

# **SENATO DELLA REPUBBLICA**

XIV LEGISLATURA

---

**Servizio del bilancio**

## **ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE**

**Osservazioni sugli aspetti di copertura dell'A.S. n. 1396: "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale".** (Approvato dalla Camera dei Deputati)

**N. 10**

LEGGE DELEGA, SISTEMA TRIBUTARIO

**Luglio 2002**

Il testo del provvedimento è stato sostanzialmente modificato nel corso dell'esame da parte della Camera dei deputati, in particolare per quanto attiene agli aspetti relativi all'attuazione della riforma e alla copertura finanziaria (articoli 9 e 10). Sulla base del parere espresso lo scorso 11 aprile dalla V Commissione bilancio della Camera, sono state infatti introdotte nel testo modifiche volte ad assicurare il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione.

Tali modifiche vengono a configurare un quadro normativo del provvedimento sostanzialmente diverso da quello ipotizzato nel ddl originario. Sulla base del citato parere della V Commissione bilancio della Camera, il contenuto della riforma fiscale si scinde in particolare in due parti:

1) per quanto riguarda l'imposizione personale e la progressiva eliminazione dell'IRAP, alcune variazioni normative finanziariamente rilevanti o meglio le regolazioni quantitative, quindi la determinazione del valore di aliquote, scaglioni, deduzioni e detrazioni (articolo 9, commi 3 e 4, lettere a) e b)), sono demandate alle successive leggi finanziarie, previa indicazione nel DPEF delle risorse da destinare annualmente alle modifiche del regime di imposizione personale;

2) i restanti aspetti della riforma sono demandati ai decreti legislativi di attuazione della delega, vincolati all'invarianza degli oneri per il bilancio dello Stato (articolo 9, comma 2, che peraltro rinvia all'articolo 11-*ter*, comma 7, della legge n. 468 del 1978, in caso di eventuali maggiori oneri) e per i quali si introduce una serie di meccanismi procedurali, ovvero: obbligo di relazione tecnica ed esame degli schemi di decreto legislativo da parte delle Commissioni bilancio (articolo 10, comma 1) e non solo della Commissione bicamerale costituita *ad hoc* (articolo 10, commi 6 e 7), doppio invio al Parlamento in caso di scostamento del nuovo schema dal parere reso dalla 5<sup>a</sup> Commissione (articolo 10, commi 3-5).

Emergono alcuni punti di particolare rilevanza, che merita approfondire, in quanto ripropongono alcuni problemi generali circa l'istituto delle deleghe legislative e i relativi vincoli (con particolare riferimento agli aspetti finanziari, anche sotto il profilo della copertura ai sensi dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione).

Un primo punto da porre in rilievo è la struttura bipolare del quadro finanziario del provvedimento di delega in esame, che da un lato è costruito a invarianza di oneri per la finanza pubblica (articolo 9, comma 2), dall'altro postula la sussistenza di oneri, facendo rinvio al DPEF e alle future leggi finanziarie per la indicazione delle variazioni di entrata connesse alle modifiche da introdurre al regime di imposizione personale e in materia di progressiva eliminazione dell'IRAP (articolo 9, commi 3 e 4). Per quest'ultimo aspetto l'onerosità del provvedimento emerge peraltro con chiarezza dalla sua *ratio*, volta in sostanza ad assicurare un percorso di riduzione della pressione fiscale.

La RT predisposta dal Governo su richiesta della Commissione finanze della Camera, che contiene la stima di massima dell'effetto sul gettito delle norme concernenti i diversi tributi, sostanzialmente conferma tale impostazione, come si desume dalla Nota di lettura n. 24 di questo Servizio sul disegno di legge in questione per gli aspetti relativi alla quantificazione degli oneri.

Dal punto di vista della copertura, sulla base della prassi consolidata nell'esame di provvedimenti di delega con conseguenze finanziarie, si tratta quindi di verificare la coerenza dell'affermato vincolo di invarianza degli oneri alla luce dei singoli principi e criteri direttivi della delega stessa, tenendo conto nella fattispecie della citata coesistenza tra il criterio dell'invarianza dell'onere e, per l'imposizione personale e l'abolizione dell'IRAP, del rinvio alle leggi finanziarie future.

Per la parte della legge-delega la cui attuazione (ad eccezione quindi della parte rinviata alle future leggi finanziarie) soggiace al vincolo di invarianza, occorre in particolare valutare se la delega stessa presenti una flessibilità in sé ragionevole dei principi e criteri direttivi. Sempre escludendo dall'analisi per i motivi considerati le materie rinviate alla legge finanziaria, a titolo esemplificativo e schematico si può assumere che nel caso della delega la necessità di una copertura finanziaria *ex ante* sia esclusa in presenza di:

1. una clausola di invarianza per il bilancio dello Stato e in generale per la finanza pubblica;
2. criteri flessibili di delega (in aumento dell'onere o in diminuzione: quindi accanto a criteri di delega che determinano una contrazione del gettito devono sussistere criteri di delega di segno opposto, che producano un aumento del prelievo).

In tutti i casi in cui non siano soddisfatte queste condizioni (e sempre al di fuori dell'ipotesi del rinvio alla legge finanziaria) si pone un problema di copertura finanziaria *ex ante* (cioè già in sede di legge-delega).

Un'analisi del provvedimento in esame sulla base di tale metodo porta a concludere che la sussistenza delle condizioni sopra indicate appare sostanzialmente verificata in relazione ad alcuni segmenti del percorso di riforma - in particolare la nuova imposta sulle società (articolo 4) e la nuova imposta sui servizi (articolo 6) - e non risulta esclusa con riguardo alla riforma dell'IVA (articolo 5) e alla nuova accisa (articolo 7). Ciò in considerazione del fatto che i criteri di delega relativi all'istituzione o alla riforma di tali tributi appaiono sufficientemente flessibili (in aumento o diminuzione dell'onere) da poter assicurare almeno potenzialmente (salvo poi riscontro in sede di singolo decreto legislativo) l'invarianza dell'onere.

Sempre per la parte del provvedimento per cui non sussiste il rinvio alla legge finanziaria è previsto inoltre il ricorso per gli eventuali maggiori oneri alla

procedura di cui all'articolo 11-*ter*, comma 7, della legge n. 468 del 1978<sup>1</sup>. Al riguardo, vanno ricordate le perplessità espresse in passato su tale meccanismo di copertura, che può non essere realmente tale, attesa oltretutto l'inesistenza di un obbligo da parte del Parlamento di approvare le iniziative legislative del Governo e l'assenza di garanzia circa la contestualità tra onere e copertura<sup>2</sup>.

Con riferimento, invece al regime di imposizione personale e alla graduale abolizione dell'IRAP, il contenuto dei singoli principi e criteri direttivi della delega si configura come oneroso, per cui si ha la necessità di individuare un meccanismo di copertura, che il testo individua nel rinvio alle manovre di bilancio.

Relativamente a tale aspetto, già nel testo iniziale del ddl si prevedeva che l'attuazione di una parte della riforma avvenisse mediante le successive manovre annuali di finanza pubblica. Tale meccanismo è stato poi meglio messo a punto nel passaggio alla Camera, nel corso del quale è stato ulteriormente precisato il rinvio alle future leggi finanziarie per la definizione degli aspetti finanziariamente rilevanti della riforma (che sono di fatto sottratti alla delega e rinviati a un successivo provvedimento legislativo ordinario, qual è appunto la legge finanziaria), con ciò implicitamente rinviando al relativo regime di copertura per gli oneri derivanti dall'attuazione di questa parte della delega. Sulla base del parere della V Commissione bilancio della Camera, per le materie in esame l'assolvimento dell'obbligo di copertura "si fonda prioritariamente sulla garanzia dell'effettiva neutralità finanziaria dei decreti legislativi emanati in materia e (...) ciò impone che la neutralità medesima

---

<sup>1</sup> Si tratta della norma che prevede, in caso di andamenti divergenti delle spese e delle entrate rispetto alle previsioni, l'attivazione di una specifica procedura incentrata su un'informativa da parte del Governo nei confronti del Parlamento e la conseguente assunzione di un'iniziativa legislativa.

<sup>2</sup> Cfr. *Nota di lettura n. 87*, ottobre 2000, pagg. 50-51, di questo Servizio sulla A.S. n. 4336-B, della XIII Legislatura.

possa essere riscontrata dal Parlamento con pienezza di cognizione"<sup>3</sup>. Il complesso dei commi 1-3 dell'articolo 10 risponde a tali esigenze.

Rispetto al meccanismo individuato si pone a questo punto un altro aspetto del problema, legato all'effettiva portata dei decreti legislativi rispetto alla parte della riforma demandata alla legge finanziaria e ai rapporti che intercorrono tra i due binari di attuazione della riforma stessa, il cui quadro finanziario è diverso (a invarianza per i decreti legislativi; con copertura a carico delle manovre di finanza pubblica per la parte demandata alle future leggi finanziarie).

Quanto alla questione della parziale sovrapposizione tra materie oggetto dei criteri di delega e materie rinviate alla legge finanziaria, la formulazione testuale dell'articolo 3, concernente l'IRE, elenca una serie di principi e criteri direttivi - dalla identificazione, in funzione della soglia di povertà, di un livello di reddito escluso da imposizione (la cd. *no tax area*)<sup>4</sup> alla concentrazione delle deduzioni sui redditi bassi e medi per garantire la progressività della nuova imposta<sup>5</sup> all'indicazione dei "valori" di rilevanza sociale in base ai quali dovranno essere articolate le deduzioni<sup>6</sup> - che risultano strettamente correlati con le materie demandate, in base al citato articolo 9, comma 4, lettera a), alla legge finanziaria e per i quali sussiste il generico riferimento al regime di imposizione personale di cui al comma 3 (DPEF), in coerenza del quale saranno strutturate le future leggi finanziarie (comma 4).

Si tratta, quindi, di verificare l'effettiva portata del rinvio alla legge finanziaria contenuto nell'articolo 9, comma 4, lettera a), se cioè esso sia limitato ai soli aspetti nominativamente indicati in tale disposizione (la quale peraltro riprende la formulazione dell'articolo 11, comma 2, lettera b), della

---

<sup>3</sup> Cfr. Camera dei deputati, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari*, n. 143 dell'11 aprile 2002, pagg. 32-33.

<sup>4</sup> Articolo 3, comma 1, lettera b), n. 1.

<sup>5</sup> Articolo 3, comma 1, lettera b), n. 4.

<sup>6</sup> Articolo 3, comma 1, lettera b), n. 3.

legge n. 468 del 1978, che identifica il contenuto della legge finanziaria), o se esso invece debba essere esteso fino a ricomprendere tutti gli aspetti finanziariamente rilevanti connessi all'articolo 3.

Da questo punto di vista la RT predisposta dal Governo è imperniata sulla contrapposizione tra la parte "ordinamentale" (definita come "l'ambiente nuovo e necessariamente presupposto, in cui successivamente e conseguentemente saranno introdotti gli altri interventi, ad impatto sostanziale"<sup>7</sup>) e la parte "sostanziale" della riforma.

Un'analisi del testo del disegno di legge dimostra che si può porre il problema se per tutti gli aspetti finanziariamente rilevanti della riforma (anche relativamente all'imposta sul reddito) sussista il rinvio diretto alle future leggi finanziarie, così come inquadrato nell'ambito della lettera a) del comma 4 dell'articolo 9. Da questo punto di vista, data la complessità della riforma - sempre con riferimento alla nuova IRE (articolo 3), si tratta del ridisegno complessivo della struttura del prelievo personale sul reddito - il problema è dunque se ne esistano aspetti puramente ordinamentali e scevri di conseguenze finanziarie, ovvero compensabili all'interno, diversi da quelli formalmente rinviati all'articolo 9, comma 4, lettera a). Soltanto a titolo esemplificativo si rammenta che - in base alle stime contenute nella RT - alcuni criteri direttivi inerenti al regime di imposizione personale risultano a carattere oneroso (ad es. la tassazione al 12,5 per cento dei redditi finanziari, nello scenario meno favorevole, comporterebbe un onere di 1.890 mln di euro, pari a 3.659 mld di lire, mentre nello scenario più favorevole l'onere è stimato in 1.802 mln di euro, pari a 3.490 mld di lire).

Trattandosi di una legge-delega, è chiaro che il rinvio della soluzione di copertura alla "finanziaria" garantisce di per sé il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, limitatamente agli aspetti direttamente demandati

---

<sup>7</sup> Si veda la RT a pag. 1.

alla legge finanziaria stessa (alle condizioni citate). Nella misura in cui sussistano però aspetti ulteriori non rientranti nell'ambito di manovra previsto dalla legge di contabilità per la legge finanziaria va valutato dunque se sussista un sufficiente grado di flessibilità complessiva dei criteri direttivi della delega, di cui al precedente punto a), ai fini del rispetto del criterio dell'invarianza degli oneri.

Per i problemi generali posti da leggi delega giova a questo riguardo ricordare che sono intervenuti di recente alcuni pareri della 5<sup>a</sup> Commissione del Senato<sup>8</sup>. In sede di esame di alcuni emendamenti al ddl n. 848 (delega sul mercato del lavoro), partendo dal presupposto della frequente presentazione di norme di delega comportanti oneri incerti sia nell'*an* sia nel *quantum* e quindi non predefinibili in maniera esatta nell'ambito dei principi e criteri direttivi della delega stessa, la Commissione ha ammesso che in tali ipotesi (deve trattarsi comunque di una spesa discrezionale, cui non si contrappongano diritti soggettivi, e rispetto alla quale la quantificazione dell'onere e la relativa copertura nell'ambito della legge delega risulti un esercizio impossibile oppure del tutto aleatorio) la corrispondenza tra onere e copertura può essere assicurata anche da una legge successiva (nella gran parte dei casi la legge finanziaria). E' stato quindi ritenuto sufficiente, ai fini del rispetto dell'articolo 81 della Costituzione, che con la sola legge-delega non si determinino oneri certi senza la loro copertura, ovvero che l'entrata in vigore delle norme delegate sia condizionata all'entrata in vigore di un'ulteriore norma di copertura (solo in quest'ultima sede si procede quindi all'effettiva quantificazione dell'onere). Si tratta di un orientamento che, in sostanza, accetta che la legge-delega possa essere indeterminata quanto agli oneri, ma solo limitatamente a determinate

---

<sup>8</sup> Cfr. Senato della Repubblica, *Bollettino delle Giunte e Commissioni parlamentari*, 3 aprile 2002, pagg. 35 e seguenti, e 12 giugno 2002, pag. 113 .



tipologie di oneri (caratterizzate, in ultima analisi, da un significativo grado di modulabilità e dunque dall'assenza di diritti soggettivi).

Riportando tale pronuncia al problema del ddl in esame, in sostanza si tratta di valutare se, dati i criteri di delega previsti in particolare dagli articoli 3 e 8, possa ritenersi applicabile al provvedimento in esame il recente orientamento sopra richiamato, tenuto conto del descritto problema del grado di flessibilità dei criteri direttivi.

Sempre in tema di rapporto che si pone tra norme della legge-delega e future leggi finanziarie che affronteranno le questioni indicate (cioè il tipo di vincolo o pressione che si pone sulle future leggi finanziarie per effetto dell'approvazione della legge-delega), va sottolineato che esso investe anche la sequenza temporale-decisionale che si intende prefigurare per l'attuazione della riforma.

Come già riportato, la RT<sup>9</sup> sostiene che "la parte ordinamentale introduce la parte sostanziale. La parte sostanziale viene dopo, presupponendo la parte ordinamentale. Questa non ha dunque, non vuole, non può avere impatto quantitativo tanto sui saldi complessivi di finanza pubblica, quanto sui saldi propri dei singoli settori istituzionali".

Sulla base della formulazione delle norme, se si esclude, sulla base dei termini per il varo dei decreti legislativi (pur trattandosi di termini massimi), la sequenza: Legge delega - Decreti legislativi delegati (ordinamentali e comunque a invarianza) - Legge finanziaria (che introduce le modifiche finanziariamente rilevanti), la sequenza che sembra emergere dal testo come più probabile e che appare confermata dalla RT iniziale è: Legge delega - Legge finanziaria (che apposta le risorse di copertura o regola direttamente le questioni) - Decreti legislativi delegati (che rispettano l'invarianza ovvero rivestono carattere

---

<sup>9</sup> Pag. 1.

ordinamentale oppure recano in sé elementi di autocompensazione oppure danno luogo ad oneri che vengono coperti con il meccanismo del comma 7 dell'articolo 11-*ter* della legge n. 468 del 1978).

Al riguardo, giova osservare che in caso di precedenza dei decreti legislativi (ipotesi non esclusa in teoria, trattandosi di termini massimi) si pone il problema sopra evidenziato circa la ragionevolezza di un'ipotesi di normativa ordinamentale "pura" o delle capacità di autocompensazione, alla luce dei criteri direttivi della delega fissati nel testo in esame. Resta poi da chiarire la reale portata normativa di tali decreti in rapporto con la disciplina che sarà contenuta nelle future leggi finanziarie.

L'altra soluzione assicurerebbe, invece, per la parte non direttamente già normata dalla legge finanziaria stessa, che la copertura finanziaria delle norme onerose è effettivamente sussistente - salvo verifica in sede parlamentare delle relative relazioni tecniche - al momento dell'entrata in vigore delle norme stesse, in quanto la normativa avrebbe effetti solo ordinamentali o sarebbe autocompensata (a meno che non si intenda immaginare l'eventuale creazione - in legge finanziaria - di una sorta di tetto di spesa e comunque senza considerare l'eventuale attivazione del citato meccanismo del comma 7 dell'articolo 11-*ter* della legge n. 468 del 1978). Anche in questa ipotesi, comunque, pur demandando alla "finanziaria" la soluzione di una parte dei problemi di copertura del provvedimento, resta da chiarire da parte del Governo la garanzia circa la successione degli atti, soprattutto con riferimento alla coesistenza normativa tra legge finanziaria e decreti legislativi, al di fuori del caso dell'appostazione delle risorse di copertura.

Che questa seconda soluzione sia la più probabile è attestato dalla RT integrativa del Ministero dell'economia sulle osservazioni svolte in sede tecnica presso la Camera dei deputati. Essa - nel ribadire il principio riportato dal parere della V Commissione bilancio di quel ramo del Parlamento circa la

rilevanza del corredo di relazioni tecniche ai decreti legislativi ai fini della verifica del rispetto dell'articolo 81, comma 4 - in merito alla questione della successione temporale fra i diversi provvedimenti (decreti legislativi, DPEF, leggi finanziarie) fa presente che "qualora ... le modificazioni da introdurre richiedano la preventiva definizione delle risorse disponibili nell'ambito della manovra di finanza pubblica, è evidente che i decreti legislativi non potranno che seguire tale momento. Viceversa, tale successione non è richiesta laddove i provvedimenti delegati non andranno ad incidere nella finanza pubblica, trovando nel proprio ambito adeguata copertura".

Occorre pertanto, in ultima analisi, verificare se il doppio binario di attuazione della riforma delineato nel provvedimento in esame (legge delega/decreti legislativi da un lato e legge finanziaria dall'altro) e le varie ipotesi di coordinamento dei relativi strumenti garantiscano una deliberazione da parte del Parlamento consapevole degli effetti finanziari dell'innovazione normativa, cioè se il percorso procedimentale che porta a una decisione rilevante per la finanza pubblica quale quella che si va ad assumere sia tale da assicurare, in linea di principio, a livello di norme, la compatibilità in ogni aspetto con il quadro delle grandezze finanziarie pubbliche. La verifica deve ovviamente riguardare anche le modalità con cui la Camera dei deputati ha risolto il problema, ossia la previsione di una serie di cautele circa l'apparato documentativo che dovrà accompagnare il complesso dei decreti legislativi da emanare (commi 1-3 dell'articolo 10).

*Il presente documento è aggiornato alle informazioni disponibili alla data del 30 giugno 2002.*