che possono ammontare fino al 30% della Retribuzione Annua Lorda. Queste forme di retribuzioni premiali, erogabili anche *ad personam* e senza la necessaria intermediazione della contrattazione collettiva, potrebbero sfuggire, per una parte significativa del loro ammontare, all'imposizione progressiva.

Uno dei principali obiettivi della riforma fiscale è l'abbassamento del cuneo fiscale gravante sui lavoratori dipendenti, identificabile come la categoria di contribuenti maggiormente gravata dagli oneri impositivi. Sembra opportuno, pertanto, individuare una soluzione applicativa che continui a incentivare il ricorso alla premialità, così come disciplinata dalla Legge di Stabilità 2016, quale istituto capace di contribuire al benessere dei lavoratori e alla crescita aziendale.

Il sistema di imposizione sostitutiva sui premi di produttività eccedenti una determinata soglia potrebbe, pertanto, essere considerato complementare al regime introdotto dalla Legge di Stabilità per il 2016. In particolare, prevedendone l'applicazione alle somme di ammontare variabile erogate nel rispetto delle condizioni stabilite dalla l. n. 208/2015, i decreti delegati riuscirebbero a configurare un razionale sistema progressivo, in applicazione del quale i premi di produttività sarebbero assoggettati ad un'imposta sostitutiva pari al 10%, fino all'importo di 3.000 euro, e ad un'imposta sostitutiva pari ad un'aliquota superiore, per gli ammontari che potrebbero eccedere l'importo menzionato.

Ciò consentirebbe, da un lato, di infondere al nuovo regime di favore un *appeal* maggiore, consentendo l'erogazione di premi di produttività superiori all'attuale limite di 3.000 euro, previsto dalla Legge di Stabilità 2016, esclusi dall'ordinaria imposizione progressiva dell'Irpef; dall'altro lato, le parti sociali continuerebbero a qualificarsi come interlocutori privilegiati del datore di lavoro e la contrattazione collettiva come garanzia della legittima attuazione dell'istituto della premialità e dell'imposizione di favore alla stessa connessa.

Nulla viene esplicitato in merito alle condizioni per accedere a tale nuovo regime fiscale riservato ad una quota parte del premio di produttività. Si auspica che possa assumere un ruolo strategico la contrattazione di secondo livello, quale strumento naturale e più prossimo alla realtà aziendale per dare impulso e sostegno a piani di rilancio della produttività del tessuto imprenditoriale italiano.

Infine, in materia di accertamento, l'art. 15 del ddl delega contiene i principi ed i criteri direttivi, nel concreto tentativo di modernizzare il Fisco, indirizzando i controlli verso i soggetti fiscalmente più pericolosi, salvaguardando così i contribuenti più fedeli.

Il disegno di legge delega pone, tra i principi e i criteri da attuare attraverso i decreti delegati, l'implementazione della *compliance*, la ricerca di nuove metodologie di ricerca dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Il potenziamento dell'adempimento collaborativo e l'introduzione del regime di concordato preventivo biennale per i soggetti di minori dimensioni, devono certamente inserirsi nell'ambito

delle misure per il contrasto all'evasione.

Per quanto concerne le previsioni in materia di adempimento collaborativo, le misure prospettate dal disegno di legge prefigurano indubbi vantaggi innovativi. Il riferimento è, ad esempio, alla possibilità di accesso al regime di adempimento collaborativo anche per le società che non soddisfano i requisiti per accedervi, però appartenenti a un gruppo di imprese che adottino il *tax control framework*, ossia il meccanismo di analisi del rischio fiscale; oppure, alla possibilità di conseguire effetti premiali più innovativi, derivanti dall'abbassamento o dall'eliminazione della sanzione amministrativa laddove vi sia un rapporto di trasparenza e collaborazione tra contribuente e Fisco. Si tratta di disposizioni che indubbiamente collocano il regime dell'adempimento collaborativo nell'ambito del modulo di attuazione del tributo pienamente basato sulla *enhanced relationship*, e pertanto nell'ambito di una relazione di tipo c.d. "orizzontale" tra contribuente e Amministrazione finanziaria, per distinguerla da quella "verticale", tipicamente riconducibile al modulo autoritativo di attuazione del tributo.

Bisogna evidenziare che in materia di accertamento il vero problema, ancorché di natura normativa, risulta essere anzitutto di natura culturale, nonché di impostazione metodologica.

Il meccanismo di premialità in termini retributivi per i funzionari dell'Agenzia delle Entrate sui territori, collegata al raggiungimento di determinati *obiettivi* di "volumi accertati", ha determinato la conseguenza che la lotta all'evasione — quella reale — sia passata in secondo piano in quanto si è vista tramutare nel tempo in un sistema di accertamento finalizzato, quasi esclusivamente, al raggiungimento degli obiettivi prefissati a livello ministeriale per tutti gli Uffici territoriali, spesso prescindendo dunque dall'evasione reale e convertendosi piuttosto in un sistema di accertamento "induttivo", basato su mere presunzioni, spesso non supportate.

Come rilevato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle corti di giustizia tributaria del 2022, nel corso di tale anno si è assistito alla ripresa dell'attività di accertamento e riscossione. L'avvio di tali azioni accertative finalizzate al raggiungimento dei menzionati obiettivi di "volumi accertati" si riflette, inevitabilmente, sull'aumento delle controversie instaurate nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione e, altresì, sul valore dei giudizi instaurati dinanzi ai giudici tributari: secondo la medesima Relazione ministeriale, nel primo grado di giudizio il 49,7% del totale dei ricorsi ha per oggetto controversie con valore inferiore o uguale a 3.000 euro, il 32,4% ha un valore compreso tra 3.000 e 50.000 euro, mentre solo l'1,2% dei ricorsi totali riguarda controversie di valore superiore a 1 milione di euro.

Con l'intento di un superamento e stravolgimento di suddetta impostazione, affinché si vada nella direzione di una lotta all'evasione "reale", sarebbe opportuno un primo e rapido intervento che trasformi il conseguimento dei suddetti premi incentivanti, legato non più a "volumi accertati" (oltrettutto autodeterminati dagli stessi funzionari/Uffici finanziari) bensì a "volumi

consolidati”, e cioè a quelli che non sono stati impugnati ovvero che hanno resistito all’attività giudiziale di impugnazione da parte del contribuente e sono stati definitivamente cristallizzati con sentenza. Tale diversa impostazione invero rappresenterebbe un corretto meccanismo di premialità, incentivante un’attività concreta e non autodeterminata, dai risultati non meramente potenziali.

Tornando alla legge delega, un altro intervento che ci preme sottolineare essere assolutamente valido e costruttivo nel testo, è quello finalizzato a potenziare l’*esercizio del potere di autotutela*, estendendone le ipotesi di ricorso per gli atti contenenti errori manifesti nonostante la ‘definitività’, prevedendo altresì l’impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi, nonché — con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate — limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alla sola condotta dolosa.

In questo ambito, un ulteriore rilievo andrebbe messo in evidenza riguardo al valore affievolito che è stato attribuito nel tempo all’“interesse pubblico” — al quale la previsione di annullamento dell’atto in autotutela deve essere necessariamente sottesa — in quanto il principio di *pubblico interesse* risulta nella pratica spesso confligente con la *ratio* dell’istituto dell’autotutela, di per sé stessa ammissiva di un errore pubblico (nei confronti del cittadino/contribuente) determinante l’annullamento di un atto, spesso contenente un tributo.

Questa ulteriore sensibilità del legislatore tributario consentirebbe di evitare potenziali abusi e di rendere il Fisco più vicino alle imprese ed a chi produce ricchezza pagando le imposte.

In questa direzione, paiono molto interessanti le previsioni di rafforzamento delle garanzie previste dallo Statuto del Contribuente e la effettiva e piena attuazione delle stesse; garanzie troppo spesso disattese, sia nella direzione dell’obbligo preventivo di contraddittorio, sia in quella dell’obbligo di risposta alle memorie, in particolare quelle osservative di parte in fase di verifica.

Tuttavia tali strumenti di “partecipazione” avranno valore e saranno ritenuti cogenti, soltanto nella misura in cui le norme prevedranno l’espressa nullità dell’atto di ripresa fiscale notificato, come conseguenza perentoria prevista dalla norma a seguito dell’omissione dell’ufficio.

L’art. 17, che reca i principi e i criteri direttivi in materia di contenzioso tributario, risulta nel contenuto assolutamente condivisibile, sia per la previsione dell’abrogazione del reclamo e della mediazione (sostituita dall’obbligo di contraddittorio preventivo suddetto), sia per l’introduzione di norme maggiormente tutelanti i diritti dei contribuenti, sia in ordine alla possibilità di richiedere udienza da remoto (che potrà essere avanzata anche da una sola parte), sia accelerando la fase cautelare, sia favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione.

Difficile dare una valutazione sulla ridefinizione degli assetti delle Corti di Giustizia Tributaria, attesa la difficoltà di individuarne i parametri valutativi.

Tuttavia l’occasione potrebbe essere quella di una riforma strutturale del sistema giudiziario tributario, anche con la razionalizzazione dei costi pubblici, che si potrebbe attuare sottraendo le

Corti di Giustizia Tributaria dal controllo e coordinamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze (che tra l'altro è parte nel processo, attraverso l'Agenzia delle Entrate, con evidente e pacifica incompatibilità)-prevedendo la creazione di una sezione specializzata tributaria presso ogni Circondario di Tribunale già esistente, utilizzando le strutture nelle quali essi sono già ubicati nonché impiegando la magistratura ordinaria.

Tali misure, insieme alla cd. “professionalizzazione” del giudice tributario, avviata con la Riforma della giustizia tributaria (legge 31 agosto 2022, n. 130) e per effetto della quale gli attuali magistrati “onorari” verranno sostituiti da magistrati “di carriera”, nominati ad esito di un concorso per esami, contribuirebbero certamente a conferire efficienza alla giustizia tributaria; ciò anche attraverso un ridimensionamento dell'ingente flusso dei ricorsi dinanzi alla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. Quest'ultima, nella Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2022, ha registrato, difatti, un'elevata incidenza delle controversie di natura tributaria rispetto al totale dei procedimenti civili; le prime costituiscono il 35,9% dei giudizi pendenti in Cassazione.

Altro profilo di assoluto interesse, è anche la previsione e l'estensione dell'istituto del concordato preventivo biennale alla PMI, il quale comporta l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP formulata dall'Agenzia delle entrate, anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a sua disposizione. Una sorta di patto capace di offrire certezze sia per lo Stato che per le imprese, riscrivendo le regole della lotta all'evasione fiscale in senso preventivo e non più punitivo.

Giusta, dunque, la valorizzazione di questi istituti e di un sistema finalizzato a premiare il più ampio numero di contribuenti virtuosi, a discapito di misure che, invece, permettono la regolarizzazione di posizioni debitorie illegittime.