

## IRES: EFFETTI REDISTRIBUTIVI dei CARICHI FISCALI sulle IMPRESE

*La distinzione tra grandi imprese e Pmi nella normativa tributaria italiana succedutasi nel corso degli anni: dai Testi unici dei primi anni Settanta all'introduzione dell'Ires, passando per la riforma «Visco».*

di Pietro Boria (\*)

**LINEE EVOLUTIVE della  
TASSAZIONE delle IMPRESE  
nell'ORDINAMENTO ITALIANO**



tributaria del reddito derivante dalle attività esercitate.

Il processo evolutivo dell'ordinamento tributario intorno al tema della tassazione delle imprese, ed in specie alla **differenziazione di incidenza dei carichi tributari** sulle **grandi imprese**, da un lato, e sulle **piccole e medie imprese**, dall'altro lato, ha seguito un percorso non lineare, segnato da **accelerazioni e rallentamenti**, da innovazioni e ripensamenti.

### Prima fase

In una **prima secolare fase** (in sostanza dall'unificazione nazionale fino alla riforma tributaria degli anni Settanta) emergeva una **indifferenza** formale della legislazione tributaria rispetto alla **distinzione** tra grandi imprese e piccole e medie imprese; d'altro canto, era sul piano di fatto che la regolazione del sistema dell'**accertamento tributario** e della **determinazione dell'imponibile** faceva emergere una **discriminazione di trattamento** tra le varie imprese.

In linea di principio, il **trattamento peggiore** era riservato alle **grandi imprese**, le quali erano chiamate a pagare sulla base delle risultanze del bilancio; invece, le piccole e medie imprese dovevano pagare il tributo in ragione del reddito medio e ordinario riferibile all'attività svolta, che assumeva una dimensione quantitativa usualmente inferiore al reddito effettivo. Invero, in punto di fatto la **tassazione** in base al **bilancio** forniva alle grandi imprese l'opportunità di fare emergere i costi della produzione del reddito nella misura più ampia possibile, così da ridurre significativamente la base imponibile.

Pertanto, sul piano concreto ne derivò una sostanziale **penalizzazione** delle **piccole e medie imprese** rispetto alle grandi imprese quanto alla disciplina

### Seconda fase

Successivamente, in una **seconda fase**, corrispondente in sostanza all'avvento della **riforma tributaria** degli **anni Settanta**, si innescò un movimento di **controtendenza**. Nell'ambito della disciplina del reddito di impresa venne prevista l'estensione a **tutti i soggetti societari** del meccanismo della **determinazione analitica** della **base imponibile** secondo le risultanze della **contabilità** e del **bilancio**, risultando superato il criterio del reddito medio ed ordinario che era stato precedentemente applicato alle piccole e medie imprese.

L'**omologazione** dei **soggetti** rispetto alla metodologia impositiva del reddito di impresa ripristinava dunque la piena **parità** di trattamento tra **grandi imprese** e piccole e medie imprese prefigurata, almeno a livello teorico, nel disegno originario dell'ordinamento tributario. Peraltro, la **mancanza** di una concreta **volontà** di procedere ad una **discriminazione dei redditi di impresa** in ragione della **consistenza dimensionale** o della **capacità organizzativa** delle differenti **attività imprenditoriali** trovava una sostanziale conferma anche dalla **disciplina originaria** dell'**Ilor**, che parificava la posizione delle imprese grandi, medie e piccole.

### Terza fase

In una **terza fase**, nel **ventennio successivo** alla **riforma tributaria** il disegno originariamente formulato in ordine alla tassazione delle imprese venne sensibilmente trasformato.

La **generalizzazione** del **criterio** della **tassazione** in base al **bilancio**, prefigurato come una tecnica per favorire la parità di trattamento delle attività

(\*) Professore Straordinario di diritto tributario presso l'Università di Foggia.

imprenditoriali, si risolse in realtà in un meccanismo di profonda **discriminazione** a tutto vantaggio delle **piccole e medie imprese**.

Tali soggetti erano ammessi a presentare dichiarazioni dei **redditi** decisamente **inferiori** rispetto al **reddito effettivamente prodotto**, fruendo della protezione di un impianto contabile formalmente ineccepibile, in considerazione delle gravi **difficoltà** di ricorrere ad **accertamenti induttivi** o comunque a tecniche presuntive di ricostruzione del reddito da parte degli Uffici tributari. Tale assetto determinò una profonda **disparità** tra le **piccole e medie imprese**, che potevano perseguire di fatto una politica di minimizzazione dell'impatto fiscale, e le **grandi imprese**, per le quali la complessità dell'assetto organizzativo e la necessità di efficienti meccanismi aziendali di controllo inibivano il ricorso a tecniche di occultamento dell'imponibile.

Senza che fosse modificata la struttura dei tributi, l'attuazione concreta delle regole tributarie e i conseguenti comportamenti dei contribuenti, a fronte del fisiologico stato di inferiorità conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria, avevano generato un deciso **ribaltamento** dell'impostazione originaria.

L'**equiparazione** tra le imprese grandi, medie e piccole aveva assunto un **carattere** decisamente **formale**, cui non corrispondeva la sostanza del fenomeno impositivo; ed invero, le imprese di minori dimensioni potevano sottrarsi agli obblighi tributari con relativa semplicità, acquisendo pertanto un vantaggio competitivo (anche sul mercato) assai rilevante nel confronto con le imprese di maggiori dimensioni.

Conformemente a questa linea di evoluzione, nella disciplina dell'Ilor, seguendo una chiara sollecitazione della **Corte costituzionale** (nella sentenza n. 87/1986), venne stabilita l'**esenzione** assoluta dal tributo a favore delle **piccole imprese**, identificate in ragione del requisito dimensionale della forza-lavoro, introducendosi una discriminazione «qualitativa» rispetto alle altre imprese. Ne conseguì un significativo **vantaggio competitivo** per le **piccole imprese** rispetto alla generalità delle attività imprenditoriali.

Il processo normativo si era pertanto evoluto nel senso di un generale **sbilanciamento** a favore delle **piccole imprese** e, almeno in parte, di quelle di medie dimensioni, determinando un tendenziale abbandono della logica di parità di trattamento fiscale delle attività imprenditoriali che aveva denotato il disegno della riforma tributaria.

#### Quarta fase

In una **quarta fase**, infine, con la **riforma «Visco»** viene in sostanza **modificato** il **criterio redistributivo** dei **carichi fiscali** tra le **imprese**. L'**eliminazione** dell'**Ilor** – e di conseguenza dell'effetto discriminatorio a favore delle piccole imprese – e la relativa **sostituzione** con l'**Irap** ha prodotto un **beneficio** generalizzato per la **tassazione** degli **utili d'impresa**, portando ad una significativa riduzione dell'aliquota di imposta; riduzione ulteriormente accentuata dall'introduzione dei meccanismi agevolativi previsti dalla **Dit**.

Tali benefici, formalmente immaginati come trasversali rispetto alle categorie di imprenditori, e dunque sul piano teorico destinati a tutte le imprese, in punto di fatto sono stati essenzialmente goduti dalle **grandi imprese**. A tale proposito è risultata determinante la previsione di meccanismi normativi che rendevano essenziale il ricorso alla **capitalizzazione** delle **imprese** per poter godere effettivamente del beneficio tributario; capitalizzazione da cui erano sostanzialmente **escluse** le **piccole e medie imprese**, stante la fisiologica necessità di ricorrere al capitale di debito nella struttura finanziaria dell'azienda.

*La difficoltà  
dell'accertamento  
induttivo ha di fatto  
favorito le imprese di  
piccole dimensioni*

#### ALCUNE CONSIDERAZIONI sulla LOGICA della TASSAZIONE delle IMPRESE

Alla luce delle linee di evoluzione segnalate in precedenza sembra possano trarsi alcune considerazioni di ordine generale sulla logica impositiva seguita nell'ordinamento fiscale nazionale con riguardo al tema della tassazione delle imprese.

In primo luogo, va segnalato che l'approccio legislativo – e in particolare la **definizione** delle **regole** sostanziali di **tassazione** delle **attività imprenditoriali** – in sostanza è entrato in **collisione** con l'**attuazione** concreta delle **norme**, determinando un quadro normativo in qualche misura «schizofrenico», nel quale cioè l'impostazione in punto di principio era sconfessata sul piano dei fatti. Esempio in tal senso appare la vicenda della tassazione delle piccole e medie imprese nelle prime due fasi evolutive segnalate, in cui, come visto, la scelta formale di omologazione delle imprese andava a collidere con le regole di attuazione che portavano a fatti discriminatori (a vantaggio ora delle grandi imprese, ora delle piccole e medie imprese).

A tale riguardo, la prolungata distanza del diritto vivente rispetto al diritto formale mostra in defini-

tiva la **carenza** di un **disegno armonico** e preciso sul tema, facendo al contrario emergere una tendenziale irrilevanza della questione nella mente del Legislatore tributario.

In secondo luogo, il quadro normativo progressivamente formato sembra avvalorare l'impressione di una (se non consapevole, perlomeno) consolidata decisione a livello di sistema di **escludere forme impositive differenziate** per la **tassazione delle attività d'impresa**. Evidentemente, prevaleva l'istanza di assicurare una neutralità del potere tributario sulle attività imprenditoriali, presumibilmente nella convinzione che la **leva fiscale** avrebbe potuto determinare **distorsioni** rispetto al funzionamento del **mercato**, mettendo in discussione lo sviluppo del sistema produttivo.

In qualche misura pertanto le esigenze di protezione del mercato inducevano il Legislatore fiscale ad optare, sul piano della regolamentazione tributaria, verso assetti ordinamentali ispirati alla **parità formale** di trattamento dei vari **operatori economici**, indipendentemente da considerazioni di promozione e sviluppo delle imprese di minori dimensioni.

Ed ancora, in terzo luogo, si può sottolineare come le più rilevanti forme di discriminazione delle attività imprenditoriali si sono andate realizzando negli ultimi anni attraverso una pluralità di scelte normative a contenuto differenziato in relazione alle categorie imprenditoriali. Vengono in mente in particolare: l'**evoluzione** dell'**Ilor**, che ha portato all'esclusione delle piccole imprese dal campo attuativo del tributo; l'**introduzione** degli **studi di settore** e la conseguente applicazione di un **reddito medio ordinario** per le **piccole e medie imprese**; gli **incentivi** fiscali alla **capitalizzazione** delle **imprese**, previsti dalla riforma «Visco», destinati a favorire in specie le grandi imprese.

A tale riguardo, pare significativo che tali provvedimenti non sembrano ispirati in alcun modo da una valutazione di sistema in ordine all'opportunità di promuovere una categoria imprenditoriale in particolare, quanto semmai da giudizi di valore ispirati dalla **congiuntura politica ed economica** e comunque da motivi del tutto differenti.

Così, la **modifica** della **disciplina Ilor** rispondeva ad una chiara sollecitazione della Corte Costituzionale (sentenza n. 87/1986), secondo un'interpretazione del **principio** di **eguaglianza**; l'introduzione degli **studi di settore** si connetteva a valutazioni di cautela fiscale al fine di recuperare gettito ele-

vando la base imponibile complessiva di soggetti «a rischio fiscale»; gli incentivi della **riforma «Visco»** esprimevano una scelta conformativa del sistema produttivo nazionale in linea con i postulati delle idee di politica economica assunte dal Governo.

Emerge dunque, in sostanza, un quadro complessivo della tassazione delle imprese nella **tradizione** dell'**ordinamento fiscale** italiano che sembra **escludere** decisamente forme stabilizzate di **discriminazione qualitativa** delle **attività imprenditoriali**. Al contrario, è chiaramente rinvenibile una decisa opzione verso modelli impositivi ispirati al rispetto delle esigenze della **eguaglianza formale** e della **parità di trattamento** delle attività imprenditoriali rispetto al prelievo tributario.

È evidente che in tale contesto i valori fondamentali della **eguaglianza sostanziale**, vero e proprio cardine dell'impianto costituzionale accolto nel nostro Paese, **non** sembrano trovare **adeguato spazio** rispetto alla questione della tassazione delle imprese.

In qualche misura, rispetto ad uno degli snodi fondamentali del processo di sviluppo ed auto-elevazione della collettività, il **Legislatore** nazionale ha mantenuto tradizionalmente un senso di distacco ed indifferenza, mostrando in sostanza un **atteggiamento** di stampo **conservatore** dell'assetto delle

forze economiche esistenti e dunque, in definitiva, dello *status quo*.

*Le agevolazioni introdotte dalla riforma del 1997 sono state godute soprattutto dalle grandi imprese*

## ISTITUZIONE dell'IRES e TRASFORMAZIONE del REGIME di TASSAZIONE dell'IMPRESA

L'introduzione dell'**Ires** ha determinato una significativa **trasformazione** del **quadro impositivo** generale sui soggetti collettivi ed in particolare sulle **imprese**. Principio ispiratore della nuova disciplina fiscale è senz'altro identificabile nella **esigenza** di procedere ad una **semplificazione** dei **rapporti intersocietari** al fine di ridurre il peso della **compliance** tributaria secondo modelli di snellezza procedurale di tipica matrice europea.

Ed invero il tratto caratterizzante della nuova imposta può essere individuato nell'**abbandono** dell'ormai trentennale istituto del **credito di imposta**, a favore di meccanismi di **esenzione** della **tassazione** dei **dividendi** e dei **capital gains** (secondo il metodo della **participation exemption**), chiaramente ispirato da modelli impositivi diffusi in numerosi Paesi dell'Unione europea, così da garantire un più agile flusso di risorse finanziarie tra società parteci-

pate, senza che il prelievo tributario possa configurare un elemento in qualche modo ostativo (anche solo sotto il profilo degli adempimenti da tenere).

Altro istituto che denota profondamente l'Ires è rappresentato dall'introduzione dello strumento del **consolidato fiscale, nazionale ed internazionale**, destinato ad accentuare gli elementi di neutralità del prelievo fiscale nei confronti delle società appartenenti ad un medesimo gruppo.

Come dovrebbe risultare evidente, le modifiche normative conseguenti all'introduzione della nuova imposta producono un'**alterazione** (non soltanto formale ma anche e soprattutto) **sostanziale** dei **criteri ripartitori** dei **carichi fiscali** tra le varie imprese, trasformando il quadro distributivo che si era andato definendo nei periodi precedenti.

Fin da ora si può notare, infatti, che le **regole del reddito d'impresa** non si rivolgono univocamente a beneficio delle piccole e medie imprese ovvero delle grandi imprese, bensì mostrano una distinta attitudine a produrre **benefici** (o svantaggi) di ordine tributario che si distribuiscono per le **diverse categorie di attività imprenditoriali**.

Senza entrare nella specifica disciplina normativa di ciascun istituto, ci si può limitare in questa sede ad evidenziare in termini generali (e necessariamente congetturali) i soggetti cui le norme tributarie si rivolgono prioritariamente.

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'introduzione della nuova disciplina del reddito d'impresa conseguente all'istituzione dell'Ires ha dunque determinato un differente quadro della tassazione delle imprese. Rispetto alla progressione evolutiva dell'ordinamento tributario, indicata in precedenza, possono essere evidenziati alcuni motivi di **continuità**.

Innanzitutto trova una conferma la scelta normativa di **evitare forme impositive generali differenziate**, perlomeno sotto il profilo formale, per le grandi imprese e le piccole e medie imprese, essendo tutte le attività imprenditoriali assoggettate ad un medesimo regime fiscale.

È pur vero, a tale riguardo – come si è sottolineato – che **alcune norme** si riferiscono fondamentalmente a **soggetti con caratteristiche organizzative**

**peculiari** (si pensi ad esempio al **consolidato mondiale** o alla **trasparenza** delle piccole S.r.l.), ma su un piano astratto tali regole sono trasversalmente applicabili tanto alle grandi quanto alle piccole e medie imprese (che si trovino ad assumere quelle caratteristiche organizzative).

D'altronde, le innovazioni regolamentari introdotte dalla riforma **Ires** vanno a comporre un quadro redistributivo assai articolato e composito che riguarda **tutte le categorie imprenditoriali**.

Come è stato evidenziato in precedenza, le numerose norme a contenuto innovativo producono benefici e svantaggi sia per le grandi, sia per le piccole e medie imprese, secondo una logica di coinvolgimento di tutte le attività imprenditoriali nel processo di nuova ordinazione del reddito d'impresa.

Il modello impositivo accolto con l'Ires porta dunque a ribadire la «**neutralità del potere tributario**» rispetto alla tassazione delle attività imprenditoriali, confermandosi il convincimento che l'utilizzo della leva tributaria in chiave discriminatoria possa produrre alterazioni non desiderabili al funzionamento del mercato.

Anzi, la forza di tale convincimento è sostanzialmente rinvigorita dall'**abrogazione** delle **regole di promozione della capitalizzazione delle imprese** introdotte dalla **riforma**

«**Visco**», attraverso le quali si tentava di favorire una peculiare conformazione del sistema produttivo.

Al di là del contenuto specifico delle nuove norme, la portata simbolica di tale abrogazione può essere ricercata proprio nella determinazione del Legislatore tributario di assicurare la **neutralità dell'ordinamento fiscale** rispetto alla costruzione del sistema economico e produttivo.

La scelta di fondo operata dal Legislatore fiscale con la riforma in esame può pertanto essere sintetizzata, perlomeno in sede di prima valutazione, con la formula dell'«apertura verso il mercato» e l'**abbandono** di forme di **discriminazione** nella **tassazione delle imprese**, in linea con i modelli di neutralità fiscale diffusi in ambito comunitario.

Evidentemente, il consolidamento e lo sviluppo delle piccole e medie imprese resta una partita da giocare su un campo diverso rispetto al terreno fiscale, venendo in sostanza riconosciuta l'inidoneità delle norme tributarie a promuovere assetti economici e produttivi di portata generale.

*L'Ires è applicabile  
indipendentemente  
dalle dimensioni  
dell'azienda*