



**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA**  
**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI**  
**“M. FANNO”**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN**  
**ECONOMIA E DIRITTO**

**TESI DI LAUREA**

**“L’IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE NELLA LEGGE**  
**DELEGA N. 23/2014”**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDO: DAVIDE GIANNANTONIO**

**MATRICOLA N. 1056869**

**ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015**

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

---

*Ai miei genitori, infinita fonte di amore e ispirazione*

*A Renzo, a Sara e al piccolo Alessandro, senza i quali il mio cuore sarebbe incompleto*

<i>Introduzione</i> .....	6
<b>1. CAPITOLO 1 - IL SISTEMA IMPOSITIVO DELLE "PICCOLE IMPRESE"</b> .....	<b>12</b>
1.1. Premessa: dalla Costituzione alle prime riforme degli anni '50.....	12
1.2. La Legge Delega n. 825/1971: un sistema impositivo e un regime contabile indifferenziato tra piccole, medie e grandi imprese .....	18
1.3. Problemi nella determinazione del reddito imponibile nelle piccole imprese: il rischio di trovarsi al cospetto di dichiarazioni contabili formalmente ineccepibili ma economicamente non veritiere .....	25
1.4. Progressiva esigenza di soluzioni parziali: gli elementi presuntivi di reddito .....	30
1.4.1. Dall'accertamento sintetico delineato dall'art. 38 del d.P.R. 600/1973 arrivando ai coefficienti ex art.29, comma II del D.L. 853/1984 e ai coefficienti presuntivi ex artt. 11 e 12 del D.L. n. 69/1989	32
1.4.2. Il cd. "Contributo diretto lavorativo" ex L. 413/1991 .....	42
1.4.3. La Minimum Tax ex L. 438/1992 e i cd. Parametri .....	42
1.4.4. Gli studi di settore .....	46
1.4.5. Il Redditometro .....	52
1.4.6. I cosiddetti elementi esteriori: lo "Spesometro", il "Tovagliometro", etc. ....	57
1.4.7. Prospettive applicative: il progressivo affidamento alla tax compliance .....	63
1.4.8. Difficoltà operative: investimento di forza lavoro e rischiosità legata alle presunzioni del funzionario dell'Agenzia negli accertamenti sintetici .....	66
<b>2. CAPITOLO 2 - L'IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE NELLA LEGGE DELEGA</b> .....	<b>72</b>
2.1. Premessa .....	72
2.2. Profili di criticità collegati all'introduzione del nuovo tributo: valutazioni <i>de iure</i> <i>condendo</i> .....	74
2.2.1. Problemi di cumulo con riferimento alla soggettività passiva .....	74
2.2.2. Alternative all'istituzione di nuovi soggetti passivi: previsione di un sistema di tassazione separata in luogo dell'introduzione di un nuovo tributo .....	77
2.2.3. Dai problemi di cumulo ai profili di doppia imposizione: problematiche relative all'individuazione della base imponibile e dell'effettiva capacità contributiva .....	80
2.2.3.1. Deficitaria definizione della la natura delle "somme prelevate dall'imprenditore e dai soci". Profili di incostituzionalità ex art. 76 Cost. ....	80
2.2.3.2. Un meccanismo che non riconosce perdite fiscali: non soddisfazione dell'individuazione della corretta capacità contributiva, profili di incostituzionalità ex art. 53 della Costituzione .....	83
2.2.4. Tacita abrogazione della disciplina della trasparenza fiscale .....	87
2.2.4.1. In caso di una non perfetta coincidenza temporale tra la produzione del reddito e il prelievo dello stesso: problema della doppia imposizione a fronte della stessa ricchezza .....	87
2.2.4.1.1. Mancato raccordo tra il principio di competenza che permea la disciplina della società e il principio di cassa dei prelevamenti. Difficoltà operative per i soggetti in regime di contabilità semplificata	91
2.2.4.2. In materia di interferenza tra tributi: un regime impositivo simile all'attuale distribuzione degli utili nelle società di capitali, ma senza la previsione di esenzioni parziali per i soggetti IRPEF. Necessaria abrogazione dell'art. 59, c. 1, TUIR .....	94
2.2.4.2.1. Panoramica sui metodi esistenti per l'eliminazione della doppia imposizione a livello societario e/o a livello del/dei percettore/i.....	94
2.2.4.2.2. Nello specifico: una deduzione che non si riferisce ad un costo di produzione (come nell'IVA, nell'IRAP, o nell'imposta di registro), ma si configura come "anticipazione" della futura ed eventuale IRPEF sulla persona fisica .....	103
2.2.4.3. Difficoltà accertative nell'individuazione dell'effettiva mole delle "somme prelevate....	105
2.2.4.4. L'IRI come possibile forma di agevolazione fiscale nell'imposizione dei redditi d'impresa delle società in contabilità ordinaria e per le società di capitali a ristretta base societaria .....	110
<i>Conclusioni</i> .....	<b>116</b>



## *Introduzione*

Il presente elaborato nasce con l'intenzione di dimostrare come il disegno di riforma fiscale portato avanti dal Governo Renzi, ed in particolare la previsione di un nuovo tributo, la cd. Imposta sul reddito imprenditoriale (IRI), non vada a soddisfare la reale esigenza di semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario, in particolare nell'imposizione dei redditi delle piccole e medie imprese.

Una delle premesse che ha portato alla stesura di questo lavoro è la considerazione che, sia in letteratura e sia sul versante legislativo, nel corso dei decenni si è preso atto di come dalla stagione delle riforme dei primi anni '70, soprattutto con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, siano scaturite nuove e rilevanti problematiche per specifiche fasce di contribuenti.

In particolare, il sistema di obblighi e adempimenti formali e documentali fuoriusciti dai decreti attuativi della delega fiscale n. 825/1971 ha fatto sì che si prevedessero meccanismi d'individuazione e determinazione della ricchezza imponibile indiscriminati per tutte le tipologie di imprese. La scelta del legislatore della riforma degli anni '70 non ha considerato adeguatamente come la variabile dimensionale possa modificare sensibilmente le esigenze accertative dell'Amministrazione finanziaria da contribuente a contribuente. Difatti, con la cd. Riforma Visentini (legge n. 216/1974) si è previsto che, con riferimento al reddito di impresa, tale grandezza fosse determinabile facendo esclusivo riferimento alle scritture contabili e, quindi, alle risultanze del bilancio civilistico, procedendo alla determinazione della materia imponibile con un approccio di tipo meramente analitico.

L'effetto che ne è seguito è stato un progressivo allargamento degli obblighi contabili e formali a tutte le figure di contribuenti idonee alla produzione di reddito d'impresa. Autorevoli esponenti della dottrina dell'epoca hanno paventato il rischio di una deriva del sistema verso un formalismo esasperato (e inutilmente universale), con il rischio di far perdere credibilità a quanto dichiarato al Fisco dai contribuenti. Una delle voci più nobili che si sono espresse a riguardo è stata quella del Presidente della Repubblica Luigi Einaudi<sup>1</sup>, il quale temeva e criticava un approccio come quello delineato dalla Riforma Visentini, usando la ormai celebre espressione di "*vuota boria contabilistica*" con riferimento ai metodi accertativi adottati dall'Amministrazione finanziaria.

Da queste premesse inizia la trattazione del primo capitolo, all'interno del quale si sono passati in rassegna tutti i principali interventi legislativi che, a partire dai primi anni '80 fino ad oggi, sono stati concepiti e attuati come veri e propri correttivi al sistema impositivo disegnato dalla legge delega n. 825/1971. In tal modo si è deciso di iniziare l'evoluzione legislativa dalla definizione di accertamento sintetico così come delineato dall'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, passando per i primi coefficienti *ex art.29* del D.L. 853/1984 e arrivando alla loro naturale evoluzione, arrivata alla fine dello stesso decennio, rappresentata dai coefficienti presuntivi previsti dal D.L. n. 69/1989. Si è dato particolare rilievo alla definizione e al funzionamento di quello strumento che, ad oggi, rappresenta la soluzione principe ai problemi accertativi di cui si è accennato poco sopra, rappresentando allo stesso tempo il frutto più maturo dell'evoluzione legislativa in materia di accertamento delle imprese di medio-piccole dimensioni: lo studio di settore. Sulla scia degli accertamenti di tipo extracontabile si è concluso l'exkursus storico enunciando le principali caratteristiche di quelli che basano le proprie presunzioni sugli elementi cd. esteriori ma comunque

---

<sup>1</sup> L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 172.

significativi nell'individuazione del reddito imponibile (ad esempio il cd. *tovagliometro*, il *caffettometro* etc).

Al termine del primo capitolo si è affrontato il problema da una più ampia prospettiva, cercando di immaginare le tensioni evolutive verso cui sta andando l'ordinamento. Si è concentrata l'analisi sulla necessità di una maggiore e rinnovata attenzione ai temi della *tax compliance*, e quindi della sempre maggiore partecipazione del contribuente alla ricostruzione storica del fatto avente valenza tributaria e all'autoliquidazione dei tributi dovuti. Tutte queste argomentazioni sono da inserirsi nel tentativo di traghettare il sistema accertativo e impositivo verso una sempre maggior *personalità* (in contrapposizione alla *realità*) da un lato e, dall'altro, verso attività procedurali più snelle. Nell'ultima parte del capitolo si è voluto indurre il lettore a considerare come il ricorso alle presunzioni (*fil rouge* di tutti i correttivi post Riforma Visentini), per i funzionari dell'Amministrazione finanziaria, rappresenti un'arma a doppio taglio nello svolgere correttamente il proprio operato. Quello che si vuole sottolineare è che qualora il funzionario non abbia prove certe in ordine alla configurabilità degli elementi costitutivi un determinato reato tributario, egli deve comunque adempiere all'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria, in qualità di pubblico ufficiale. Non rispettare questa condotta porrebbe il funzionario nella condizione di essere accusato di «*omessa denuncia di reato*», penalmente sanzionata dall'art. 361 C.P.. Diretta conseguenza di quanto detto è che muovendosi sul piano delle presunzioni, l'attività degli Uffici accertatori, e più segnatamente dei suoi funzionari, rischia di violare il principio del *neminem laedere* sancito dall'art. 2043 del Codice Civile, con evidenti ricadute sulla reale efficacia applicativa degli strumenti attualmente a disposizione degli Uffici accertatori e, segnatamente, dei suoi funzionari.



Nel secondo capitolo si affronta il tema dell'imposta sul reddito imprenditoriale (cd. IRI), vale a dire il tributo che è previsto dalla legge delega n. 23/2014 nell'art. 11, comma 1, lett. a). Nel procedere allo studio e all'analisi del presente tributo si vuole adottare un approccio analitico, volto a descriverne i caratteri strutturali tramite la contestuale enunciazione delle criticità.

Tali problematiche sono affrontate partendo dal testo della legge delega, declinandone il dato letterale sul piano di un'eventuale attuazione pratica. Non essendo stato ad oggi ancora emanato alcun decreto attuativo dell'articolo in esame<sup>2</sup>, tutte le questioni che sono sollevate nel corso dell'elaborato partono dalla consapevolezza di non poter disporre di un elevato grado di dettaglio tecnico e operativo, ponendosi quindi come valutazioni *de iure condendo*.

Una delle prime tematiche riguarda le implicazioni che seguirebbero all'abrogazione dell'istituto della trasparenza fiscale *ex art. 5 del TUIR* per tutta quella platea di soggetti che, pur essendo soggetti passivi da un punto di vista formale dell'IRES, non sono tenuti all'effettivo pagamento della stessa. Prendendo le mosse dall'abrogazione sopracitata, si va ad approfondire la problematica relativa alla doppia imposizione economica, con particolare riferimento alle "*somme prelevate*" dall'impresa soggetta ad IRI.

Un'altra questione di particolare rilievo è quella relativa al mancato riconoscimento - nell'ambito della disciplina IRI - delle perdite fiscali in capo alle imprese, con il conseguente problema della non possibile spendita delle stesse negli esercizi successivi, manifestando un'incompatibilità di fondo della disciplina con il principio costituzionalmente tutelato della capacità contributiva.

---

<sup>2</sup> Il presente lavoro è stato ultimato nel mese di luglio del 2015.

Nel proseguo del capitolo si va ad approfondire la mancata previsione di sistemi di raccordo tra i metodi di determinazione della ricchezza imponibile in capo alle imprese (improntati sulla competenza) e i sistemi di determinazione in capo ai singoli soggetti partecipanti. In particolare ci si concentra sulla considerazione che mentre le imprese determinano il proprio risultato d'esercizio attingendo alle regole della competenza economica, di contro i soci (e quindi i percipienti delle somme prelevate dall'impresa) determinano il proprio imponibile basandosi sui movimenti del numerario, vale a dire il cd. principio di cassa. La legge delega non chiarisce come la determinazione del reddito d'impresa, sottoposto ad IRI, vada a conciliarsi con la determinazione dell'IRPEF in capo al singolo socio percipiente.

Un altro dei punti su cui si sofferma il capitolo è quello relativo all'interferenza tra i tributi, scegliendo di proporre un parallelismo tra la disciplina dell'IRI con quella di altre imposte come l'IVA e l'IRAP e l'imposta di registro. Nello specifico si evidenzia come, a differenza di queste ultime, nell'IRI non si vada ad operare una deduzione del tributo assolto a livello societario in quanto costo di produzione, per definizione strumentale alla creazione di nuova ricchezza e, di conseguenza, deducibile. Al contrario, la deduzione descritta dalla legge delega andrebbe a interessare la stessa ricchezza da sottoporre a tassazione IRI, provocando distorsioni in sede di determinazione e liquidazione dell'imposta sul reddito d'impresa.

L'ultimo aspetto su cui si concentra l'analisi riguarda i possibili margini di manovra nella pianificazione fiscale dei soggetti interessati dal nuovo tributo. Partendo dall'assunto (non smentito dal testo della Delega) in base al quale gli scaglioni progressivi dell'IRPEF restino invariati, si prova a descrivere dei casi ipotetici di imprese con determinati livelli di reddito e di prelevamenti annuali, delineando altresì quelli che potrebbero essere gli

incentivi (o i disincentivi) generati dal tributo alla capitalizzazione delle imprese. Il quadro che emerge tende a variare a seconda della tipologia dei soggetti considerati, vale a dire tra società di capitali e imprese individuali/società di persone. Sulla base dei dati raccolti sul sito web del Ministero dell'Economia e delle Finanze, relativi all'analisi delle ultime dichiarazioni presentate (relative all'anno 2013) si cercano di prevedere i reali effetti della disciplina IRI sulle imprese.

L'idea di fondo del lavoro è quello di enunciare tutti i caratteri strutturali dell'imposta sul reddito imprenditoriale, evidenziandone altresì le maggiori criticità. Nel fare ciò si vuole indurre il lettore nel considerare come, esattamente alla stregua di quanto si fece in sede di riforma nei primi anni '70, il legislatore stia pensando di attuare metodi di determinazione della ricchezza imponibile assolutamente indifferenziati tra le varie categorie d'imprese, generando inevitabili distorsioni.

La tesi portata avanti in questo elaborato è che l'imposta sul reddito imprenditoriale e la disciplina che ne segue rischiano di produrre gli stessi effetti nefasti che scaturirono dalla prima Riforma Visentini, non considerando le fisiologiche differenze che sussistono tra una generica società di capitali e un'altrettanto generica società di persone o impresa individuale. Si intende affermare come il tema della corretta imposizione delle cd. piccole imprese, considerate (a ragion d'essere) alla base del capitalismo nostrano, sia per il legislatore italiano ancora un tema di estrema rilevanza e attualità, anche se tuttora distante dal trovare una soluzione definitiva.

## 1. CAPITOLO 1 - IL SISTEMA IMPOSITIVO DELLE "PICCOLE IMPRESE"

### 1.1. Premessa: dalla Costituzione alle prime riforme degli anni '50

Il sistema impositivo italiano ha visto, a partire dall'introduzione della Costituzione repubblicana dal 1° gennaio 1948, il succedersi di una serie di riforme e aggiustamenti volti alla maggior integrazione e armonizzazione del sistema normativo in materia di tassazione nei confronti di imprese e privati, con l'assetto disegnato e auspicato dalla Carta Fondamentale.

È certamente possibile affermare come, anche sotto il profilo tributario, l'impatto del dettame Costituzionale abbia avuto una notevole influenza e che, soprattutto, abbia chiarito definitivamente le linee guida intorno alle quali si sarebbe dovuto attivare il processo di rinnovamento e ammodernamento del Paese.

I principi espressi dai Padri Costituenti furono in assoluta tendenza rispetto agli orientamenti che stavano assumendo i sistemi tributari di altri Paesi sviluppati. In particolar modo, l'ampio dibattito che fu posto in essere in sede al Ministero per la Costituente, con il *"Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente sui temi della finanza pubblica"* (E. Vanoni, 1946), fu circa il progressivo allontanamento del sistema impositivo nostrano dalla preesistente imposizione reale, caratterizzata da una sostanziale proporzionalità impositiva, per giungere ad un disegno di imposizione diretta, personale e progressiva. Di fatto, è in questo contesto storico dove il principio della progressività, così come formalizzato poi nell'art. 53, comma 2 della Costituzione, è stato assunto come chiave di volta per eliminare la sperequazione e raggiungere un obiettivo di redistribuzione efficiente delle ricchezze.

Uno dei primi problemi che si sono dovuti porre i primi esecutivi, una volta entrata in vigore la Carta, è stato il dover constatare che il sistema tributario italiano era ancora in larghissima parte incompatibile con l'impostazione uscita fuori dalla Costituente; infatti il sistema tributario avrebbe dovuto adeguarsi a criteri di personalità e progressività dell'imposizione diretta mentre il sistema vigente era caratterizzato, fra l'altro, *“da una legislazione caotica ed instabile, spesso disapplicata; da discriminazioni qualitative irrazionali tra redditi di eguale ammontare e diversa natura; da troppi trattamenti tributari ingiustificati. Ciò portava ad una diffusa ed elevata evasione, che Cosciani aveva stimato intorno alla metà del reddito nazionale con riferimento al 1938.”* (Cfr. A. Pedone<sup>3</sup>).

È proprio sulla scorta di queste crescenti necessità di rinnovamento che iniziarono i lavori per la prima consistente riforma tributaria dell'era repubblicana, la cosiddetta *“Riforma Vanoni”* (che, come si evince, prende il nome dal Ministro dell'Economia che ne ideò i principi), attuata tra il 1951 e il 1954 con la legge dell'11 gennaio del 1951 *“Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale tributario”*. Obiettivo principe di questa riforma era l'introduzione di un *“patto fiscale”*<sup>4</sup> che sarebbe dovuto intercorrere tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, in particolar modo prevedendo che il primo si sarebbe impegnato a ridurre progressivamente le aliquote fiscali ed innalzare gli imponibili minimi mentre il secondo si sarebbe impegnato a presentare una fedele dichiarazione dei redditi anno per anno, introducendo di fatto una forma (se pur in stato ancora embrionale) di *compliance* fiscale.

---

<sup>3</sup> PEDONE A., GALLO F., *Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime Volume 3*, 2010.

<sup>4</sup> VANONI E., *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, 1946; VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932.

Il Ministro Vanoni, nella relazione al Senato sul disegno di legge per la perequazione tributaria<sup>5</sup>, si era premurato di individuare tutte quella serie di fenomeni (quali l'elevato livello dell'inflazione, i drammatici lasciti economici e sociali derivanti dalla guerra appena conclusa, l'incapacità di fare affidamento su una stabilità nella legislazione tributaria, ma anche e soprattutto una decadenza nei comportamenti di etica fiscale) che avevano influito sensibilmente nell'inasprimento della pressione tributaria, tanto da averla resa insostenibile per tutti i soggetti onesti o per quanti non potevano porre in essere comportamenti elusivi od evasivi.

Tuttavia, tale patto fiscale tra contribuente e fisco venne meno ben prima delle aspettative, soprattutto a causa delle esigenze di finanza pubblica, le quali costrinsero il Governo centrale ad aumentare di nuovo le aliquote impositive.

La legge del 1951 era composta da 7 titoli, i quali comprendevano rispettivamente le norme sulla dichiarazione annuale dei redditi, norme relative alle imposte dirette e la loro riscossione, norme dedicate al rilevamento fiscale straordinario, altre erano tese a sanare situazioni tributarie pendenti e infine norme relative alla finanza locale. Tra le norme di carattere permanente che vollero essere introdotte spicca, in quanto a cambio di passo significativo rispetto al passato, l'introduzione obbligatoria per tutte le persone fisiche della dichiarazione annuale dei redditi ai fini delle imposte dirette, la riduzione dell'intervallo di tempo esistente tra la percezione del reddito e il pagamento della relativa imposta, nonché la normalizzazione delle aliquote e sistemazioni delle posizioni irregolari del passato<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> VANONI E., *Relazione al Senato sul disegno di legge contenente norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario*, 1951, in Lex.

<sup>6</sup> AMBROSETTI C., *Ezio Vanoni e la Riforma tributaria in Italia*, pubblicato in *Società italiana di economia pubblica*, working paper n. 325, 2004.

I molteplici obiettivi della riforma erano volti da una parte ad aumentare il gettito derivante dalla riscossione, facendo emergere materia imponibile dagli evasori totali con la legge che prevedeva l'obbligo di dichiarare gli incrementi del proprio reddito anno per anno, dall'altra parte conferendo al sistema tributario una serie di istituti e principi volti a modificare alla radice l'intero sistema.

È con riferimento a quest'ultima considerazione che si devono intendere gli interventi circa l'introduzione di un'autonoma imposta sulle società nel 1954, la tendenziale "personalizzazione" del sistema tributario, l'introduzione del Testo unico sull'imposizione diretta nel 1958 nonché una revisione della finanza locale.

Con riferimento alla prima delle novità appena enunciate, l'introduzione di un'autonoma imposta sulle società, questa fu introdotta in quanto nel sistema previgente si stentava a riconoscere un'autonomia delle società di capitali rispetto alle persone fisiche, poiché i proventi delle prime andavano a confluire nei redditi delle seconde. Con la legge n. 603/1954 la imposta sulle società andò a sostituire la previgente imposta di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni<sup>7</sup>, andando ad inserire un primo tassello di quella che diventerà, nel corso dei decenni, la tassazione autonoma delle società di capitali.

È interessante concentrarsi ancora per poco su questo aspetto della Riforma Vanoni, in quanto è in tale sede che l'ordinamento ha accolto l'idea secondo cui le società, esattamente alla stregua delle persone fisiche, producono un reddito che deve essere assoggettato a tassazione in via

---

<sup>7</sup> Tale imposta prendeva il nome "*Imposta di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni delle società di capitali*", e fu istituita con la legge n. 4480/1868, con funzione surrogatoria dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo. (Fonte: TABELLINI P.M., "*Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società*", Biblioteca delle scienze dell'Università di Pavia, 2010).

autonoma (e non considerandole come “enti intermedi”, o volendo citare Einaudi nel 1914, “*meri esattori per conto del fisco*”) sia per un pieno rispetto del principio di capacità contributiva ma anche in base al c.d. *principio della controprestazione* <sup>8</sup>. Tale imposta era caratterizzata da un’impronta fortemente rivolta verso la soggettività e la personalità (con riferimento al “*chi*” il tributo sarebbe andato a colpire), in quanto si applicava su alcuni soggetti specificatamente indicati dalla norma (e non quindi su grandezze imponibili, come avrebbero potuto essere il patrimonio o il reddito); si volevano colpire, appunto, le società di capitali (con alcune esclusioni esplicitamente previste, quali le società cooperative, le mutue assicuratrici e le società senza finalità economico-produttive).

Con riferimento ad un’altra importante novità introdotta dalla Riforma, è doveroso spendere qualche parola sull’introduzione, avvenuta nel 1958, del “Testo unico delle leggi sulle imposte dirette” (d.P.R. n. 645/1958), il quale andò a rinnovare il preesistente Regio Decreto del 1877 (Testo Unico delle leggi di imposta sui redditi della ricchezza mobile), istituendo fra l’altro varie imposte cui si sommava la già citata imposta complementare progressiva sul reddito.

Volendo tirare le somme di quelle che furono le reali ripercussioni dell’introduzione del T.U. appena citato sull’intero sistema previgente, si può dire che queste si limitarono all’armonizzazione e coordinazione di norme già esistenti e frammentate nelle diverse leggi, nonché l’introduzione di principi e terminologie che erano già note e pacificamente accettate dalla dottrina tributaria dell’epoca.

---

<sup>8</sup> Il principio della controprestazione in tale sede è da intendere con riferimento ai benefici concessi dallo Stato al settore privato, tra cui le imprese; tali benefici comportano il pagamento di una controprestazione da parte delle imprese (c.d. “*benefit tax*”).



Un altro aspetto sul quale si concentrò l'opera di coordinamento del Testo, fu quello della progressiva riduzione (per quanto parziale e con significativi margini di miglioramento) del fenomeno della doppia imposizione<sup>9</sup>, difatti nell'art. 7 del Testo si introdusse una distinzione tra gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali e di persone, prevedendo altresì che *"la stessa imposta non può essere applicata due volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*.

È altrettanto vero però che non fu con l'introduzione del Testo unico del 1958 che si andarono ad invertire le intrinseche tendenze del nostro sistema tributario circa le relazioni intercorrenti tra imposte dirette e indirette, centrali e comunali.

Concludendo su questa prima parte della stagione riformatrice del secondo dopoguerra, la Riforma Vanoni ha portato con sé alcuni indubbi vantaggi, a partire da un insieme di norme volte a ridurre considerevolmente il livello di evasione totale in capo ad alcuni soggetti (tramite l'obbligo dichiarativo di cui sopra), l'alleggerimento speculare della pressione fiscale in capo alle fasce di popolazione più deboli; considerando poi una decisa spinta verso la personalità e progressività che si è voluta imprimere al sistema tributario nazionale anche attraverso l'istituzione dell'imposta sul reddito delle società, nonostante da quest'ultima siano nate una serie di aspre critiche da parte degli addetti ai lavori<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> In alcune fattispecie la doppia imposizione continuava ad essere un fenomeno evidente e perdurante; era il caso ad esempio dell'inclusione dei dividendi percepiti dalle persone giuridiche nel computo del reddito tassabile ai fini dell'imposta sulle società (ex. art. 148, comma 1, lettera d legge d.P.R. 645/1958), le quali vedevano tassati ulteriormente dividendi già tassati in capo alla società che li erogava.

<sup>10</sup> Le maggiori critiche discendevano dal fatto che la Riforma ha mosso le sue considerazioni dal presupposto secondo cui andavano tassati, in linea di massima, solo i grandi contribuenti, in quanto si era pensato che a loro fossero da

Questo assetto normativo delle imposte dirette a carattere prevalentemente reale rimase nelle corde del sistema fino alla successiva riforma compiuta tra gli anni 1971-1973 che, come le successive riforme fiscali, è stata attuata mediante lo strumento della delega. È nell'ambito di tale progetto riformatore che si sono andati ad immettere nel sistema impositivo delle imprese i primi elementi di criticità e difficoltà accertativa che si andranno tosto ad enunciare.

### **1.2. La Legge Delega n. 825/1971: un sistema impositivo e un regime contabile indifferenziato tra piccole, medie e grandi imprese**

La delega fiscale al Governo di cui si approfondiranno dapprima le premesse teoriche e, successivamente, le ripercussioni sul piano applicativo di tali teorie, nacque innanzitutto per effetto dei lavori di una Commissione per lo studio della riforma tributaria che fu istituita nel 1962 dall'allora Ministro delle Finanze Giuseppe Trabucchi, la quale era gestita di fatto dal vicepresidente Cosciani e di cui faceva parte anche Bruno Visentini da cui la riforma poi prenderà il nome.

Tale Commissione aveva concentrato la sua attenzione su due punti essenziali: la trasparenza legislativa e l'efficienza del sistema da un lato, la struttura progressiva dall'altro. Alla base di tali obiettivi vi erano senza dubbio delle profonde motivazioni politiche, volendosi affermare con forza la necessità di una nuova trasparenza legislativa nonché di una riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria come *conditio sine qua non* per qualunque riforma del sistema.

---

imputare le cause dell'insostenibile livello dell'evasione fiscale. Tale approccio "garantista", per così dire, nei confronti delle altre fasce di contribuenti, negli anni, ha mostrato tutte le sue controversie e criticità, come si avrà anche modo di esporre nel proseguo dell'elaborato.

Al progetto della Commissione del 1962, nel quale potevano individuarsi tre grandi tematiche fiscali (l'imposta personale sul reddito globale, l'imposta sulle società ed un'imposta ordinaria sul patrimonio), si aggiunse nel 1964 il Comitato di studio per la futura fase attuativa della riforma tributaria, noto come Comitato Visentini.

Facendo un salto temporale di pochi anni in avanti, si può giungere all'analisi di quelli che furono i decreti attuativi nei quali prese forma il disegno riformatore dei primi anni '70. Tali decreti attuativi emanati dal governo possono essere classificati in due gruppi fondamentali: un insieme di 19 decreti relativi alle imposte indirette (tra i quali inserire i tributi locali e soprattutto quello in materia di IVA), al contenzioso tributario e alla riorganizzazione delle dinamiche gestionali e operative dell'Amministrazione finanziaria, entrati in vigore nel 1973, più un insieme di altri 10 decreti riguardanti l'ambito delle imposte dirette e alla materia di riscossione e di accertamento entrati in vigore nel 1974.

È proprio con riferimento a questo secondo gruppo di decreti attuativi che si andrà ad approfondire sul tema della tassazione e dei metodi accertativi in capo alle imprese, con particolare attenzione alle imprese di medio-piccole dimensioni.

In particolare, è con il d.P.R. n. 598/1973 che si è andata a modificare la disciplina dell'imposta sulle società, introducendo al posto del tributo previgente l'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG).

Il presupposto sul quale si andava ad applicare il tributo in questione era il reddito prodotto dalle persone giuridiche. La legge delega definiva le persone giuridiche in senso stretto assoggettabili all'imposta: a) le persone giuridiche costituite nel territorio dello Stato; b) le persone giuridiche costituite all'estero che hanno in Italia la sede dell'amministrazione o

l'oggetto principale dell'impresa. Come osservò già G. Falsitta (1972)<sup>11</sup>, la categoria di soggetti passivi così delineata corrispondeva, a grandi linee, a quella dei "soggetti tassabili in base al bilancio", da ciò discende che i soggetti passivi di tale imposta erano tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, ad eccezione delle società di persone per le quali si sarebbe andato ad applicare il cosiddetto il "*principio della trasparenza*". È da tenere a mente che il gruppo di persone giuridiche più significativo (quantomeno da un punto di vista squisitamente numerico) era formato dalle cosiddette "*società commerciali personificate*".

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche si presentava come imposta proporzionale: l'aliquota stabilita *ex lege* era fissata in linea generale al 25%, ridotta al 12,5% per gli enti e le società finanziarie e al 10% per gli enti e le società a partecipazione pubblica prevalente<sup>12</sup>.

In un disegno più ampio di lotta all'evasione fiscale, la Riforma Visentini degli anni '70 ebbe senza dubbio il merito di assoggettare i contribuenti ad una serie di obblighi strumentali di natura informativa, in modo da non indurre determinate categorie di soggetti passivi ad occultare elementi positivi di reddito o ad aumentare artificialmente elementi negativi. Tali comportamenti fraudolenti, prima d'allora, erano perpetrati in maniera sistematica da larga parte dei contribuenti con particolare riferimento a

---

<sup>11</sup> FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, 1972, Padova.

<sup>12</sup> L'aliquota ordinaria dell'IRPEG, nel corso dei decenni successivi alla riforma, ha subito un innalzamento progressivo attraverso una serie di aggiustamenti legati ad esigenze di finanze pubbliche. La prima modifica significativa all'aliquota la si può riscontrare nel 1981, quando si innalzò al 27%; successivamente, con il d.l. n. 688/1982 ci fu un ulteriore aumento fino al 30%, per arrivare con la legge n. 649/1983 al 36%. L'ultimo intervento modificativo al rialzo ci fu nel 1995, con il d.l. n. 41/1995, nel quale si andò a toccare il tetto del 37%. Successivamente ci furono un altro paio di interventi che però andarono a modificare al ribasso il livello di imposizione ordinaria, dapprima all'inizio del nuovo secolo con la legge finanziaria per il 2001, infine con la legge finanziaria per il 2003, ritornando ad un livello del 34%.

professionisti ed imprese, con possibilità di attivare – solo in un secondo momento – contromisure (assai deboli) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il sistema di accertamento dei redditi che è scaturito dai decreti attuativi di questi anni ha assunto come elemento centrale, intorno al quale concentrare i controlli dell'Amministrazione finanziaria su imprese e professionisti, il bilancio d'esercizio e le scritture contabili. Occorre precisare sin da subito che tali obblighi di natura contabile incontravano una parziale deroga con riferimento a particolari fasce di contribuenti, cosiddetti "minimi", per i quali è stato impostato un sistema di obblighi documentali più snello e semplificato. Riassumendo, con la richiamata legge delega del 9 ottobre 1971 n. 825, con la quale si avviò un nuovo processo di riforma strutturale del sistema impositivo, venne introdotto il principio dell'accertamento tributario analitico, nonché l'estensione degli obblighi contabili a tutti i soggetti passivi, eccezion fatta per i contribuenti afferenti alla categoria di lavoratori dipendenti.

La portata innovativa, e in se' critica, di tale riforma non era da ricercarsi tanto nell'introduzione di obblighi documentali in capo ai contribuenti: in realtà è già con la sopracitata Riforma Vanoni (d.P.R. 645/1958) che l'obbligo di determinazione del reddito in base al bilancio di esercizio viene introdotto nelle corde del sistema.

Il punto di differenziazione tra quello che venne creato negli anni '50 e il disegno di Visentini sta nel fatto che, nel 1958, tale obbligo di natura documentale era stato riferito unicamente alle società di capitali, e non anche per tutta la platea degli altri contribuenti; per questi ultimi, infatti, il reddito d'impresa poteva essere desunto sulla base di dati indicati direttamente dal contribuente oppure raccolti dall'ufficio, anche prendendo in considerazione elementi di natura extracontabile. Per le società di capitali, stando a quanto previsto dall'art. 119 del decreto sopra

richiamato, si prevedeva la determinazione del reddito attraverso le risultanze derivanti dal bilancio e dal conto dei profitti e delle perdite, prevedendo poi la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di procedere a rettifiche o, nel caso in cui si fossero riscontrate delle gravi irregolarità, poter derogare al metodo analitico nell'accertamento prevedendo anche l'utilizzo di elementi di natura extracontabile al fine di poter ricostruire efficacemente la reale capacità contributiva della società in questione.

La differenza teorica tra i due modelli accertativi è macroscopica e può essere sintetizzata in questi termini: le scritture contabili, secondo l'impostazione voluta da Vanoni poco più di un decennio prima, dovevano fungere esclusivamente da ulteriore elemento di prova di quanto dichiarato, e non avrebbero dovuto assumere in alcun modo il ruolo di strumento principe per la determinazione dei redditi derivanti da un'attività produttiva.

Con l'introduzione dei decreti attuativi della Riforma Visentini si è andato a creare un ibrido di fattori e circostanze che, se prese nel loro insieme, hanno dimostrato una criticità di fondo dalla quale è impossibile dissociarsi se si vuole effettuare un'analisi obiettiva e critica del processo riformatore italiano di quegli anni.

In particolare si è previsto che, con riferimento al reddito di impresa, tale grandezza fosse da determinarsi facendo esclusivo riferimento alle scritture contabili e, quindi, alle risultanze del bilancio civilistico, procedendo quindi con una determinazione della materia imponibile di tipo squisitamente analitico. Unica deroga prevista a tale impostazione accertativa era attraverso il ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, a presunzioni dotate dei caratteri di *gravità, precisione e concordanza*. Con riferimento a questi caratteri, e al ruolo delle presunzioni

nell'accertamento dei redditi, si tornerà a parlarne diffusamente più avanti.

Orbene, comincia a profilarsi agli occhi del lettore che, in tale contesto normativo, i contribuenti, al fine di evitare di incorrere in sanzioni e attività di accertamento contabile ed extracontabile, avrebbero dovuto tenere, innanzitutto, una contabilità corretta, nonché adempiere in maniera puntuale e precisa alle formalità documentali richieste dagli Uffici.

È altrettanto vero però che l'insieme delle norme messe sul tavolo dal Legislatore, unite con la - inevitabile - scarsità delle risorse a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, hanno contribuito a creare una situazione patologica del sistema, di cui ora si andranno a spiegare le principali criticità.

L'insieme degli obblighi che sono stati introdotti in capo ai contribuenti, non apportando alcun aggiustamento di tipo qualitativo rispetto al "tipo" di contribuente che si voleva andare a tassare/accertare (e qui ci si vuole riferire all'indifferenza nel trattamento che è stato riservato alle grandi imprese rispetto alle piccole e medie imprese), ha avuto un duplice effetto. Innanzitutto, l'effetto che si è palesato con maggior vigore è stato, da un lato, un'insostenibile "*Spada di Damocle fiscale*" in capo al contribuente a causa dell'enorme mole di adempimenti formali (tenuta delle scritture contabili) ai quali è dovuto essere assoggettato, dall'altro lato quello di aver fornito l'Amministrazione fiscale di una serie di strumenti d'indagine poco incisivi. Gli Uffici, di fatto, nell'impossibilità di poter procedere a indagini di tipo capillare (come ci si sarebbe potuto attendere da un disegno riformatore che mirava a creare un sistema tributario, per così dire, "di massa") potevano solo verificare l'eventuale scollamento che poteva esistere tra i risultati economici dichiarati e la dimensione dell'attività svolta dal contribuente.

È con riguardo a questo allargamento degli obblighi contabili e formali a tutte le figure idonee alla produzione di reddito d'impresa, che molte ed autorevoli voci della dottrina dell'epoca (si pensi tra tutti Luigi Einaudi quando parlava di *"vuota boria contabilistica"*<sup>13</sup>) e attuali<sup>14</sup>, si sono riferiti, parlando dell'insuccesso che ebbe questo aspetto della Riforma Visentini. Da ciò non si cada nell'errore di credere che il legislatore dell'epoca volesse introdurre inutili lungaggini amministrative e contabili; in realtà gli obblighi contabili sono (ed erano, a maggior ragione in quegli anni) una condizione essenziale per l'applicazione di un'imposta sulle imprese. Gli stessi obblighi contabili, che apparentemente potrebbero sembrare privi di una qualsivoglia ragione economica e produttiva, se formulati razionalmente e con il rispetto della tecnica contabile e della tecnica dei controlli, non rappresenterebbero mai un onere inutile per le aziende. Quegli obblighi contabili che rappresentano un onere per l'azienda sono quelli formalistici e artificiosi, praticamente sganciati dalla reale contabilità dell'azienda; ed è proprio a causa di quest'ultima categoria di obblighi contabili che l'Amministrazione è più propensa verso la facile ricerca di rilievi di tipo formale, distogliendola dal voler analizzare la realtà dei dati e dei meccanismi produttivi dell'azienda.

È dalla "presa di coscienza" del legislatore, a fronte delle criticità mostrate dai decreti attuativi della Riforma degli anni '70, che si è provveduto ad immettere, nel corso degli anni, una serie di strumenti che hanno potuto aiutare l'Amministrazione finanziaria a dotarsi di strumenti e metodologie

---

<sup>13</sup> EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 172.

<sup>14</sup> Fra le tante, vengono alla mente le sarcastiche argomentazioni di LUPI R., che a riguardo si è espresso nei seguenti termini: *"Alla mancanza di credibilità delle scritture fa riscontro un armamentario contabile che imita quello della grande impresa, con un effetto involontariamente comico, per la presenza dei ratei passivi del barista, della fatture da ricevere del fornaio, degli ammortamenti del venditore ambulante e delle rimanenze finali del parrucchiere"*.



applicative più efficaci nella determinazione del reddito di quei contribuenti che, con il sistema vigente, erano liberi di perpetuare manovre fiscali volte all'evasione di ricavi e proventi, anche a fronte di una tenuta della contabilità formalmente ineccepibile, risultando quindi difficilmente attaccabile da parte degli Uffici.

### **1.3. Problemi nella determinazione del reddito imponibile nelle piccole imprese: il rischio di trovarsi al cospetto di dichiarazioni contabili formalmente ineccepibili ma economicamente non veritiere**

Fondamentale premessa di quanto si andrà a dire in questo paragrafo è che il rapporto tra fisco e contribuente può essere considerato positivo e virtuoso solo se instaurato e sviluppato su un piano di reciproca credibilità. Tale considerazione discende dalla circostanza per cui i dati compresi nella dichiarazione dei redditi ed i fatti che ne costituiscono il presupposto sostanziale, trovano riscontro nelle valide scritture contabili e nei documenti probatori previsti dalla legge.

La dichiarazione dei redditi, a partire dalle riforme degli anni '70, va a rappresentare sempre di più il momento determinante del rapporto tributario, volto a tradurre in termini oggettivi e analitici tutta quella serie di fatti economici che hanno concorso alla formazione del reddito imponibile sul quale si andrà a determinare l'effettiva capacità contributiva del contribuente chiamato a pagare.

Con la legge n. 825 del 9 ottobre 1971, il legislatore delegante ha voluto imprimere delle precise linee guida, in materia di dichiarazione dei redditi, introducendo non solo il generalizzato obbligo della contabilità ai fini della determinazione del reddito imponibile, ma vincolando inoltre ad essa il comportamento dell'Amministrazione finanziaria preposta

all'accertamento di quegli stessi redditi. Come si è avuto modo di dire, è con la l. 825/1971 che un fenomeno quale il riscontro sulle scritture contabili, da episodico e di marginale importanza (in quanto interessava una fascia piuttosto limitata di contribuenti) diventa principio fondamentale intorno al quale ruota tutto il sistema tributario.

Volendo andare più nello specifico, e cercando di evidenziare poi il "nervo scoperto" di tali norme, nelle migliori intenzioni del legislatore vi era la consapevolezza (nonché la speranza) che soltanto dall'esame critico delle scritture contabili, una volta messe a confronto con i documenti che ne costituiscono il supporto, sarebbero potuti emergere gli scostamenti che sono avvenuti tra i criteri che sono stati seguiti per giungere al risultato d'esercizio e le regole fiscali che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa.

Il problema che si è andato ad affermare, con sempre più drammatica incisività, è stato il progressivo sganciamento degli obblighi contabili fiscali rispetto alla realtà contabile aziendale. Da questo fenomeno si sono andate creando delle prassi assolutamente deleterie che hanno portato alla creazione di una sovrastruttura contabile ai soli fini fiscali che hanno, in un certo qual modo, diseducato gli Uffici accertatori nel loro compito di accertamento, indirizzandoli verso rilievi puramente formali (nella maggior parte dei casi questo accadeva con riferimento all'Iva) nonché hanno portato le aziende ad avere, più che degli obblighi contabili, degli oneri contabili. Questi ultimi, tra le principali cause di costi inutili, comportamenti amministrativi dalla dubbia utilità, sanzioni sproporzionate in capo a chi viene colto in flagrante (e così via) determinano una reazione, in capo alle aziende, le quali cercano di liberarsi da questa sovrastruttura, correndo anche il rischio di inventarsi di sana pianta intere componenti di reddito, rendendo il dato contabile assolutamente inutilizzabile in quanto fine a sé stesso.

Ad aver determinato questo appiattimento di giudizio critico degli Uffici accertatori sull'altare della "correttezza" formale delle scritture contabili, è stata l'applicazione automatica (e fuorviante) dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973. È lecito pensare, in prima battuta, che in un sistema in cui l'accertamento contabile si svolge prendendo le mosse esclusivamente dalle scritture di riferimento, allora la ricostruzione del presupposto su cui applicare l'obbligazione tributaria non possa essere determinato in via forfettaria e globale. È proprio sulla linea di principio di questo esasperato "garantismo" formale<sup>15</sup> basato sulla contabilità, che le scritture segnano il percorso di accertamento dei fatti fiscalmente rilevanti, precludendo ogni possibilità per l'Amministrazione di poter individuare tali fatti secondo un principio di libertà di mezzi a prescindere dalla "qualità" dell'impianto contabile.

Dal canto suo, infatti, l'Amministrazione non potendo contare su un apparato organizzativo efficiente e risorse adeguate (come già sopra ricordato), ed essendo ostacolata nell'esercizio dell'attività di accertamento, dall'obbligo di utilizzare, in via ordinaria, l'accertamento analitico-contabile anche nei confronti dei c.d. *contribuenti a rischio di evasione*, incontrava obiettive difficoltà nel porre in essere un'azione di contrasto all'evasione fiscale efficace per ingenti masse di contribuenti<sup>16</sup>.

Con riferimento alle piccolissime imprese, i cosiddetti *minimi*, è doverosa una breve parentesi.

---

<sup>15</sup> BORIA P., *Studi di settore e tutela del contribuente*, cit., 194 ss..

<sup>16</sup> Citando, ancora una volta LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, cit., 157: ci si chiede "per quale forma di accecamento collettivo nessuno abbia pensato che i soggetti tassati in base al bilancio, nelle neo istituite scritture contabili, avrebbero scritto quello che volevano. Ci sono voluti quasi vent'anni e due condoni perché le modalità di evasione del piccolo commercio e dell'artigianato diventassero patrimonio comune degli operatori e dell'Autorità fiscale".

In capo a tali contribuenti era previsto un regime contabile di tipo semplificato; non è un caso se il sistema dei controlli fiscali che era fortemente incentrato sulle scritture contabili trovò molti di questi soggetti impreparati alle rilevanti novità legislative che si erano introdotte, e quindi inizialmente tale legislazione semplificata era per loro un modo per evitare di incorrere in sanzioni e ulteriori oneri. Detto ciò non si può certo negare che era piuttosto risaputo che, proprio a fronte del disagio creato dai pesanti adempimenti formali di cui si è parlato, i contribuenti minori per effetto del regime meno analitico rigoroso rispetto a quello ordinario si trovavano a poter occultare un numero di operazioni decisamente maggiore rispetto ai soggetti *intrappolati* nella contabilità ordinaria.

Tornando a parlare delle piccole imprese con un respiro più ampio, con l'aggiunta di questo approccio garantista nei confronti delle risultanze contabili (di matrice varoniana, se si può far passare il termine) è come se il legislatore avesse voluto trascurare le caratteristiche intrinseche delle imprese di dimensioni medio-piccole, assumendo quale modello di riferimento solo talune fattispecie di evasione che possono essere scoperte solo tramite le scritture di bilancio, apparentemente, non soffermandosi sul fatto che, spesso e volentieri nella piccola impresa, le scritture da sole non bastano ad individuare le innumerevoli violazioni che si possono commettere nella determinazione del reddito imponibile.

L'esperienza degli anni successivi alla riforma di cui si sta discutendo ha messo alla luce tutte le criticità connesse a questa impostazione teorica. È fuori dubbio che le dimensioni delle organizzazioni incidono profondamente sul *tipo* di illecito al quale è più agevole andare incontro, in altri termini, le scritture contabili hanno un peso conoscitivo certamente differente in base al *tipo* (anche qui) di organizzazione che le redige. Come ha anche confermato l'esperienza giurisprudenziale, nel caso in cui ci si trova davanti ad organizzazioni dalle dimensioni più contenute, la

fattispecie evasiva si può presentare come un semplice occultamento di ricavi da parte del titolare dell'impresa. In virtù di questa marcata sovrapposizione tra l'organizzazione e il suo titolare, è agevole immaginare come poteva essere facile, per l'imprenditore fraudolento, modificare a proprio piacimento le maglie della contabilità in modo da ampliare *chirurgicamente* il divario esistente tra l'arricchimento dichiarato nelle risultanze di bilancio e l'arricchimento effettivo.

Apprestandoci a giungere a una conclusione di questo discorso, appare evidente come l'obbligo generalizzato, per gli Uffici, di doversi attenere in via principale a quanto dichiarato in sede di bilancio ai fini dell'accertamento del reddito delle piccole imprese, non abbia preso in considerazione la fattispecie più grezza, ma al contempo la più agevole, di evasione: l'eliminazione, da parte delle organizzazioni, di interi negozi e rapporti con soggetti economici esterni desumibili dalle dichiarazioni contabili, configurando quello che generalmente si definirebbero le operazioni "in nero".

È in questo contesto che si è sentita l'esigenza, dapprima da parte della giurisprudenza, poi del legislatore, di porre un argine a questa deriva patologica del sistema accertativo applicabile alle imprese di piccole dimensioni: vale a dire tutti quei contribuenti che, in base al dettato normativo, sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili ma per i quali, nei fatti, quest'ultime rappresentano esclusivamente una sovrastruttura. A partire da queste esigenze sono cominciati i lavori che, qualche decennio dopo, avrebbero portato all'introduzione degli studi di settore, passando per l'adozione e l'utilizzo di strumenti volti alle prime, sicuramente migliorabili, predeterminazioni delle componenti reddituali, vale a dire i cosiddetti "coefficienti" e i "parametri", di cui se ne parlerà diffusamente nel prossimo paragrafo.

#### **1.4. Progressiva esigenza di soluzioni parziali: gli elementi presuntivi di reddito**

In un contesto normativo come quello delineato fino ad ora, l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria era fortemente compromessa dai limiti in cui si trovava ad operare; in particolar modo con riferimento alle attività di accertamento basate sui cosiddetti "*elementi esteriori*" dell'azienda posta sotto controllo.

Come si avrà modo di esporre nei sotto paragrafi che seguiranno, nel corso dei decenni successivi alla delega del 1971, numerosi sono stati gli interventi del legislatore volti ad introdurre importanti novità in materia di accertamento, in modo da colmare le problematiche relative all'impossibilità di far rientrare tutte le categorie di contribuenti sotto la scure del medesimo metodo accertativo, pensando – erroneamente – che tale approccio avrebbe garantito il medesimo livello di attendibilità sul fronte dei controlli.

Queste esigenze hanno iniziato a dare il loro primo "frutto normativo" attraverso quel pacchetto di riforme emanato con il decreto legge del 19 dicembre 1984, n. 853 (convertito poi in legge n. 17/1985, la cosiddetta "*Visentini-ter*") nel quale sono stati introdotti i primi strumenti volti alla predeterminazione degli elementi reddituali per le imprese minori ed i professionisti, il tutto sulla base di presunzioni desunte da alcuni parametri relativi al tipo di attività economica esercitata.

Andando avanti negli anni, nell'ambito dell'accertamento sintetico, a partire degli anni '90, sono state introdotte altre importantissime novità, con particolare riferimento agli studi di settore e al redditometro. Con riferimento a questi due strumenti, dei quali si dirà più ampiamente nelle pagine seguenti, basti dire per ora che mentre la rettifica operata con gli studi di settore comporta la rideterminazione delle imposte dovute a titolo di Ires, Irap ed Iva in capo al contribuente impresa o lavoratore autonomo,

mediante l'utilizzo del redditometro si riesce a determinare sinteticamente, con il ricorso ad indici indicativi di spesa e quindi di capacità contributiva, il reddito complessivo netto del contribuente persona fisica.

Volendo sintetizzare quanto detto finora in un'unica premessa, l'introduzione di questi nuovi strumenti di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi (vale a dire i coefficienti di congruità e di reddito, successivamente sostituiti e integrati con i parametri, fino a giungere agli studi di settore), sono nati sotto la spinta di contemperare le esigenze di certezza del gettito (amaro *leit motiv* di ogni finanza pubblica) con il principio di equità, considerando le oggettive difficoltà operative nell'applicazione del metodo analitico nell'accertamento del reddito di talune categorie di contribuenti<sup>17</sup>. In particolar modo, tali strumenti hanno permesso di agevolare l'onere probatorio che risiedeva in capo all'Amministrazione finanziaria senza, allo stesso tempo, pregiudicare la possibilità che il contribuente venisse tassato in relazione alla sua effettiva capacità di contribuzione. È come se attraverso questi strumenti, definibili (prendendo a prestito le parole di P. Boria) come "*presunzioni legali relative*", l'Amministrazione avesse avuto la possibilità di spezzare le catene dell'onere della prova che aveva reso ipotrofica la sua efficacia operativa, riversandola sul contribuente in sede di contenzioso.

Si andranno ora ad analizzare i principali passaggi normativi, e i relativi strumenti introdotti tramite essi, che hanno concorso a colmare le criticità della Riforma degli anni '70, arrivando fino ai giorni nostri.

---

<sup>17</sup> BORIA P., *Studi di settore e tutela del contribuente*, Quaderni della rivista di Diritto Tributario, 2010, Milano.

1.4.1. *Dall'accertamento sintetico delineato dall'art. 38 del d.P.R. 600/1973 arrivando ai coefficienti ex art.29, comma II del D.L. 853/1984 e ai coefficienti presuntivi ex artt. 11 e 12 del D.L. n. 69/1989*

È con l'introduzione dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che si prevede che la determinazione del reddito delle persone fisiche possa essere eseguita in via sintetica. Questo articolo, uno dei più significativi usciti dalla riforma che prende le mosse dalla delega n. 825/71, è stato oggetto di una radicale riforma avvenuta con il D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito poi con modifiche nella legge n. 122/2010), la quale si fece sempre più necessaria in considerazione dell'esigenza, avvertita sia in giurisprudenza sia in dottrina, di *"adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio"* (citando testualmente il decreto).

Prima del d.P.R. n. 600/73, la disciplina dell'accertamento sintetico dei redditi tassabili in via ordinaria in base alle scritture contabili, era già prevista con l'art. 20, comma 3, della legge n. 1231/1936 e con gli art. 9 e 12 della legge n. 1/1956, poi trasfusi nell'art. 120 TUID. Prima dell'introduzione dell'art. 38, la nozione di accertamento sintetico era sensibilmente diversa, giacché l'Amministrazione aveva la possibilità di determinare il reddito in base alla situazione economica dell'azienda con il ricorso a elementi e dati raccolti *in qualsiasi modo*, in presenza di determinate fattispecie che potevano ricomprendere i casi di dichiarazione omessa o incompleta, la mancanza delle scritture contabili, mancata esibizione di scritture contabili, o la loro tenuta irregolare e di un bilancio inattendibile a causa di irregolarità numerose e ripetute nella contabilità. È quindi solo a decorrere dal 1973 che l'accertamento sintetico ha cominciato



a riguardare esclusivamente solo quella fascia di contribuenti rappresentata dalle persone fisiche non tenute alla contabilità.

Il “vecchio” art. 38 (vigente fino agli accertamenti del periodo d’imposta 2008) era caratterizzato dal fatto che per poter procedere con la quantificazione sintetica del reddito occorreva uno scostamento tra quanto dichiarato e quanto effettivamente accertato di almeno un quarto, e che questo scostamento si sarebbe dovuto protrarre per almeno un biennio, anche considerando due anni non consecutivi tra loro.

Tornando sul campo di indagine delle imprese di minori dimensioni, l’obiettivo che si prefisse il legislatore, a seguito della messa in atto della riforma del 1973, su quello di agevolare l’attività probatoria dell’Amministrazione finanziaria. Fu con questi intenti teorici che fu introdotta, con il D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 convertito in L. 17 febbraio 1985, n. 17, la *Visentini-ter*: quest’Ultima era volta proprio a ridefinire il metodo di accertamento dei redditi nei confronti quei contribuenti che avessero adottato un tipo di contabilità di tipo semplificato. Questo provvedimento nasce, nelle migliori intenzioni del legislatore, come una manovra di carattere straordinario, che avrebbe dovuto spiegare i suoi effetti esclusivamente sugli accertamenti effettuati per le annualità che andavano dal 1985 al 1987; è storia nota che queste misure rimasero in vigore fino al 1988.

La portata innovativa della *Visentini-ter* risiede nel fatto che tramite essa si è voluto provare di scavalcare un certo dogmatismo teorico affermatosi nei decenni precedenti, introducendo dunque un “nuovo” interesse per le forme di imposizione riferito a fasce di valori, piuttosto che sui redditi determinati esclusivamente tramite la tenuta della contabilità. Il motivo principale di questa controriforma è da ritrovarsi nella consapevolezza che le specifiche peculiarità di alcune categorie di soggetti passivi non

potessero, nella realtà dei fatti, essere recepite e quantificate con metodi inadeguati, quali la mera contabilità.

Il funzionamento, per così dire, della sopracitata legge, consisteva che, per i soggetti cosiddetti forfettari, fosse previsto un meccanismo di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo che andava ad incidere direttamente sull'ammontare dei ricavi e dei compensi indicati in sede dichiarativa dal contribuente; su questi ricavi e compensi si andavano ad applicare una serie di coefficienti di abbattimento (contenuti nella tabella B allegata al D.L. n. 853/1984), determinati a loro volta prendendo in considerazione i vari settori economici maggiormente significativi. Da questi compensi e ricavi era ammessa la detrazione dei costi espressamente previsti nei commi 9 e 10 dell'art. 2 del medesimo Decreto Legge<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Elementi analiticamente detraibili nella determinazione del reddito d'impresa:

- i compensi per lavoro dipendente, compresi i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori;
- le quote d'indennità di quiescenza e di previdenza maturate nell'anno;
- gli interessi passivi deducibili secondo le disposizioni vigenti;
- le quote d'ammortamento dei beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni, se annotati sull'apposito registro;
- i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio relativi a beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni purché la durata dei relativi contratti, diversi da quelli aventi per oggetto beni immobili, non fosse inferiore alla metà del periodo d'ammortamento;
- il canone dell'azienda in affitto;
- le provvigioni corrisposte per rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari relativi all'attività esercitata, nonché i compensi corrisposti per lavorazioni relative a beni formanti oggetto dell'attività propria dell'impresa eseguite da terzi senza l'impiego di materiali o impiegando esclusivamente materiali forniti dall'impresa stessa.

Elementi analiticamente deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo:

- le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e le spese di rappresentanza nei limiti del 3% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;

Quello che però rappresenta il vero lascito della *Visentini-ter* è contenuto nella prima parte del ventinovesimo comma dell'art. 2, nel quale è prevista la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria delle imposte sul reddito e per gli Uffici Iva, di rettificare le dichiarazioni compilate e presentate dai contribuenti minori attraverso delle determinazioni di tipo induttivo, indipendentemente da quanto affermano gli artt. 39 del d.P.R. n. 600/1973 e 54/55 del d.P.R. n. 633/1972, sulla base di presunzioni fondate sulla tipologia dell'attività svolta e su altri elementi<sup>19</sup> che si andranno ad enunciare a breve.

Il cambiamento culturale è di notevole spessore, in quanto si va a scardinare quello che era considerato il principio (davvero così inderogabile?) della necessità di smentire le scritture bilancistiche per poter procedere ad una forma di accertamento di tipo extracontabile. Quest'ultima previsione va ad eliminare quello che era stato adottato come presupposto necessario per poter procedere con l'accertamento di tipo induttivo: è dunque ora possibile, anche in presenza di registrazioni contabili effettuate in maniera formalmente corretta, poter eliminare in capo al contribuente il privilegio di essere tassato esclusivamente in base

- 
- le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria o di noleggio relative a navi o imbarcazioni da diporto, ad aeromobili da turismo e ad autovetture con motore di cilindrata superiore a 2000centimetri cubici (2500 se con motore diesel), non erano deducibili;
  - le quote di ammortamento o i canoni di locazione finanziaria relativa agli immobili adibiti esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione;
  - le spese relative all'acquisto, alla locazione anche finanziaria o al noleggio di altri beni strumentali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale erano deducibili nella misura del 50%;
  - le spese per lavoro dipendente le quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta.

<sup>19</sup> D'ALESSANDRO P., *Le massime d'esperienza nell'accertamento induttivo e nell'accertamento sintetico*, in *Bollettino Tributario*, 1985, 215.

alle risultanze di bilancio, nella fattispecie in cui l'Amministrazione presuma, in base ad elementi extracontabili predeterminati in via legislativa, che i ricavi e i compensi dichiarati non corrispondono alla realtà economica di quest'ultimo.

Gli elementi su cui si basava l'Amministrazione per desumere l'esistenza di maggiori ricavi e compensi ai fini delle imposte dirette o dell'Iva erano i seguenti:

- la dimensione e l'ubicazione dei locali utilizzati per l'attività economica;
- il numero, la qualità e la retribuzione corrisposta ai dipendenti;
- gli acquisti di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci;
- i consumi di energia elettrica e di carburanti e lubrificanti;
- l'esistenza di eventuali contratti di assicurazione stipulati.

Alla presenza di anche uno solo di questi fatti indizianti previsti dalla legge, gli Uffici potevano essere autorizzati a motivare l'accertamento del maggior reddito in capo al singolo contribuente. Autorevole dottrina, però, ha evidenziato come sarebbe stato desiderabile prevedere una valutazione di tipo globale di tutti gli elementi normativamente previsti<sup>20</sup>.

Le presunzioni di cui si servono gli Uffici per dimostrare l'esistenza degli asseriti maggiori ricavi e compensi, stando anche all'acceso dibattito in dottrina<sup>21</sup>, si possono considerare di tipo semplice, dato che *“la norma predetermina il fatto indiziante ma non il procedimento inferenziale da svolgere”*,

---

<sup>20</sup> LUPI R., *Metodi induttivi*, op. cit., 323.

<sup>21</sup> Tra i maggiori autori che sono concordi nel considerare la presunzione in questione come legale, si consultino i lavori di: RENZI P.V., *Accertamenti induttivi e imposizioni forfettarie*, in *Boll.Trib.*, 1985, 869; FERRAU' G., *L'accertamento induttivo nell'ambito delle categorie civilistiche delle presunzioni*, in *Corriere Tributario*, 1985, 459. Tra gli Autori che, al contrario, considerano la presunzione in esame come semplice: LUPI R., *Metodi induttivi*, op. cit., 321.

non a caso è proprio l'Amministrazione che ha il compito di formulare il ragionamento presuntivo alla base delle proprie argomentazioni. Si potrebbe concludere questa parentesi relativa alla natura delle presunzioni mosse dagli Uffici, con le stesse parole di LUPI: *“La norma non indica un fatto in base al quale se ne deve desumere un altro, ma indica un mero collegamento tra due concetti, i cui rapporti devono essere qualificati caso per caso dagli uffici finanziari: si tratta in sostanza di una presunzione semplice il cui fatto noto è predeterminato dalla legge e considerato a priori come un attendibile indizio”*.

Al fine di non rendere questo sistema una “caccia alle streghe”, nella quale il singolo contribuente avrebbe potuto vivere con la Spada di Damocle dell'inconsapevole entità della rettifica operata dall'Amministrazione finanziaria (talvolta anche sensibilmente difforme rispetto al dato concreto), e con l'intento di portare all'annullamento istantaneo di tutti quegli accertamenti (comportando una considerevole riduzione del conseguente contenzioso) che si fossero dimostrati insufficientemente attendibili, la Visentini-ter ha previsto l'istituzione di una fase essenziale nel procedimento istruttorio in esame: la *“richiesta di chiarimenti”*. Si sta parlando di quella fase nella quale il contribuente è chiamato (avendone il diritto) a giustificare nel termine perentorio di quarantacinque giorni, l'apparente incongruenza fra l'ammontare dei ricavi e compensi dichiarati e quelli derivanti dai coefficienti a disposizione dell'Ufficio accertatore.

Era oramai iniziato il processo legislativo che avrebbe riportato nuova dignità giuridica all'impiego degli elementi esteriori nell'ambito dell'accertamento su base presuntiva dei redditi. Uno dei punti focali sui quali questo elaborato vorrebbe far luce è proprio questo: la (fisiologica, alle volte) miopia di alcune disposizioni, su un sistema complesso e colmo di articolazioni quale è quello tributario, ripercuote i suoi effetti nei

decenni a seguire. Riparare un errore, quando si parla di tributi, non implica solamente la ridefinizione di presupposti teorici, ma richiede un necessario adattamento della realtà (si pensi alla scarsità delle risorse in mano agli Uffici per poter procedere agli accertamenti) alle nuove convinzioni, alle necessarie correzioni. Si tornerà su questo aspetto quando, nel secondo capitolo, si azzarderà il parallelismo tra la riforma del '72 e quella messa sul tavolo dal Governo Renzi con la previsione dell'imposta sul reddito imprenditoriale *ex art. 11, comma 1, lett. a)* della legge delega n. 23/2014.

Tornando agli elementi presuntivi di reddito, questa maturazione del sistema tributario italiano vede una nuova Primavera con il Decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69 (convertito in Legge 27 aprile 1989, n. 154). È con questo insieme di norme che sono stati introdotti i coefficienti di congruità dei ricavi e i coefficienti presuntivi di redditività; è con lo stesso decreto che è stata prevista la possibilità, in capo all'Amministrazione finanziaria, di rettificare in via induttiva la dichiarazione dei redditi dei contribuenti in regime di contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni; basti pensare che quanto fu introdotta la disciplina degli studi di settore dal decreto istitutivo D.L. n. 331 del 1993, si presero ad ispirazione proprio le previsioni dell'art. 11 del D.L. 69 del 1989.

I coefficienti introdotti nel 1989 erano di due tipologie:

- coefficienti di *congruità*: volti al controllo e all'accertamento dei contribuenti minimi, cosiddetti "forfettari", con ricavi e proventi che non avessero superato i 18 milioni di lire, nonché i contribuenti minori, con ricavi compresi tra i 18 ed i 360 milioni di lire. Questo tipo di coefficienti era stato progettato per individuare quali fra i contribuenti minori presentassero un determinato livello di

“anomalia” che rendesse necessario un successivo accertamento in base ad altri coefficienti<sup>22</sup>, di cui si parlerà all'istante;

- coefficienti *presuntivi*: elaborati annualmente dallo stesso legislatore e volti a controllare i contribuenti minori che, a seguito di una prima verifica operata sui coefficienti di congruità, avessero palesato una situazione anomala rispetto a quella media del settore economico di appartenenza.

Con un ragionamento simile a quello che fu previsto nel 1984 con la *Visentini-ter*, anche i coefficienti adattavano la loro efficacia d'indagine in base ad elementi che prendevano in forte considerazione il tipo di contribuenti che si andava ad accertare. La disciplina dei coefficienti di congruità conteneva, di fatti, l'indicazione puntuale degli elementi da prendere in esame per la loro elaborazione: si pensi, anche qui, alla localizzazione geografica del contribuente, alle caratteristiche del comune di appartenenza, alla qualifica e la retribuzione dei dipendenti utilizzati nel processo produttivo, e così via.

Tecnicamente, l'Amministrazione finanziaria giungeva alla determinazione del “reddito presunto” attraverso l'utilizzo dei coefficienti, in questo modo: si andavano a moltiplicare i dati raccolti presso il contribuente (relativi al costo delle materie prime impiegate, al costo del venduto, alle retribuzioni, al consumo dei beni strumentali, etc.) con i coefficienti previsti nelle tabelle allegate al decreto; si sommavano, quindi, gli importi ottenuti per giungere alla determinazione dei ricavi o compensi presunti; si sottraevano, poi, i componenti negativi sostenuti realmente.

---

<sup>22</sup> FANTOZZI A., *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., 1994, p. 77.

Emerge chiaramente come, con questo insieme di disposizioni, il legislatore dell'epoca avesse fatto la scelta di sacrificare una maggiore accuratezza delle componenti di reddito, a favore di una maggiore esigenza di operatività, fortemente avvertita dall'Amministrazione.

Rimane pacifico che per le imprese di maggiori dimensioni che avessero mantenuto un regime di contabilità di tipo ordinario, il criterio di determinazione analitico del reddito (contabile e induttivo) era da considerarsi la regola, e quindi non avrebbe determinato alcuna conseguenza un'eventuale incongruità tra quanto inserito in bilancio e quanto scaturente dall'utilizzo dei coefficienti.

C'è da dire che il principale obiettivo perseguito dal D.L. n. 69 del 1989 era stato quello di evitare che, l'impossibilità di fornire la prova dell'esistenza di maggiori ricavi potesse impedire, proprio come era emerso a seguito dei decreti attuativi degli anni '70, all'Amministrazione finanziaria, di operare le rettifiche suggerite dalle circostanze afferenti al singolo contribuente. A dimostrazione di quanto appena affermato, si pensi al fatto che i contribuenti nei cui confronti era possibile operare una rettifica in base ai coefficienti qui in esame, erano gli stessi colpiti dalla precedente *Visentini-ter*: le imprese ed i lavoratori autonomi che avessero adottato il regime contabile semplificato.

Con riferimento alla natura delle presunzioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, il passo in avanti rispetto alla *Visentini-ter*, è di rilevanza quasi *copernicana*: la normativa precedente lasciava sostanzialmente l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria (come già evidenziato prendendo in considerazione il dibattito avvenuto in dottrina a riguardo), mentre, quella che venne introdotta nel 1989 con i coefficienti, era una presunzione di tipo normativo dell'esistenza di maggiori ricavi o compensi. Il corollario di quanto appena detto sta nel fatto che da questo momento spettava al contribuente l'onere di fornire le prove che le



determinazioni effettuate dall'Amministrazione con l'utilizzo dei coefficienti non fossero rispondenti alla propria realtà economica<sup>23</sup>. Resta ferma la previsione, confermata nell'art. 12 del D.L. 69/1989, che nel caso in cui l'Amministrazione avesse riscontrato una divergenza tra i ricavi dichiarati e quelli determinati presuntivamente con i coefficienti, avrebbe dovuto chiedere dei chiarimento al contribuente in questione. Peraltro a partire dai primi anni '90 nel sistema dei coefficienti presuntivi venne abrogata la possibilità per il contribuente di effettuare richieste di chiarimenti, possibilità che invece era offerta dall'originaria disciplina, come si è detto.

L'introduzione dei coefficienti, e della loro elaborazione annuale (tramite nuovi aggiornamenti di matrice ministeriale) nasceva dall'esigenza fondamentale di rendere il più simile possibile il risultato che scaturiva dall'applicazione dei coefficienti a quello ricavato in base alle nozioni di esperienza corrente, vale a dire le realtà economiche e produttive dei contribuenti. Nel corso degli anni si è andata ad allargare sempre più la disciplina dell'accertamento dei redditi presunti in base agli elementi extracontabili, con riferimento anche all'ampliamento della platea dei soggetti interessati. È con la legge n. 413 del 1991<sup>24</sup> ad esempio, che si è prevista la possibilità, per gli Uffici accertatori, di utilizzare i coefficienti presuntivi anche nei confronti delle imprese e dei lavoratori autonomi che avessero scelto il regime della contabilità ordinaria, nella fattispecie in cui non si fossero rispettati i *"criteri ed i principi di bilancio che attengono alla normale tenuta della contabilità"*. Nella disciplina previgente, invece, la non

---

<sup>23</sup> MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.VV, Roma-Milano, 1996.

<sup>24</sup> La stessa legge con la quale è venuta meno la distinzione e contrapposizione tra coefficienti di congruità e coefficienti presuntivi, prevedendo altresì l'unificazione di questi strumenti nella macrocategoria dei *"coefficienti presuntivi di compensi e ricavi"*.

rispondenza dei valori inseriti in sede dichiarativa a quelli desumibili, invece, dall'utilizzo dei coefficienti costituiva un indice di scostamento dai parametri "fisiologici" di categoria che, preso singolarmente, non aveva alcuna valenza di prova, ma costituiva solo il metodo per individuare i soggetti da sottoporre ad un successivo controllo.

#### 1.4.2. *Il cd. "Contributo diretto lavorativo" ex L. 413/1991*

È sempre con la legge n. 413 del 30 dicembre 1991 (Legge Finanziaria per il 1992) che viene introdotto nell'ordinamento nazionale il cosiddetto "contributo diretto lavorativo"<sup>25</sup>. Questo coefficiente è stato ideato con l'idea di dare una correlazione fra il reddito dell'imprenditore (o del lavoratore autonomo) impegnato a tempo pieno nella propria attività e lo stipendio che quest'ultimo distribuisce ai propri dipendenti. L'idea di fondo sulla quale si basava il funzionamento di tale coefficiente è che l'imprenditore, qualora si fosse trovato a percepire dei margini di profitto inferiori alle retribuzioni erogate in capo ai propri dipendenti, sarebbe stato esonerato dall'obbligo di assumersi il rischio dell'attività imprenditoriale o professionale in oggetto, con l'effetto di far rientrare la sua prestazione lavorativa in una forma di lavoro di tipo "dipendente". È quindi possibile sintetizzare il significato teorico di tale contributo come un dato di natura economica volto ad esprimere, in termini reddituali (in base al confronto di cui sopra), la remunerazione spettante all'imprenditore o lavoratore autonomo.

#### 1.4.3. *La Minimum Tax ex L. 438/1992 e i cd. Parametri*

È con la legge n. 438/1992 che viene introdotta la *Minimum Tax* (abrogata poi con la legge n. 331/1993). La M.T. ha portato con sé un sistema di

---

<sup>25</sup> In realtà modificando il preesistente art. 11 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69.

accertamento che si è andato ad affiancare a quelli già esistenti che si basavano sui coefficienti presuntivi. Questo nuovo meccanismo su basava sul sopracitato contributo diretto lavorativo, mirando a determinare un livello minimo di reddito al di sotto del quale il contribuente (vale a dire ogni soggetto passivo che non fosse stato assoggettato all'IRPEG) non poteva scendere: nel caso in cui si fosse verificata tale eventualità, l'Amministrazione avrebbe potuto iscrivere a ruolo l'importo risultante dalla differenza fra le imposte che il contribuente aveva autoliquidato e quelle determinate in base alla M.T., includendo altresì i relativi interessi e le sanzioni.

Come si è già avuto modo di specificare, il "contributo diretto lavorativo" era una realtà già presente nel sistema tributario italiano (giacché introdotto con la L. 413/1991), ma la sua determinazione non godeva di un criterio univoco e oggettivo (basandosi, alla stregua degli altri coefficienti presuntivi, sul dettato di appositi decreti ministeriali). Al contrario, è proprio nel novembre del 1992 che si è voluto individuare, quale strada maestra nella determinazione del contributo, i *"dati oggettivi e soggettivi e [...] il tipo di attività esercitata, l'ambito economico in cui essa viene svolta, nonché l'entità dell'apporto considerata anche con riferimento all'età del soggetto"*<sup>26</sup>.

Era possibile che questa prima forma di controllo da parte degli Uffici (circa il livello minimo di reddito dichiarato dal contribuente) non precludesse, però, la possibilità di valutare lo stesso contribuente sul fronte della congruità. L'Amministrazione poteva, anche in capo a quei contribuenti che avessero dichiarato un reddito pari o superiore a quello determinato con il contributo minimo, effettuare un secondo livello di

---

<sup>26</sup> Così come esplicitamente previsto dalla Circolare 18 febbraio 1993, n. 6 del Ministero delle Finanze.

indagine (riservato a quelle imprese o esercenti arti o professioni che non si trovavano in regime di contabilità ordinaria), potendo procedere con accertamenti tramite coefficienti presuntivi. Erano previste delle fattispecie di esonero che potevano portare ad una inapplicabilità automatica della *minimum tax*, ovvero che, evidenziando una situazione di cosiddetta “*marginalità*”<sup>27</sup>, costituivano il presupposto per la richiesta d’esonero dall’applicazione (in tal caso però era necessario presentare un’apposita domanda alle Commissioni Provinciali di riferimento).

Si sta procedendo per tappe, presentate in ordine rigorosamente cronologico, al fine di far luce sul lungo processo legislativo che, a partire dalla cd. Controriforma della Visentini-*ter* passando per i coefficienti e la *minimum tax*, ha portato il legislatore a dotare l’Amministrazione finanziaria di strumenti maggiormente idonei ad intercettare, e quindi ad accertare, i maggiori redditi in capo alle diverse categorie di contribuenti, al fine di superare gli ostacoli derivanti dalle disposizioni introdotte con la legge delega del ‘71.

Il passo normativo immediatamente precedente all’introduzione degli studi di settore – prevista con l’art. 62-*bis* del Decreto-Legge n. 331/1993, anche se poi entrati in vigore solo nel 1998 – è rappresentato dai cosiddetti

---

<sup>27</sup> Per rientrare nelle fattispecie di marginalità descritta dal Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 dicembre 1992, occorre, per gli imprenditori, rispettare tassativamente alcuni requisiti. In tale sede ci si limiterà a citarne alcuni:

- un’età superiore ai 60 anni o inferiore ai 26;
- un ammontare dei debiti a fine esercizio, complessivamente non superiori ai 5 milioni di lire;
- un decremento dei ricavi, rispetto all’esercizio precedente, superiore al 40%;
- un valore dei beni strumentali non superiore ai 10 milioni di lire (prestazione di servizi) e 30 milioni (produzione di beni).

parametri, i quali avrebbero dovuto assumere il ruolo di “anello di congiunzione” (prendendo a prestito le parole di M. BEGHIN) tra la disciplina dei coefficienti e quella dei sopraccitati studi di settore.

I coefficienti, fino ad allora, avevano presentato evidenti limiti: basandosi su elaborazioni statistiche di dati forniti direttamente dai contribuenti, ignoravano molti elementi caratteristici ed operativi dei vari settori economici di appartenenza di questi ultimi, facendo emergere la loro inidoneità nel rappresentare, in modo sufficientemente attendibile, la realtà delle imprese. I parametri, invece, hanno rappresentato un fondamentale passo in avanti in quanto, essendo strumenti basati (a differenza dei coefficienti) su dati contabili forniti *ad hoc* dai contribuenti, davano all'Amministrazione finanziaria uno sguardo più attendibile circa la valorizzazione delle reali situazioni delle aziende. Questo approccio “selettivo” degli stessi parametri, se confrontato con quello che diverranno gli studi di settore, è stato comunque fortemente criticato in dottrina<sup>28</sup>.

L'accertamento in base ai parametri venne introdotto con l'art. 3 della legge n. 549/1995, e con la stessa legge si è ufficializzata anche l'introduzione posticipata degli studi di settore originariamente prevista per il 1995. Questi accertamenti venivano applicati in capo a quei soggetti che non rientravano nel regime della contabilità ordinaria (a condizione che da un verbale d'ispezione sia risultata una grave inattendibilità o gravi contraddizioni nella contabilità in questione<sup>29</sup>) e consistevano nella raccolta di alcune voci prese dalle scritture dei contribuenti (principalmente i costi), e applicando su queste dei coefficienti di redditività al fine di determinare l'effettivo livello dei ricavi. La

---

<sup>28</sup> Tra i molti, MERCURIO P., *L'utilizzazione dei parametri ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, compensi e volume d'affari*, in Fisco, 1996, 6271 e ss.

<sup>29</sup> Così come disciplinato dal d.P.R. 16 settembre 1996, n. 570, “Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività d'impresa, arti e professioni”.

costruzione dei parametri seguiva un *iter* che potremmo sintetizzare in tre passaggi principali:

- identificare gruppi omogenei di contribuenti, accomunati da strutture operative ed organizzative assimilabili;
- raggruppare tali gruppi di contribuenti in base al tipo di attività economica svolta;
- giungere ad un risultato fiscale coerente e unitario per ogni categoria determinata.

Alla luce delle considerazioni svolte finora è possibile identificare quella che, con maggior probabilità, è stata la causa del sostanziale fallimento dei parametri: la natura delle presunzioni ad essi collegate. Nella realtà dei fatti i parametri, presi singolarmente, erano da considerarsi delle presunzioni semplici e, in quanto tali, prive dei necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza. Questo limite intrinseco alle presunzioni legate ai parametri implicava per l'Amministrazione (dovendosi attenere necessariamente a quanto dettato dal d.P.R. n. 600/1973) l'onere di dover supportare quanto emerso dall'applicazione dei parametri con una serie di altre informazioni e dati in grado di soddisfare l'esigenza di giungere a prove di evasione che siano state gravi, precise e concordanti.

A seguito dell'introduzione degli studi di settore, dei quali se ne parlerà immediatamente, i parametri sono rimasti uno strumento utilizzato dagli Uffici per tutte quelle categorie di contribuenti per i quali gli studi (*ex art. 4 del d.P.R. 195/1995*) non erano stati consentiti.

#### *1.4.4. Gli studi di settore*

Come già accennato qualche pagina addietro, gli studi di settore rappresentano probabilmente l'apice e il punto di arrivo di un lungo

percorso che trova le sue radici nell'esigenza di adeguare le modalità di accertamento induttivo alle effettive realtà delle imprese di medio-piccole dimensioni, o comunque per le quali il regime della contabilità ordinaria non garantiva una attendibile veridicità dei dati aziendali. Queste difficoltà, avvertite già da dopo la riforma del '73, si esplicavano nell'impossibilità per l'Amministrazione di raccogliere le prove di evasione per alcune tipologie di attività economiche.

Le controriforme emanate a partire dalla Visentini-ter, passando per i coefficienti e la *minimum tax*, per quanto ideate con lo scopo permettere all'Amministrazione finanziaria di esercitare un controllo (idealmente) personalizzato e persuasivo in capo ad ogni singolo contribuente, non sono riuscite nell'intento di intercettare la reale capacità contributiva di questi ultimi, per via delle criticità che si sono già andate ad analizzare<sup>30</sup>.

Gli studi di settore, raccogliendo e assimilando le lezioni degli strumenti introdotti prima di essi, si presentano con una struttura ed un funzionamento assai più complesso e articolato rispetto ai predecessori: ad esempio, a differenza dei precedenti parametri, essi sono basati su elaborazioni di tipo statistico. Queste elaborazioni tengono conto di elementi sia contabili sia extracontabili comunicati direttamente dai contribuenti attraverso la compilazione di appositi questionari, e uniscono a tali elementi di tipo quanti-qualitativo, anche altre variabili legate al mercato e al territorio nel quale il contribuente si trova a svolgere la sua attività economica.

Tuttavia, il percorso che ha portato all'introduzione degli studi è stato tutt'altro che lineare e privo di difficoltà. È con l'articolo 62-bis del D.L.

---

<sup>30</sup> LUPI R., *Gli studi di settore tra automatismi e valutazioni degli uffici fiscali* in Atti del convegno di Salerno "Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo" tenutosi presso l'Università di Salerno il 20-21 maggio 1994, a cura di PREZIOSI, Roma Milano, 1996 pag. 151 e seg..

331/1993 che, nel nostro ordinamento, viene introdotto lo strumento dello studio di settore, quale naturale proseguimento di un'evoluzione normativa volta a scuotere il sistema tributario italiano dal pantano in cui si era trovato a navigare. La questione più scabrosa da dover affrontare era, senza alcun dubbio, quella relativa alle capacità persuasive messe a disposizione dell'Amministrazione dall'utilizzo degli strumenti previgenti. Il problema di fondo era rappresentato dalla natura degli indizi e delle prove raccolte dall'Amministrazione, e la loro capacità di assumere un rigore probatorio dinanzi al giudice in sede di contenzioso tributario.

Partendo da queste premesse fu istituita, con il decreto ministeriale del 21/10/1993, la Commissione ministeriale studi di settore, la quale avrebbe avuto il compito di individuare i parametri più rilevanti per il controllo indiretto del volume d'affari delle imprese operanti nei diversi settori economici. Per capire a fondo le leve che indussero l'istituzione di tale commissione, basterà citare un documento, redatto dalla stessa commissione, datato 13 aprile 1994: *"Per le piccole imprese, l'evasione di solito non lascia traccia e può essere soltanto stimata in base alle caratteristiche innegabili dell'attività svolta, come le dimensioni, gli acquisti, i beni strumentali impiegati etc."*<sup>31</sup>.

Partendo da queste parole è possibile intuire il perché gli studi si siano contraddistinti, sin dalla loro prima formulazione, per un elevato grado di elasticità relativamente all'iter della loro formazione. Per la prima volta si sarebbe data all'Amministrazione finanziaria la possibilità di avvalersi di qualsiasi elemento idoneo a consentire una più efficace determinazione dei ricavi attribuibili a ciascun contribuente, anche prescindendo, come

---

<sup>31</sup> Commissione ministeriale studi di settore, *Prime considerazioni e suggerimenti della commissione studi di settore*, in Riv. Dir. Trib., 1994.



osserva M. BEGHIN, da elementi contemplati nella disposizione, ma con la possibilità di aggiungerne altri, anche se non citati.

La portata innovativa degli studi di settore è da ricercarsi proprio nella loro capacità di inserirsi in un contesto teorico in cui è possibile utilizzare alternativamente l'accertamento analitico-contabile e quello induttivo<sup>32</sup>. È tramite gli studi di settore che l'Amministrazione può fornire una prova convincente circa l'incongruenza, per difetto, dei valori inseriti dal contribuente in sede dichiarativa, rispetto a quelli accertati e presunti in base alle condizioni di esercizio e alle caratteristiche dell'attività svolta.

Altro elemento fondamentale degli studi di settore che ricorda, in parte, quanto fatto già ai tempi della Visentini-ter con la previsione degli "ulteriori chiarimenti" in capo al contribuente, fu quello di permettere a quest'ultimo di conoscere preventivamente le "aspettative" che l'Amministrazione finanziaria poteva avere nei suoi confronti, in modo da consentire, in sede dichiarativa, l'eventuale adeguamento al fine di non incorrere nel rischio di un successivo accertamento<sup>33</sup>.

È con la stessa circolare che vengono identificati i tratti peculiari della fase iniziale della normativa degli studi di settore: a partire dalla predisposizione di studi sperimentali, basati sui dati contabili già in possesso dell'Anagrafe tributaria, ma anche su elementi di natura sia contabile sia extracontabile prelevati presso i contribuenti attraverso l'invio di appositi questionari.

---

<sup>32</sup> Possibilità introdotta dall'art. 62-sexies, comma III, del D.L. n. 331/1993.

<sup>33</sup> Previsione che si ritrova nella Circolare ministeriale n. 283 del 27 ottobre 1995, nella quale si dice, fra le altre cose: *"La definizione degli studi di settore consentirà, infatti all'Amministrazione finanziaria di avvalersi di uno strumento rispondente alle seguenti finalità: I. fornire dei riferimenti per consentire l'adempimento spontaneo, in sede di dichiarazione, rendendo più trasparente il rapporto con il Fisco"*

Attualmente, i questionari vengono elaborati da un'apposita società (SO.SE. S.p.A.) secondo due diversi criteri: la *cluster analysis* e l'analisi in componenti che permette di creare settori specifici di appartenenza per contribuenti omogenei e simili tra loro. Sempre allo scopo di rendere gli studi di settore il più possibile attinenti con le realtà territoriali dei contribuenti, vengono poi aggiunti dei correttivi di tipo strutturale e territoriale ai dati raccolti tramite i questionari.

Tutte le informazioni raccolte, vengono fatte confluire in un software denominato GE.RI.CO. (Gestione Ricavi e Contributi) il quale consente di individuare con maggior facilità di contribuenti da accertare attraverso due funzioni fondamentali:

- analisi di *congruità*: volta ad informare il contribuente se i ricavi e compensi dichiarati sono congrui o meno rispetto a quelli predeterminati attraverso lo studio di settore. A questo livello di analisi, GE.RI.CO. fornisce sia un valore puntuale di riferimento, ma anche un intervallo di confidenza tra il valore minimo e massimo dei ricavi o compensi che possono essere presunti;
- giudizio di *coerenza*: va ad analizzare il cd. *modo d'essere* della produzione del contribuente, il quale viene considerato coerente qualora gli indicatori economici dell'attività economica svolta non presentino anomalie rispetto a quelli predeterminati statisticamente nell'intervallo di confidenza di cui sopra. A differenza dell'analisi di congruità, in questo caso il contribuente non può "adeguarsi" a quanto predeterminato da GE.RI.CO., facendolo rientrare in liste selettive di contribuenti nei confronti dei quali poter eventualmente operare l'accertamento.

Per quanto riguarda i diretti interessati agli studi di settore, si è stabilito che l'applicazione gli accertamenti in base a questi ultimi, nella loro disciplina istitutiva, potevano essere effettuati solo nei confronti di

contribuenti con periodo di imposta corrispondente a 12 mesi la cui attività si fosse svolta in condizioni di cosiddetta "normalità economica"; erano quindi da considerarsi esclusi tutti quei soggetti passivi individuati *ex art. 10, comma 4, della legge n. 146/1998*.<sup>34</sup>

Quasi un decennio dopo, con la legge finanziaria per il 2007 si sarebbero andate a modificare le originarie cause di esclusione che rientravano nel testo dell'art. 10, comma 4, della legge n. 146/1998, prevedendo nuove forme di esenzione a partire dal 1° gennaio 2007.<sup>35</sup>

Per quanto attiene all'applicabilità o meno degli studi, e le tipologie di contribuenti soggette ad essi, rimane da fare un'ultima considerazione con riferimento alle fattispecie di inapplicabilità degli studi di settore. Nel caso in cui ci si trovi davanti a un soggetto che, in base alle proprie caratteristiche goda di esenzione dagli studi, si va a costituire

---

<sup>34</sup> Sono dunque esclusi:

- Soggetti che svolgano un'attività con un periodo d'imposta inferiore o superiore a 12 mesi; tuttavia lo svolgimento di un'attività stagionale non preclude l'assoggettamento agli studi di settore che invece avviene tenendo conto del carattere della stagionalità;
- Soggetti che abbiano iniziato un'attività e cessato la stessa nello stesso periodo di imposta;
- Soggetti che abbiano modificato l'attività esercitata nel corso del periodo di imposta;
- Soggetti nei confronti dei quali la metodologia statistica non sia in grado di rappresentare le caratteristiche di reddito dell'impresa;
- Periodo di imposta svolto non in condizioni normali di svolgimento;
- Modifica del soggetto esercente l'attività nell'arco del periodo di imposta (es. fallimento, liquidazione, attività ancora non iniziata).

<sup>35</sup> Nuovi soggetti esonerati dagli studi di settore a decorrere dal 1° gennaio 2007:

- che abbiano dichiarato ricavi e compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, che in ogni caso non può essere superiore a 7,5 milioni di euro;
- che abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta;
- si trovino in un periodo di "non normale" svolgimento dell'attività.

un'esenzione tanto dagli studi di settore che dai parametri; discorso diverso deve essere fatto, invece, con riferimento all'*inapplicabilità*: in questo caso si realizza unicamente un'esenzione dagli studi di settore ma non anche dall'applicazione dei parametri così come descritti *ex art. 4* del d.P.R. 31 maggio 1999 n. 195<sup>36</sup>.

Uno degli effetti più distorsivi che si è celato dietro la costruzione di questi modelli statistici, è stata una limitazione della possibilità, in capo contribuente, di fornire una prova contraria tra quanto presunto sulla base degli studi e quanto dichiarato, con l'effetto di promuovere una politica di adeguamento spontaneo agli stessi, portando ad un inevitabile "*processo di catastizzazione del reddito delle piccole e medie imprese*"<sup>37</sup>.

#### 1.4.5. Il Redditometro

Il redditometro invece, a differenza di molti degli strumenti affrontati finora, rientra tra quei mezzi attraverso i quali il legislatore ha previsto per

---

<sup>36</sup> Articolo che, al primo comma, dispone che:

*"Nei confronti dei contribuenti esercenti attività d'impresa o arti e professioni per le quali non risultano approvati gli studi di settore ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 181 a 187 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, riguardanti gli accertamenti effettuati in base a parametri, anche per gli accertamenti relativi ai periodi di imposta successivi al 1997. Le medesime disposizioni si applicano per i contribuenti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta successivi al terzo di durata pari a dodici mesi chiuso successivamente al 30 giugno 1995. I parametri non trovano comunque applicazione nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146."*

<sup>37</sup> DE MITA E., *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., 1994. A proposito dell'equilibrio tra una catastizzazione dei redditi e la necessità di un accertamento il più possibile personalizzato vedasi anche LUPI R., *Controllo di lavoratori autonomi e piccole imprese: i problemi italiani e l'esperienza israeliana del tachshiv*, - *Tachshiv e studi di settore: esperienze israeliane e problemi italiani*, in *Rass. Trib. N.* 10/1994, 1569 ss.

gli Uffici la possibilità di ricostruire induttivamente il reddito globale del contribuente partendo dai “segni esteriori” o meglio dai *fatti-indice* del contribuente, riparametrati attraverso l’applicazione di coefficienti di emanazione ministeriale.

L’origine normativa del redditometro la si ritrova già nell’art. 2 della legge delega 825/1971, il quale prevedeva, al n. 13, la “determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli redditi che lo compongono, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando vi siano elementi presuntivi di maggiore reddito risultanti da fatti certi. Norme particolari disciplinano la prova da parte del contribuente, in caso di determinazione sintetica, del possesso di redditi esenti o soggetti ad imposta sostitutiva”.

Questo indirizzo dettato dalla legge delega ha trovato poi attuazione con l’art. 38 del d.P.R. 600/1973, attraverso la duplice definizione di “accertamento sintetico” (al comma 4) e di “accertamento redditometrico” (al comma 5). Proprio l’art. 38, comma 5 del d.P.R. 600/73 ha previsto la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di “*determinare il reddito del contribuente induttivamente sulla base di alcuni elementi di capacità contributiva*” applicati in capo al contribuente e da individuare attraverso appositi decreti ministeriali, “*individuati attraverso l’analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell’area territoriale di appartenenza*”.

Il minimo comune denominatore tra le due tipologie di accertamento sopra menzionate, se pur nelle loro profonde differenze che si andranno tosto a spiegare, risiede nel fatto che entrambi si basano sull’individuazione della capacità di spesa del contribuente. Il discrimine principale tra le due tipologie accertative, invece, risiede nel fatto che nell’accertamento effettuato attraverso il Reddito metro, la determinazione del reddito avviene considerando tanto le spese effettivamente sostenute

dal contribuente (in maniera analoga a quanto previsto con l'accertamento sintetico) ma anche in base a valori "standard".

Il percorso normativo che ha portato all'attuazione e al successivo perfezionamento del Redditometro si estende per un periodo di tempo che va dai primi anni '80 fino ad arrivare alle recentissime modifiche del 2014 con l'introduzione del cosiddetto "Nuovo Redditometro", introdotto a seguito della diramazione della Circolare 6/E, da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Partendo dal principio<sup>38</sup>, la prima volta che viene attuato il Redditometro può essere fatta risalire all'emanazione del Decreto Ministeriale del 21/07/1983. È con tale decreto che si sono andati a stabilire per la prima volta una serie di indici e coefficienti presuntivi di reddito in relazione ad alcuni elementi indicativi di capacità contributiva. Questi indici e coefficienti, presentandosi agli Uffici accertatori proprio come indicatori della capacità contributiva dei contribuenti, sono stati utilizzati regolarmente per la ricostruzione sintetica del loro reddito.

Dopo poco meno di un decennio il legislatore è tornato sulla disciplina, introducendo una serie di disposizioni che rimarranno in vigore fino al 2010. È con l'art. 1, commi 1 e 2, della legge n. 413/1991 (che ha modificato gli artt. 2 e 38 del d.P.R. 600/73) che si sono introdotti due nuovi vincoli all'utilizzo dell'istituto in questione:

- lo scostamento del 25% tra reddito sinteticamente accertato e dichiarato;
- la rilevazione dello stesso avvenuta per almeno due periodi di imposta, anche se non consecutivi tra loro.

---

<sup>38</sup> SETTESOLDI E., CURINI C., *Accertamenti sintetici: il redditometro*, Commissione di studio Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa, Pisa, 2009.

La legge n. 413/1991 ha rappresentato un importante spartiacque nell'ambito della disciplina del Redditoometro, in quanto, oltre ad aver apportato significative modifiche riguardo il paniere di beni mediante i quali determinare induttivamente il reddito del contribuente (ampliandolo), e introducendo una distinzione tra le spese di tipo corrente dalle spese di tipo patrimoniale in capo ai soggetti esaminati, ha introdotto quello che da lì in poi sarebbe stato definito come il rapporto di "*genus a species*"<sup>39</sup> del Redditoometro rispetto al, più generale, accertamento sintetico. Questa distinzione è stata resa palese e inequivocabile (oltre che dalle soglie di scostamento tra i redditi e la rilevazione almeno biennale dello stesso) dalla previsione secondo cui sarebbe stato possibile per gli Uffici procedere all'accertamento sintetico senza dovere preliminarmente determinare in via analitica il reddito in capo al contribuente; sostanzialmente si era prevista la possibilità di procedere all'accertamento sintetico senza necessariamente dover utilizzare, in un primo momento, l'istituto del Redditoometro.

Dopo una serie di interventi normativi dalla portata relativamente modesta, nel 2010, con il D.L. 78/2010 (convertito con modifiche nella legge n. 122/2010), si è assistito ad un profondo rinnovamento dell'istituto in esame, nonché dell'accertamento sintetico più in generale.

Il previgente articolo 38, comma 4, del d.P.R. 600/1973 (che come si è già detto, rappresenta la norma di riferimento dell'accertamento sintetico) stabiliva la possibilità di determinare il reddito complessivo netto del contribuente, in via sintetica, "*in base ad elementi e circostanze di fatto certi*", vale a dire le spese effettivamente sostenute dallo stesso contribuente.

Con le modifiche introdotte nel 2010, è stato reso possibile, per gli Uffici dell'Agenzia, determinare sinteticamente il reddito sulla base delle spese

---

<sup>39</sup> MASTRANGELO A., *Evoluzione dell'accertamento sintetico e redditometrico*, in [fiscooggi.it](http://fiscooggi.it), 2011.

di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta di riferimento *“salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”*.

Si è voluto introdurre, insomma, la presunzione secondo cui tutto quello che si sia speso nel periodo d'imposta sia stato *“finanziato”* con i redditi posseduti nello stesso periodo, ferma restando la possibilità di provare il contrario.

Con riferimento specifico al Redditometro, gli interventi del 2010 sono stati volti all'adeguamento dell'istituto alle modifiche intervenute nel contesto socio-economico italiano dell'ultimo decennio, *“rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio”* apportando anche delle profonde modifiche alle dimensioni su cui poggia l'istituto. A tal proposito, si è definito il numero di panieri di beni e servizi di riferimento ad un totale di 7 macro-gruppi, e si sono suddivisi i contribuenti in 55 raggruppamenti omogenei, ottenuti tramite l'incrocio di 11 tipologie di nuclei familiari appartenenti alle cinque diverse aree territoriali della Penisola.

Anche per quanto attiene l'accertamento basato sul redditometro si stabilisce il principio che le spese effettuate si presumono tutte sostenute con il reddito dello stesso periodo d'imposta. È fatta salva la possibilità di fornire la prova contraria, dimostrando, ad esempio, che le spese sono state effettuate anche con redditi degli anni precedenti. Chiudendo il discorso circa le novità introdotte con il D.L. 78/2010, è in tale sede che si è stabilito che il contraddittorio preventivo, tra contribuente e l'Amministrazione finanziaria, diventasse un obbligo procedimentale rispetto all'emissione del successivo avviso di accertamento da parte degli Uffici competenti. A tal proposito, l'art. 22 del D.L. in esame ha previsto



che: *“L’ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.

Passando ad illustrare velocemente il funzionamento dell’istituto oggetto del presente sotto-paragrafo, attraverso il Redditometro è possibile risalire al reddito complessivo del contribuente basandosi sul contenuto induttivo di alcuni elementi indicativi di capacità contributiva desunto dall’analisi dei campioni significativi di contribuenti di cui si è accennato poche righe addietro.

Questi elementi indicativi di capacità contributiva (in totale circa 100 e suddivisi in 7 categorie omogenee) vengono ricavati da diverse fonti: il Sistema Informativo dell’Anagrafe Tributaria, gli scambi di informazioni con le altre Agenzie fiscali, Enti ed Autorità Pubbliche (tra i quali l’INPS, PRA, INAIL, SIAE e i Comuni) ed infine le informazioni raccolte sul territorio nazionale grazie alle attività di indagine svolte dalla Guardia di Finanza. Gli elementi indicativi di capacità contributiva vengono fatti correlare al reddito attraverso il ricorso ad una metodologia matematico-statistica applicata su gruppi omogenei di famiglie (circa 22 milioni per un numero di contribuenti complessivamente pari a 50 milioni) differenziati a seconda dell’area geografica di appartenenza (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud e Isole).

*1.4.6. I cosiddetti elementi esteriori: lo “Spesometro”, il “Tovagliometro”, etc.*

In questo lungo percorso, nel quale si sono volute ripercorrere le tappe principali che hanno definito l’adeguamento del sistema tributario italiano

ai mutamenti socio-economici degli ultimi 50 anni, con particolare riferimento alle contromisure poste in essere nei metodi accertativi in capo alle piccole e medie realtà imprenditoriali del Paese, si è arrivati a trattare dei più recenti strumenti di prevenzione e lotta all'evasione fiscale nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria.

Ci si sta riferendo agli strumenti di comunicazione previsti tra il fisco e i contribuenti, volti a determinare il reddito di questi ultimi in base ai cosiddetti "elementi esteriori", quale è ad esempio la capacità di spesa, la quale è in grado di mettere in risalto eventuali discrepanze tra spese effettuate e reddito dichiarato.

È con il sopracitato D.L. 78/2010 che il cosiddetto "Spesometro" fa il suo ingresso nell'ordinamento<sup>40</sup>, prevedendo nell'art. 21 l'introduzione dell'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva di importo almeno pari a 3.000 euro.

Attraverso questa comunicazione telematica, l'obiettivo di fondo che si voleva raggiungere era, come si legge nella Circolare 24/E/2011: *"di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di IVA, ma anche per ostacolare diffuse e gravi forme di evasione ai fini delle imposte sul reddito. [...] La disponibilità dei dati agevolerà, infatti, una più puntuale ricostruzione della congruità dei volumi d'affari e dei costi dichiarati dai contribuenti, nonché l'individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza necessari per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, in specie ai fini dell'accertamento sintetico"*<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Anche se la vera origine normativa dello strumento è da ritrovarsi nel c.d. "Elenco clienti-fornitori", introdotto con l'art. 29 il d.P.R. 633/1972; in tale norma si prevedeva che i contribuenti avrebbero dovuto allegare alla dichiarazione annuale Iva un elenco dei clienti e dei fornitori con i quali fossero stati intrattenuti rapporti di vendita e di acquisto nel corso dell'esercizio.

<sup>41</sup> Cfr. Par. 1.

Da queste prime parole è possibile individuare la stretta correlazione esistente tra lo Spesometro e il Redditometro. Tale correlazione si basa su due distinte ragioni: *in primis* perché grazie allo Spesometro, l'Amministrazione avrebbe potuto esercitare con maggior efficacia i controlli ai fini dell'accertamento sintetico (il quale, da qui in poi, si sarebbe fondato anche sui dati acquisiti tramite lo Spesometro). La seconda ragione che collega lo Spesometro ad altri strumenti, come il Redditometro, è perché questo istituto – al pari degli altri – si propone di spingere l'indagine tributaria verso la tassazione di un ideale “reddito medio”, parametrico e standard, vale a dire lo Zenit nella bussola di qualsiasi sistema tributario moderno che aspira a diventare efficacemente “*di massa*”.

L'oggetto di tale comunicazione sono le operazioni rilevanti ai fini Iva rappresentate dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi rese e ricevute dai soggetti passivi Iva a condizione che il corrispettivo dovuto sia di importo pari o superiore ai 3.000 euro, al netto dell'Iva. In particolare, sono rilevanti le operazioni Iva effettuate sia tra gli stessi soggetti (Business to Business) che con privati consumatori (Business to Consumer). Le operazioni in esame possono essere distinte in<sup>42</sup>:

- operazioni rese a clienti con emissione di fattura;
- operazioni ricevute da fornitori dai quali sono stati effettuati acquisti con fattura;
- operazioni non documentate da fattura (ad esempio, consumatori finali per i quali vige, in generale, l'obbligo dello scontrino/ricevuta fiscale).

---

<sup>42</sup> VENERUSO A., Circolare n. 24/E del 30 maggio 2011 e n. 28/E del 21 giugno 2011 - “Spesometro”: i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in vista della scadenza del 1° ottobre 2011, ne il fisco, n. 31, 2011, 1-4983.

Ponendosi come uno strumento di tipo istruttorio, e quindi di aiuto e di supporto nell'ambito dell'accertamento sintetico, esso trova la sua ragion d'essere nel monitoraggio delle spese sopracitate effettuate dal contribuente, con lo scopo di trovare una correlazione (ed eventualmente individuarne le criticità) tra quanto dichiarato e a quale livello, a giudicare dalle spese, si dovrebbe attestare il suo tenore di vita<sup>43</sup>.

Al fianco dello Spesometro, nell'ambito dei più recenti strumenti tramite i quali l'Amministrazione fa ricorso a presunzioni "qualificate", ovvero gravi, precise e concordanti, per la determinazione del reddito, si trova l'accertamento analitico-induttivo (i cosiddetti "Tovagliometro", "Tazzinometro", "Shampometro" e via discorrendo).

Le origini normative dell'accertamento analitico-induttivo si fanno risalire ai seguenti articoli:

- art. 38, comma 3, d.P.R. 600/73, in base al quale, con riferimento alle persone fisiche, l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati espressi in sede dichiarativa *"possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente [esempio: dati rinvenuti in sede di controllo] anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*;
- art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/73, secondo cui, nel reddito d'impresa, *"l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*.

La *ratio* su cui si basa questa tipologia di accertamento consiste nella determinazione del reddito imponibile derivante da taluni elementi

---

<sup>43</sup> RANOCCHI G.P., *Spesometro e riflessi sull'attività di accertamento*, in *Spesometro 2011, 2012*.

desunti dalla contabilità, elevati a prova del maggior reddito non dichiarato dal contribuente.

Tali elementi devono saper rappresentare delle situazioni di fatto, note e certe, dotate di un " elevato grado di probabilità secondo *l'id quod plerumque accidit*" e quindi in grado di provare l'inequivocabile "esistenza degli affermati maggiori ricavi"<sup>44</sup>.

È fondamentale soffermarsi con particolare attenzione sulla natura che devono assumere questi elementi. Essi non possono basarsi su delle arbitrarie supposizione degli Uffici, ne' possono valorizzare appieno il loro carattere probatorio esclusivamente tramite le supposizioni dell'Amministrazione finanziaria. Tali elementi devono essere desunti da un'analisi organica e complessiva della situazione economica e produttiva del contribuente su cui si indaga, concludendo questo processo attraverso l'individuazione di fatti certi e concreti che possano giustificare la presunzione del maggior reddito occultato.

Queste considerazioni in merito al carattere che devono assumere le presunzioni derivano direttamente dalla lettera dell'art. 2727 del Codice Civile, che sancisce il divieto del "*praesumptum de praesumpto*". L'applicazione diretta di questo articolo, il quale afferma che "*Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*", presuppone che l'Ufficio, nel far ricorso alle sue presunzioni senza violare il suddetto principio, ha l'onere di provare l'esistenza del fatto certo e noto sul quale le stesse presunzioni sono fondate, nonché l'esistenza del nesso logico-giuridico tra fatto noto e fatto ignorato o presunto.

Prendendo le mosse da questa impostazione teorica, e in particolar modo dall'accertamento presuntivo del reddito d'impresa *ex art. 39, comma 1, lettera d)* del d.P.R. 600/1973, si è arrivati a trattare di una serie di

---

<sup>44</sup> Cfr. Cassazione, Sentenza n. 11473/1993.

strumenti creati *ad hoc* dagli Uffici, in modo da adattarsi efficacemente alle diverse realtà economiche, che prendono il nome di “Tovagliometro”, “Tazzinometro” e via dicendo.

In questa sede si approfondisce il funzionamento di un solo strumento, considerandolo come sufficientemente rappresentativo degli altri a lui comparabili.

Il funzionamento del Tovagliometro si fonda sul principio, piuttosto elementare, secondo cui il numero di tovaglioli posseduto dai contribuenti che esercitano attività di bar, ristorazione o comunque di somministrazione di cibi e bevande, rappresenta un'accettabile approssimazione del numero di pasti somministrati alla clientela.

Tra i diversi pronunciamenti giurisprudenziali che hanno giudicato questo strumento idoneo a fornire un'attendibile presunzione dei redditi, si può menzionare quello della CTR del Veneto con la sentenza n. 29 del 14.9.2007, nella quale si afferma che: *“la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, è perfettamente legittima, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati”*.

Questo pronunciamento si pone in linea con quello che sembra essere l'orientamento espresso, in più occasioni, anche dalla Corte di Cassazione, la quale con la sentenza n. 7377/2011 ha ribadito il concetto secondo cui: *“nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione*

*sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, (quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati”.*

La costruzione di un ragionamento logicamente ben strutturato e basato su elementi di fatto che attengano alla specifica realtà aziendale, elemento fondante dell'accertamento presuntivo descritto in questo sotto-paragrafo, richiede, sia da parte degli organi verificatori che dei collegi giudicanti, il possesso di ampie conoscenze di carattere tecnico-economico, nonché, la capacità di identificare tutti quei fatti ed elementi aziendali sintomatici della reale potenzialità della singola impresa.

In conclusione, qualsiasi ricostruzione induttiva del reddito non può essere arbitraria né può portare a risultati palesemente in contrasto con i dati di comune esperienza e realtà consolidate. All'interno di questi limiti intrinseci che l'utilizzo dei metodi di accertamento presuntivo hanno preso le mosse aiutando l'Amministrazione finanziaria a superare, ulteriormente, il gap conoscitivo che intercorreva tra le risultanze di bilancio e le reali caratteristiche operative delle imprese di piccole e medie dimensioni.

#### *1.4.7. Prospettive applicative: il progressivo affidamento alla tax compliance*

In questo quadro normativo in continua evoluzione come quello che si è andato a delineare fino ad ora, si ritiene utile una breve digressione sul rapporto virtuoso che dovrebbe intercorrere tra il soggetto passivo e il fisco; rapporto, questo, che dovrebbe essere - a prescindere dalla presenza

o meno regimi agevolativi in termini di adempimenti contabili - di reciproca collaborazione.

Nell'ambiente anglosassone, quando si parla della prassi consolidata che vede il contribuente interagire proficuamente con il fisco nella determinazione e nell'accertamento delle imposte dovute, si utilizza il termine *compliance*. Questa si esplica nella collaborazione tra questi due soggetti nella ricognizione del fatto a rilevanza tributaria e nell'adempimento spontaneo degli obblighi formali e sostanziali derivanti da esso.

Come nella maggior parte degli ordinamenti tributari moderni, anche quello italiano ha deciso di adottare un approccio di questo tipo, cercando - in particolar modo attraverso la riforma fiscale portata avanti dall'attuale Governo - un concorso volontario del contribuente, ma reso obbligatorio dalla legge, alla ricostruzione storica del fatto a rilevanza tributaria nonché della qualificazione giuridica dello stesso, in sede di autoliquidazione del tributo. Questo approccio non solo consente una maggiore responsabilizzazione dei contribuenti, ma evita inutili lungaggini nella macchina burocratica della P.A., contribuendo ad un avvicinamento temporale tra il momento di emersione della manifestazione di capacità contributiva e il momento in cui si perfeziona l'entrata tributaria a favore dello Stato .

È proprio in merito a tale forma di collaborazione che deve inserirsi il discorso riguardante l'introduzione di obblighi formali (strutturati e coerenti, se pur nella loro voluta semplicità) sia di tipo documentale, e quindi attinenti alla formalizzazione di singole operazioni economiche al fine di consentirne la rilevazione, sia da un punto di vista contabile (sistemi di rilevazioni periodiche dei fatti di gestione dell'impresa).

Considerando i rapporti tra *compliance* e accertamento tributario, occorre meditare sul fatto che la dimensione dell'impresa condiziona



inevitabilmente il livello degli obblighi formali in capo ai contribuenti (in particolar modo per coloro che non rientrano tra quelli assoggettati alla disciplina degli studi di settore).

Come si è avuto modo di approfondire nelle pagine precedenti, la dimensione economica dell'impresa è definita in base al livello di fatturato della stessa, il quale a sua volta prende le mosse dal risultato che si evince dalle scritture contabili. In particolare nel paragrafo 1.3. dedicato alle criticità scaturite dal disegno riformatore degli anni '70, si è rilevato come il costo derivante da questa autodisciplina in capo alle imprese abbia fatto sentire il suo maggiore impatto (in termini di costi operativi) al ridursi delle dimensioni dei contribuenti coinvolti.

Partendo da questa considerazione preliminare è facile fare un ulteriore passo in avanti concettuale, rilevando la necessità di considerare nuovi elementi economici dell'impresa volti a creare una distinzione oggettiva e non travisabile di piccola organizzazione. È pacificamente accettato in Dottrina che il solo fatturato non può essere preso come unico punto di osservazione delle realtà imprenditoriali, rendendosi altresì necessaria l'inclusione di tutta una serie di altre grandezze al fine di determinare la dimensione d'impresa, come ad esempio la compagine proprietaria, oppure la prevalenza della componente capitalistica su quella lavorativa personale.

A questo proposito potrebbe essere interessante richiamare l'attenzione del Lettore su un'imposta progressiva (l'Imposta sull'incremento di valore degli immobili, o più brevemente INVIM), abrogata con il D. Lgs. 333 del 1992 (il quale ha introdotto a sua volta l'ICI), che applicava i suoi scaglioni crescenti di aliquota non sull'incremento della misura di una determinata grandezza economica (nel caso di specie, il valore stock degli immobili), bensì sul tasso medio di incremento, e cioè la velocità dell'incremento nel tempo di tale valore. In questo senso, a parere di chi scrive, è da ricercarsi

una serie di “nuovi” indicatori volti alla determinazione della grandezza d’impresa.

Adottare nuovi criteri di differenziazione delle imprese consentirebbe di iniziare quel percorso di progressiva stabilizzazione nel nostro sistema impositivo, bilanciando l’efficienza del sistema con la necessità di riduzione dei costi derivanti dalla *compliance*, semplificando gli obblighi sia formali, sia documentali che contabili, a fronte di una maggiore incisività del controllo di merito, anche tramite l’applicazione di studi di settore o ispezioni regolari nel tempo, tali da rendere evidente e percepibile la presenza dell’autorità amministrativa.

*1.4.8. Difficoltà operative: investimento di forza lavoro e rischiosità legata alle presunzioni del funzionario dell’Agenzia negli accertamenti sintetici*

Richiamando quanto è stato detto a proposito del divieto di “*praesumptum de praesumpto*” sancito dall’art. 2727 del Codice Civile, si definisce la presunzione come il procedimento logico mediante il quale si desume l'esistenza di un fatto ignoto sulla base dell'esistenza di un fatto che, invece, è conosciuto. Continuando, è possibile identificare due tipi di presunzioni: le presunzioni legali, stabilite direttamente dalla legge, e le presunzioni semplici, che invece sono rimesse all'apprezzamento del giudice, il quale, però - a norma dell'art. 2729, primo comma, c.c. - può ammetterle soltanto nel caso in cui si rivelino «gravi, precise e concordanti».

Si è già avuto modo di dire che le presunzioni legali sono previste nell’ordinamento con lo scopo di agevolare l’Amministrazione finanziaria sotto il profilo probatorio, ponendo a carico del contribuente l’onere di fornire la prova contraria a quanto affermato dalle presunzioni, tutto ciò

con le modalità ed i limiti eventualmente previsti dalla normativa tributaria. Nel caso in cui il contribuente si riveli non in grado di assolvere all'onere probatorio, opereranno sul piano sostanziale tutti gli effetti collegati all'esistenza del fatto presunto *ex lege* ai fini dell'accertamento<sup>45</sup>.

Detto ciò, il ricorso a tali presunzioni rappresenta, per i funzionari dell'Amministrazione finanziaria, un'arma a doppio taglio nello svolgere correttamente il proprio operato.

L'accertamento sintetico - come si è avuto modo di esporre - ha natura presuntiva, a corollario di ciò, l'accertamento dei reati tributari è spesso basato sull'utilizzazione di elementi presuntivi. È proprio sul terreno - spesse volte scosceso - delle presunzioni che l'Amministrazione può palesare delle serie difficoltà nello svolgere la propria funzione.

Ci si pone il problema di identificare quelle "zone grigie" insite nell'operato degli Uffici accertatori, legate al numero e ai profili di responsabilità dei funzionari addetti alle indagini sui contribuenti; zone d'ombra che potrebbero indurre ad una generalizzata inerzia, o peggio ad un immobilismo dell'Amministrazione, a tutti i suoi livelli.

Come afferma A. GIOVANNINI <sup>46</sup> , l'azione portata avanti dall'Amministrazione dovrebbe fisiologicamente consistere nel *"rideterminare l'obbligazione mediante criteri valutativi, anch'essi disposti per legge, di situazioni di fatto e di diritto connotate da incertezza e che, per questo motivo, fanno dell'alea processuale il movente anche di una valutazione ulteriore, incentrata su elementi non costitutivi del diritto controverso, come quello dell'economicità dell'agire pubblico"*. Ciononostante, anche a causa

---

<sup>45</sup> TRAVERSI A., *Qual è la valenza ai fini penali dell'accertamento sintetico?*, in *Corriere Tributario*, 5/2013, 362.

<sup>46</sup> GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2013, 51.

dell'assetto presuntivo che permea larga parte della disciplina dell'accertamento sintetico, ciò risulta sempre più distante dalla realtà applicativa degli Uffici.

I funzionari appartenenti agli Uffici finanziari, nell'esercizio delle loro funzioni, rivestono la qualifica di pubblici ufficiali. In quanto tali essi godono di una serie di diritti, ma sono anche soggetti ad una serie di obblighi che ne condizionano inevitabilmente l'operato.

Ad esempio, nel caso in cui i funzionari accertino, anche utilizzando metodi di determinazione sintetica o induttiva del reddito, un'evasione d'imposta superiore (per singolo tributo) ad euro 50.000 ed al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad euro 2.000.000, potendosi configurare la fattispecie delittuosa di «dichiarazione infedele» di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, devono adempiere all'obbligo di farne denuncia, senza ritardo, agli organi giudiziari, a norma dell'art. 331 C.P.P.<sup>47</sup>. Stesso discorso si faccia con riferimento alla fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale, con conseguente evasione d'imposta superiore, per singola imposta, ad euro 30.000<sup>48</sup>.

Tutti questi obblighi di natura informativa, a proposito dei reati ravvisabili in capo ai contribuenti, fanno sì che l'operato dei funzionari si sviluppi su un terreno che assomiglia più ad un campo minato che ad una fisiologica attività accertativa.

---

<sup>47</sup> Art. 331 del Codice di Procedura Penale, comma 1:

*“Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali [c.p. 357] e gli incaricati di un pubblico servizio [c.p. 358] che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito [c.p. 361, 362]”*

<sup>48</sup> Cfr. TRAVERSI A., *Qual è la valenza ai fini penali dell'accertamento sintetico?*, in *Corriere Tributario*, 5/2013, 362.

Volendo essere più chiari, è pacificamente accettato in giurisprudenza che anche qualora il funzionario non abbia prove certe in ordine alla configurabilità di tutti gli elementi costitutivi del fatto-reato, egli debba – anche sulla sola scorta di un *fumus* di reato – adempiere all’obbligo di denuncia all’Autorità giudiziaria. Non rispettare questo orientamento porrebbe il funzionario nella spiacevole condizione di essere accusato di «omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale», penalmente sanzionata dall'art. 361 C.P.<sup>49</sup>.

Insomma, se è vero che i funzionari, per timore di non incorrere nella fattispecie di responsabilità penale *ex art. 361 c.p.* avvantaggiano l'Amministrazione di cui fanno parte, consentendole di usufruire del disposto dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui dispone che, «*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*», i termini per l'accertamento sono «*raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione*», è altrettanto vero che ci sono altri profili di responsabilità che ne inibiscono la “volontà d’azione”.

In questa seconda parte del discorso relativo ai profili di responsabilità dei funzionari dell’Agenzia, è necessario fare un passo indietro e trattare la questione della forza lavoro messa in campo dall’Amministrazione finanziaria. Una delle ragioni per cui si sono andate a sviluppare sempre

---

<sup>49</sup> Art. 361 del Codice Penale, ai commi 1 e 2:

“Il pubblico ufficiale [c.p. 357], il quale omette o ritarda di denunciare all'autorità giudiziaria, o ad un'altra autorità che a quella abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni [c.p. 2, 3], è punito con la multa da euro 30 a euro 516 [c.p. 31; c.p.p. 347]. La pena è della reclusione fino ad un anno, se il colpevole è un ufficiale o un agente di polizia giudiziaria [c.p. 360; c.p.p. 57], che ha avuto comunque notizia di un reato del quale doveva fare rapporto [c.p.p. 331].”

più le forme di accertamento dei redditi su base sintetica e presuntiva è da far risalire proprio alle limitate possibilità, da parte degli Uffici, di poter usufruire di un vasto numero di funzionari nelle proprie attività accertative.

La scarsità delle risorse, con riguardo all'attività accertativa degli Uffici, è uno di quei temi che tiene banco tra gli studiosi "dalla notte dei tempi", quando si parla di riforma tributaria. Prima della stagione riformatrice partita dagli anni '50 - di cui si è parlato nella prima parte di questo capitolo - il sistema tributario italiano si caratterizzava per il fatto di interessarsi di un numero di contribuenti molto limitato rispetto alla potenziale popolazione attiva e lavoratrice del Paese.

Con l'affermarsi di un sistema impositivo di massa, caratterizzato dalla progressività nel prelievo, e disciplinato dall'obbligo di presentare una dichiarazione dei redditi annuale, l'Amministrazione ha visto aumentare la platea di soggetti da controllare di quasi cinque volte (dai 5 milioni prima della delega del 1971 ai più di 20 milioni di un decennio dopo).

A fronte di un innalzamento così massiccio dei soggetti da sottoporre a controllo, non è stato possibile per le casse dello Stato, procedere ad un aumento speculare della forza lavoro a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

È sulla scia di quanto detto che le forme di accertamento più marcatamente presuntive e sintetiche hanno trovato un'affermazione sempre maggiore a livello di normativo.

Il rovescio della medaglia di quanto appena detto si trova nel fatto che, muovendosi sul piano delle presunzioni, l'attività degli Uffici accertatori, e più segnatamente dei suoi funzionari, rischia di violare il principio del *neminem laedere* sancito dall'art. 2043 del Codice Civile<sup>50</sup>. È pacificamente

---

<sup>50</sup> Articolo rubricato col titolo di "*Risarcimento per fatto illecito*":

riconosciuto il diritto al risarcimento del danno patrimoniale a favore del contribuente e in danno dell' Agenzia delle Entrate che nonostante le diffide, non abbia provveduto, in persona dei propri funzionari, a verificare quanto lamentato: vale a dire il non essere tenuti al pagamento delle intere somme richieste con gli avvisi di accertamento notificati.

Essendo la Pubblica Amministrazione responsabile per i danni subiti dai contribuenti che siano causalmente riconducibili alla violazione dei doveri di diligenza e correttezza nell'espletamento dei compiti di ufficio, essendo venuta meno alle proprie regole di imparzialità, correttezza e buona fede, vien da se' supporre come sia necessario una nuova modifica delle pratiche accertative in capo a talune categorie di contribuenti.

È innegabile che sui funzionari dell'Amministrazione finanziaria incombono una serie di rischi ed oneri legati al proprio *modus operandi*, con specifico riferimento a quei contribuenti per i quali sono stati immaginati, e attuati, i metodi accertativi che si servono di indicatori di ricchezza extracontabili. In questo senso, a parere di chi scrive, l'introduzione del nuovo tributo previsto dalla legge delega n. 23 del 2014, la cosiddetta Imposta sul Reddito Imprenditoriale, non sta andando nella direzione auspicata di semplificazione e certezza nella determinazione degli imponibili, anzi.

L'obiettivo del prossimo capitolo sarà proprio quello di fare luce sulle caratteristiche del nuovo tributo in esame, gli aspetti maggiormente controversi e le maggiori criticità sul piano operativo.

---

*“Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.”*

## 2. CAPITOLO 2 - L'IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE NELLA LEGGE DELEGA

### 2.1. Premessa

L'articolo 11 della legge delega dell' 11 marzo 2014, n. 23, reca la rubrica *"Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata; previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni"*.

In questa sede il Governo è delegato ad introdurre, attraverso uno o più decreti legislativi, norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi secondo i principi e i criteri direttivi di cui alle lettere a), b) e c) di tale art. 11.

La lettera a) del citato articolo, che costituisce il tema del presente lavoro, vincola il legislatore delegato ad introdurre una nuova imposta sul reddito imprenditoriale, che nel proseguo di questo scritto sarà denominata IRI, la quale è destinata a colpire i redditi di impresa prodotti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, sia a livello individuale che in forma associata<sup>51</sup>.

Obiettivo sostanziale di tale riforma è, dunque, la ridefinizione dell'imposizione sui redditi secondo un principio volto alla separazione della tassazione dell'impresa da quella dell'imprenditore individuale o del socio partecipante, introducendo una nuova imposta per le imprese a prescindere dalla struttura giuridica che gli operatori abbiano deciso di adottare.

---

<sup>51</sup> Tale principio è espresso nella lettera a) dell'art. 11: *"assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci"*.



È qui che risiede una delle prime importanti novità che il governo attuale è stato delegato ad introdurre: formalizzare, in legge, quell'impostazione teorica - volta alla sostanziale *neutralità* del sistema tributario - secondo cui non conta che la ricchezza sia generata mediante l'utilizzo dello strumento societario oppure mediante l'esercizio di un'impresa individuale. A corollario di quanto detto finora consegue che il presupposto del tributo potrà dirsi realizzato ogniqualvolta un reddito scaturirà da una fattispecie definibile come "di impresa", e sulla ricchezza così individuata si andrà ad applicare il medesimo trattamento fiscale al quale sono soggetti i redditi d'impresa posseduti dai soggetti passivi dell'IRES.

L'identità di trattamento che vuole esprimere la legge delega è da intendersi sia con riferimento alla determinazione della base imponibile che in relazione all'aliquota che si andrà ad applicare sulla stessa. A tal proposito, la locuzione utilizzata dal legislatore "*aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES*" non lascia adito a dubbi interpretativi. Può essere interessante precisare che la lettera a) del qui presente articolo non va a fissare in via diretta l'aliquota che dovrà avere l'IRI, ma la definisce per rinvio a quella dell'IRES (che in atto è del 27,5%), prevedendo che questa possa subire modifiche nel tempo ogniqualvolta dovesse essere modificata anche l'aliquota dell'IRES.

L'idea di introdurre un tributo con i caratteri strutturali appena delineati ha cominciato a tenere banco da ben prima che l'attuale Governo giurasse nelle mani del Presidente della Repubblica nel febbraio del 2014. Come si evince dall'Atto Parlamentare n. 5291, presentato in data 15 giugno 2012 dall'allora Ministro dell'Economia e delle Finanze *ad interim* Sen. Monti, già all'epoca ci si era posti l'obiettivo di equiparare il sistema impositivo italiano delle imprese agli *standard* di altri Paesi europei. In tale Atto si

afferma come, in alcuni Paesi, tutte le aziende, comprese le imprese individuali e le società di persone, dovessero essere tassate come le grandi imprese, attraverso un'apposita imposta sulle società. All'interno di tale tributo, il reddito che l'individuo ritrae dall'azienda come remunerazione del proprio contributo lavorativo è considerato come un costo per l'azienda, ed è quindi deducibile dall'imposta sulle società, e, al contempo, è tassato come reddito personale dell'imprenditore o socio, assoggettandolo all'imposta sulle persone fisiche, con le aliquote a scaglioni progressivi proprie di questa imposta. Questa era l'impronta teorica adottata dal primo disegno di legge delega del giugno 2012.

Nel corso del presente capitolo andranno ad essere illustrate quelle che, stando al tenore letterale della legge delega in esame, saranno le maggiori criticità legate all'eventuale introduzione del nuovo tributo.

È doveroso premettere che il contenuto e le supposizioni del qui presente elaborato assumono una valenza "*de iure condendo*".

## **2.2. Profili di criticità collegati all'introduzione del nuovo tributo: valutazioni *de iure condendo***

### **2.2.1. Problemi di cumulo con riferimento alla soggettività passiva**

Si può definire come presupposto d'imposta il fatto economico che assume rilevanza ai fini della tassazione di una determinata ricchezza. Si può altresì affermare che il soggetto passivo di un tributo è, di volta in volta, il punto di riferimento del fatto economico in questione. Così com'è previsto per ogni tipo di tributo, e nell'IRI non si fa alcuna eccezione, tutte

le ricchezze, per essere tassate, devono essere agganciate necessariamente ad un soggetto.

Il soggetto, dunque, è il punto di riferimento di quel presupposto: esso individua uno dei due capi dell'obbligazione tributaria.

In punto, nel caso di reddito d'impresa, il presupposto sul quale va ad innestarsi il tributo è il possesso di quest'ultimo<sup>52</sup>, ne consegue che il soggetto passivo sarà il suo possessore.

Basando il ragionamento sull'attuale assetto impositivo italiano, si può ben dire che il titolare del reddito d'impresa è un "imprenditore commerciale", il quale è tenuto ad adempiere ad una serie di obblighi di natura informativa e documentale, quali la tenuta di una contabilità improntata alla veridicità e correttezza dei dati esposti, la redazione del bilancio d'esercizio e la presentazione di una dichiarazione annuale, anche se in presenza di perdite<sup>53</sup>.

Uno dei primi aspetti che crea perplessità con riferimento all'IRI è collegato proprio alle posizioni passive che essa va a creare. Se l'intento del legislatore era quello di assoggettare tutti i redditi derivanti dall'attività d'impresa ad un unico tributo, caratterizzato dalle stesse tecniche di determinazione dell'imponibile e dalla stessa aliquota proporzionale, proprio non si comprende il motivo per cui ha deciso di istituire una nuova categoria di soggetti passivi, aggiungendola a quelle già esistenti. Volendo essere più chiari, sulla base delle disposizioni attualmente vigenti, sarebbe già possibile imputare la futura base

---

<sup>52</sup> Possesso che non deve essere inteso nella sua accezione civilistica, quale mera espressione di un potere di disposizione sul bene, bensì come riferimento alla fonte produttiva del reddito medesimo. In tal senso è pacifico ritenere che sia nell'ambito dell'IRES sia dell'IRPEF, gli imprenditori commerciali, o attraverso la struttura giuridica assunta o tramite l'attività concretamente esercitata, sono "fisiologicamente" produttori (e quindi possessori) di reddito d'impresa.

<sup>53</sup> Cfr. BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino, 2014, 1.

imponibile IRI a quelle categorie di soggetti passivi che già sono riconosciute come produttrici di redditi d'impresa.

Il riferimento, come certamente si sarà capito, è ai soggetti passivi IRES (*ex art. 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*) e ai soggetti passivi IRPEF (così come delineati all'art. 6, comma 3 dello stesso TUIR). Ebbene, relativamente a questa seconda categoria, sarebbe già possibile prevedere delle forme di tassazione "separata" volte ad immettere il reddito d'impresa su un binario di tassazione distinto da quello delle altre categorie di reddito eventualmente possedute dai soggetti passivi in questione. Stando a quanto si evince dal testo della legge delega, invece, si è preferito creare una disciplina *ex novo*, andando incontro ad evidenti problemi in termini di cumulo di tassazione di cui si andranno a spiegare tosto le ragioni.

Per capire le motivazioni di questa critica occorre focalizzare l'attenzione sul presupposto del tributo, vale a dire la ricchezza prodotta.

Con l'introduzione dell'IRI, si andrà a eliminare l'attuale sistema, previsto dall'art. 5 del TUIR, il quale prevede per i redditi prodotti in forma associata dalle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, una tassazione *cd. per trasparenza*. Degli effetti di questa futura abrogazione si dirà più diffusamente nei prossimi paragrafi, per ora basti dire che tali soggetti, in via implicita, acquisteranno quell'autonomia fiscale che tutt'oggi non gli compete, diventando dei soggetti passivi tenuti non solo alla determinazione dell'imposta dovuta, ma anche al suo effettivo versamento alle casse dell'Erario.

Nel caso delle società di persone la duplice tassazione andrebbe ad innestarsi proprio sulla ricchezza prodotta in forma d'impresa, perché è pur vero che per la parte che l'imprenditore o il socio preleverà per il proprio guadagno personale si andrà ad operare una deduzione dalla base imponibile IRI dell'esercizio (anche relativamente a questo punto si

illustreranno le criticità) facendo confluire tali prelevamenti nell'imponibile IRPEF relativa al soggetto in questione. Ma è altrettanto vero che questa stessa ricchezza mantiene un collegamento con l'IRI eventualmente già assolta negli esercizi precedenti. Quello che si vuole dire è che l'imprenditore potrebbe vedersi tassare la medesima ricchezza prima in capo alla società (versando il 27,5% di quanto non distribuito nell'annualità X) e successivamente in sede di distribuzione (ad esempio nell'anno X+1) facendo rientrare parte di quella stessa ricchezza nella base imponibile della propria IRPEF.

In questi termini si vuole affermare come l'introduzione di una nuova categoria di <*soggetti passivi IRI*> non avrebbe nessun'altro effetto se non quello di complicare il - già di per sé difficoltoso - processo di imputazione della ricchezza prodotta in forma d'impresa, producendo altresì un cumulo di tassazione in capo a colui che, nella sostanza, rimane il medesimo soggetto passivo.

### **2.2.2. Alternative all'istituzione di nuovi soggetti passivi: previsione di un sistema di tassazione separata in luogo dell'introduzione di un nuovo tributo**

Al fine di evitare gli effetti distorsivi che provocherebbe la sopracitata introduzione dei nuovi soggetti passivi IRI, ci si chiede se non sia possibile immaginare tecniche di imputazione del reddito d'impresa più rispondenti alla realtà economica dei soggetti, in linea con una corretta attuazione del principio della capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*

La risposta che si intende fornire in questa sede è la seguente: è pensabile raggiungere il duplice obiettivo dell'eliminazione del cumulo di soggettività passive e quello della puntuale individuazione di una base imponibile, per il reddito d'impresa, "distaccata" da quella delle altre categorie reddituali; ciò è possibile prevedendo un metodo di tassazione

separata, o a titolo sostitutivo, destinata ad operare nel momento di produzione del reddito.

Nel nostro ordinamento sono già previste fattispecie in cui è possibile tassare una determinata ricchezza (come ad esempio i redditi a formazione pluriennale) in misura e modi differenti rispetto ad altri redditi. L'istituto della tassazione separata, così come delineato dall'art. 17 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito, fa sì che tali redditi, pur formandosi nel corso di uno o più periodi d'imposta precedenti, ed assumendo rilevanza fiscale nel momento in cui sono percepiti, non vadano a provocare un carico fiscale insostenibile in capo al contribuente persona fisica che li percepisce.

Al fine di evitare che i redditi di formazione pluriennale siano assoggettati alle aliquote progressive applicabili nell'anno in cui sono percepiti, si è individuato un criterio in base al quale questi ultimi si considerano, ai fini della tassazione, separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo d'imposta. Ad esempio, per quanto riguarda il trattamento di fine rapporto (d'ora in avanti TFR), ai redditi maturati annualmente è applicata un'aliquota media di tassazione calcolata in base a particolari regole previste nell'art. 19 del TUIR (in via generale è determinata in relazione ai cinque anni precedenti in cui è maturato il diritto alla percezione).

Si è deciso di richiamare la disciplina del TFR, e più in generale della tassazione separata, per sensibilizzare il lettore sull'opportunità di prevedere un sistema di tassazione separata anche nella disciplina dell'IRI, la quale (è bene ricordarlo) attende ancora di essere definita tramite appositi decreti attuativi.

È ragionevole ipotizzare che se il legislatore avesse voluto immaginare un sistema di tassazione separata, obbligando i soggetti passivi possessori di reddito d'impresa ad applicare su tali ricchezze un'aliquota separata

dall'IRPEF, proporzionale e allineata a quella IRES, si sarebbe potuto raggiungere ugualmente l'obiettivo descritto e auspicato dalla legge delega. Alternativamente, lo stesso legislatore delegante avrebbe potuto considerare l'opportunità di introdurre un'imposta di tipo sostitutivo, prevedendo per talune categorie di soggetti passivi specifici criteri per determinare l'imposta dovuta. Inoltre, proseguendo questo ragionamento "nel campo delle ipotesi", è lecito immaginare che il sopracitato sistema basato su un'imposta sostitutiva non metterebbe in discussione l'istituto della trasparenza fiscale ex art. 5 del TUIR, perché lo stesso legislatore potrebbe disporre che sui redditi imputati per trasparenza si applicherebbe un regime di imposta sostitutiva, senza intaccare il sopracitato istituto alle sue fondamenta.

Si vuole concludere questo paragrafo inducendo il lettore a porsi la seguente domanda: perché il legislatore delegante, nel disegnare (quella che, in fin dei conti, rimane) un'imposta sul reddito, ha deciso di introdurre nuovi soggetti passivi, prevedendo altresì l'implicita abrogazione della trasparenza fiscale, invece che mantenersi sul solco delle già esistenti imposte sul reddito, IRPEF ed IRES? In aggiunta a ciò, ci si chiede perché nella disciplina IRI non è stata immaginata una forma di *exemption* delle somme prelevate alla stregua di quanto è già previsto per gli utili distribuiti dalle società di capitali ai propri soci?

Trattandosi di un'imposta che andrebbe ad applicarsi sul medesimo presupposto delle sopracitate IRPEF ed IRES, il reddito prodotto in forma d'impresa, è difficile giustificare – quantomeno dal punto di vista fin qui descritto – la scelta operata dal legislatore della riforma.

A ciò si aggiunga che scegliendo di far rientrare i redditi d'impresa sotto l'influenza di un nuovo tributo, separato dagli altri e dotato di una propria disciplina, si andrebbe a consolidare la pericolosa tendenza di far retrocedere l'IRPEF, quella che secondo lo spirito della riforma del '71

avrebbe dovuto traghettare il nostro ordinamento tributario verso la sostanziale progressività del sistema, passando da un'imposizione *reale* ad una di tipo *personale*, ad una mera imposta sui redditi da lavoro dipendente, oltre che sui redditi "diversi" e su altri, sempre meno significativi, rientranti nelle altre categorie.

### **2.2.3. Dai problemi di cumulo ai profili di doppia imposizione: problematiche relative all'individuazione della base imponibile e dell'effettiva capacità contributiva**

*2.2.3.1. Deficitaria definizione della la natura delle "somme prelevate dall'imprenditore e dai soci". Profili di incostituzionalità ex art. 76 Cost.*

Si vuole proporre al lettore una breve digressione su un altro aspetto della legge delega che lascia spazio a differenti - e alle volte contrastanti - interpretazioni.

Nella lettera dell'art. 11, comma 1, lett. a) della legge, si prevede che la base imponibile dell'IRI andrà ad essere dedotta, in ogni esercizio, di un ammontare pari a quello delle "*somme prelevate dall'imprenditore e dai soci*"; contestualmente, si prevede che le predette somme andranno a formare il reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF degli stessi soggetti percipienti.

Dal punto di vista del significato letterale, c'è da precisare che affinché possa configurarsi un *prelievo*, è implicito che debbano sussistere delle disponibilità finanziarie formatesi attraverso l'impresa. Inoltre, il fatto che il legislatore abbia voluto utilizzare la terminologia "*somme*" esclude automaticamente che il prelievo operato dall'imprenditore individuale o



dai soci del soggetto passivo IRI possa avvenire in natura anziché in denaro<sup>54</sup>.

Fatte queste considerazioni introduttive, ci si vuole soffermare sulla natura che andrebbero ad assumere le somme in questione. È qui che la legge delega presenta uno dei primi grandi *vulnera* nell'esatta indicazione del principio e del criterio direttivo auspicato. È possibile immaginare, infatti, che all'interno di queste "somme prelevate" possano trovarsi sia ricchezze costituenti il reddito derivante dall'attività d'impresa (non violando in tal caso il principio del *ne bis in idem* e riuscendo a tassare separatamente ed efficacemente il reddito d'impresa dagli altri redditi) sia altre ricchezze che - al contrario - trovano il loro fondamento nelle voci del capitale (finanziamenti ricevuti, immissioni di liquidità nel circuito imprenditoriale etc.). In questa seconda eventualità ci si troverebbe di fronte ad una sottrazione algebrica di due grandezze tra loro palesemente disomogenee e non rapportabili su uno stesso piano. Nel caso in cui la somma prelevata sia espressione di una movimentazione di natura meramente finanziaria (ad esempio un conferimento in una S.n.c. residente), essa non esprimerebbe alcun incremento di ricchezza scaturente dall'attività d'impresa esercitata dal soggetto passivo, eppure sarebbe trattata fiscalmente alla stregua di un qualsiasi utile d'esercizio.

L'approfondimento di questa specifica problematica, relativa alla natura delle somme prelevate, solleva ulteriori questioni circa la reale fattibilità della disciplina IRI: si pensi al caso in cui in un determinato periodo d'imposta l'imprenditore individuale, o il socio, prelevi una somma relativa al reddito prodotto in uno (o più) periodi precedenti: in questo

---

<sup>54</sup> Cfr. SAMMARTINO S., *Revisione dell'imposizione sui redditi d'impresa e di lavoro*, presente in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di SALVINI L. e MELIS G., LUISS - Dipartimento di Giurisprudenza, Collana di studi, n. 35, 2012, 428.

caso si porrebbe un'evidente questione circa la doppia imposizione di una medesima ricchezza, dapprima attraverso l'IRI (prelevando il 27,5% di quest'ultima nel momento in cui entra nel circuito d'impresa) e successivamente nell'ambito della progressività IRPEF del singolo percipiente<sup>55</sup>. Su questo punto, e sugli eventuali correttivi, si ritornerà più avanti.

Quanto alla natura delle somme prelevate, dalla legge delega emerge come quest'ultime non siano trattate come dei costi relativi all'impresa: in questo senso è ancora più evidente la differenza della disciplina IRI rispetto a quella di altri tributi quali l'Iva o l'imposta di Registro. Con riferimento a questi tributi, le somme che l'impresa deve versare all'Erario sono computate nella determinazione dell'imponibile come voci negative di reddito che, in quanto strumentali al normale svolgimento dell'attività imprenditoriale, vengono equiparate ai costi sostenuti per i fattori produttivi. È nei termini appena descritti che deve intendersi la deduzione operata dall'impresa con riferimento ai tributi sopracitati. Nell'IRI invece la deduzione opera su delle somme che non vengono equiparate a dei costi per fattori produttivi, in quanto non sussiste alcuna strumentalità tra le somme prelevate e il reddito d'impresa, anzi, sono esse stesse parte di quella ricchezza imponibile.

Per ora basti dire che, considerando che nelle intenzioni del legislatore non si sia voluto certamente procedere con una doppia imposizione dello stesso reddito, e che quindi le "somme prelevate" in questione non possono che essere una parte del reddito prodotto dall'impresa nel singolo esercizio, la legge delega appare incerta e imprecisa nell'identificare il

---

<sup>55</sup> Con riferimento all'eventuale distribuzione di utili relativi ad esercizi precedenti c'è da chiedersi quale sarà il trattamento fiscale delle relative perdite che potrebbero generarsi. Riguardo alle perdite fiscali, alla non esplicita previsione delle stesse e alle problematiche associate, se ne parlerà nel prossimo paragrafo.

principio ed il criterio direttivo che vuole portare avanti, violando in tal modo – parere di chi scrive – l’art. 76 della Costituzione<sup>56</sup>.

*2.2.3.2. Un meccanismo che non riconosce perdite fiscali: non soddisfazione dell’individuazione della corretta capacità contributiva, profili di incostituzionalità ex art. 53 della Costituzione*

Dal testo della legge delega del marzo 2014 emerge un ulteriore aspetto in grado di minare la tenuta del sistema disegnato per l’IRI e riguarda, specificatamente, la non previsione delle eventuali perdite fiscali relative a tale tributo.

Quando nell’art. 11 si prevede che le sopracitate somme prelevate dall’imprenditore e dai soci si deducono in sede di formazione della base imponibile, automaticamente si sta affermando che è proprio nel limite dello stesso imponibile che deve coordinarsi la tassazione del reddito d’impresa con la tassazione del soggetto percipiente.

I problemi che derivano da tale schema logico sono evidenti se si confronta con spirito critico il testo della legge delega con quanto disposto dall’art. 53 della Carta fondamentale<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> Art. 76: “L’esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti”.

<sup>57</sup> Un esempio numerico può essere d’aiuto nell’illustrare efficacemente quanto si sta argomentando.

Si consideri una società di persone “Alfa” che nell’anno X produce un reddito pari a 100. Per semplicità si ipotizzi che Alfa abbia un solo socio persona fisica, Tizio, che nel corso dello stesso esercizio preleva dalla società una somma pari a 100. In tal caso la ricchezza pari a 100 andrebbe ad essere interamente tassata in capo a Tizio, entrando all’interno degli scaglioni IRPEF di quest’ultimo; parallelamente Alfa si troverà a non dover versare all’Erario, a titolo di IRI, alcunché.

Diversamente, nel caso in cui Alfa abbia prodotto un reddito pari a 100 e Tizio abbia deciso di prelevare 110 dalla società, in capo a quest’ultima non si

Come noto, attraverso l'art. 53 della Costituzione si applica il limite all'esercizio della potestà impositiva da parte dello Stato nei confronti del contribuente<sup>58</sup>, e tale limite trova la sua realizzazione pratica nella necessaria corrispondenza che deve sussistere tra la pretesa impositiva dello Stato e la manifestazione di forza economica del soggetto passivo del rapporto tributario. Inoltre, è a carico del legislatore l'onere inderogabile di scegliere i fatti (e quindi i presupposti) ai quali collegare la nascita dell'obbligazione tributaria, che non può eccedere i limiti espressi dalle risorse economiche del soggetto passivo<sup>59</sup>.

Il principio di capacità contributiva non si esplica solamente in un criterio di giustizia distributiva (delle spese pubbliche tra tutti gli appartenenti alla comunità-Stato) ma realizza altresì un fine di giustizia sociale<sup>60</sup>, questo è tanto vero tanto più si tratta di un'imposta personale come l'IRPEF.

---

produrrebbe alcuna perdita fiscale spendibile "in avanti", dato che il suo reddito non potrebbe certamente andare "sotto zero" per effetto di tali prelevamenti.

<sup>58</sup> Su tutti, cfr. GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.

<sup>59</sup> Il presupposto scelto dal legislatore deve necessariamente essere tale da dimostrare l'idoneità astratta del soggetto passivo a sopportare il carico del tributo. In questa "libertà di scelta" del legislatore, circa la determinazione di congruità tra presupposto e forza economica effettiva, è ormai assodata in dottrina un'interpretazione volta a limitare tale discrezionalità, superando quell'approccio secondo il quale "qualsiasi situazione di fatto può, in via di principio, essere suscettibile d'imposizione". Come si espresse GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 159.

<sup>60</sup> STIZZA P., *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011, p. 22. Tra gli altri contributi in dottrina si cita FERRANTI G., *Disciplina delle perdite*, IPSOA, Temi di reddito d'impresa, 2010; DE VITO G., *Le imposte differite. Metodologie di valutazione. Tecniche di contabilizzazione. Utili distribuiti e perdite subite. Bilancio consolidato. Nuovi sistemi impositivi*, Milano, 2000.

I redditi d'impresa, assieme ai redditi da lavoro autonomo e ai redditi diversi sono le uniche categorie reddituali *ex art. 6* del TUIR per le quali il legislatore ha previsto l'emersione di perdite. L'istituto del riporto delle perdite è stato introdotto nel 1956, con la legge n. 1 del 5 gennaio di quello stesso anno. Le ragioni dell'introduzione erano da ricercarsi nella necessità di riconoscere la tassazione di un reddito cosiddetto "effettivo" in luogo di un reddito medio ordinario<sup>61</sup> come base di commisurazione dell'imposta.

Con l'introduzione della disciplina IRI, il modello di riporto in avanti delle perdite, così come è attualmente vigente, troverebbe seri problemi nella sua attuabilità. Prevedere che le somme prelevate vadano a dedurre la base imponibile del tributo implica che nel momento in cui il prelevamento uguaglierà l'utile prodotto (e, dunque, la base imponibile IRI) non si potrà andare oltre. Il tributo dovuto risulterà pari a zero, in quanto lo stesso imponibile non potrebbe assumere valori inferiori allo zero.

L'effetto distorto che farebbe sollevare un giudizio di incostituzionalità di un eventuale decreto attuativo sarebbe da ricercarsi nel caso in cui una

---

<sup>61</sup> Prima della L. n. 1/1956 erano vigenti le disposizioni del Testo Unico del 1877, nel quale non si poneva il problema del riporto delle perdite, in ragione del fatto che si era un presenza di un tributo il quale andava a colpire il singolo cespite produttivo di reddito, senza riguardo alle condizioni personali del titolare ma anche alle altre eventuali attività produttive di reddito in capo allo stesso soggetto. A ciò si aggiunga che fino al 1936 veniva tassato il reddito medio: in base alla legge del 2 maggio 1907, n. 222, assumeva rilevanza il reddito medio biennale che rimaneva fisso per un quadriennio dall'anno per il quale veniva effettuato l'accertamento. Dal 1936, con la legge n. 1639, la stabilità quadriennale è stata ridotta alla media biennale. Successivamente, con la legge del 17 luglio 1942 fu sospesa anche la revisione biennale, anche se, contestualmente, non si decise per l'abbandono del concetto di ordinarietà del reddito. Da questa ricostruzione storica si evince come in siffatto sistema non si poteva porre il problema del riporto delle perdite. Se ne parla in TESAURO F., *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'ILOR*, in Boll. Trib., 1988, 6-7.

società, pur presentando un utile d'esercizio, ma inferiore ai prelevamenti effettuati dall'imprenditore e/o dai soci, nei successivi esercizi in cui i redditi sarebbero superiori ai prelevamenti, non avrebbe l'opportunità di spendere le perdite pregresse, in quanto tali perdite non sussisterebbero<sup>62</sup>. Questa previsione è certamente non rispondente alle finalità di semplificazione del sistema impositivo in capo ai piccoli imprenditori<sup>63</sup>, ma soprattutto ha l'effetto di tradire ciò che i Costituenti volevano intendere con la "*capacità di contribuire alle spese dello Stato*".

Il reddito effettivo, in quest'ipotesi, è e rimane una ricchezza ben diversa da quella che emerge dalle dichiarazioni fiscali della società, provocando la sollevazione di una doverosa questione di legittimità costituzionale della disciplina IRI.

A ben vedere, tale distorsione nella rappresentazione dell'effettiva capacità contributiva dei soggetti potrebbe trovare una soluzione non facendo operare le deduzioni sulla base imponibile, ma innestandole su un livello più alto nel procedimento di determinazione del tributo<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Come si è detto, nel caso in cui una società Alfa registrasse, nell'esercizio X, prelevamenti superiori agli utili prodotti, si ritroverebbe con un imponibile IRI pari a zero. Tale circostanza fa sì che se la stessa società, nell'esercizio X+1, registrasse un imponibile IRI superiore ai prelevamenti (e quindi superiore a zero), pagherebbe il 27,5% a titolo di IRI sul totale dell'imponibile X+1.

<sup>63</sup> In particolar modo, la legge delega, nello stesso art. 11, comma 1, lettera b) pone come obiettivo l'istituzione di "*regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta*".

<sup>64</sup> Cfr. BEGHIN M., *La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività*, in "Corriere tributario" n. 39, 2014, 2989.

In altri termini, se i decreti attuativi del Governo andassero in questa direzione, ogniqualvolta i prelevamenti superassero il reddito d'impresa dell'esercizio, potrebbero generarsi perdite fiscali.

Un eventuale decreto governativo potrebbe disporre che se un socio prelevasse una somma dagli utili societari, dovrebbe altresì essere nella condizione di poter scomporre dall'imposta (IRPEF) gravante sui suoi prelevamenti l'imposta IRI già assolta a livello societario, prevedendo un meccanismo di deduzione "*imposta su imposta*". Alternativamente si potrebbe dedurre dall'imponibile IRPEF del socio la quota di imponibile già sottoposta ad IRI, prefigurando un meccanismo di deduzione del tipo "*imponibile su imponibile*".

#### **2.2.4. Tacita abrogazione della disciplina della trasparenza fiscale**

##### *2.2.4.1. In caso di una non perfetta coincidenza temporale tra la produzione del reddito e il prelievo dello stesso: problema della doppia imposizione a fronte della stessa ricchezza*

Come è noto, la trasparenza fiscale è quel meccanismo previsto dal legislatore, tramite l'art. 5 del TUIR<sup>65</sup>, tale per cui la quota di reddito imputata dalla società cd. *trasparente* al singolo socio concorre a formare il reddito complessivo del socio stesso.

L'imputazione dei redditi al singolo socio avviene "per trasparenza", vale a dire proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili<sup>66</sup>,

---

<sup>65</sup> Articolo rubricato come "*Redditi prodotti in forma associata*". Ci si riferisce a tali redditi con riferimento alle società di persone e assimilati. La soggettività passiva di questi soggetti trova il suo presupposto nella residenza in Italia, ossia nella presenza nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta.

<sup>66</sup> "*L'imputazione proporzionale dei redditi della società ai singoli soci, in quanto indipendente dall'effettiva percezione degli utili e dalla stessa partecipazione del socio alla*

indipendentemente dall'effettiva percezione (art. 5, comma 1) degli stessi. Questa quota di partecipazione si presume proporzionata al conferimento effettuato dal singolo socio, salvo che un atto pubblico o una scrittura privata autenticata (anche successiva al momento costitutivo, ma comunque dotata di data certa anteriore all'inizio del periodo d'imposta), non indichino diversamente. Se il valore dei conferimenti non è determinato, si attua la presunzione per la quale le quote si considerano tutte uguali.

Si è già avuto modo di introdurre che, tramite l'applicazione della disciplina IRI, il sistema della trasparenza fiscale dovrà necessariamente cessare, essendo incompatibile con quanto indicato dalla legge delega in materia d'imposizione del reddito d'impresa. L'abrogazione di tale meccanismo porta con sé evidenti criticità che si andranno tosto a spiegare.

Per cogliere le ragioni di tale critica occorre considerare l'ambito economico-produttivo nel quale si andrà ad collocare la disciplina dell'IRI. Come si è detto nella prima parte del presente capitolo, i soggetti che saranno maggiormente colpiti dalle modifiche introdotte dall'art. 11, comma 1, lett. a) della legge delega saranno quei soggetti, possessori di reddito d'impresa, attualmente assoggettati alla disciplina del reddito delle persone fisiche. Per questi soggetti non sarà più possibile imputare per trasparenza il reddito ai propri soci, ma anzi, diverranno soggetti passivi *stricto sensu*, con obblighi volti sia alla determinazione del tributo

---

*gestione sociale, non è esclusa dal carattere illecito dell'attività posta in essere dall'amministratore della società: lo svolgimento di tale attività in violazione di norme organizzative o di legge non comporta infatti l'interruzione del rapporto organico – sempre che gli atti posti in essere siano comunque pertinenti all'azione della società e rispondano ad un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale – , né la nullità degli atti compiuti, ma solo l'inefficacia o l'inopponibilità degli stessi ai terzi, che può essere fatta valere solo dalla società, con la conseguenza che, qualora quest'ultima abbia ratificato l'illegittimo operato dell'amministratore, resta irrilevante ogni questione relativa all'estraneità dell'atto all'oggetto sociale" (Cass. 4 agosto 2006, n. 17731).*



sia al suo pagamento. Nel fare ciò il legislatore delegato dovrà tenere in considerazione che i soci non dovranno rientrare in alcun modo nello spettro di applicazione del tributo, ad eccezione dei prelevamenti che questi abbiano effettuato, pena la sostanziale non-neutralità della disciplina.

Tali considerazioni con la trasparenza fiscale vigente non hanno ragion d'essere, in quanto essa prevede espressamente l'attribuzione dell'obbligo sia della tenuta delle scritture contabili sia per la presentazione della dichiarazione dei redditi in capo alle società di persone (art. 6 d.P.R. 600/1973). Tale dichiarazione infatti svolge una funzione fondamentale nell'ambito dell'IRPEF (o dell'IRES) dovuta dai singoli soci, poiché rappresenta lo strumento tecnico con cui viene realizzato il meccanismo dell'imputazione. In altri termini, la società, adempiendo all'obbligo di presentazione di dichiarazione, rende possibile la determinazione del reddito imponibile in capo ad ogni singolo socio, i quali dovranno assumere quale parametro per la determinazione del reddito di partecipazione da indicare nella loro singola dichiarazione dei redditi<sup>67</sup>.

Con l'introduzione della disciplina IRI andrà a mutare il sistema degli obblighi documentali e dichiarativi<sup>68</sup> tra la società di persone e i soci partecipanti, non operando più quell'automatismo tra la determinazione

---

<sup>67</sup> BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 283.

<sup>68</sup> La dichiarazione dunque assolve una funzione partecipativa del contribuente, il quale attraverso di essa notifica al Fisco l'emersione di una ricchezza imponibile sulla base di un determinato presupposto fissato dalla legge: VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in Riv. Dir. Fin. 1937, I, 299; MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974, 70; DE MITA E., *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in Boll. Trib. 1986, I, 34 ss.; SAMMARTINO S., *La dichiarazione d'imposta*, in Trattato di diritto tributario a cura di Amatucci, III, Padova, 1994, 26 ss.

del reddito imponibile da parte della società e l'imponibile in capo al socio.

In termini pratici, nel caso in cui una società Alfa producesse, nell'anno X, un reddito imponibile pari a 1000 e il suo unico socio persona fisica Tizio prelevasse una somma pari a 300, la fattispecie non presenterebbe particolari criticità: Alfa pagherebbe il 27,5% di 700 (1000-300) a titolo di IRI, mentre Tizio pagherebbe sui restanti 300 la propria IRPEF.

Per introdurre l'elemento critico al ragionamento appena esposto basta aggiungere il seguente dettaglio: nella ricchezza distribuita dalla società Alfa possono esserci anche liquidità che non appartengono necessariamente al reddito prodotto nell'anno X. In altri termini è possibile che nei 300 che Tizio preleva dalle casse della società ci sia una parte della ricchezza (se non di più) che non scaturisce dall'attività d'impresa relativa all'esercizio. È possibile che nei 300 ci sia una parte di utili già prodotti e non distribuiti negli esercizi precedenti, i quali hanno già scontato l'imposizione dell'IRI, e che si vedrebbero tassare una seconda volta con l'IRPEF del percipiente. È altresì possibile che in quei 300 possa esserci anche una parte di ricchezza che proviene da fonti di finanziamento, per le quali il legislatore riconosce (con specifico riferimento agli interessi passivi) una deduzione dall'imponibile, e che in questo caso invece verrebbero tassati indifferentemente da qualsiasi utile. Insomma, quello che si vuole esprimere convintamente è che, attraverso l'abrogazione della trasparenza fiscale, non solo non si sta semplificando il sistema impositivo nel suo complesso, ma si creano altresì forti distorsioni tra i vari tributi.

Si può sintetizzare il concetto affermando che con la disciplina dell'IRI la società rischierebbe di non conoscere con esattezza di fatti da comunicare

al Fisco in sede dichiarativa. Come è pacificamente accettato in dottrina<sup>69</sup>, il soggetto che presenta la dichiarazione deve essere nella condizione di elaborare tutte le informazioni necessarie per arrivare alla corretta formazione del risultato reddituale (questo è ancor più vero nel reddito d'impresa, nel quale non basta l'indicazione di un determinato ammontare di utili/perdite, ma è necessaria l'indicazione delle varie componenti reddituali che hanno concorso).

2.2.4.1.1. *Mancato raccordo tra il principio di competenza che permea la disciplina della società e il principio di cassa dei prelevamenti. Difficoltà operative per i soggetti in regime di contabilità semplificata*

La regola della competenza, nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, svolge la funzione di individuare nel momento della "maturazione" il periodo d'imposta all'interno del quale le singole componenti del reddito (siano esse positive o negative) devono essere considerate nella formazione dell'imponibile<sup>70</sup>.

Tale principio fa da contraltare e si contrappone al principio di cassa, in quanto la competenza - a differenza di quest'ultimo - considera sostanzialmente irrilevanti le movimentazioni finanziarie (incassi e pagamenti) intervenute all'interno di un determinato arco temporale. Da ciò consegue che, seguendo la regola della competenza, qualsiasi provento o costo è legittimato ad inserirsi nel processo di determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante in ragione della maturazione dei rispettivi

---

<sup>69</sup> Si veda ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 364; RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 313; MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, op. cit., 8 ss.

<sup>70</sup> Cfr. BEGHIN M., *Il reddito d'impresa: per l'università e la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, 2014, Torino, 31.

crediti e debiti dai quali scaturiscono, e non in virtù degli incassi o dei prelevamenti corrispondenti.

Ribadendo il concetto secondo il quale nel principio della competenza non si pone l'accento sulle movimentazioni del numerario (vale a dire i conti relativi alla cassa e alle banche, parlando di reddito d'impresa) bensì sul momento di maturazione dei debiti e dei crediti che stanno a monte delle operazioni economiche, è indubbio che possono esserci circostanze nelle quali l'imprenditore commerciale (sia esso di piccole, medie o grandi dimensioni) possa ritrovarsi titolare di una ricchezza fiscalmente rilevante pur a fronte di una liquidità effettiva pari a zero. Questo è il caso nel quale l'impresa si ritrova titolare di un incremento patrimoniale rappresentativo di capacità contributiva anche se non accompagnato da un contestuale aumento della liquidità in capo al medesimo soggetto passivo.

Il meccanismo descritto dalla legge delega, secondo il quale i prelevamenti possono, in linea di principio, essere considerati distintamente rispetto al momento di produzione della ricchezza fiscalmente rilevante ai fini IRI, pone il lettore di fronte ad una difficoltà nel coordinamento tra le due discipline appena esposte. Se da una parte, infatti, si procederà alla determinazione del reddito d'impresa secondo i principi e i criteri della competenza, dall'altra parte vi saranno i prelevamenti effettuati dall'imprenditore individuale o dai soci, i quali seguiranno necessariamente la regola della cassa, nel momento in cui tali ricchezze andranno ad essere immesse nella sfera patrimoniale del singolo percipiente.

In altri termini, a livello del soggetto passivo IRPEF, l'idoneità alla contribuzione verrà individuata, esattamente all'opposto rispetto a quanto previsto per l'impresa, con il criterio dei mezzi liquidi a disposizione di quest'ultimo, e cioè nel momento in cui tali somme prelevate entreranno in possesso del percipiente.

La distanza temporale che può intercedere tra il momento di produzione della ricchezza assoggettabile ad IRI e il momento dell'eventuale distribuzione della stessa all'imprenditore o ai soci, in assenza di adeguati meccanismi volti a raccordare i due criteri di determinazione dei redditi, rende difficoltosa la distinzione tra la parte di reddito già tassata in capo alla società e la parte di reddito che, in quanto distribuita e assoggettata al soggetto passivo IRPEF, sarebbe deducibile ai fini dell'IRI. Una conseguenza diretta di quanto appena detto è, ancora una volta, la doppia imposizione economica sulla ricchezza prodotta dalla società.

Queste considerazioni diventano ancor più vere se si considerano tutti quei futuri soggetti passivi IRI che sono assoggettati al regime della contabilità semplificata.

Come è noto, la contabilità semplificata consiste nell'integrazione della contabilità Iva di tutte le operazioni che non sono rilevanti ai fini del valore aggiunto, e consente al contribuente che ne usufruisce di superare molti degli obblighi e degli adempimenti formali e documentali che la legge prevede per i soggetti che esercitano attività d'impresa<sup>71</sup>.

Una delle previsioni inserite nella contabilità semplificata è la possibilità, per il contribuente che ne ha diritto, di non dover costituire obbligatoriamente riserve in sede di redazione del proprio bilancio. Le riserve, nel caso della disciplina IRI, invece, rappresenterebbero proprio un elemento cruciale nella corretta e puntuale identificazione di utili prodotti nelle diverse annualità (quindi già tassati tramite IRI) e contestualmente non distribuiti.

---

<sup>71</sup> E' previsto inoltre che nel termine di 60 giorni, devono essere annotate le operazioni non rilevanti ai fini dell'Iva (come ad esempio le spese sostenute nei confronti di privati o i costi degli interessi passivi delle assicurazioni). Per il costo del personale sono sufficienti gli adempimenti in materia di lavoro. Entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, devono essere annotate nei registri Iva le scritture di rettifica (per esempio ratei, fatture da ricevere, ammortamenti, rilevazione delle rimanenze, costo complessivo del personale).

In altri termini, nel caso in cui ci si trovasse di fronte alla distribuzione di somme che non derivano dall'utile dell'esercizio nel quale si esegue tale distribuzione, la previsione di riserve che attestino tali redditi non distribuiti, aiuterebbe nella puntuale determinazione dell'imponibile, sia ai fini IRI dell'impresa sia ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore/socio percipiente. Ci si trova di fronte dunque ad una (nuova) forzatura nella disciplina delle piccole imprese, alle quali si richiedono metodi di determinazione del reddito imponibile che vanno al di là degli obblighi formali e documentali loro dovuti, con evidenti ricadute sul piano dell'applicabilità della disciplina in un eventuale decreto attuativo.

*2.2.4.2. In materia di interferenza tra tributi: un regime impositivo simile all'attuale distribuzione degli utili nelle società di capitali, ma senza la previsione di esenzioni parziali per i soggetti IRPEF. Necessaria abrogazione dell'art. 59, c. 1, TUIR*

*2.2.4.2.1. Panoramica sui metodi esistenti per l'eliminazione della doppia imposizione a livello societario e/o a livello del/dei percettore/i*

Il meccanismo descritto dal legislatore delegante, stante il quale tutto ciò che viene prelevato dall'imprenditore e/o dai soci deve essere dedotto dalla base imponibile IRI, inserendosi contestualmente all'interno degli scaglioni progressivi IRPEF del singolo percipiente, ricorda, se pur con le dovute differenze delle quali si parlerà, l'attuale sistema impositivo previsto per gli utili distribuiti nelle società di capitali.

È proprio con riferimento al trattamento fiscale dei dividendi che ci si deve soffermare sull'analisi della *doppia imposizione*, che non è un fenomeno specificatamente riferibile soltanto alla disciplina dei dividendi, ma che con essa è intimamente connesso e connaturato. Questa premessa

deriva dal fatto che, trattando il caso di società di capitali, è lo stesso Codice civile che attribuisce la personalità giuridica alle società per azioni *ex art. 2331* e, per rimando, a quelle in accomandita per azioni *ex art. 2464*, a responsabilità limitata *ex art. 2475*, alle società cooperative *ex art. 2519* e alle mutue assicuratrici *ex art. 2547*. Da ciò deriva che, in quanto fenomeno soggettivo, la società si ritrova dotata di personalità giuridica a se', provocando un effetto di distacco dai soci che la compongono, tanto da rendere la società stessa "terza" rispetto ad essi<sup>72</sup>.

Conseguenza diretta di quanto detto è che dal momento che il dividendo rappresenta la quota di utile prodotto dalla società successivamente distribuito al singolo azionista, tale entità economica si rivela atta a fornire il presupposto di applicazione di un tributo sul reddito sia in capo al primo così come al secondo soggetto<sup>73</sup>. A proposito degli azionisti, non si può negare, infatti, che la distribuzione dei redditi sotto forma di dividendo per essi rappresenti una chiara manifestazione di capacità contributiva, generando il presupposto per l'applicazione di un'imposta personale sul reddito complessivo<sup>74</sup>.

Il fenomeno della doppia imposizione può rivelarsi con maggiore o minore evidenza a seconda del sistema di *exemptions* e deduzioni che il legislatore può prevedere in capo a entrambi i soggetti, sul punto si tornerà a breve.

---

<sup>72</sup> GALGANO F., *Diritto civile e commerciale*, III-1, Padova, 1990, 278.

<sup>73</sup> PISTONE A., *La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati*, Milano, 1994, 48.

<sup>74</sup> A proposito cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, 326.

Per ora basti concludere che il sistema d'imposizione dei dividendi appena descritto prende il nome di *sistema classico*<sup>(75)</sup>, e considera – al netto di qualsiasi intervento correttivo – l'imposta sui redditi prodotti dalla società come assolutamente distaccata dall'imposta sui redditi percepiti dal singolo azionista: alla società non è riconosciuta alcuna deduzione a fronte dei dividendi distribuiti ai soci, e a quest'ultimi non è concessa alcuna detrazione in ordine ai dividendi percepiti, che entreranno integralmente a far parte del loro reddito imponibile.

I sistemi che sono stati teorizzati per contrastare gli effetti del sistema impositivo appena delineato consistono nel coordinare, in maggiore o minor misura, il prelievo sulla società distributrice con quello a carico del percettore dei dividendi. In particolare, questi sistemi possono innestarsi su un duplice livello applicativo: quello della società distributrice, ovvero quello del percettore del dividendo.

La prima categoria di correttivi alla doppia imposizione, vale a dire quella che è volta a operare a livello societario, contempla al suo interno due tipologie: il *sistema del doppio tasso* e il *sistema della deduzione*.

Il primo di questi metodi, il cd. *doppio tasso*, consiste nell'applicare l'imposta sul reddito della società con aliquote differenziate a seconda che gli utili siano accantonati ovvero distribuiti all'interno del medesimo esercizio. Le motivazioni teoriche di questa metodologia risiedono nella considerazione che la ricchezza che entrerà a far parte della base imponibile dell'imposta personale del percipiente (e quindi gli utili distribuiti) saranno necessariamente assoggettati ad un duplice livello di tassazione. Al fine di evitare le distorsioni che questo comporterebbe, tali utili sono assoggettati ad un prelievo minore rispetto a quelli accantonati e

---

<sup>75</sup> Tale denominazione fu introdotta nel 1970 da VAN DEN TEMPEL A.J., *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities*, Bruxelles, 1970.



reinseriti nel circuito d'impresa. Con tale metodologia, più l'aliquota applicata sugli utili distribuiti andrà ad abbassarsi, più si attenuerà la doppia imposizione economica, la quale si annullerebbe completamente solo nel caso in cui l'aliquota in questione sia posta pari a zero. Tuttavia, il sistema del doppio tasso non è esente da problematiche attuative, in particolare esso tenderebbe ad incentivare la distribuzione degli utili a scapito dell'accantonamento degli stessi, rallentando il virtuoso processo di capitalizzazione delle imprese. Alla sostanziale non neutralità del sistema si aggiunga inoltre che questo tenderebbe a non risolvere completamente il problema della doppia imposizione, in particolare per tutti quegli utili che originariamente accantonati, vengono distribuiti in esercizi successivi. Tale circostanza, in assenza di ulteriori correttivi, sottoporrebbe la medesima ricchezza all'imposta sulle società con l'aliquota propria degli utili accantonati, creando un'evidente discriminazione in termini di trattamento della medesima ricchezza tra due (o più) esercizi differenti.

Il secondo metodo menzionato, vale a dire quello della deduzione, chiamato anche *dividend-deduction system*<sup>(76)</sup> presenta inconvenienti simili al doppio tasso<sup>77</sup>, anche se è basato su considerazioni di partenza differenti. Il sistema della deduzione prevede la possibilità per la società di dedurre dagli utili imponibili ai fini dell'imposta sui redditi prodotti, una determinata percentuale delle somme erogate a titolo di dividendi. Quello che si va ad effettuare è assai simile a quanto già viene applicato

---

<sup>76</sup> Sistema denominato anche come *dividend-paid deduction system*, su tutti cfr. MC LURE C., *Must Corporate Income Be Taxed Twice?*, Washington, 1979, 3.

<sup>77</sup> Con riferimento alla sostanziale non neutralità che contribuisce a creare: in particolare, se si concedesse una deduzione totale delle somme prelevate si potrebbe determinare un notevole incentivo alla distribuzione dei dividendi piuttosto che all'accantonamento degli utili, rallentando - come già evidenziato con il doppio tasso - il processo di sviluppo dimensione delle imprese.

agli interessi passivi. Da ciò ben si comprende che quanto più aumenta la percentuale degli utili distribuiti ammessa in deduzione, tanto più l'imposta a livello societario si configura come un tributo sugli utili non distribuiti, piuttosto che sulla ricchezza prodotta.

La *ratio* che ha portato all'ideazione di questo sistema risiede nel voler raggiungere un duplice obiettivo, caratteristico del rapporto società-azionista: per il socio vi deve essere la possibilità di veder remunerato il capitale che investe nella società, laddove per quest'ultima – qualora ne ricorrano le condizioni – esso costituisce una specie di “costo finanziario” per l'impiego del capitale proprio. In particolare, si tratterà la questione della non possibile assimilazione delle “somme prelevate” ai costi produttivi per l'impresa nel paragrafo successivo, quando si confronteranno le discipline di altri tributi (in particolare dell'Iva, Irap e tributi sugli atti solenni come l'imposta di registro) con quella IRI. Concludendo, anche il sistema della deduzione, a seconda di quanta parte degli utili distribuiti possa essere portata in deduzione, tende a creare distorsioni nelle scelte dei soggetti interessati, per questo deve ritenersi che il sistema in esame debba essere impiegato in modo da consentire una deducibilità dei dividendi solo parziale, lasciando che la doppia imposizione continui ad operare su quella parte di ricchezza che eccede l'effettiva produttività del capitale di rischio<sup>78</sup>. I problemi applicativi di quanto detto finora risiedono nel fatto che tale produttività è una variabile che, inevitabilmente, si differenzia tra ogni singolo investimento, rendendo altresì impossibile qualunque quantificazione forfettaria o a priori e, quindi, una perfetta neutralità del sistema descritto.

La seconda categoria di correttivi, come si è detto, è quella che opera a livello del percettore dei dividendi. A differenza dei primi due metodi,

---

<sup>78</sup> Cfr. PISTONE A., *La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati*, 92.

questi vanno ad agire in un “momento” differente del rapporto impositivo, vale a dire all’atto della percezione delle somme da parte dell’azionista, in un momento in cui per lo Stato è più agevole valutare quale è stato il carico fiscale già sostenuto dalle somme in questione, nonché poter controllare se vi sono stati già applicati dei correttivi con funzione analoga. I due metodi di cui si sta parlando sono quello di natura *cedolare* e il cd. *sistema dell’imputazione*. Questi due sistemi si differenziano tra loro dal fatto che uno considera l’imposizione sulla società come assolutamente indipendente e distaccata da qualsivoglia imposizione a livello personale dell’azionista (metodo cedolare), mentre il secondo mira a creare un collegamento tra le due sfere soggettive.

Quanto al metodo cedolare, questo si caratterizza per il fatto che nella determinazione del tributo dovuto dal socio non si tiene conto in alcun modo dell’imposta assolta dalla società, in quanto l’imposizione a livello della persona fisica riveste carattere oggettivo, prescindendo dalla reale situazione patrimoniale e dalla capacità contributiva del percipiente. Il metodo cedolare, a sua volta può differenziarsi in base a come viene operato il prelievo in capo alla persona fisica: in tal senso si individuano i sistemi cedolari che utilizzano il *credito d’imposta* e quelli che invece ricorrono al metodo dell’*esenzione*. Il credito d’imposta assume natura cedolare quando non tiene conto dell’effettività e della misura con cui viene operato il prelievo in capo alla società. Da questa natura, per così dire, “*blindata*” del credito d’imposta, deriva che qualora il quest’ultimo ecceda l’imposta personale dovuta, il socio non può chiederne il rimborso. Discorso completamente diverso si ha con riferimento al credito d’imposta nel sistema dell’imputazione, di cui se ne parlerà a breve. Alternativamente al credito d’imposta si può ricorrere al metodo dell’*esenzione*, la quale consiste nell’eliminazione più o meno parziale della doppia imposizione a seconda che questa sia accordata per la

globalità o una parte dei dividendi in questione. Il metodo dell'esenzione trova un limite nel momento in cui va ad attenuare sensibilmente la progressività dell'imposizione alla quale dovrebbe tendere il sistema dell'imposizione sulla persona fisica. Nel caso in cui ci si trovasse di fronte a possessori di elevati livelli di reddito, la mancata inclusione dei dividendi all'interno della ricchezza imponibile, produrrebbe un'attenuazione della progressività, con effetti di redistribuzione regressiva. In aggiunta, si consideri che per i soggetti a basso reddito, data l'esiguità dei vantaggi fiscali ai quali andrebbero incontro, potrebbero decidere di trascurare l'investimento azionario, con effetti negativi sulla rappresentatività nelle compagnie sociali.

Nel metodo dell'imputazione invece sussiste un collegamento tra le obbligazioni tributarie della società e del socio. Attraverso l'imputazione si vuole preservare la progressività che deve permeare la disciplina dell'imposta sul reddito della persona fisica; per fare ciò l'inclusione delle somme percepite a titolo di dividendo, al lordo dell'imposta già assolta a livello societario nel reddito imponibile del socio in sede di determinazione del tributo personale consentirà all'Amministrazione di misurare l'effettiva capacità contributiva di tale ultimo soggetto.

Come si è detto nell'introduzione di questo paragrafo, il sistema di deduzione-imputazione della ricchezza tra società e imprenditore/socio descritto nell'IRI ricorda il trattamento fiscale previsto nella distribuzione di utili da parte delle società di capitali. Come è noto, nelle società di capitali non vi è un obbligo di distribuzione degli utili risultanti dal bilancio; per esse si pone la duplice opzione tra il poter distribuire una parte (più o meno) cospicua degli utili ed il trattenere questa medesima ricchezza nel proprio circuito produttivo, collocandolo a riserva e spostando in avanti il momento dell'eventuale distribuzione. Da ciò si

evinces come la scelta operata dal legislatore nazionale sia stata quella di operare, in primo luogo, un prelievo in capo alla società e successivamente aspettare il momento della distribuzione degli utili per effettuare un secondo prelievo in capo al soggetto che percepisce le somme. Al fine di non incorrere nel pericolo della doppia imposizione economica si è deciso di ricorrere ad un sistema di esclusioni dalle imposte reddituali dei dividendi erogati dalle società ai propri soci<sup>79</sup>. Tali esclusioni, tuttavia, mirano solo a mitigare il fenomeno della doppia imposizione, differenziandosi a seconda della natura del soggetto che percepisce il dividendo. In particolare<sup>80</sup>:

- nel caso in cui il socio sia una *persona fisica imprenditore*, la parte di utile da tassare tramite IRPEF è pari al 49,72% del dividendo e sarà da considerarsi una componente positiva del reddito d'impresa. Tale percentuale di imposizione del dividendo è stata aumentata dal 40% all'attuale 49,72% con l'art. 1, comma 1 del D.M. 2 aprile 2008 a seguito della riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5%, al fine di garantire il medesimo livello di imposizione sui dividendi previsto prima della Legge Finanziaria 2008;
- nel caso in cui il socio sia una *persona fisica non imprenditore* è necessario fare un distinguo in base alla natura della partecipazione posseduta dal soggetto in questione. Se la partecipazione può dirsi "qualificata" (garantendo una percentuale di diritti al voto esercitabili in assemblea superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al patrimonio superiore al 5% o al 25%) il dividendo

---

<sup>79</sup> Cfr. BEGHIN M., *Il reddito d'impresa: per l'università e la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino, 2014, 112.

<sup>80</sup> ESCALAR G., *Il nuovo regime di tassazione degli utili da partecipazione e dei proventi equiparati nel decreto legislativo di "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società"*, in "Rassegna tributaria", 2003, I, 1922.

concorre a formare il reddito complessivo sempre nella misura del 49,72%. Di converso, nel caso in cui non ci si trovi di fronte ad una partecipazione qualificata, il legislatore ha previsto l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 20% del dividendo in questione;

- infine, nel caso in cui il socio sia una società o un ente commerciale residente, trattandosi di un soggetto passivo IRES, i dividendi sono da considerarsi esclusi da tassazione per il 95% del loro totale ammontare.

A ben vedere, la disciplina dell'imposta sul reddito imprenditoriale così come descritta nella legge delega del marzo 2014, considerando la contestuale abrogazione del meccanismo della trasparenza fiscale, sembra destinata ad equiparare i compensi che il singolo imprenditore o il socio trae dall'impresa per sostentamento proprio e della famiglia, ad una sorta di dividendo *sui generis*, interamente assoggettato all'IRPEF dell'imprenditore individuale e del socio, e - soprattutto - non dotato di una disciplina organica volta all'individuazione puntuale e obiettiva delle somme in oggetto (così come accade per le società di capitali), prestando il fianco ad inevitabili manovre evasive.

2.2.4.2.2. *Nello specifico: una deduzione che non si riferisce ad un costo di produzione (come nell’IVA, nell’IRAP, o nell’imposta di registro), ma si configura come “anticipazione” della futura ed eventuale IRPEF sulla persona fisica*

Dovrebbe essere ormai chiaro che l’IRI, pur presentando all’interno della propria disciplina una serie di istituti già presenti in altri tributi, in realtà assume sfaccettature e delinea delle criticità inedite.

Come si è introdotto nel paragrafo precedente, una delle questioni che più emerge dalla lettura critica della legge delega è quella relativa al tema delle interferenze tra tributi. Tale espressione descrive quella fattispecie nella quale per produrre una ricchezza rilevante ai fini di un tributo, se ne sostiene contestualmente un altro.

Il sistema della deduzione che è previsto nella disciplina IRI si differenzia da quello che viene attuato nel caso dell’IVA, dell’IRAP o di altre imposte. Nel caso di questi tributi, l’impresa va ad operare una deduzione dell’imposta pagata: quest’ultima viene equiparata, in termini di trattamento fiscale, ad un costo produttivo ed in quanto tale diviene deducibile dall’imponibile del tributo sul reddito societario. Nel caso dell’IRI, invece, non si andrebbe a operare una deduzione dell’imposta pagata dall’imponibile di un’altra imposta, ma sembra invece configurarsi una deduzione che opera come un “anticipazione” del tributo che grava sul reddito della persona fisica, come avviene per i dividendi nelle società di capitali.

Nel caso dell’IVA, dell’IRAP o dell’imposta di registro (a titolo di esempio) questi tributi vengono trattati fiscalmente alla stregua degli altri fattori produttivi, in quanto tramite il loro pagamento è insito il regolare svolgersi dell’attività imprenditoriale del soggetto passivo. In quest’ottica,

i tributi sono strumentali alla produzione del reddito d'impresa, e quindi alla creazione di nuova ricchezza.

Le differenze tra questo quadro teorico di riferimento e quello della disciplina IRI divengono ancor più macroscopiche se si considera che nel caso di quest'ultima, la deduzione che si andrebbe ad operare riguarderebbe una ricchezza che, a sua volta, sarebbe comunque già sottoposta ad IRI. Non si sta parlando, in questo caso, di somme in danaro che sono strumentali alla produzione della ricchezza, perché esse stesse sono la ricchezza di riferimento. È alla luce di quanto detto che si può affermare come il meccanismo di imputazione delineato per l'IRI rassomiglia a quello previsto per i dividendi delle società di capitali: il prelievo operato a livello societario rappresenta uno *step* intermedio prima dell'ulteriore imposizione che spetta in capo all'imprenditore o socio percipiente le somme prelevate.

Per quanto riguarda, a mero titolo d'esempio, l'imposta regionale sulle attività produttive, dal 2012<sup>81</sup> le imprese ed i professionisti calcolano la percentuale di IRAP pagata sul costo del lavoro al netto degli sconti previsti dall'art. 11 del D. Lgs. 446/1997, la quale è integralmente deducibile<sup>82</sup>, inoltre su tutta la base imponibile esse applicano la percentuale forfettizzata del 10%<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Per effetto del D.L. 201/2011 emanato durante il Governo Monti.

<sup>82</sup> Si precisa che l'IRAP integralmente deducibile si riferisce alle spese per il personale dipendente ed assimilato. Rimangono fuori i redditi occasionali e tutto ciò che non rientra negli artt. 49 e 50 del Tuir.

<sup>83</sup> Già con il D.L. 185/2008 si era iniziato a dedurre un 10% forfettario dell'IRAP versata ai fini dell'IRES e dell'Irpef, questo a causa di un possibile vizio costituzionale riguardante la circostanza che le spese per il personale e gli oneri finanziari rappresentano comunque costi e non reddito e, pertanto, l'IRAP calcolata sugli stessi non poteva non essere dedotta dalle imposte sul reddito.



Anche l'imposta di registro è normalmente deducibile ai sensi dell'art. 99 Tuir, sia ai fini IRES/IRPEF che ai fini dell'IRAP, di fatti la spesa di registrazione di un contratto di locazione sostenuta in un'unica soluzione è deducibile interamente nell'esercizio del relativo pagamento.

In conclusione, in questa sede non si vuole certo mettere in discussione il ricorso allo strumento della deduzione al fine di limitare i danni che una doppia imposizione economica potrebbe generare. Si vuole porre l'attenzione sulla necessità di coordinare tale deduzione, con riferimento a ricchezze che siano tra loro omogenee e comparabili (come attraverso i già menzionati sistemi "*imponibile su imponibile*" o alternativamente "*imposta su imposta*"). Tale omogeneità tra le ricchezze di cui si sta parlando è condizione necessaria e imprescindibile premessa prima di immaginare un qualsivoglia meccanismo correttivo alla doppia imposizione, sia esso a livello societario oppure a livello del percettore.

#### 2.2.4.3. *Difficoltà accertative nell'individuazione dell'effettiva mole delle "somme prelevate"*

Oltre agli aspetti sopra richiamati, le difficoltà applicative della disciplina IRI riguardano un'ultima fase, e cioè quella del momento accertativo del tributo.

Come si è detto in precedenza, la legge delega n. 23 del marzo 2014 prevede l'implicita abrogazione del regime della trasparenza fiscale, il quale (stando a quanto dettato dall'art. 5 del Tuir) prevede che i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato siano imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La previsione secondo la quale i redditi vengono trasferiti in via automatica sulla sfera del singolo socio, a

prescindere dall'effettiva percezione delle somme, fa sì che tutta la ricchezza prodotta nel corso dell'esercizio venga sottoposta a tassazione, limitando i rischi sia di doppia imposizione economica e sia di evasione fiscale<sup>84</sup>.

Nella disciplina IRI descritta dalla legge delega viene a mancare quel nesso logico intermedio tra la produzione/determinazione del reddito e la sua reale imposizione ai fini fiscali: tale *step* intermedio è rappresentato dalla società, soggetto formalmente titolare dei redditi (nonché tenuto alla sua determinazione) ma sostanzialmente non impegnato all'effettivo pagamento. Tramite l'IRI si rischia di traghettare il sistema impositivo dei contribuenti titolari di redditi d'impresa di minori dimensioni verso una deriva nella quale le testimonianze documentali potrebbero non essere sufficienti nell'efficace rilevazione della ricchezza.

Quello che si vuole mettere in luce è che con la disciplina IRI diverranno estremamente rilevanti, ai fini della determinazione della ricchezza da sottoporre all'imposta sul reddito, le rilevazioni dei prelevamenti che l'imprenditore individuale o il singolo socio effettuerà dall'impresa. Attraverso tali prelevamenti, come si è già detto, è possibile per l'impresa scomputare quanto effettivamente dovuto dall'impresa (in termini di IRI) e quanto dovuto dal soggetto IRPEF beneficiario di tale prelevamento.

Si vuole utilizzare consciamente il termine "deriva", in quanto vien da sé immaginare come tali prelevamenti assumeranno importanza nell'imposizione delle ricchezze: all'imprenditore individuale (ad esempio il titolare di un piccolo esercizio commerciale come un bar o una pasticceria) sarà affidato l'onere di dichiarare puntualmente ogni singolo

---

<sup>84</sup> Anche in ragione del fatto che la trasparenza, come detto in precedenza, rappresenta nell'ambito delle società di persone il metodo di imputazione del presupposto d'imposta ad un determinato centro soggettivo. A tal proposito si esprime anche BORIA P., *Il principio di trasparenza*, op. cit., p. 63.

euro che preleverà dalla propria attività. Quello che si vuole dire è che per l'Amministrazione finanziaria non sarà possibile poter procedere ad un controllo a tappeto e diretto di tutti i conti correnti, e quindi di tutti i prelevamenti che imprenditori e soci effettueranno presso l'impresa, dovendo necessariamente prestare il fianco ad eventuali manovre evasive da parte degli stessi soggetti. Il problema che si sta mettendo in luce appare ancor più macroscopico se solo si considera il tipo di soggetti di cui si sta parlando: imprese di piccole dimensioni, non obbligate alla tenuta di una contabilità ordinaria (con gli annessi problemi riguardo la non presenza di eventuali riserve di cui si è detto precedentemente) e, soprattutto, caratterizzate da una profonda identificazione dell'organizzazione con l'imprenditore e/o gli associati, presupposto questo che – come è noto – facilita il proliferare di possibili operazioni “*in nero*”.

La disciplina delle società di persone, infatti, si caratterizza per la sua natura eterogenea ponendosi come termine intermedio rispetto a due forme organizzative ben distinte: da una parte vi è quella del *proto-capitalismo* dell'impresa individuale, nella quale l'organizzazione si realizza ed opera tramite l'attività personale dei soci e dell'imprenditore individuale che ne assume *in toto* il rischio d'impresa; dall'altra quella del *capitalismo industriale*, nella quale l'organizzazione assume connotati autonomi e distinti rispetto alle persone dei singoli soci (tale autonomia si esprime sul piano patrimoniale e sul versante dei rapporti verso i terzi)<sup>85</sup>

<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> BORIA P., *Il principio di trasparenza*, op. cit., p. 66 ss.

<sup>86</sup> In merito alle società di capitali, nelle quali l'organizzazione invece ruota ed è in funzione dei capitali conferiti, si veda FERRARA jr., *Gli imprenditori e le imprese*, Milano, 1987, 199 nota 1.

A proposito della disciplina IRI, dovrebbe essere chiaro al lettore che è in questa sede che si pone un ulteriore problema, in questo caso con riguardo agli accertamenti basati sui conti correnti bancari. Come è noto, questi ultimi possono essere richiesti sia per l'esecuzione di verifiche parziali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia per verifiche parziali ai fini delle imposte sui redditi, sia per verifiche globali. Nell'ambito di tale forma di accertamento le norme fiscali prevedono la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di richiedere alle aziende e agli istituti di credito i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale i dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, i libretti di deposito ed i buoni postali fruttiferi<sup>87</sup>.

Una volta che l'amministrazione entra in possesso dei dati relativi alle movimentazioni bancarie del contribuente, la legge prevede una presunzione legale che comporta un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, stabilendo che i singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti (siano essi di natura analitica o induttiva) che il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni fiscalmente rilevanti. In particolar modo, con riferimento all'imposizione diretta - che poi è il punto di nostro maggior interesse - le norme fiscali stabiliscono un'ulteriore presunzione legale, superabile solo attraverso una prova contraria posta sempre in capo al contribuente, secondo cui sono considerati come ricavi o compensi tutti quei "prelevamenti" annotati nei conti oggetto di verifica ma non risultanti dalle scritture contabili e per i quali non è specificato il soggetto beneficiario. Tale

---

<sup>87</sup> GIORDANO S., *Contabilità semplificata. Il regime contabile, fiscale, amministrativo e previdenziale dei piccoli imprenditori*, Maggioli Editore, 2010, 307.

orientamento è stato ribadito anche dalla Corte di Cassazione, la quale ha ritenuto legittima, in virtù della presunzione *ex art. 32 del d.P.R. n. 600/1972*, l'imputazione dei versamenti operati su conti correnti bancari a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività d'impresa, facendo ricadere su quest'ultimo l'onere di fornire, in sede amministrativa o di contenzioso, la prova contraria.

Nell'ambito della disciplina IRI, le presunzioni legali di cui sopra rappresenterebbero un serio problema nell'identificazione della reale capacità contributiva dei soggetti. Poiché con cadenza almeno mensile (se non settimanale o, addirittura, quotidiana!) ogni imprenditore individuale preleva dalla propria attività quanto necessario per il sostentamento personale e della famiglia, si deve ritenere che, al fine di non incorrere in occultamenti della ricchezza fiscalmente rilevante, ognuno di questi soggetti dovrà tenere una rigorosa documentazione che attesti questi movimenti finanziari. Nel dire ciò si vuole indurre il lettore nel considerare le difficoltà pratiche di tale assunto: per ogni organizzazione di piccole e medio-piccole dimensioni, e quindi fortemente personificate con la figura dell'imprenditore, si aggiunge un ulteriore onere di natura documentale dal quale sarà assai pericoloso esimersi, in ragione delle presunzioni legali che operano nei casi di non giustificazione dei movimenti bancari di cui si è accennato *supra*. L'imprenditore individuale, sia che prelevi somme di denaro per il proprio sostentamento, sia che le utilizzi per il pagamento delle spese inerenti all'impresa, casomai dovesse omettere di dichiarare il prelievo di tali somme, rischierebbe di cadere vittima della presunzione legale che equiparerebbe tali somme a ricavi e/o compensi.

Anche per queste ragioni si ritiene che la disciplina IRI che emerge dalla legge delega, nel caso in cui i decreti attuativi non ne specifichino i correttivi, sia poco adatta a migliorare realmente l'efficienza e la

semplificazione del sistema impositivo delle piccole imprese, ricalcando – anzi – gli stessi errori che furono commessi nella legge delega n. 825/1971, prevedendo obblighi documentali e metodi di determinazione delle somme imponibili indifferenziati per le piccole, medie e grandi imprese.

*2.2.4.4. L'IRI come possibile forma di agevolazione fiscale nell'imposizione dei redditi d'impresa delle società in contabilità ordinaria e per le società di capitali a ristretta base societaria*

Come si è detto a più riprese, con l'applicazione della disciplina fin qui esposta, il reddito d'impresa prodotto, dedotta la quota che viene prelevata, è tassato in capo all'impresa tramite IRI (con l'aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES), lasciando che quanto percepito dal socio ovvero dall'imprenditore a titolo di prelevamento, venga tassato tramite gli ordinari scaglioni dell'IRPEF del singolo percipiente.

Vale la pena riflettere su uno degli aspetti della disciplina IRI che, agli occhi di alcune categorie di imprese, susciterebbe il maggior interesse: si vuole parlare dell'implicita agevolazione fiscale che deriverebbe dalla tassazione separata tra l'impresa e il percettore delle somme derivanti da essa, in particolar modo per quelle società in regime di contabilità ordinaria e per le società di capitali a ristretta base societaria.

Si vuole utilizzare il termine "agevolazione" al solo scopo di evidenziare come, con la disciplina descritta dalla Legge Delega, si andrebbe ad attuare una parziale limitazione della progressività del sistema impositivo inteso nel suo complesso, distorcendo altresì l'individuazione della corretta capacità contributiva dei soggetti interessati.

Si è detto che il principio della capacità contributiva limita la libertà di scelta dei presupposti di fatto dell'obbligazione tributaria<sup>88</sup>, e che

---

<sup>88</sup> Cfr. MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potere di imposizione*, in *Studi in onore di G. Zingali*, Milano, 1965, vol. II, pp. 541-452; ADONNINO P., *Appunti in tema di*

l'inosservanza di tale limite determinerebbe l'illegittimità delle norme indipendentemente dalla disparità di trattamento che da queste potrebbero discendere<sup>89</sup>.

Con riferimento all'IRI si vuole parlare di agevolazione in quanto tramite essa si possono portare concreti benefici alle imprese che hanno la volontà, ma soprattutto l'opportunità di capitalizzare gli utili prodotti. Tali benefici hanno come effetto quello di limitare il principio di eguaglianza<sup>90</sup> fiscale tra la distribuzione o meno della ricchezza prodotta dalle imprese, la quale è attualmente prevista e tutelata (nel caso delle società di persone) tramite il sopracitato meccanismo della trasparenza fiscale *ex art. 5 del TUIR*.

La premessa necessaria che occorre fare è la seguente: a parità di aliquota proporzionale IRES (e quindi IRI) al 27,5% e - soprattutto - mantenendo i medesimi scaglioni progressivi IRPEF attualmente previsti, la disciplina IRI consentirebbe indubbi margini di manovra nelle pianificazioni fiscali volte a ridurre il carico impositivo alle imprese, agli imprenditori e/o ai singoli soci.

È bene dare al lettore una cifra numerica riguardo i soggetti interessati e il relativo impatto che potrebbero avere le previsioni della Legge Delega sul

---

*illegittimità costituzionale della legge 10 dicembre 1961, n. 1436...*, in *Giur. Cost.*, 1963, 1577).

<sup>89</sup> Cfr. FEDELE A., *In tema di costituzionalità degli artt. 20 e 21 legge di registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, II, 215 ss., 224.

<sup>90</sup> Si parla a tal proposito di eguaglianza nell'accezione che ne dà LA ROSA S., il quale la identifica come la conclusione di un ragionamento nel quale possono distinguersi due distinte fasi: una nella quale si hanno valutazioni del tutto autonome delle singole realtà, e una seconda fase nella quale si vanno a raffrontare i risultati di queste valutazioni. Cfr. LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 78.

sistema impositivo nel suo complesso: in Italia nel 2013 le imprese personali, in tutto 2,8 milioni, sono suddivise in 2 milioni di imprese individuali<sup>91</sup> (di cui circa 1,6 milioni - l'80% - in contabilità semplificata) e circa 820 mila società di persone (di cui circa 481 mila in contabilità semplificata)<sup>92</sup>. Tale considerazione squisitamente numerica risulterà interessante e sarà di particolare aiuto quando si procederà con un resoconto circa i reali effetti scaturenti dall'introduzione del tributo.

Tenendo a mente tali premesse, per la parte di reddito prodotta dalle imprese che eccedesse la soglia dei 28 mila euro (per la quale sarebbero previste aliquote IRPEF superiori al 27,5%)<sup>93</sup>, la disciplina IRI consentirebbe alle organizzazioni (in particolar modo agli imprenditori individuali e ai soci partecipanti) di usufruire di un vantaggio fiscale derivante dal differenziale tra l'imposta proporzionale sul reddito d'impresa e la corrispondente aliquota IRPEF relativa a quel livello di reddito<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Ci si riferisce ai soggetti IRPEF titolari di partita IVA che svolgono attività d'impresa.

<sup>92</sup> Fonte: MEF, *Analisi delle dichiarazioni 2014 relative all'anno 2013*.

<sup>93</sup> CARPENTIERI C., *IRI con complicazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate*, *Corriere Tributario* n. 33, 2012, p. 2514.

<sup>94</sup> Si prenda ad esempio un'impresa individuale che nel corso dell'esercizio abbia prodotto un utile pari a 40.000€. Si ipotizzi altresì che l'imprenditore decida di prelevare dall'impresa una somma pari a 28.000€. In tale fattispecie il differenziale positivo di imposizione (pari a 1.150€) scaturirebbe dalla parte di reddito eccedente i 28.000 euro prelevati in quanto, invece di scontare l'aliquota IRPEF del 38%, sarebbe assoggettata ad IRI, che manterrebbe l'aliquota del 27,5%.

Di contro, è evidente come siffatta disciplina implicherebbe un disincentivo a mantenere le ricchezze all'interno del circuito imprenditoriale entro la soglia dei 38.500€ (per le imprese in contabilità semplificata) e dei 35.000€ (per i soggetti in contabilità ordinaria), in quanto si andrebbe a scontare un'imposta superiore rispetto ai primi due scaglioni IRPEF. In particolare, riguardo i soggetti in contabilità semplificata, per i redditi inferiori al sopraccitato importo, combinando



Il discorso è articolato su più livelli, in quanto tende ad assumere connotazioni differenti a seconda della natura e della dimensione delle imprese che si vanno a considerare (nonché i conseguenti riflessi delle dimensioni sugli obblighi di natura documentale).

Proprio con riferimento a tale ultima variabile, quella degli obblighi documentali in capo alle organizzazioni, la disciplina IRI presenta una delle sue criticità più rilevanti. Come si è accennato nel paragrafo riguardante la natura delle “somme prelevate”, la disciplina IRI sembrerebbe destinata ad aggiungere problemi con riferimento alle imprese in regime di contabilità semplificata. In altri termini, l'imprenditore dovrà tenere memoria anche delle distribuzioni di utili effettuate a sé stesso, ovvero ai soci delle società di persone, ed è ragionevole pensare che tale regime avrebbe l'effetto di generare un ulteriore onere burocratico da dover gestire.

Andando a considerare gli eventuali effetti che avrebbe la disciplina IRI, riguardo all'agevolazione fiscale di cui sopra, è necessario soffermarsi su pochi altri dati numerici.

Nel 2013 il reddito medio dichiarato dalle società di persone è stato pari a 35,57 mila euro, e più in generale il 78,9% di queste ha dichiarato redditi comunque inferiori a 40 mila euro. A ciò si aggiunga che il 58,7% delle società di persone adotta un regime di contabilità semplificata, e che il 12,11% (più di 99 mila imprese) ha dichiarato una perdita d'esercizio superiore a 1000 euro<sup>95</sup>.

---

insieme i primi due scaglioni IRPEF del 23% e del 27% unitamente alla detrazione di 1.104 euro applicabile a tali soggetti, si determinerebbe un'aliquota media di imposizione comunque inferiore al 27,5%, con il conseguente beneficio fiscale. Cfr. CARPENTIERI C., *IRI con complicazioni*, op. cit.

<sup>95</sup> Fonte: MEF, *Analisi delle dichiarazioni 2014 relative all'anno 2013*

Alla luce dei dati appena esposti è possibile fare una serie di osservazioni: la disciplina IRI, per le imprese di piccole dimensioni e con utili di entità modesta (inferiori al “reddito di frontiera” <sup>96</sup> di 28.000€) non solo genererebbe nuove e gravose lungaggini burocratiche e documentali in capo tali soggetti, ma altresì porterebbe l'imprenditore e/o i soci a distribuire completamente quanto derivante dall'attività d'impresa, poiché in tal modo andrebbero a scontare un'imposizione inferiore al 27,5% dell'imposta sul reddito imprenditoriale. Una seconda osservazione riguarda quelle organizzazioni con redditi eccedenti i 28.000€, per le quali sarà possibile decidere di distribuire il reddito fino a alla soglia dei 28.000€ e, allo stesso tempo, decidere lasciare in azienda la parte eccedente che sconterebbe un'imposizione fissa al 27,5%. Si può concludere il discorso circa l'imposizione delle società di persone dicendo che l'IRI porterebbe dei vantaggi fiscali solo per quelle imprese che abbiano la possibilità di capitalizzare gli utili prodotti per la parte di reddito superiore alla soglia sopramenzionata, in caso contrario converrà sempre distribuire interamente la ricchezza. Tutto ciò, come si sarà capito, mal si concilia con uno degli obiettivi principali che si è fissato il Governo nella Legge Delega: favorire la capitalizzazione delle imprese.

Rimane necessariamente in sospeso il discorso riguardante l'eventuale spendita delle perdite fiscali per quelle imprese che concludono l'esercizio senza aver conseguito alcun utile (che come si è avuto modo di dire, non sono in quantità così modeste).

Con riferimento alle imprese individuali, per completezza di esposizione, si consideri che il 91,13% delle imprese individuali italiane nel 2013 ha dichiarato un reddito inferiore a 40.000€, ciò porta a conclusioni, circa la convenienza dell'introduzione della disciplina IRI, simili a quelle viste per le società di persone.

---

<sup>96</sup> Cfr. CARPENTIERI C., *op. cit.*.

Discorso diverso con riferimento alle società di capitali e, in generale, per quelle imprese che adottano il regime della contabilità ordinaria. Per quest'ultime categorie di soggetti passivi, infatti, attraverso l'IRI sarebbe possibile stabilizzare la tassazione del reddito d'impresa intorno all'aliquota del 27,5%; inoltre la determinazione del reddito effettivo da imputare a tassazione IRI sarebbe facilitata da un più adeguato assetto contabile che tenga in giusta considerazione la presenza delle riserve nel bilancio d'impresa.

### *Conclusioni*

L'obiettivo di questo lavoro è stato quello di mettere in luce gli aspetti maggiormente controversi derivanti dall'eventuale applicazione della disciplina dell'imposta sul reddito imprenditoriale. Prendendo spunto e riferimento dalla più autorevole dottrina in materia, si sono argomentate le ragioni per cui l'IRI rappresenta un'ulteriore complicazione rispetto al sistema di determinazione del reddito delle piccole imprese.

Il filo conduttore che ha unito i due capitoli del presente elaborato ha preso le mosse dalla presa d'atto che la Legge Delega n. 825/1971 ha fallito in materia di tassazione dei piccoli imprenditori. La riforma ha costruito un sistema di tassazione del reddito indifferenziato tra piccole medie e grandi imprese, cercando di riprodurre nelle piccole organizzazioni una serie di adempimenti formali e contabili che sono inutili e, in ultima analisi, dannosi.

Nel corso dei decenni si è sviluppato tutto il sistema di accertamento delle piccole imprese che, come si è detto nel primo capitolo, è passato attraverso i coefficienti e i parametri fino ad arrivare agli studi di settore: quest'ultimi rappresentano la reazione dell'ordinamento rispetto a una situazione in cui non si poteva riuscire a far calare gli accertamenti di tipo contabile sulle realtà imprenditoriali più piccole.

Sul sistema appena delineato, all'interno del quale la determinazione della ricchezza del piccolo imprenditore già risulta inquinata da norme che mal di adattano alla realtà operativa dei soggetti, proprio non si comprende come il legislatore abbia pensato di innestare la disciplina dell'imposta sul reddito imprenditoriale.

Da queste considerazioni preliminari si è deciso di passare in rassegna tutti i caratteri strutturali dell'imposta, individuandone le criticità operative a partire innanzitutto dalla corretta individuazione dei soggetti

passivi (si è parlato in tal senso dei problemi di cumulo con le soggettività già previste) passando per l'individuazione dell'imponibile. Proprio riguardo alla base imponibile si è supposto che la tacita abrogazione dell'istituto della trasparenza fiscale avesse l'effetto di creare nuovi rischi di doppia imposizione economica. Da questa ipotesi si è deciso di approfondire la tematica dei sistemi volti ad attenuare e/o eliminare la doppia imposizione, attingendo sia dalla dottrina nazionale sia da quella comunitaria. Infine si è deciso di dedicare i due paragrafi conclusivi del capitolo alla fase accertativa del tributo, mettendo in risalto le difficoltà operative nell'individuare e intercettare i movimenti finanziari tra l'impresa e il titolare e/o i singoli soci. A questo proposito si è deciso di proporre al lettore dei casi concreti volti a dimostrare la sostanziale non neutralità della disciplina IRI nell'incentivare o meno la capitalizzazione delle imprese soggette ad essa. Rifacendosi ai dati forniti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze si è avvalorata altresì la tesi secondo cui tale imposta non solo genererebbe un sostanziale incentivo a distribuire interamente gli utili al di sotto di una determinata soglia "*di confine*" (interessando larga parte dei soggetti passivi toccati dal tributo) ma andrebbe anche ad appesantire di nuovi oneri documentali tutte quelle piccole imprese che, proprio per la loro dimensione, necessiterebbero di snellezze procedurali, anziché del contrario.

Al termine della lettura di questa tesi si vuole indurre il lettore a scegliere "*delle due, l'una*" e quindi: o accettare la disciplina dell'IRI e fare affidamento sull'"onestà" del contribuente (e sulla sua puntuale annotazione e dichiarazione dei prelevamenti effettuati); oppure porsi nell'ordine di idee che questo tributo va ad aggiungere nuovi problemi su di una materia che già appalesa profonde criticità. Una delle implicazioni operative di quanto detto sarà - ad esempio - nel caso in cui il

Funzionario dell'Amministrazione finanziaria andrà ad effettuare un accertamento sull'impresa. L'Ufficio accertatore non andrà più a porsi il problema circa la determinazione del reddito della piccola impresa, la quale (come si è detto) presenta già problemi non indifferenti, bensì sarà portato ad assimilare gli accertamenti sull'impresa con la posizione fiscale del titolare della stessa, con l'effetto di distorcere e confondere dei piani di indagine che dovrebbero rimanere separati tra loro.

In definitiva, a parere di chi scrive, la Legge Delega n. 23/2014, nell'articolo in cui introduce l'imposta sul reddito imprenditoriale con la relativa disciplina, appare quantomeno velleitaria sul fronte degli obiettivi di semplificazione e razionalizzazione che essa si propone di raggiungere.

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- ADONNINO P., *Appunti in tema di illegittimità costituzionale della legge 10 dicembre 1961, n. 1436...*, in *Giur. Cost.*, 1963, 1577).
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 364;
- AMBROSETTI C., *Ezio Vanoni e la Riforma tributaria in Italia*, pubblicato in *Società italiana di economia pubblica*, working paper n. 325, 2004.
- BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino, 2014, 1.
- BEGHIN M., *La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività*, in "Corriere tributario" n. 39, 2014, 2989;
- BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 283.
- BORIA P., *Studi di settore e tutela del contribuente*, Quaderni della rivista di Diritto Tributario, Milano, 2010.
- CARPENTIERI C., *IRI con complicazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate*, Corriere Tributario n. 33, 2012, 2514.
- Commissione ministeriale studi di settore, *Prime considerazioni e suggerimenti della commissione studi di settore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 17731/2006;
- Corte di Cassazione, sentenza n. 11473/1993.;
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, 326.
- D'ALESSANDRO P., *Le massime d'esperienza nell'accertamento induttivo e nell'accertamento sintetico*, in *Bollettino Tributario*, 1985, 215.
- DE MITA E., *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in *Boll. Trib.* 1986, I, 34 ss.;
- DE MITA E., *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., 1994;
- DE VITO G., *Le imposte differite. Metodologie di valutazione. Tecniche di contabilizzazione. Utili distribuiti e perdite subite. Bilancio consolidato. Nuovi sistemi impositivi*, Milano, 2000,

- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 172;
- ESCALAR G., *Il nuovo regime di tassazione degli utili da partecipazione e dei proventi equiparati nel decreto legislativo di "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società"*, in "Rassegna tributaria", 2003, I, 1922;
- FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, 1972, Cedam, Padova.
- FANTOZZI A., *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., 1994, 77.
- FEDELE A., *In tema di costituzionalità degli artt. 20 e 21 legge di registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, II, p. 215 ss., part. p. 224.
- FERRANTI G., *Disciplina delle perdite*, IPSOA, Temi di reddito d'impresa, 2010;
- FERRARA jr., *Gli imprenditori e le imprese*, Milano, 1987, p. 199 nota 1;
- FERRAU' G., *L'accertamento induttivo nell'ambito delle categorie civilistiche delle presunzioni*, in CT, 1985, 459;
- GALGANO F., *Diritto civile e commerciale*, III-1, Padova, 1990, pag. 278.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 159.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
- GIORDANO S., *Contabilità semplificata. Il regime contabile, fiscale, amministrativo e previdenziale dei piccoli imprenditori*, Maggioli Editore, 2010, pag. 307.
- GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2013, 51.
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 78.
- LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, 157;
- LUPI R., *Controllo di lavoratori autonomi e piccole imprese: i problemi italiani e l'esperienza israeliana del tachshiv*, - *Tachshiv e studi di settore: esperienze israeliane e problemi italiani*, in *Rass. Trib.* N. 10/1994, 1569 ss.;
- LUPI R., *Gli studi di settore tra automatismi e valutazioni degli uffici fiscali in Atti del convegno di Salerno "Il nuovo accertamento tributario tra teoria e*



processo” tenutosi presso l’Università di Salerno il 20-21 maggio 1994, a cura di Preziosi, Roma Milano, 1996, 151 e seg.;

- MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974, p. 70;
- MASTRANGELO A., *Evoluzione dell’accertamento sintetico e redditometrico*, in *fiscooggi.it*, 2011.
- MC LURE C., *Must Corporate Income Be Taxed Twice?*, Washington, 1979, pag. 3;
- MERCURIO P., *L’utilizzazione dei parametri ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, compensi e volume d’affari*, in *Fisco*, 1996, 6271 e ss.;
- MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potere di imposizione*, in *Studi in onore di G. Zingali*, Milano, 1965, vol. II, pp. 541-452;
- Ministero dell’Economia e delle Finanze, *Analisi delle dichiarazioni 2014 relative all’anno 2013*
- MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell’accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.VV, Roma-Milano, 1996.
- PEDONE A., GALLO F., *Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime Volume 3*, editore Laterza, 2010.
- PISTONE A., *La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati*, Padova, 1994, 48.
- RANOCCHI G.P., *Spesometro e riflessi sull’attività di accertamento*, in *Spesometro 2011*, pubblicato su *Il Fisco*, 2012.
- RENZI P.V., *Accertamenti induttivi e imposizioni forfettarie*, in *Boll.Trib.*, 1985, 869;
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 313;
- SAMMARTINO S., *La dichiarazione d’imposta*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di Amatucci, III, Padova, 1994, p. 26 ss.
- SAMMARTINO S., *Revisione dell’imposizione sui redditi d’impresa e di lavoro*, presente in *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità*

*contributiva*, a cura di L. SALVINI e G. MELIS, LUISS - Dipartimento di Giurisprudenza, Collana di studi, n. 35, Padova, 428.

- SETTESOLDI E., CURINI C., *Accertamenti sintetici: il redditometro*, Commissione di studio Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa, Pisa, 2009.
- STIZZA P., *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2011, 22.
- TABELLINI P.M., "Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società", Biblioteca delle scienze dell'Università di Pavia, 2010.
- TESAURO F., *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'ILOR*, in Boll. Trib., 1988, 6-7.
- TRAVERSI A., *Qual è la valenza ai fini penali dell'accertamento sintetico?*, in Corriere Tributario, 5/2013, p. 362.
- VAN DEN TEMPEL A.J., *Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities*, Bruxelles, 1970.
- VANONI E., *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, 1946;
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932.
- VANONI E., *Relazione al Senato sul disegno di legge contenente norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario*, 1951, in Lex.
- VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in Riv. Dir. Fin. 1937, I, 299;
- VENERUSO A., *Circolare n. 24/E del 30 maggio 2011 e n. 28/E del 21 giugno 2011 - "Spesometro": i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in vista della scadenza del 1° ottobre 2011*, ne il fisco, n. 31 dell'1 agosto 2011, pag. 1-4983.

## *Ringraziamenti*

E' emozionante ritrovarsi a scrivere i ringraziamenti al termine del proprio percorso di studi, in particolar modo per chi, come me, ha avuto la possibilità di passare un periodo di tempo lontano da casa.

Se dicessi che sono stati anni completamente spensierati direi una balla colossale, vuoi per le obiettive difficoltà che ho dovuto affrontare (ambientarsi in una nuova città, adeguarsi agli standard di qualità richiesti dai Docenti etc.) vuoi un po' per la personale tendenza a scoraggiarmi di fronte alle avversità. Sono stati anche anni pieni di nuovi fantastici incontri e di nuove entusiasmanti idee, ed è per questo che mi sento di scrivere queste ultime righe.

Ora che sono finalmente arrivato all'obiettivo sento la necessità di ringraziare coloro che hanno fatto sì che oggi possa essere un po' più fiero di me stesso. Farò in modo di non dimenticare nessuno, ad ogni modo chi di dovere saprà riconoscersi nelle mie parole.

Voglio spendere il primo ringraziamento per il Prof. Mauro Beghin, per avermi dato la possibilità di collaborare con a lui e per avermi mostrato quale debba essere la professionalità da infondere nel proprio lavoro coltivandone allo stesso tempo la passione.

Voglio ringraziare, ancora una volta, la mia famiglia che non ha mai smesso di darmi supporto e di credere in me, senza il loro amore tutto questo oggi non sarebbe accaduto. Un pensiero e una dedica speciale va ai miei Nonni, mi piace pensare che è anche grazie a loro che oggi sono qui.

Ringrazio Luca, amico sincero e compagno di questa avventura, per i consigli, le grandi risate, e anche per qualche sano litigio.

Ringrazio coloro che sono entrati nella mia vita in qualità di “*compagni di corso*” e che sono diventati amici preziosi con i quali, ne sono certo, continuerò a sentirmi e a vedermi. In loro, Michela (prima le signore, ragazzi!), Francesco, Mattia, Tobia e Filippo, ho trovato un pezzo “di casa”, e a loro auguro con tutto il cuore di trovare la propria Strada.

Ringrazio tutti gli “amici di casa”, che non hanno mai smesso di dimostrarmi il loro affetto ogni volta che tornavo nel “borgo natio”: i messaggi, le telefonate notturne, il tempo passato a raccontarsi cosa è successo negli ultimi mesi (magari davanti ad un bel Montenegro!), grazie davvero.

Ringrazio Mariavittoria e Damiano che mi hanno insegnato moltissimo nell’ultimo anno. In particolare, ringrazio la pazienza di Mariavittoria nell’avermi insegnato la disciplina e per avermi infuso il coraggio di cambiare direzione; ringrazio Damiano per avermi insegnato il rigore e la precisione necessaria nel lavoro. Grazie a voi sarò certamente meno imbranato!

Voglio ringraziare dal più profondo del mio cuore i ragazzi meravigliosi che ho avuto la fortuna di conoscere negli ultimi mesi della mia esperienza a Padova. Grazie a (vado in ordine sparso!) Stefano, Serena, Gianluca, Giovanni, Marco, Marina, Mauri e a tutti i ragazzi di Act! (un giorno si parlerà di noi!) e dell’ASU. Grazie a loro ho trovato una nuova e bellissima famiglia fatta di idee, di lotte e di tanto entusiasmo. Grazie a voi avrò

nostalgia di Padova. Sono sicuro che le nostre strade si incroceranno ancora, vi voglio bene.

Voglio ringraziare tutti coloro che non ho citato ma che per me hanno significato e significano qualcosa, di più o meno importante. I rapporti finiti e (soprattutto!) quelli che sono iniziati in questi anni. Direttamente o indirettamente hanno concorso a rendermi la persona che sono oggi.

Ringrazio la Musica che c'è sempre stata, e in particolare dedico questo lavoro a Fabrizio De Andrè.

Ringrazio infine Padova, la mia personalissima Stalingrado, che mi ha insegnato il sacrificio e il valore inestimabile delle conquiste più ardue.

*“Sulla sua strada gelata  
la Croce Uncinata lo sa,  
d'ora in poi troverà  
Stalingrado in ogni città.”*