

## Il fisco che verrà

# Quale politica fiscale per imprese?

di Fabio Ghiselli

E' questo un momento storico nel quale sembra prevalere l'esigenza di un cambiamento, di una svolta nel modo di affrontare i problemi del Paese e, soprattutto, nel trovare soluzioni efficaci in grado di produrre effetti strutturali e duraturi nel tempo. Per fare questo è necessario abbandonare la logica del breve o brevissimo termine, degli interventi tampone, di micro misure spesso non coordinate tra loro. Si sta per avviare una nuova legislatura con un nuovo governo che dovrebbe fondare la sua azione politica sulle scelte strategiche racchiuse nell' "accordo" o "contratto" di governo che ha visto la luce nei giorni scorsi. Per questo il momento è propizio per discutere sulle cose da fare.

L'attuale sistema impositivo ha raggiunto livelli di frammentazione, scoordinamento, iniquità e complessità non più tollerabili, e parte di questo sistema riguarda anche le imprese.

Oggi non si può più dubitare del fatto che la variabile fiscale, se da un lato rappresenti una fonte di rischio amministrativo per l'accertamento di maggiori imposte, sanzioni e interessi, di rischio penale e reputazionale per i vertici aziendali e per l'immagine stessa dell'impresa – non eliminabile del tutto ma riducibile con una attenta gestione - dall'altro costituisca un fattore di sviluppo del business, influenzando significativamente i nuovi investimenti, la localizzazione geografica degli stessi e l'espansione commerciale e dimensionale dell'impresa.

Anche per le imprese è importante percepire che il sistema fiscale, che presidia la necessaria acquisizione delle entrate (tributarie) senza le quali non esisterebbe nessuna forma di Stato, sia caratterizzato da equità, giustizia, ragionevolezza, semplicità per quanto possibile e, quindi, non sia né vessatorio né espropriativo <sup>1</sup>.

Qualunque ragionamento su come costruire un sistema che non ponga ostacoli alla crescita delle imprese, anzi la favorisca, nel rispetto dei principi costituzionali della capacità contributiva contenuto nell'art. 53, co. 1, della solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2, del perseguimento dell'uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, dell'utilità sociale dell'iniziativa economica privata di cui all'art. 41 e della funzione sociale cui deve conformarsi il godimento della proprietà privata ex art. 42, Cost. <sup>2</sup>, non può che partire da alcuni dati di fatto.

Il primo riguarda la struttura del sistema industriale italiano: secondo l'ISTAT il 95,46% delle imprese private è costituito da microimprese (con meno di 10 addetti), il 4,45% da piccole e medie

---

<sup>1</sup> Sull'argomento si rinvia a F. Ghiselli, *Imposta progressiva versus flat tax. La progressività come strumento di equità sociale*, ed. Imprimatur, 2018.

<sup>2</sup> Va ricordato che le società di capitali sono soggette all'imposta sul reddito da esse prodotto. La giustificazione giuridica dell'imposizione risiede in almeno due circostanze: la prima è rinvenibile nell'art. 53 della Costituzione laddove dispone che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», senza escludere, come abbiamo già visto, nessuna categoria di soggetti. Valendo il comune principio di capacità contributiva, si è ritenuto che la società detenga una propria forza economica diversa e maggiore della somma delle forze apportate dai soci-persone, che, anche in quanto dotata di propria responsabilità economica, persegua finalità proprie, possieda maggiori possibilità di finanziamento ed abbia un'esistenza che prescinde da quella dei soci stessi; la seconda considerazione è che lo Stato, attraverso l'erogazione di beni e servizi pubblici (esempio strade, istruzione, sicurezza, eccetera) trasferisce dei benefici al settore privato e, quindi, anche alle imprese. I benefici offerti alle imprese giustificano dunque, una forma di imposta-prezzo sulle società, e ciò consente anche di promuovere l'efficienza allocativa sia delle società che delle risorse pubbliche.

(con un numero di addetti compreso tra 10 e 250), e il resto, pari allo 0,09% dalle grandi imprese. Le prime due categorie occupano, rispettivamente, il 40 e il 21% degli addetti, per un totale del 61% degli addetti dell'intero settore<sup>3</sup>.

Il secondo riguarda la produttività. Secondo uno studio della CNA<sup>4</sup>, nel periodo 2000-2016 questa è rimasta sostanzialmente ferma, vi è stata una variazione cumulata nel periodo dello 0,7%, a fronte di un incremento del 15,4% in Spagna, del 18,0% in Germania e del 14,9% in Francia. Differenze sensibili che si riscontrano anche sul livello della produttività – PIL per ora lavorata a prezzi costanti, che per l'Italia è sempre inferiore a quello degli altri Paesi europei<sup>5</sup>.

Tendenza che risulta confermata anche dall'ISTAT per il 2018, nel quale la produttività dovrebbe aumentare dello 0,6% a fronte di un tasso più che doppio degli altri Paesi europei<sup>6</sup>

Se si considera che solo le imprese medio-grandi e grandi hanno registrato significativi incrementi è facile addebitare alle micro e alle piccole e medie imprese i risultati negativi<sup>7</sup>.

Forse la causa è riconducibile al fatto che si lavora di meno? No, perché secondo l'OCSE ed Eurostat, l'Italia è il Paese in cui si lavora di più, con 1.725 ore annue, contro le 1.371 della Germania, le 1.482 della Francia e le 1.691 della Spagna.

I problemi, allora, sarebbero riconducibili ad altri fattori: tassazione elevata, investimenti in beni durevoli e in ricerca e sviluppo, cuneo fiscale, motivazione del capitale umano, organizzazione dei fattori della produzione e dimensione ridotta delle aziende.

Quest'ultima problematica è ormai nota: su di essa incide una cultura imprenditoriale generalmente poco propensa al superamento della dimensione familiare e al coinvolgimento di capitali di terzi, per cui la gran parte delle misure che potrebbero essere introdotte per agevolare tali passaggi apparirebbe destinata all'insuccesso in assenza di un cambiamento culturale. Gli stessi risultati della diciassettesima ricerca del PEM (Private equity monitor) della Liuc Business School sulle operazioni realizzate nel 2017 mettono in evidenza questo aspetto: su 123 operazioni il 67% sono state di buyout, cioè hanno riguardato cessioni di pacchetti di maggioranza delle aziende, e solo il 25% hanno realizzato l'ingresso di nuovi soci. Situazione che mette in evidenza anche una certa difficoltà a realizzare il passaggio generazionale<sup>8</sup>.

Assumendo che l'organizzazione dei fattori produttivi sia realizzata dall'imprenditore in modo ottimale, altrimenti dovremmo mettere in discussione la stessa capacità di fare impresa, possiamo concentrare l'attenzione sugli altri elementi.

### **Quali interventi di politica fiscale per le imprese?**

L'insieme degli interventi proposti, di natura sostanziale o più concreta, rispondono sia a esigenze di equità e di ragionevolezza dell'imposizione, sia di semplificazione del sistema e di riduzione dei costi per le imprese. Alcuni di questi, forse i più significativi, potrebbero essere i seguenti, tenendo conto che vi sarebbero una miriade di aspetti più pratici sui quali intervenire.

---

<sup>3</sup> Solo la Francia e la Spagna hanno una struttura del sistema industriale simile alla nostra, mentre la Germania registra un peso delle micro imprese pari all'83,6% e delle piccole e medie del 16%, mentre il Regno Unito un peso, rispettivamente, dell'89% e del 10,7%.

<sup>4</sup> *Il cuneo fiscale in Italia è il quinto più alto tra i Paesi OCSE*, Centro Studi, 17.11.2017.

<sup>5</sup> Fondazione Ergo, *Produttività del lavoro*, Bollettino statistico, 1/2018.

<sup>6</sup> Report *Prospettive dell'economia italiana per il 2018*, del 22.5.2018.

<sup>7</sup> Sull'argomento si veda G. Berlingeri, S. Calligaris, S. Costa e C. Criscuolo, *Sulla produttività pesa la dimensione di impresa*, in Lavoce.info, 10.4.2018.

<sup>8</sup> J. A. Schumpeter diceva che la funzione imprenditoriale non può essere ereditata, ovvero si può ereditare la proprietà ma non la capacità di gestire con successo la dinamica imprenditoriale.

## 1. Una tassazione troppo elevata

Può essere considerata troppo elevata una imposizione che raggiunge il 27,9% tra Ires al 24% e Irap al 3,9%? O quella che grava sugli imprenditori che esercitano l'attività individualmente o attraverso società di persone, che sono soggetti all'Irpef con gli ordinari scaglioni di reddito e aliquote crescenti?

Nel primo caso non sembra, visto che secondo il rapporto *Paying taxes 2018* (Banca Mondiale e PWC) siamo al di sotto del livello vigente in Germania e Francia (e altri).

Qui farei una osservazione, perché l'apparenza a volte inganna. In questi anni il legislatore ha introdotto a favore delle imprese una serie di strumenti che avrebbero consentito una decisa riduzione del *tax rate*.

Secondo A. Doderò, dell'Agenzia delle Entrate, nel lavoro "*L'Amministrazione Fiscale che cambia. Le agevolazioni fiscali per le imprese*", presentato a un convegno del MEF nel maggio scorso<sup>9</sup>, ha calcolato che per il combinato disposto della riduzione dell'aliquota IRES al 24%, dell'ACE (l'aiuto alla crescita economica seppur rivisto *in peius*), del super ammortamento, dell'iper ammortamento, del patent box e del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo, il *tax rate* effettivo sarebbe sceso al 17,37%, quindi quasi 7 punti inferiore a quello nominale.

Ma questa analisi non rappresenta un caso isolato, perché il Centro Studi Confindustria, nel rapporto "*Risalita in cerca di slancio. L'evasione blocca lo sviluppo*", Dicembre 2015, n. 25, ha stimato che il *tax rate* effettivo sul reddito per il 2016 avrebbe raggiunto il 12,93%, al netto dell'effetto dei superammortamenti (stimato per uno 0,23%), e al lordo della riduzione di 3,5 punti dell'aliquota IRES dal 2017 (stimato pari all'1,66%). Se a questo si aggiunge l'IRAP pari al 2,92%, già al netto della eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile (stimato pari al 3,39%), il *tax rate* effettivo sul reddito sarebbe stato pari al 15,85%.

Anche nel secondo caso potremmo discutere, se confrontassimo la pressione fiscale sulle persone fisiche a livello internazionale, ma non c'è dubbio che almeno sull'esercizio dell'attività d'impresa la tassazione italiana sia discriminante a sfavore di quella svolta individualmente o tramite soggetti societari meno strutturati come le società di persone, quindi, a scapito delle micro e piccole imprese.

Senza dimenticare che l'onere fiscale, non è solo rappresentato dal livello dell'aliquota d'imposta, ma anche dai costi impliciti ed espliciti che l'imprenditore deve sostenere per garantire la correttezza dell'adempimento. Uno studio recente della Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti<sup>10</sup> ha messo in evidenza che l'insieme dei costi – interni all'azienda, per le risorse umane dedicate e per l'innovazione tecnologica, ed esterni, per l'attività di consulenza professionale – hanno raggiunto nel 2017 la bella cifra di 60 miliardi di euro che incrementano il *tax rate* effettivo. Costi che, almeno in parte, potrebbero essere risparmiati semplificando le procedure e gli adempimenti dichiarativi e comunicativi.

Nell'"accordo di governo" si parla di ridurre l'aliquota per le imprese (Ires ?) portandola a due, il 15% e il 20%. Si tratterebbe di un cambiamento significativo, posto che sarebbe introdotta una imposizione leggermente progressiva. Premesso che non sono stati indicati gli scaglioni di riferimento, ci sarebbero vari motivi per ritenere la proposta non opportuna, politici e tecnici insieme: non verrebbe compresa dai cittadini, sui quali potrebbe permanere un livello d'imposta molto più elevato (v. clausola di salvaguardia); avrebbe una immediata ripercussione sul patrimonio soprattutto delle banche che hanno iscritto in bilancio crediti per imposte differite attive con l'aliquota del 24% (rapporto Mediobanca), riguarderebbe una platea ristretta di soggetti, visto che secondo il MEF solo il 57,9% delle imprese societarie ha dichiarato per il 2016 una imposta dovuta.

<sup>9</sup> Si veda Il Sole 24 Ore del 19.5.2017.

<sup>10</sup> Commentata nell'articolo di G. Parente, *Commercialisti, il costo-adempimenti continua a crescere: superati i 60 miliardi*, in Il Sole 24 Ore del 14.2.2018.

Forse più appropriati potrebbero essere i seguenti interventi:

- introdurre definitivamente l'IRI mantenendo l'attuale aliquota del 24% (come l'Ires), ma limitatamente agli utili che vengono effettivamente investiti in beni strumentali o in ricerca e sviluppo o, almeno, vincolati espressamente a tale utilizzo;
- abolire l'Irap e sostituirla con un contributo sanitario, per un gettito invariato, che vada a finanziare la sanità pubblica, *ratio* principale dell'imposta introdotta nel 1997;
- abolire l'IMU e riformare la tassazione locale sui servizi indivisibili per mantenere l'autonomia impositiva degli enti locali;

## 2. Agevolazione degli investimenti

In questi ultimi anni sono stati introdotti diversi provvedimenti tesi ad agevolare gli investimenti delle imprese, da quelli per la ricerca e lo sviluppo, a quelli per l'innovazione tecnologica e per l'acquisto di beni strumentali materiali e immateriali nuovi. Poi c'è l'ACE, come strumento costante che dovrebbe favorire la capitalizzazione: è vero che il tasso di rendimento figurativo del capitale è stato ridotto, ma lo è altrettanto il fatto che tale riduzione è avvenuta per effetto di una generale decrescita dei tassi di interesse e dei rendimenti del capitale, alla quale non credo possa sottrarsi quello del capitale proprio dell'impresa.

C'è però un fatto che suscita qualche perplessità: secondo una analisi dell'ISTAT<sup>11</sup> l'insieme delle misure agevolative e delle modifiche entrate in vigore nel 2017 hanno determinato una redistribuzione del carico fiscale a vantaggio delle grandi imprese<sup>12</sup>. Se il tessuto industriale italiano è costituito per oltre il 95% da micro e da piccole e medie imprese, è evidente che questo non può essere l'effetto che misure di questo tipo dovrebbero produrre.

Forse sarebbe più appropriato:

- garantire la stabilità nel tempo delle misure agevolative più efficaci;
- costruire e calibrare i provvedimenti in modo da incidere in misura maggiore sulle imprese che contraddistinguono il sistema industriale italiano (invertendo il trend di redistribuzione dei benefici fiscali che ha caratterizzato le misure sin qui introdotte).

## 3. Cuneo fiscale

Secondo il rapporto annuale dell'OCSE "*Taxin Wages*" su dati 2016, in Italia, fatto 100 il costo del lavoro, il cuneo fiscale è pari al 47,8%, costituito per il 16,4% da imposte personali sul reddito, per il 24,2% da contributi previdenziali a carico del datore di lavoro e per il 7,2% dagli stessi contributi a carico del lavoratore.

Pur essendo significativamente elevato, questa misura colloca il nostro Paese al quinto posto nella classifica internazionale, dopo il Belgio (54%), la Germania (49,4%), l'Ungheria (48,2%), e la Francia (48,1%), e davanti alla Spagna (39,%) e al Regno Unito (30,8%).

Una riduzione e redistribuzione del carico fiscale sul reddito personale potrebbe generare una diminuzione del cuneo e agevolare una ripresa della domanda di beni e servizi adeguata alle accresciute potenzialità di produzione, perché è oltremodo evidente che le imprese non investono se non hanno una ragionevole certezza di vendere ciò che producono (l'obiettivo non è incrementare il magazzino).

<sup>11</sup> L'analisi è contenuta nel rapporto *Gli effetti dei provvedimenti fiscali sulle imprese*, del 16.6.2017.

<sup>12</sup> Il rapporto ha messo in evidenza che solo il 24% delle imprese societarie soggette all'Ires ha potuto beneficiare delle suddette misure agevolative, e tra queste, la quota maggiore è quella delle imprese medio-grandi e grandi. Il depotenziamento dell'ACE ha colpito in misura maggiore le imprese meno competitive. E' vero che in parte ciò è stato determinato da una registrata incapienza in termini di reddito imponibile e di imposta dovuta. Ma qui dovremmo porci un'altra domanda: come mai solo il 63% dei soggetti Ires ha dichiarato un reddito tassabile e solo il 57,9% ha dichiarato una imposta dovuta? Tali percentuali si ricavano dai dati del MEF- Dipartimento delle finanze sulle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2015 e 2016.

Anche se tale risultato non dovrebbe essere raggiunto attraverso l'introduzione della flat tax, ma tramite una ridefinizione degli scaglioni di reddito e delle aliquote d'imposta secondo i principi costituzionali di capacità contributiva e progressività<sup>13</sup>.

Una riduzione del cuneo potrebbe avvenire anche tramite una riduzione dell'onere contributivo a carico delle aziende. Dal rapporto dell'OCSE emerge che l'onere a carico delle imprese (fatta 100 la retribuzione netta) risulta pari al 32% in Germania, del 52% in Francia e del 38% in Spagna, contro una quota del 46% in Italia.

Occorre, però, tenere presente che una misura di decontribuzione è destinata ad avere conseguenze negative sulle prestazioni previdenziali a favore dei soggetti interessati. Per cui se si vogliono mantenere almeno costanti tali prestazioni, non ci sono molte alternative: o si mantengono inalterati i contributi o si riversa l'onere sulla fiscalità generale per la copertura figurativa dei contributi non versati, ovvero detassando le prestazioni pensionistiche.

Semmai si dovrebbe verificare se sussistono margini di riduzione dovuti a un maggiore efficientamento della gestione amministrativa e burocratica degli enti previdenziali. E molto probabilmente ci sono.

#### **4. La motivazione del capitale umano**

L'efficienza del fattore lavoro è essenziale per lo sviluppo dell'impresa e tale efficienza dipende dal livello di motivazione delle persone, dal clima aziendale e dalla partecipazione agli obiettivi dell'impresa. Come è stato ampiamente analizzato in altra sede<sup>14</sup>, numerose analisi internazionali e nazionali hanno messo in evidenza che, mediamente, solo il 13% dei lavoratori si sente coinvolto, il 63% non è motivato e il 24% "rema contro" il proprio datore di lavoro. Le stesse indagini hanno evidenziato che i dipendenti coinvolti e motivati generano incrementi di produttività del 20%, di profittabilità del 21% e di fidelizzazione dell'11%. E ciò che sorprende è che l'aspetto retributivo non è tra i primi cinque fattori che determinano un maggiore coinvolgimento e motivazione<sup>15</sup>.

Ma le carenze si trovano anche nella struttura manageriale, piuttosto restia alla necessaria innovazione organizzativa e gestionale, e nella carenza di capitale umano soprattutto nelle funzioni manageriali e di ricerca. La difficoltà di ingresso dei giovani, più acculturati e più propensi alla ricerca e all'innovazione, non disgiunta ad una eccessiva flessibilità del rapporto di lavoro, non agevolano la crescita delle imprese.

Per questo sarebbe necessario almeno:

- per stimolare la produttività, migliorare il clima aziendale e l'ambiente di lavoro, si dovrebbe implementare il sistema dei piani di welfare, sia inducendo le parti a prevederli nei contratti collettivi di lavoro a tutti i livelli (nazionali, territoriali e aziendali), sia elevando i limiti di deducibilità/detraibilità degli oneri e di quelli di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei *benefits*<sup>16</sup>, sia stimolando una maggiore partecipazione dei lavoratori dipendenti nella gestione delle imprese.

#### **5. Semplificazione**

I vantaggi per le imprese non risiedono solo nella riduzione dell'aliquota Ires o nell'introduzione di regimi agevolati o forfettari di tassazione ma, soprattutto, nella semplificazione delle procedure. Gli interventi minimi potrebbero essere:

---

<sup>13</sup> F. Ghiselli, *Imposta progressiva*, op. loc. cit..

<sup>14</sup> F. Ghiselli e I. Campaner Pasianotto, *Fringe benefits e Piani di welfare*, IPSOA, 2018

<sup>15</sup> Nella classifica redatta dall'Istituto Gallup e da altre ricerche svolte da enti di ricerca internazionali, riportata nel volume in nota 9.

<sup>16</sup> Su questo aspetto si rinvia a F. Ghiselli e I. Campaner Pasianotto, op. loc. cit..

- semplificazione delle disposizioni sulla determinazione del reddito d'impresa (le famose variazioni in aumento e in diminuzione), e aggiornamento dei limiti di deducibilità per alcune tipologie di costi;
- ridefinizione delle misure agevolative con soppressione di quelle a più basso o nullo impatto e concentrazione su quelle più rilevanti (questo consentirebbe anche una sensibile diminuzione del numero di pagine di istruzioni del modello di dichiarazione dei redditi);
- riduzione del numero di dichiarazioni/comunicazioni: prevedere una unica dichiarazione dei sostituti d'imposta; eliminare l'apposita comunicazione delle operazioni intercorse con i Paesi *black list* i cui dati potrebbero rientrare nel mod. Unico annuale ovvero nello spesometro (per quanto rimarrà in vita);
- configurazione dei quadri/modelli di dichiarazione/comunicazione, in modo tale da permettere un "travaso" dei dati richiesti in modo più automatico possibile dalle scritture contabili/registri obbligatori ai fini Iva;
- nessuna richiesta di invio di dati e informazioni che non siano reperibili direttamente dall'Amministrazione finanziaria, in quanto già in possesso di altri enti o uffici dell'amministrazione;
- semplificazione del sistema delle opzioni per regimi agevolati o di altro tipo (es, consolidato fiscale, trasparenza fiscale), con *reductio ad unum* delle modalità di comunicazione, validità dal primo periodo d'imposta (inizio attività) e durata illimitata, o proroga automatica, salvo revoca da indicare nella dichiarazione dei redditi o Iva, che attesti comportamenti concludenti;
- aggiornamenti del software dichiarativo fatti per tempo allo scopo di evitare continue proroghe con sovvertimento del calendario e della programmazione degli impegni di lavoro da parte delle aziende e dei professionisti;
- semplificazione delle procedure di invio telematico delle dichiarazioni/comunicazioni (con revisione degli errori bloccanti) da concordare con le categorie professionali costrette ad agire quali intermediari dell'erario, e incremento del lasso temporale per provvedere alla correzione degli errori rilevati in sede di controllo rispetto agli attuali cinque giorni (in caso di dichiarazioni scartate);
- ridefinizione del calendario delle scadenze fiscali per tenere conto anche degli adempimenti previsti in tema di bilanci, nonché degli altri impegni connessi all'attività dei soggetti professionali che svolgono attività di consulenza alle imprese;

## 6. Altre misure

Per esempio:

- eliminare la disciplina sulle società di comodo e introdurre una davvero ultima norma che disponga lo scioglimento agevolato. Dopo di che l'Agenzia avrebbe a disposizione tutti i dati per poter procedere all'accertamento sull'effettivo intestatario dei beni compresa la disciplina normativa ex art. 37, D.P.R. 600/1973 che secondo la migliore dottrina si applica sia alle c.d. interposizioni fittizie sia a quelle reali;
- qualunque indicatore di redditività/sostenibilità (nonché gli attuali studi di settore per il periodo in cui rimarranno in vita) deve essere solo uno strumento per verificare se sussistono i presupposti per l'avvio dell'attività di accertamento e non per accertare induttivamente il reddito con ribaltamento dell'onere della prova negativa in capo al contribuente;
- diritto al rimborso trimestrale dell'Iva a credito senza limitazioni e riduzione dei tempi del rimborso stesso;

- versamento delle imposte (di qualunque genere) con un unico modello F24 (a differenza delle attuali diversificazioni sostanzialmente inutili che generano perdite di tempo e dubbi di ogni sorta);
- eliminazione del limite annuale alla compensazione delle imposte, alla luce sia della disponibilità dei dati in capo all'amministrazione finanziaria, sia dell'apposizione di visto di conformità sulle dichiarazioni, nonché abolizione del blocco dell'intero credito in presenza di ruoli scaduti per importi superiori a 1.500 euro. Blocco che dovrebbe riguardare solo l'importo corrispondente allo stesso ruolo (debito);
- allargamento della platea dei soggetti interessati a presentare l'interpello per garantirsi la certezza nell'interpretazione e applicazione delle norme di diritto in relazione a nuovi investimenti tramite una riduzione della soglia minima dei medesimi dagli attuali trenta milioni di euro (introdotto dall'art. 2, D.Lgs. 147/2015 c.d. "decreto internazionalizzazione");
- certezza e stabilità del diritto: con questi due sostantivi ci si rivolge all'intero processo di formazione e di applicazione delle leggi d'imposta. Dalla redazione dei testi, che non può continuare ad essere atecnica, imprecisa, e contenuta in provvedimenti come la legge di bilancio 2018 (con un articolo unico contenente oltre mille commi e nel quale le disposizioni tributarie sono collocate in modo diffuso e disorganico), o in decreti omnibus, o in provvedimenti riguardanti materie che nulla hanno a che vedere con la disciplina fiscale; alla stabilità delle regole, che non possono essere rettificcate più volte nel corso di un medesimo periodo d'imposta; al vincolo della irretroattività, sancito dall'art. 1, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente); alla stabilità interpretativa da parte dell'amministrazione finanziaria alla quale dovrebbe essere associata una minore produzione di circolari e risoluzioni;
- nell'ottica di stimolare una maggiore *compliance* e una nuova "cultura fiscale": applicazione del contraddittorio in relazione a tutti gli atti di controllo e di accertamento svolti/emanati dall'amministrazione finanziaria<sup>17</sup>; approccio nei confronti del contribuente non fondato sul principio per cui lo si consideri a priori come un soggetto "evasore" o "elusore" fiscale, salvo prova contraria (che dovrebbe fornire lo stesso contribuente).

---

<sup>17</sup> F. Ghiselli, *Il contraddittorio nella liquidazione e nei controlli formali: dai principi di diritto alla pratica realizzazione*, in *Il fisco*, n. 6/2016.