

Indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale

*Commissione 6^a del Senato della Repubblica
(Finanze e Tesoro)*

13 dicembre 2011

Prof. Avv. Guglielmo Maisto

Palazzo Carpegna

Introduzione

- Codificazione - Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale (Legge 7 aprile 2003, n. 80)
- Riscossione
- Contenzioso
- Trattamento fiscale famiglia e donne
- Misure di sostegno per la PMI

Riscossione

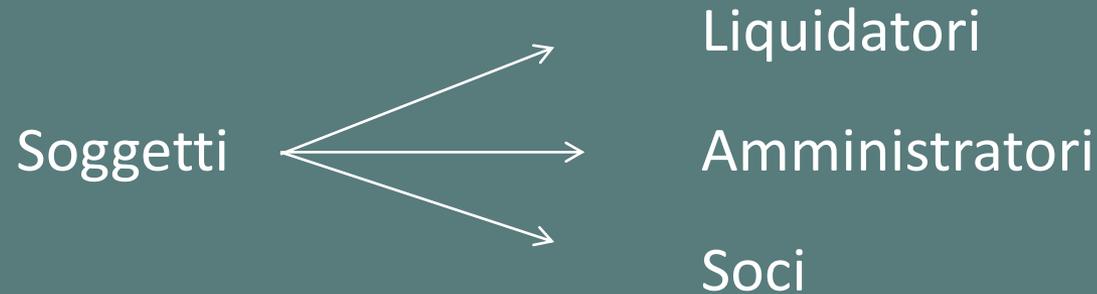
- Critica al sistema attuale
 - Anno 2010: rapporto accertato/riscosso pari al 38%
(Riscosso = versamenti diretti + riscossione a mezzo ruolo. Dati comunicati dall'Agenzia delle Entrate nell'anno 2010)
 - Necessità di aumentare la percentuale di riscossione relativa ad accertamenti definitivi
 - Mancato recupero da società estinte o fallite

Riscossione

- Differenze percentuali riscossione con altri Paesi
 - Nell'anno 2009 il rapporto tra l'accertato e il riscosso è stato pari al 94% negli USA, al 91% in UK, all'87% in Francia, all'84% in Belgio, all'81% in Spagna, all'83% in Svezia, al 64% in Romania, al 58% in Turchia, al 44% in Albania, al 31% in Grecia. (Dati tratti dal Rapporto annuale del contribuente 2010 redatto dall'Associazione Contribuenti Italiani)
 - Italia si colloca tra Turchia e Grecia

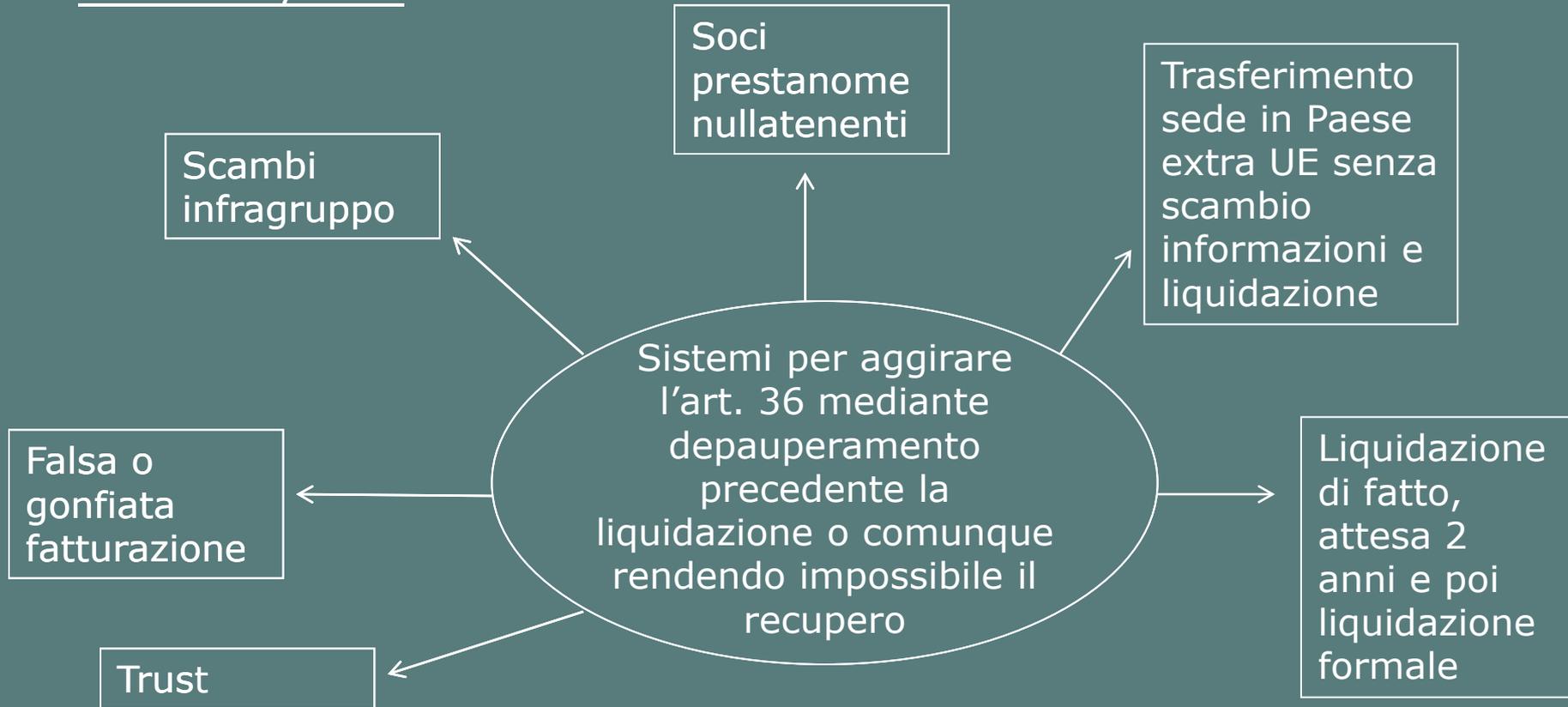
Riscossione

- Attuale disciplina art. 36 D.P.R. 602/1973



Riscossione

- Modalità per rendere inoperante la responsabilità di cui all'art. 36
D.P.R. 602/1973



Riscossione

- Proposte di modifica: riforma dell'art. 36 D.P.R. 602/1973:
 - possibilità di aumentare il periodo di responsabilità degli amministratori fino a 5 anni antecedenti la liquidazione (oggi 2 anni);
 - possibilità di aumentare il periodo di responsabilità fino a 5 anni antecedenti la liquidazione (oggi 2 anni) anche per i soci in relazione ai beni assegnati e ai dividendi percepiti;
 - per i soci possibilità di prevedere limiti quantitativi (numero azioni) e/o qualitativi (partecipazioni di controllo) con riferimento alla quota di partecipazione
→ problemi di costituzionalità

Riscossione

- Proposte di modifica: riforma dell'art. 36 D.P.R. 602/1973 (segue):
 - estensione ambito applicativo anche agli interessi;
 - problematica estensione ambito applicativo alle sanzioni (incostituzionalità).

Riscossione

- Proposte di modifica: riforma dell'art. 36 D.P.R. 602/1973 (segue):
 - applicazione della norma sull'interposizione fittizia (art. 37, comma 3 del D.P.R. 600/1973) al fine di emettere avvisi di accertamento ex art. 36 anche nei confronti di chi risulti essere l'effettivo titolare della partecipazione, pur se formalmente non socio;
 - spesso la responsabilità ex art. 36 non porta a risultati concreti in quanto è possibile che i soci siano prestanome o comunque soggetti privi di patrimonio che si sono spogliati dei beni/dividendi ricevuti.

Riscossione

- Testo della proposta di modifica dell'art. 36 D.P.R. 602/1973:

I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte, **nonché dei relativi interessi**, se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.

I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi ~~due~~ **cinque** periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma **e dei relativi interessi** nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile.

La disposizione di cui al precedente comma si applica anche a qualunque soggetto che pur non essendo socio risulti l'effettivo titolare della partecipazione, anche in base a presunzioni gravi, precise e concordanti.

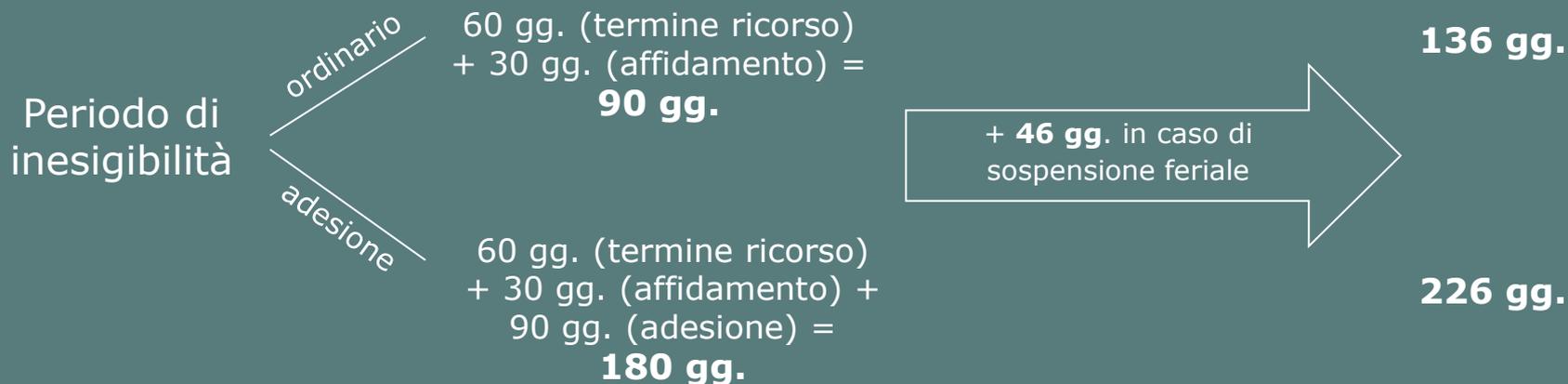
Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi ~~due~~ **cinque** periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. (...)

Riscossione

- La notifica dell' avviso di accertamento ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 602/1973
 - Attualmente può essere notificato ai soci e liquidatori presso l'ultima sede della società estinta entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese (art. 2495 c.c.)
 - Aumentare arco temporale per la notifica all'ultima sede della società estinta a 3 anni
 - Prevedere mantenimento regime attuale se la cancellazione della società è tempestivamente comunicata all'Amministrazione finanziaria

Riscossione

- Esecutività degli accertamenti
 - Critica: Istituita per l'accelerazione della riscossione la ha resa più lenta
 - Affidamento a Equitalia della riscossione degli importi pretesi soltanto 30 giorni dopo il termine per la proposizione del ricorso
 - Situazione attuale in assenza di presentazione del ricorso:



Riscossione

- Esecutività degli accertamenti
 - Critica: Istituita per l'accelerazione della riscossione la ha resa più lenta
 - Dopo l'affidamento a Equitalia sospensione ex lege della esecuzione per ulteriori 180 gg. in caso di ricorso
 - Situazione attuale in caso di presentazione del ricorso:



Riscossione

- Esecutività degli accertamenti
 - Eliminare sospensione automatica ex lege della esecuzione per ulteriori 180 gg. dopo l'affidamento in carico a Equitalia in caso di ricorso e trovare altri metodi per evitare ingolfamento delle commissioni tributarie con richieste sospensione

Riscossione

- Esecutività degli accertamenti
 - Aspetti problematici: da un lato immediate azioni esecutive di Equitalia e dall'altro timori dei contribuenti con riferimento alla restituzione tempestiva delle somme riscosse a titolo provvisorio
 - Previsione di una sospensione automatica della riscossione (con il venire meno di ipoteche pignoramenti o altre azioni esecutive già poste in essere) previa presentazione all'Ufficio di una fideiussione bancaria o assicurativa a prima richiesta che comprenda l'intero importo richiesto maggiorato di una percentuale (per tenere conto dei successivi interessi) con scadenza 1 o 2 anni successiva a sentenza
 - in alternativa prevedere conto speciale per somme riscosse a titolo provvisorio con obbligo di rimborso entro 60/90 giorni dalla sentenza pena applicazione interessi moratori

Contenzioso

- Critica: nei gradi di merito insufficiente conoscenza del diritto tributario da parte dei giudici delle commissioni tributarie e in Cassazione i giudici approdano alla Sezione Tributaria a fine carriera senza conoscenze specifiche di diritto tributario
- Creare una vera e propria carriera di magistratura tributaria per le commissioni (magari previo aumento contributo unificato per gli scaglioni più alti). Tali giudici specializzati nel diritto tributario alimenterebbero poi la Sezione Tributaria della Cassazione
- Introdurre la figura dei referendari sull'esempio della Corte di Giustizia CE, ossia assistenti assunti (a tempo pieno o parziale) selezionati nelle università con *curricula* specifici
- Un miglioramento delle sentenze di merito avrebbe effetti deflattivi su contenzioso in Cassazione (in particolar modo con riferimento ai vizi di motivazione e omessa pronuncia)

Contenzioso

- Prevedere giudice unico per cause di valore minore (proposta ANTI individuava il valore in 5.000 €)
- Prevedere sempre condanna alle spese secondo le tariffe e non equitativamente imponendo ai giudici motivazione supplementare ed esaustiva in caso di compensazione
- La compensazione delle spese (o comunque la loro liquidazione in misura irrisoria) comporta maggiore contenzioso

Contenzioso

- Conciliazione
- Possibilità di conciliazione anche oltre la prima udienza
- Autorizzare la conciliazione anche nel secondo grado di giudizio
- Conciliazione anche in Cassazione (Cass. Civ., sez. trib., 18 novembre 2011, n. 24249)

Contenzioso

- Aspetti critici giudizio di Cassazione
 - durata giudizi dei due gradi di merito tributari in media 2 anni
 - durata media giudizi avanti la sezione tributaria della Cassazione 5 anni (contro 2,5 delle altre sezione - dati ANTI)
 - il motivo della differenza sta nella circostanza che di 100.000 cause pendenti 30.000 sono tributarie (dati ANTI)

Contenzioso

- Limitare accesso alla Cassazione
 - Esame preventivo da parte di una sezione filtro dei ricorsi in Cassazione presentati da una parte risultata soccombente in entrambi i precedenti gradi di merito?
 - portare a regime definizione lite tramite pagamento di una percentuale sul valore della lite se il contribuente ha vinto in entrambi i gradi di merito?
 - esame preventivo (sempre sezione filtro) dei ricorsi quando è contestato un vizio di motivazione (in tale caso infatti è comunque necessario cassare con rinvio ed è inutile l'esame di altri motivi)?

Contenzioso

- Abuso del diritto

- La recentissima sentenza della Cassazione del 30 novembre 2011, n. 25537 afferma in un *obiter dictum* non applicabilità delle sanzioni in caso di contestazione di abuso del diritto
- Tale sentenza è conforme e cita la sentenza Halifax della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (21 febbraio 2006, caso C-255/02)
- Nel futuro intervento legislativo che dovrebbe dare regolamentazione all'abuso del diritto sarebbe opportuno affermare chiaramente la non applicabilità delle sanzioni in caso di abuso del diritto
- In ogni caso in tale intervento normativo sarebbe opportuno delineare chiaramente le fattispecie di applicazione dell'abuso del diritto per evitare che gli Uffici al fine di applicare le sanzioni traslino le contestazioni su norme antielusive diverse

Trattamento fiscale famiglia

- Sistema italiano vigente:
 - tassazione su base individuale a prescindere dalla sussistenza del vincolo coniugale;
 - attuali politiche di sostegno alle famiglie:
 - detrazione IRPEF per carichi di famiglia (art. 12 TUIR);
 - oneri detraibili al 19% (art. 15 TUIR);
 - assegni per il nucleo familiare (art. 2 D.L. 13 marzo 1988, n. 69).

Trattamento fiscale famiglia

- Criticità scenario attuale:
 - violazione principio equità fiscale orizzontale:
 - trattamento differenziato per il solo fatto che il reddito è diversamente distribuito tra i coniugi;
 - violazione principio equità fiscale verticale:
 - i soggetti con minor reddito dovrebbero subire un prelievo inferiore, ovvero ricevere un sostegno redistributivo maggiore ma esiste fenomeno incapienza (ammontare imposta lorda inferiore alle detrazioni spettanti)
 - sedimentazione nell'attuale sistema normativo di numerosi interventi correttivi nel tempo;
 - sistema di sostegno al nucleo familiare frammentario, non omogeneo e non universale.

Quoziente familiare

- Limite: l'imposta sul reddito diventa regressiva favorendo le famiglie con redditi più elevati.
- Correttivi:
 - introduzione di un *plafond* al beneficio massimo ottenibile con il meccanismo del quoziente;
 - previsione di una *no-tax area* e riduzione delle aliquote applicabili agli scaglioni più bassi;
 - mantenimento di specifici interventi di sostegno quali assegni familiari.

Quoziente familiare

- Limite: effetto disincentivante all'occupazione del secondo coniuge (tipicamente la moglie).
- Correttivi:
 - introduzione modifica di calcolo del coefficiente familiare nell'ipotesi di occupazione del secondo coniuge:
 - coniuge lavoratore: peso unitario, ad esempio 1,5;
 - coniuge a carico: peso unitario, ad esempio 1.

Quoziente familiare

- Limite: ingerenza dello Stato nell'autonomia del coniuge (il coniuge con il reddito più basso non è più libero di scegliere di essere tassato individualmente quando ciò sia più conveniente).
- Correttivi:
 - possibilità concessa al coniuge con reddito più basso di optare per la tassazione autonoma.

Quoziente familiare

- Ulteriori osservazioni:
 - inserire eventuali norme riguardanti il quoziente familiare nel testo unico delle imposte sui redditi (TUIR);
 - tenere in considerazione le interazioni con il diritto comunitario, evitando di discriminare le famiglie “a dimensione comunitaria” ossia le famiglie dove i coniugi risiedono in diversi Stati Membri (Corte di Giustizia dell’Unione Europea, sentenza 25 gennaio 2007, causa C-329/05, *Meindl*)

Trattamento fiscale famiglia nell'Unione Europea

- Germania:
 - opzione tra tassazione su base individuale e tassazione coniugale con *income splitting method* (i redditi prodotti dai coniugi sono sommati e tale sommatoria è divisa per due, determinando il reddito medio pro-coniuge su cui si applicano le aliquote progressive).
- Francia:
 - tassazione su base familiare mediante il **quoziente familiare**.
- Spagna:
 - opzione tra tassazione su base individuale e tassazione coniugale con *income splitting method*.

Misure di sostegno per la donna

- Art. 2 D.L. 6 dicembre 2011, n. 201
 - deducibilità ai fini IRAP di un importo pari a 10.600 euro su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni
 - deducibilità ai fini IRES della differenza tra la quota IRAP riferibile al costo del lavoro e la quota IRAP riferibile al costo del lavoro già dedotta ai fini IRAP ai sensi del comma precedente
 - è una misura che effettivamente incentiva l'assunzione di lavoratrici donne?

Misure di sostegno per la PMI

- Proposta di modifica normativa relativa al riporto all'indietro delle perdite ai fini della determinazione del reddito d'impresa
 - il meccanismo di riporto all'indietro delle perdite (c.d. *carry-back*) è previsto in numerosi ordinamenti tributari di altri Stati (Francia, Germania, Paesi Bassi, Regno Unito, Stati Uniti);
 - modifica artt. 8 comma 3 e 84 comma 1 del TUIR;
 - limitazione soggettiva alle piccole medie imprese come definite dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2005.

Carry-back delle perdite

- Obiettivi:
 - utile strumento per rilanciare l'economia in stato di crisi;
 - evitare che le imprese che incorrono in difficoltà non meramente temporanee non subiscano una penalizzazione ingiustificata.

Carry-back delle perdite

- Criticità:
 - rideterminazione di un debito d'imposta e di un gettito erariale già acquisiti in relazione ad un determinato periodo d'imposta.

Carry-back delle perdite

- Possibili soluzioni:
 - traduzione della riduzione del debito d'imposta conseguente al riporto all'indietro delle perdite in un credito d'imposta;
 - limitazione alla tipologia di imposte compensabili;
 - limitazione alla decorrenza dell'utilizzo;
 - limitazione in valore assoluto dell'ammontare compensabile;
 - limitazione all'ammontare compensabile proporzionale ai ricavi.

Carry-back delle perdite

Proposte normative (i):

1 *In alternativa al riporto previsto dal comma 3 dell'articolo 8 e dal comma 1 dell'articolo 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, la perdita di un periodo d'imposta può, a scelta del contribuente, essere computata in diminuzione del reddito dei [x] periodi d'imposta precedenti, a partire dal meno recente, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.*

2 *Per effetto dell'opzione di cui al comma 1, si procede a nuova liquidazione dell'imposta dovuta in relazione a ciascuno dei periodi d'imposta precedenti per i quali avviene il riporto.*

Carry-back delle perdite

Proposte normative (ii):

3 *Il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi, di chiedere il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in quote costanti, nel periodo d'imposta successivo a quello in cui la perdita è realizzata e nei [x] successivi, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma 2.*

4 *Le disposizioni di cui ai commi precedenti trovano applicazione alle perdite realizzate nel periodo d'imposta in corso al [x] e nei [x] successivi.*

Carry-back delle perdite

Possibili limitazioni:

Esclusione del rimborso

Il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi ovvero di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in quote costanti, nel periodo d'imposta successivo a quello in cui la perdita è realizzata e nei [x] successivi, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma

Carry-back delle perdite

Possibili limitazioni:

Limitazione alla tipologia di imposte compensabili

Il contribuente ha diritto di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi, in quote costanti, nel periodo d'imposta successivo a quello in cui la perdita è realizzata e nei [x] successivi, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma 2.

Limitazione alla decorrenza dell'utilizzo

Il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi, di chiedere il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma 2, a decorrere dal [x] periodo d'imposta successivo.

Carry-back delle perdite

Possibili limitazioni:

Limitazione in valore assoluto all'ammontare compensabile

Il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi, di chiedere il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma 2, nel limite di euro [x] per ciascun periodo d'imposta.

Limitazione all'ammontare compensabile proporzionale ai ricavi

Il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare in diminuzione dall'imposta relativa ai periodi d'imposta successivi, di chiedere il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'eccedenza dell'imposta relativa al reddito del periodo d'imposta precedente per il quale avviene il riporto rispetto a quella risultante per effetto della liquidazione dell'imposta di cui al comma 2, nel limite del [x] per cento dei ricavi conseguiti in ciascun periodo d'imposta.

Aiuto alla crescita economica (ACE)

- Art. 1 D.L. 6 dicembre 2011, n. 201
 - Rafforzamento patrimoniale delle imprese: riduzione della imposizione sui redditi per un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010
 - Discrimine tra capitale di rischio e capitale di debito (deducibilità rendimento capitale proprio vs. interessi passivi)
 - Ignora la differenza tra capitale proprio e capitale di rischio (rischio di default)

Aiuto alla crescita economica (ACE)

- Critiche:
 - difficile applicazione e coordinamento con altre norme del TUIR;
 - istituto esposto a comportamenti elusivi;
 - accesso a soggetti non meritevoli di tutela.

Aiuto alla crescita economica (ACE)

- Ipotesi di modifica:
 - accesso a soggetti PEX;
 - accesso alle PMI nei limiti delle normative UE in materia di aiuti;
 - ricognizione utilità dell'istituto dopo il primo biennio di applicazione del provvedimento;
 - inserimento nel TUIR come misura strutturale.