

SENATO DELLA REPUBBLICA
XIV LEGISLATURA

Servizio del bilancio

Nota di lettura

n. 24

A.S. n. 1396: "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale". (Approvato dalla Camera dei Deputati)

Legge delega, sistema tributario

Luglio 2002

INDICE

Premessa	pag. 1
Articolo 3 (Imposta sul reddito)	pag. 3
Articolo 4 (Imposta sul reddito delle società)	pag. 13
Articolo 5 (Riforma dell'imposta sul valore aggiunto)	pag. 26
Articolo 6 (Imposta sui servizi).....	pag. 28
Articolo 7 (Accisa).....	pag. 29
Articolo 8 (Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive).....	pag. 31

Il provvedimento in esame è imperniato sul conferimento al Governo di un'ampia delega per la riforma del sistema tributario statale (articolo 1) e la sua codificazione (articolo 2), mediante l'accorpamento di tutti i tributi attualmente esistenti in cinque imposte: imposta sul reddito (IRE, articolo 3), imposta sul reddito delle società (articolo 4), IVA (articolo 5), imposta sui servizi (articolo 6) e accisa (articolo 7), nonché la graduale eliminazione dell'IRAP (articolo 8).

Nelle pagine che seguono verranno analizzate alcune problematiche relative ai singoli articoli del disegno di legge, con riferimento particolare alle ipotesi di quantificazione formulate nella RT predisposta dal Governo. Al riguardo, occorre peraltro evidenziare preliminarmente delle difficoltà di ordine generale associate alla verifica delle stime indicate dal Governo con la RT inviata. Infatti, da un lato, va considerata l'ampiezza della riforma da attuare, che investe un ambito vasto e complesso quale quello dell'intero sistema fiscale e che postula, pertanto, una serie di interrelazioni tra le diverse fattispecie rilevanti, con i conseguenti effetti finanziari. Dall'altro, va tenuto conto del fatto che l'effettiva e futura applicazione della normativa in esame dipende da una serie di fattori che solo in parte sono noti al momento della redazione della RT, tanto che - rispetto ad alcuni criteri di delega - la RT stessa si limita ad avanzare un ventaglio di ipotesi alternative, legate a diversi scenari della riforma tutti compatibili con la formulazione dei criteri di delega. In terzo luogo, occorre tenere conto della modulazione nel tempo dell'attuazione degli obiettivi posti dalla delega, connessa anche alla necessità di reperimento delle risorse di copertura finanziaria, con un avvicinamento progressivo a determinati obiettivi finali e conseguente difficoltà di procedere a una stima *ex ante* per singolo *step* di attuazione della riforma.

In sintesi, gli effetti finanziari quantificati nella RT sono i seguenti:

- Con riguardo all'imposta sul reddito (articolo 3), viene quantificato l'effetto sul gettito dell'attuazione di alcuni criteri di delega: in particolare la perdita di gettito complessiva associata all'obiettivo della nuova curva IRPEF è stimata in circa 18 mld di euro (circa 35.000 mld di lire)¹, mentre l'attuazione di altri criteri - quali ad esempio l'inclusione nell'IRPEF dei dividendi percepiti fuori dell'esercizio d'impresa - determina un recupero di gettito quantificabile in alcune centinaia di miliardi di lire.
- Relativamente all'imposta sulle società (articolo 4), le stime contenute nella RT ipotizzano nel primo anno di applicazione della disciplina un aumento del gettito rispetto alla legislazione vigente pari a 2.285 mln di euro (4.427 mld di lire).
- L'effetto della riforma dell'IVA (articolo 5) è stimato di segno negativo, pari a 304,7 mln di euro (590 mld di lire).
- L'imposta sui servizi (articolo 6) può essere attuata - secondo la RT - a sostanziale invarianza di gettito.
- In merito alla riforma delle accise (articolo 7), non vengono forniti elementi di quantificazione.
- Infine, l'effetto della graduale soppressione dell'IRAP (articolo 8) viene connesso al recupero di risorse derivante dalla riforma della tassazione sulle società (ipotizzando che l'onere associato all'esclusione del 20% del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP sia compensato dall'aumento di gettito quantificato in relazione all'articolo 4).

¹ Si veda la RT a pag. 9.

Articolo 3

(Imposta sul reddito)

Nell'ambito dell'obiettivo di raggiungere nel tempo una struttura del prelievo personale sul reddito basata su due aliquote d'imposta, fatte pari al 23 per cento per i redditi fino a 100.000,00 euro ed al 33 per cento per i redditi che superano il suddetto limite, salvaguardando comunque il principio di progressività (per cui il pagamento del debito tributario avviene in ragione della capacità contributiva del singolo contribuente), i criteri di delega indicati nel presente articolo si basano, in sintesi, sui seguenti principi:

- a) estensione soggettiva rispetto all'attuale normativa (in particolare, l'imposizione relativa ai redditi prodotti dagli enti non commerciali viene ricondotta alla presente imposta con conservazione dell'attuale regime di imposizione previsto per le società di persone residenti);
- b) modificazione dell'attuale metodologia di quantificazione della base imponibile; in particolare, si introducono i seguenti principi-base:
 - 1) identificazione di un livello di reddito minimo personale escluso dall'imposizione in funzione della soglia di povertà (cd. *no tax area*);
 - 2) e 4) sostituzione delle detrazioni d'imposta con deduzioni dal reddito; allo scopo di salvaguardare la progressività dell'imposta sul reddito, il meccanismo delle deduzioni d'imposta dovrà seguire (secondo quanto indicato in RT) un andamento costantemente decrescente in funzione dell'aumento del reddito, al fine di agevolare i livelli di reddito medio-basso;
 - 3) articolazione delle deduzioni in ragione di criteri legati alla situazione personale e familiare del contribuente, con particolare riferimento al numero dei figli, degli anziani, dei soggetti portatori di *handicap*, delle spese sostenute

per sanità, istruzione, formazione, ricerca, cultura, previdenza, attività svolta nel campo sociale, assistenziale e di promozione e valorizzazione etica, culturale e scientifica (settore *no profit*) ecc.;

5) parziale inclusione nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate da soggetti non esercenti l'attività di impresa; tale principio viene posto per ridurre gli effetti di doppia imposizione economica (doppia tassazione di uno stesso reddito in capo a soggetti diversi);

6) applicazione delle norme contenute nel successivo articolo 4 (imposta sul reddito delle società) in quanto compatibili, per la determinazione del reddito d'impresa; anche in tal caso per ridurre gli effetti di doppia imposizione economica viene prevista l'inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non; corrispondentemente viene prevista la simmetrica deducibilità dei costi relativi alle suddette partecipazioni nonché delle minusvalenze realizzate;

7) previsione di un regime di favore fiscale per la quota di retribuzione o compenso commisurata ai risultati d'impresa;

8) ripristino della disciplina di assimilazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai redditi di lavoro autonomo e loro attrazione al reddito che deriva dall'esercizio di arti e professioni se conseguiti da artisti e professionisti;

c) modificazione del regime fiscale sostitutivo per i redditi di natura finanziaria; al riguardo i principi guida sono i seguenti:

1) omogeneizzazione dell'imposizione sui redditi di natura finanziaria;

2) applicazione del regime fiscale sostitutivo vigente per i titoli del debito pubblico;

- 3) applicazione dei principi di cassa e di compensazione all'imposizione del risparmio affidato in gestione agli investitori istituzionali;
 - 4) regime fiscale differenziato di favore per il risparmio affidato a fondi pensione, etici ed a casse di previdenza privatizzate
- d) semplificazione di procedure e di metodi di determinazione del reddito attraverso i seguenti principi:
- 1) semplificazione degli adempimenti formali;
 - 2) potenziamento degli studi di settore;
 - 3) introduzione del concordato triennale preventivo per l'imposizione sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo;
 - 4) introduzione di un sistema forfetario di tassazione agevolata per le piccole attività nei piccoli comuni montani non a vocazione turistica;
 - 5) semplificazione degli obblighi documentali e della determinazione degli imponibili per le piccole e medie imprese e per i lavoratori autonomi;
- e) previsione di una clausola di salvaguardia che garantisca che il nuovo regime fiscale risulti, a parità di condizioni, più favorevole od uguale, mai peggiore rispetto al precedente, con riferimento anche agli interventi di natura assistenziale e sociale.

Durante l'esame presso la Camera dei deputati sono stati inseriti alcuni criteri direttivi e ne sono stati modificati altri; nello specifico, si sono ampliati i criteri di articolazione delle deduzioni con riferimento all'inclusione dell'assistenza domiciliare, nonché dell'attività assistenziale e di promozione sociale e di valorizzazione etica (vedi lettera b), punto 3). Inoltre, è stato inserito *ex novo* il punto 4) della lettera d), concernente l'introduzione di un

sistema forfetario d'imposizione agevolata per le piccole attività nei piccoli comuni montani non turistici.

Effetti della riforma dell'imposta personale sul reddito sulla finanza territoriale

Una prima osservazione di carattere generale riguarda il fatto che la modifica della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito non può non riflettersi in corrispondenti variazioni del gettito delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF; in proposito, si segnala che la RT, nel fornire una quantificazione di massima della perdita di gettito associata alla nuova curva IRPEF (pag. 9), stima per l'Erario tale variazione in 19,1 mld di euro (circa 37.000 mld di lire) e l'effetto conseguente in termini di minore addizionale regionale in 1,4 mld di euro (circa 2.700 mld di lire), ma non fa riferimento agli effetti sul gettito dell'addizionale comunale.

Al riguardo, si segnala poi che non appaiono sufficientemente esplicitati nel testo i meccanismi compensativi in grado di assicurare - sotto tale aspetto - la neutralità per la finanza locale della nuova normativa. Il comma 2 dell'articolo 9, nel prescrivere l'invarianza di oneri dei singoli decreti legislativi, si riferisce al bilancio dello Stato, mentre il comma 6 di tale articolo si limita a prevedere in linea generale il mantenimento "in termini quantitativi e qualitativi" degli attuali meccanismi di finanza locale e regionale fino al completamento dell'attuazione del processo di riforma costituzionale (solo per l'IRAP di cui all'art. 8 è previsto un intervento compensativo relativo a trasferimenti o compartecipazioni).

Appare quindi opportuno acquisire un chiarimento da parte del Governo in merito ai meccanismi ai quali in concreto affidare la compensazione delle minori entrate di competenza della fiscalità territoriale, cui l'attuazione della riforma darà luogo. Sarebbe utile peraltro chiarire, considerati il vincolo di

invarianza dei saldi dei singoli settori (di cui al comma 1 dell'articolo 9) e la cd. "clausola di salvaguardia" (di cui alla lettera e) dell'articolo in esame) il tipo di rapporto che intercorre, in base ai criteri della delega, tra la pressione fiscale centrale e quella regionale e comunale. Non è chiaro, per esempio, data anche la mancanza di indicazioni specifiche al riguardo, se, a fronte di una diminuzione della pressione fiscale a livello statale, sia consentito - in base ai criteri di delega - un inasprimento della pressione fiscale a livello regionale e comunale a compensazione delle minori entrate che si registrano per tali livelli di governo per effetto delle interrelazioni delle basi imponibili, oppure se tutta la materia sia da ritenersi devoluta alle manovre di finanza pubblica. Nel primo caso va valutato se sia utile o sufficiente l'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 9, che fa salva l'eventuale anticipazione del federalismo fiscale. Nel secondo caso il testo dovrebbe essere conformemente modificato.

Modifica della curva IRPEF

Al riguardo, oltre alle già espresse considerazioni di carattere generale circa le difficoltà insite nella verifica delle stime indicate nella RT, in ragione del fatto che questa fornisce solo una stima "indicativa" degli effetti a regime sul gettito associati a questo aspetto della riforma, si segnalano le seguenti osservazioni.

Occorrerebbe acquisire dal Governo alcune specificazioni circa le variabili macroeconomiche utilizzate per il calcolo della perdita di gettito dovuta alla modifica della curva IRPEF. In particolare, dalla RT si evince che la perdita di gettito per l'Erario a regime è stata quantificata calcolando "un livello di deduzioni compatibile con il vincolo di non peggioramento di cui al comma 1, lettera e)" e come funzione decrescente (in modo continuo) del reddito, al fine di garantire la progressività dell'imposta. Al riguardo, seppur con tutte le riserve legate al fatto che si tratta di una quantificazione di massima, sarebbe opportuno acquisire dal

Governo un'integrazione di dati che consenta di identificare (in termini sia qualitativi che quantitativi) le variabili utilizzate nel costruire la suddetta funzione, che ovviamente riveste un ruolo cruciale nella stima degli effetti sul gettito.

Ulteriori chiarimenti dovrebbero riguardare alcune ipotesi utilizzate nella RT per la quantificazione degli effetti del punto in questione: ci si riferisce, in particolare, alla stima della propensione media al risparmio del settore privato (che in RT è fatta pari al 23,8 per cento sulla base di dati di fonte Banca d'Italia) nonché del rendimento finanziario lordo medio (stimato nella misura del 4 per cento senza indicare sulla base di quali ipotesi). Al riguardo, per entrambe le variabili occorrerebbe considerare (pur con tutta l'aleatorietà connessa a questa metodologia) una dinamica di medio periodo, che non risulta essere stata presa in considerazione nella RT. Si tenga conto, in proposito, che la più recente pubblicistica indicherebbe - con riferimento alla propensione media al risparmio del settore privato - che tale variabile macroeconomica tenderebbe a subire ribassi. Dagli stessi dati della Banca d'Italia risulta che nel periodo dal 1998 al 2001 essa è passata dal 26 per cento al menzionato 23,7 per cento².

Tassazione degli enti non commerciali

Relativamente all'estensione soggettiva dell'imposta sul reddito anche agli enti non commerciali, di cui alla lettera a), la RT ipotizza un effetto sostanzialmente neutro sul gettito. A fronte, infatti, di una stima di un'imposta lorda di circa 1,49 mld di euro derivante - a legislazione vigente - dalla tassazione dei suddetti enti, l'incidenza fiscale lorda dell'applicazione delle due aliquote-obiettivo (quella del 23 per cento e quella del 33 per cento) è stimata in 1,65 mld di euro. Al riguardo, si segnala preliminarmente che la RT non

² Cfr. *Relazione sull'esercizio 2001*, tav. B4, pag. 83.

esplicita i calcoli in base ai quali si perviene alla stima a legislazione vigente (aliquota unica IRPEG) e variata (applicazione di una doppia aliquota).

Sarebbe, inoltre, opportuno che il Governo fornisse ulteriori specificazioni in merito alle modalità di determinazione dell'imposta lorda attualmente versata da tali soggetti. Infatti, all'imponibile relativo all'anno d'imposta 1998 (che la RT utilizza per la quantificazione), pari a circa 5,12 miliardi di euro, viene applicata, in RT, un'aliquota pari a circa il 29,10 per cento, che consente di quantificare un'imposta lorda pari a circa 1,49 miliardi di euro; al riguardo, non è chiaro perché venga assunta quale aliquota IRPEG (questa essendo l'imposta attualmente applicabile a tali soggetti) la citata aliquota del 29,10 per cento, a fronte di un'aliquota ordinaria, vigente nell'anno di imposta 1998, pari al 37 per cento. Rapportando tale ultima aliquota all'imponibile indicato nella RT, si perverebbe ad una quantificazione del gettito attuale di circa 1,90 miliardi di euro, che raffrontata con l'ipotesi di gettito riveniente dalla modifica proposta, conduce ad una stima di perdita di gettito pari a circa 250 milioni di euro (pari a 484 miliardi di lire). In sostanza, applicando al reddito imponibile l'aliquota IRPEG in tale periodo vigente (pari al 37 per cento), si ha che la variazione proposta non sarebbe neutra, ma determinerebbe invece una perdita di 250 mln di euro (circa 484 mld di lire).

Un'ulteriore considerazione nasce dal fatto che l'applicazione di aliquote differenziate in ragione del reddito prodotto ai suddetti soggetti (che svolgono attività *no profit*, essenzialmente di natura sociale ed assistenziale e sono sottoposti al vincolo del divieto di distribuzione diretta o indiretta degli utili) potrebbe determinare effetti distorsivi derivanti dal disincentivo (insito nella struttura della doppia aliquota di imposizione) alla produzione di reddito aggiuntivo in prossimità degli scaglioni (creando di fatto un vincolo alla crescita di tali istituzioni, che attualmente scontano anche una oggettiva difficoltà di finanziamento da parte di soggetti esterni), nonché comportamenti elusivi volti

a "gonfiare" le componenti negative del reddito per abbattere l'imponibile. Tali fattori, che in ultima analisi si tradurrebbero in una contrazione del gettito, non sono presi in considerazione dalla RT: occorrerebbe pertanto un chiarimento per fugare il dubbio di una sovrastima del gettito ottenibile con il nuovo regime di tassazione.

Sistema forfetario di tassazione agevolata per le piccole attività nei piccoli comuni montani non a vocazione turistica

Il punto 4) della lettera d), introdotto in sede di esame del provvedimento presso la Camera dei deputati, stabilisce un criterio di delega specifico, riguardante l'introduzione di un sistema forfetario di tassazione agevolata per le piccole attività nei piccoli comuni montani non a vocazione turistica.

Al riguardo, occorre sottolineare che la formulazione del criterio di delega è tale da non escludere - pur nell'ambito di una fattispecie oggettivamente marginale - la possibilità di una sua attuazione onerosa (concretizzandosi esso di fatto in un regime fiscale agevolativo). Sarebbe pertanto opportuno acquisire dal Governo specificazioni in merito alla portata finanziaria dell'applicazione della norma, possibilmente acquisendo dati in merito all'entità delle attività da essa interessate (utilizzando in particolare le tecniche di definizione e di calcolo degli studi di settore).

Convergenza dell'imposizione sui redditi di natura finanziaria all'aliquota del 12,5 per cento

Con riferimento al criterio di delega di cui alla lettera c), concernente l'omogeneizzazione all'aliquota del 12,5 per cento sui redditi di natura finanziaria,

sarebbe opportuno che il Governo fornisse una stima della variazione di gettito anche nell'ipotesi di andamento negativo dei mercati borsistici.

Al di là della risposta alla citata osservazione fornita dal Governo (secondo cui "il confronto è stato effettuato implicitamente. Infatti, l'anno assunto come base, il 2000, pur avendo avuto un andamento che in media risulta non avere né guadagno né perdita, è stato caratterizzato da periodi con "picchi" particolarmente negativi. Si è trattato, quindi, di un periodo particolarmente favorevole per la crescita della liquidità, in attesa di una ripresa borsistica che non c'è stata"), sembra infatti comunque significativa e rilevante, per l'individuazione dei *trend* di gettito legati alla modifica in esame, l'ipotesi di andamenti negativi dei mercati in questione.

Determinazione del reddito di impresa, ai fini della tassazione personale, in base ai criteri che disciplinano l'imposta sul reddito delle società e regime di favore fiscale per i compensi commisurati ai risultati d'impresa

Sarebbe al riguardo opportuno acquisire dal Governo un'integrazione di dati circa la stima di variazione di gettito associabile al criterio direttivo di cui alla lettera b), n. 6, secondo il quale la determinazione del reddito di impresa, ai fini della tassazione personale, potrà essere effettuata in base ai criteri che disciplinano l'imposta sul reddito delle società.

In particolare sarebbe utile, in un'ottica di valutazione prudenziale, acquisire informazioni circa l'incidenza della deducibilità dei costi relativi alle partecipazioni societarie detenute, nonché delle minusvalenze realizzate, a fronte dell'inclusione parziale nell'imponibile personale degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate (al riguardo la norma in esame si limita a prescrivere il

carattere "simmetrico" di tale deducibilità: si veda anche oltre con riferimento all'analogo criterio di delega previsto nell'articolo 4 per la tassazione sulle società).

Sarebbe inoltre opportuno un chiarimento circa la portata finanziaria del "regime differenziato di favore fiscale" previsto nella lettera b), n. 7, per i compensi commisurati ai risultati d'impresa; ciò in particolare alla luce della genericità della formulazione del criterio direttivo in questione, che non consente di identificare né le linee generali del regime di favore né i relativi soggetti beneficiari.

Clausola di salvaguardia

La RT non contiene indicazioni specifiche riguardo alla portata dell'illustrata "clausola di salvaguardia" di cui alla lettera e), che pone un generale e generico riferimento al "nuovo regime" fiscale. La formulazione di tale clausola è stata, peraltro, modificata nel corso dell'esame presso la Camera dei deputati: a seguito di ciò, sembra essere stata estesa la portata del principio stesso, nel senso che il vincolo del non-peggioramento, inizialmente previsto solo con riguardo all'attuazione della riforma fiscale, pare essere stato ampliato fino a ricomprendere anche gli interventi di natura assistenziale e sociale.

In sostanza, sulla base della modifica indicata, il mantenimento della situazione preesistente o il miglioramento sul piano del regime fiscale non dovrebbe essere attuato mediante misure compensative tali da determinare un peggioramento del livello di prestazioni e servizi pubblici offerti negli ambiti assistenziale e sociale.

Inoltre, sempre in relazione alla cd. "clausola di salvaguardia", si segnala che essa non specifica l'ambito soggettivo relativamente al quale il vincolo è posto. Sarebbe pertanto opportuno acquisire chiarimenti dal Governo circa il fatto se il vincolo di non-peggioramento della precedente situazione debba riferirsi *ad*

personam (cioè ad ogni singolo contribuente) ovvero alla generalità dei contribuenti ricompresi in determinate fasce di reddito. A prescindere, infatti, da considerazioni di natura distributiva, che esulano completamente dall'oggetto del presente lavoro, appare tuttavia rilevante - ai fini della valutazione degli aspetti finanziari associati al provvedimento - approfondire la portata della modifica della clausola in questione (sia pur tenendo sempre conto del rinvio generale al meccanismo DPEF-legge finanziaria), poiché è evidente che essa determina - nell'ambito dell'esercizio della delega - un irrigidimento (rispetto al testo iniziale) del vincolo di cui alla lettera e), sotto il profilo delle modalità di finanziamento degli oneri rivenienti dal nuovo regime.

Articolo 4

(Imposta sul reddito delle società)

I principi regolatori della nuova disciplina fiscale in materia di reddito delle società (la cui finalità è quella di far recuperare competitività al sistema produttivo italiano, armonizzando il sistema fiscale italiano ad esso relativo con quello degli altri paesi della UE) sono contenuti nel comma 1 e riguardano:

a) Disposizioni sul consolidato nazionale

I principi riguardano la facoltà per le società controllate di optare per la determinazione di un'unica base imponibile in capo alla società o ente che controlla il gruppo di imprese; la base imponibile di riferimento è data dalla sommatoria dei singoli imponibili di ciascuna partecipata opportunamente rettificati; l'opzione, irrevocabile per almeno tre anni, non è riconosciuta alle società non residenti o non aventi stabile organizzazione nel territorio italiano nonché alle società che svolgano specifiche attività diverse da quelle

della controllante. E' prevista quindi una specifica disciplina in materia, molto dettagliata e riferita ad una casistica complessa, di cui risultano di difficile definizione e verifica sia gli impatti finanziari che di tipo economico-competitivi. La logica di base si muove nel senso di considerare tali gruppi come unico soggetto d'imposta. Si considerano quindi, ad esempio, neutrali i trasferimenti tra società del gruppo di beni diversi da quelli che producono ricavi. Si escludono totalmente dal reddito imponibile i dividendi distribuiti dalle società consolidate. Si prevedono l'identità del periodo d'imposta per ciascuna società facente parte del gruppo, l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito dei compensi destinati alle società in perdita o da queste provenienti, nonché il riallineamento del valore di partecipazione, qualora quello riconosciuto fiscalmente nella società consolidata risulti minore rispetto alla corrispondente quota di patrimonio netto contabile della società partecipata, attraverso opportune rettifiche degli elementi dell'attivo e del passivo facenti parte del patrimonio della partecipata.

b) Disposizioni sul consolidato estero

La disciplina è analoga a quella prevista per il consolidato nazionale, salvo alcune modifiche di seguito specificate:

- l'opzione è esercitata da parte della società controllante di grado più elevato residente nel territorio dello Stato e da parte di tutte le controllate non residenti;
- l'opzione è irrevocabile per un periodo non inferiore ai 5 anni;
- la determinazione del consolidato avviene come sommatoria degli imponibili calcolati proporzionalmente alla quota di partecipazione complessiva direttamente ed indirettamente posseduta;

- l'esercizio dell'opzione è condizionato alla revisione dei bilanci della controllante residente e delle controllate estere;
- l'obiettivo di evitare effetti di doppia imposizione economica e giuridica;
- l'utilizzo pieno del credito per imposte pagate all'estero;
- la semplificazione della determinazione della base imponibile delle controllate non residenti (eventualmente escludendo l'applicabilità delle norme del titolo I, capo VI, e dei titoli II e IV del TUIR di cui al DPR n. 917 del 1986).

c) Esenzione delle plusvalenze realizzate relativamente a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti, al verificarsi di particolari condizioni: le partecipazioni devono appartenere alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie (al riguardo occorre anche il requisito di periodo di possesso ininterrotto per almeno un anno); la società partecipata deve svolgere un'effettiva attività commerciale; la residenza della società partecipata deve essere in un Paese diverso da quelli a regime fiscale privilegiato così come identificati dalla vigente normativa; nel caso si realizzi una plusvalenza da partecipazione in società aventi la residenza in Paesi a regime fiscale privilegiato, è previsto il recupero a tassazione delle svalutazioni dedotte negli esercizi anteriori alla data di entrata in vigore della nuova disciplina.

d) Esclusione dalla base imponibile del 95 per cento degli utili distribuiti da società con personalità giuridica sia residenti che non residenti, fermo restando l'attuale regime di tassazione previsto per le società residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; è altresì prevista la deducibilità dei costi connessi alla gestione delle partecipazioni.

- e) Indeducibilità delle minusvalenze iscritte e realizzate relativamente alle partecipazioni per le quali è prevista la corrispondente esenzione delle plusvalenze di cui alla precedente lettera c).
- f) Modificazione del regime del *pro-rata* di indeducibilità da applicare agli oneri finanziari sostenuti da società alle quali sono applicabili le esenzioni delle plusvalenze e l'esclusione dalla base imponibile del 95 per cento degli utili di cui alle precedenti lettere c) e d). La modifica proposta determina il *pro-rata* raffrontando il valore risultante dallo stato patrimoniale della partecipante, con il valore contabile delle partecipazioni possedute ed aventi le caratteristiche di cui alla lettera c); tale nuovo *pro-rata* viene escluso nel caso di opzione per il consolidato fiscale o per il regime di trasparenza delle società di persone (cioè tassazione in capo ai singoli soci della società), di cui alla successiva lettera h).
- g) Limite alla deducibilità degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti erogati o garantiti dal socio che detiene direttamente o indirettamente una partecipazione non inferiore al 10 per cento del capitale sociale; sono indeducibili gli interessi sui prestiti effettuati dal socio che eccedono la misura data dal rapporto tra patrimonio netto e indebitamento dell'impresa, con conseguente assimilazione ad utili distribuiti (salvo il caso di dimostrazione di capacità di credito proprio della società).
- h) Opzione per il regime di trasparenza fiscale, attualmente previsto per le sole società di persone, alle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti con una percentuale di partecipazione pari almeno al 10 per cento; eventuale estensione della facoltà di opzione in presenza di soci

non residenti solo nel caso in cui nei loro confronti non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti. Inoltre è previsto che la società che esercita l'opzione garantisca con il proprio patrimonio l'adempimento tributario da parte dei soci.

- i) Eliminazione delle rettifiche delle poste di bilancio dettate da motivazioni di natura fiscale; è prevista la deducibilità delle componenti negative, in caso di incapacienza dell'imponibile della società cui si riferiscono, in capo ad altra società inclusa nella tassazione di gruppo.
- l) Riformulazione della disciplina del credito per imposte pagate all'estero al fine di renderla coerente con i nuovi istituti introdotti dalla riforma; al riguardo si prevede il riporto in avanti ed all'indietro del credito per imposte pagate all'estero per un periodo non inferiore ad otto esercizi ed eventualmente differenziato per ciascuna controllata estera.
- m) Abolizione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo n. 358 del 1997, pari al 19 per cento sulle plusvalenze da cessione di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento, nonché della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio derivanti da operazioni di fusione e scissione; mantenimento e razionalizzazione dei regimi di neutralità fiscale di cui al suddetto decreto ed al decreto legislativo n. 544 del 1992 (di attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE in materia di fusioni, scissioni e conferimenti).
- n) Regime opzionale per la determinazione forfetaria dell'imposta relativa al reddito ovvero del reddito derivante dall'utilizzazione delle navi di cui

all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 e successive modificazioni, nonché delle attività commerciali complementari od accessorie, al fine di rendere il prelievo fiscale equivalente a quello di un'imposta sul tonnellaggio. Al riguardo vengono individuati criteri e principi per l'applicazione della nuova disciplina opzionale.

- o) Riformulazione dell'articolo 127-*bis* del TUIR (DPR n. 917 del 1986), concernente l'imputazione ai soci residenti del reddito prodotto da società estere controllate residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato, al fine di estendere l'ambito di applicazione di tale disciplina "antielusiva".

- p) Mantenimento della soglia di fatturato per l'applicazione degli studi di settore.

- q) Abrogazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 466 del 1997, istitutivo del regime DIT (*dual income tax*).

- r) Modificazione del regime della limitata deducibilità fiscale di alcuni costi e spese attraverso l'introduzione di meccanismi di forfetizzazione in rapporto ai ricavi dichiarati; è previsto inoltre il coordinamento di tali nuovi criteri con la disciplina di altre imposte, senza oneri aggiuntivi per il bilancio statale.

Il comma 2 prevede che sull'imponibile determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società gravi un'unica aliquota pari al 33 per cento.

La RT presentata dal Governo stima gli effetti finanziari complessivi derivanti dalle nuove disposizioni per il primo anno di applicazione, in maggiori entrate per competenza pari a euro 2.285 mln (lire 4.427 mld).

Al riguardo, va ribadita la considerazione generale già esplicitata, riguardante la difficoltà di verifica della stima delle variazioni di gettito derivanti dalle modifiche su evidenziate, in quanto la metodologia utilizzata nella RT si fonda su una serie di assunti che al momento non risultano pienamente riscontrabili, principalmente in relazione ai tempi non del tutto definiti dell'attuazione della riforma, all'interrelazione tra i diversi criteri direttivi della delega e alla conseguente sovrapposizione dei rispettivi effetti finanziari.

Consolidato nazionale

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nella lettera a) (consolidato nazionale e altre disposizioni correlate), la RT stima un maggior gettito complessivo pari a 831 mln di euro. Tale stima è la risultante degli effetti sul gettito derivanti dall'applicazione congiunta delle disposizioni sul consolidato nazionale, della riduzione dell'aliquota IRPEG al 33% e dell'abolizione della DIT. Al riguardo, un'osservazione di carattere generale riguarda il fatto che, di norma, un regime fiscale alternativo con la caratteristica della facoltatività verrà utilizzato solamente dai soggetti che riterranno conveniente la nuova disciplina fiscale. La valutazione per tale tipo di regime opzionale di un incremento di gettito (escludendo il recupero per effetto dell'abolizione DIT) pari a circa euro 500 mln (2.358 - 1.367 mld di lire = 991 mld di lire) sembra non tener conto di tale considerazione (fondata su un modello di stima del comportamento dei contribuenti basato sulle scelte razionali). Sarebbe stato probabilmente più prudentiale non prevedere alcun

incremento di gettito, ma al limite la sua invarianza, ipotizzando che opteranno per la nuova disciplina solo i soggetti che avranno una convenienza complessiva ad applicarla.

E' inoltre da sottolineare che la RT non considera tutti gli effetti della disciplina concernente il trasferimento di beni infragruppo, che potrebbe determinare la possibilità di comportamenti elusivi. Infatti, sulla base di quanto previsto, risulterebbe facoltativo anche il regime che rende fiscalmente neutrali i suddetti trasferimenti di beni che non producono ricavi.

Consolidato estero

Per quanto riguarda la lettera b), non è stimata nella RT alcuna variazione di gettito derivante dall'applicazione della normativa in materia di consolidato estero, pur ritenendosi "che la riforma avrà effetti positivi sul gettito". Occorrerebbe al riguardo considerare le possibili implicazioni dell'inciso finale di cui alla lettera b) in questione. Prevedere la disapplicazione per soggetti non residenti (che comunque optano per l'imposizione statale) di norme valide per tutti i soggetti residenti (Titolo I, II e IV del TUIR), e quindi anche per la società o ente controllante residente nel territorio dello Stato, potrebbe determinare situazioni di sperequazione impositiva tra soggetti residenti in un medesimo Stato (in quanto la previsione di semplificazioni e disapplicazioni di norme tributarie generalmente riconosciute comporterebbe l'applicazione di un'imposta generale su una base imponibile differenziata, comunque, in ultima istanza, riconducibile ad un soggetto di grado più elevato residente nel territorio dello Stato italiano) ed eventualmente incentivare comportamenti elusivi (si pensi ad esempio all'incentivo alla creazione di società estere non residenti con la sola finalità di sfruttare una convenienza di tipo fiscale), con conseguenti effetti sul gettito.

Inclusione parziale degli utili distribuiti nell'imponibile

Con riferimento alla lettera d), concernente l'inclusione parziale (pari al 5 per cento) degli utili distribuiti nell'imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito della società, la RT stima un recupero di gettito pari a 140 mln di euro (circa 270 mld di lire), incorporando tale quantificazione nella stima degli effetti dell'abolizione della DIT (lettera q), della indeducibilità delle svalutazioni delle partecipazioni immobilizzate (lettera e) e dell'abbattimento dell'aliquota IRPEG (comma 2).

Al riguardo, si segnala che una certa misura di aleatorietà delle stime proposte deriva dal fatto che esse si fondano sull'utilizzo di dati previsionali e provvisori (UNICO 2001 - società di capitali ed enti commerciali). La RT non esplicita, peraltro, tutti i passaggi che conducono alla stima indicata: sarebbe pertanto opportuno acquisire dal Governo delucidazioni in merito.

Occorre considerare inoltre gli effetti sul gettito derivanti dal principio della deducibilità dei costi connessi alla gestione delle partecipazioni, fissato nell'ultimo inciso della lettera d): al riguardo, la RT non sembra aver ricondotto a tale previsione alcuna stima in termini di minor gettito; sarebbe pertanto opportuno approfondire tale aspetto, in quanto suscettibile di determinare una rettifica del maggior gettito ascritto all'inclusione (parziale) degli utili nell'imponibile.

Ciò anche in considerazione del fatto che, per il principio di "inerenza" dei costi, se viene ripresa a tassazione solo una quota (pari al suddetto 5 per cento) degli utili distribuiti, risulterebbe coerente prevedere una corrispondente quota di deducibilità delle suddette spese di gestione delle partecipazioni.

Nuovo pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi

Con riferimento al nuovo *pro-rata* di indeducibilità degli interessi passivi di cui alla lettera f) si sottolinea la mancanza di dati quantitativi che permettano di verificare la stima di maggior gettito indicata nella RT (pari a 511 milioni di euro).

Indeducibilità delle svalutazioni sulle partecipazioni immobilizzate e regime opzionale di trasparenza fiscale

In merito al principio contenuto nella lettera e), concernente l'indeducibilità delle svalutazioni sulle partecipazioni immobilizzate, e quello di cui alla successiva lettera h), che prevede l'applicazione anche alle società di capitali del regime opzionale di trasparenza fiscale, appare opportuna una considerazione congiunta, sotto il profilo dei relativi effetti finanziari. Infatti, ad una prima interpretazione, sembrerebbe che, a fronte del principio generale della indeducibilità delle minusvalenze iscritte posto dalla lettera e), il regime opzionale di trasparenza fiscale - che implica viceversa la deducibilità delle svalutazioni stesse - rappresenti un'eccezione.

Al riguardo, la RT stima per l'indeducibilità delle svalutazioni di cui alla citata lettera e) un recupero di gettito di circa 1.250 mln di euro (pari a 2.420 miliardi di lire), mentre al principio relativo al regime opzionale di trasparenza fiscale, di cui alla lettera h), annette una perdita di gettito di circa 346,5 mld di lire. A tale quantificazione la RT perviene sulla base di una metodologia che separa i due calcoli e non tiene conto dell'interrelazione tra i due principi di delega, che di fatto riguardano la stessa fattispecie. Non a caso, infatti, la

quantificazione in RT per i due principi parte dallo stesso dato quantitativo, che è quello di un ammontare di svalutazioni pari a 10.500 mld di lire³.

Alla luce della connessione indicata sarebbe stato opportuno effettuare una quantificazione congiunta degli effetti dei due criteri di delega, decurtando - nella stima del recupero di gettito conseguente all'indeducibilità delle svalutazioni - la quota di svalutazioni interessata dall'eventuale opzione per il regime di trasparenza fiscale da parte dell'ipotizzato 10 per cento delle società che hanno partecipazioni⁴, anziché contrapporre da un lato un recupero di gettito, dall'altro una perdita di gettito.

Sarebbe pertanto opportuno che il Governo fornisse un chiarimento in proposito, dato che l'utilizzo della metodologia di stima alternativa indicata si tradurrebbe in una diversa quantificazione degli effetti finanziari.

Un'ulteriore osservazione riguarda la possibilità che gli effetti negativi sul gettito associati al regime di trasparenza fiscale siano resi più consistenti da comportamenti elusivi da parte dei contribuenti. Un ulteriore elemento di riflessione viene fornito dalla possibilità, per le società che presentano soci non residenti, di optare per il regime di trasparenza fiscale, solo nel caso in cui nei confronti dei soci non residenti non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti. Al riguardo tale disposizione, pur mirando ad evitare problemi di doppia imposizione fiscale, sembrerebbe avere come effetto una diminuzione di base imponibile sulla quale calcolare l'imposta sulle società, con conseguente perdita di gettito rispetto alla legislazione vigente. Infatti, nell'attuale disciplina il reddito è comunque tassato in capo alla società; con l'opzione in parola la soggettività dell'imposta passa invece dalla società ai singoli soci che, qualora siano non residenti, non sono sottoposti ad alcun prelievo sugli utili distribuiti.

³ La RT ricava tale stima dai dati del prospetto di bilancio delle dichiarazioni UNICO 2000 - società di capitali ed enti commerciali, utilizzando il campo "Rettifiche di valore di attività finanziarie", ove negativo.

⁴ Al riguardo, la RT correttamente osserva che il regime opzionale verrà utilizzato dai soli contribuenti che lo ritengono conveniente, cioè quando la società partecipata presenti un reddito imponibile negativo.

Va da sé che la perdita di gettito conseguente e non stimata in RT deriverebbe dalla differenza tra quanto attualmente corrisposto a titolo di IRPEG da parte delle società e l'ammontare dell'imposta sugli utili distribuiti ai soci non residenti che, usufruendo del regime di trasparenza, non verrebbe loro trattenuta.

Si sottolinea infine la problematica relativa alla garanzia, da parte della società, dell'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci, disposta nell'ultimo periodo della lettera h) in esame. Al riguardo, potrebbe risultare utile un chiarimento circa l'eventuale portata finanziaria di tale previsione. Considerando infatti i necessari tempi di accertamento di eventuali inadempienze tributarie in capo ai singoli soci, la previsione della garanzia della società, oltre ad alterare la garanzia dei terzi sul patrimonio sociale, potrebbe non essere efficace nell'impedire effetti negativi sul gettito a seguito dell'opzione per il regime di trasparenza fiscale, a causa anche della mutabilità delle condizioni di mercato in cui operano le società (si pensi ad esempio al caso di intervenuto fallimento e quindi al conseguente pagamento parziale del debito tributario). La limitata efficacia della previsione deriva anche dal fatto che la formulazione del principio non sembra prevedere esplicitamente, in caso di opzione, una responsabilità solidale tra soci e società per l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci.

cd. "Tonnage tax"

Con la lettera n) si introduce un regime fiscale opzionale per i redditi derivanti dalle attività del settore del trasporto marittimo. L'imposta (cd. "*tonnage tax*") proposta in sostituzione della tassazione ordinaria sul reddito d'impresa si presenta con una struttura regressiva, poiché è in cifra fissa nell'ambito di ciascuna fascia di tonnellaggio delle navi utilizzate (con la

conseguenza che - nell'ambito di ciascuna fascia - quanto maggiore è il tonnellaggio, tanto minore è l'incidenza dell'imposta su ciascuna tonnellata). La RT stima una perdita di gettito compresa tra 45 e 49 milioni di euro; tale stima è stata successivamente corretta dal Governo, indicando una forchetta tra 51 e 54 milioni di euro.

Al riguardo occorrerebbe un chiarimento da parte del Governo sui motivi per cui si sia applicata, sull'imponibile quantificato in base ad UNICO 2000, l'aliquota del 33 per cento. Escludendo, infatti, che tale aliquota rappresenti un valore medio per tener conto delle società in perdita (procedimento che non apparirebbe corretto, in quanto la RT applica l'aliquota su una base imponibile desunta dai dati delle dichiarazioni dei redditi, quindi già al netto delle perdite) e considerando che le società di armamento sono sottoposte attualmente ad IRPEG, l'aliquota di riferimento avrebbe dovuto essere quella del 37 per cento (vigente per l'anno d'imposta 1999), da applicare all'imponibile fatto pari a 212 milioni di euro. Tale considerazione porta a ritenere possibile una sottostima della perdita di gettito.

Modifica del regime di limitata deducibilità fiscale di alcuni costi e spese

Con riferimento alla lettera r) occorrerebbe che il Governo chiarisse se la modifica del regime di limitata deducibilità fiscale di alcuni costi e spese, con l'introduzione di meccanismi di forfetizzazione, in ragione dei ricavi, si debba intendere rivolta ai soli contribuenti aventi reddito d'impresa o a tutti i contribuenti che attualmente deducono limitatamente alcuni costi e spese (ad esempio: liberi professionisti). La RT integrativa presentata dal Governo quantifica infatti tale modifica utilizzando i dati dei soli contribuenti aventi reddito d'impresa; tuttavia, in un'ottica di armonizzazione ed omogeneizzazione

dei criteri fiscali si sarebbe indotti a ritenere che tale modifica coinvolga tutta la platea di contribuenti attualmente sottoposti alla deduzione fiscale limitata dei suddetti costi e spese (ciò è avvalorato anche dal riferimento al coordinamento dei suddetti criteri di valorizzazione con quelli utilizzati ai fini di altre imposte). Ciò posto, pur in presenza della clausola di neutralità per il bilancio dello Stato fissata nella lettera r) in esame, se l'interpretazione dovesse essere estensiva nel senso indicato, sarebbe opportuna una rideterminazione della capienza della soglia di forfetizzazione in rapporto ai ricavi dichiarati, rispetto a quanto evidenziato nella suddetta RT integrativa (in cui tale quota è fatta pari all'1 per cento).

Articolo 5

(Riforma dell'imposta sul valore aggiunto)

La riforma dell'imposta sul valore aggiunto si articola sui seguenti criteri e principi direttivi:

- a) progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile;
- b) coordinamento con il sistema dell'accisa;
- c) razionalizzazione dei sistemi speciali in funzione delle particolarità dei settori interessati;
- d) semplificazione degli adempimenti formali;
- e) semplificazione in tema di territorialità dell'imposta e armonizzazione delle disposizioni con le previsioni della normativa comunitaria;
- f) semplificazione delle disposizioni relative alla detrazione ed alla rettifica della detrazione e armonizzazione con le direttive CEE;

- g) semplificazione e razionalizzazione delle disposizioni in tema di rimborso dell'IVA;
- h) previsione di norme che permettano di escludere dalla base imponibile dell'IVA e da ogni altra forma di imposizione a carico del soggetto passivo, la quota del corrispettivo destinato dal consumatore finale a finalità etiche, in base ai seguenti principi:
 - 1) la destinazione della suddetta quota può essere stabilita dal consumatore finale sulla base delle indicazioni fornite dal soggetto passivo;
 - 2) l'entità della quota massima del corrispettivo ammesso è stabilita ogni anno con legge finanziaria, compatibilmente con i saldi di finanza pubblica.
- i) armonizzazione delle diverse forme di detraibilità e deducibilità previste per l'IVA e per le imposte sui redditi.

Come evidenziato in termini generali precedentemente, la genericità dei principi e criteri direttivi non consente una valutazione complessiva degli effetti in termini di gettito delle modifiche prospettate; d'altro canto, la RT predisposta dal Governo si riferisce unicamente a uno dei principi di delega - quello relativo alla riduzione delle forme di indetraibilità - pervenendo a una stima della perdita di gettito in 304 mln di euro (590 mld di lire) (al netto del recupero di gettito delle imposte dirette).

Si rammenta che il criterio di cui alla lettera h), relativo alla destinazione di una quota del corrispettivo da parte del consumatore finale a finalità etiche, è stato introdotto durante l'esame presso la Camera.

Con riferimento a tale disposizione, relativa alla cosiddetta "*de tax*", sarebbe opportuno ottenere chiarimenti sul tipo e sulla natura di "ogni altra forma di imposizione a carico del soggetto passivo", che - sulla base della lettera h) - potrebbe essere esclusa dalla base imponibile dell'imposta in

questione, dietro opzione da parte del consumatore finale, quale quota del corrispettivo destinata a finalità etiche. Inoltre, si sottolinea che, ai fini dell'attuazione della norma e del suo rilievo finanziario, risulterà cruciale la definizione dei tempi e delle modalità attraverso i quali il soggetto passivo dovrà riversare le suddette somme destinate dai consumatori finali ai soggetti svolgenti attività di tipo etico; ciò in considerazione di possibili fenomeni di abuso ed elusione fiscale che potrebbero determinarsi proprio in virtù dei principi di semplicità e trasparenza posti dalla norma.

Articolo 6

(Imposta sui servizi)

Con la riforma si intende razionalizzare, al fine di renderne unica la modalità di prelievo, la disciplina dei seguenti tributi:

- imposta di registro;
- imposte ipotecarie e catastali;
- imposta di bollo;
- tassa sulle concessioni governative;
- tassa sui contratti di borsa;
- imposta sulle assicurazioni;
- imposta sugli intrattenimenti.

Al riguardo la RT considera che l'attuazione di tale aspetto della riforma lascerà sostanzialmente invariata l'entità del gettito, trattandosi di un riordino di tributi attualmente esistenti. In considerazione della genericità dei principi e dei criteri direttivi della delega relativamente a tale nuova imposta, si potrebbe riflettere sulla sufficienza o meno della disposizione di carattere generale di cui

all'articolo 9, comma 2, circa l'assenza di oneri, oppure in alternativa ipotizzare se inserire nel testo dell'articolo in esame - come specifico criterio di delega - una clausola finanziaria precipua che garantisca l'invarianza di gettito rispetto a quello attualmente associato ai tributi toccati dalla riforma; infatti, in via teorica non è da escludere che, nel riordino dei tributi in questione, possano essere eliminate fattispecie di duplicazione di imposizione ovvero introdotte semplificazioni tali da determinare una contrazione del gettito a legislazione vigente.

Articolo 7

(Accisa)

L'attuale formulazione dell'articolo in oggetto deriva da un emendamento governativo approvato dalla Camera dei deputati, con il quale si è provveduto a specificare in modo puntuale sia i criteri direttivi per la riforma del sistema dell'accisa - riforma che deve ispirarsi ai principi di efficienza, ottimalità e semplificazione - sia le imposte e tasse destinate ad acquisire la natura di accise.

Attraverso la riforma, verranno considerate tali (ovvero imposte sulla produzione e la fabbricazione di specifici prodotti) non solo l'accisa armonizzata relativa agli oli minerali, all'alcool e alle bevande alcoliche ed ai tabacchi lavorati, ma anche le seguenti imposte (attualmente a carico del consumatore) e tasse:

- imposta erariale di consumo sull'energia elettrica;
- imposta di consumo sui bitumi di petrolio;
- imposta sui consumi di carbone, *coke* e bitume di origine naturale emulsionato (*orimulsion*);
- tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto.

Per quanto riguarda i criteri direttivi, la nuova disciplina è volta, tra l'altro, a incentivare i prodotti a ridotto impatto ambientale (lettera a)), eliminare squilibri fiscali territoriali (probabilmente in relazione al settore del gas metano (lettera b)), completare il processo di liberalizzazione dei mercati del gas metano e dell'energia elettrica (lettera c)), prevedere nuove figure di responsabili solidali per il pagamento dell'accisa (lettera e)), rivedere le agevolazioni per ridurre l'incidenza dell'accisa sui servizi, anche attraverso il coinvolgimento degli enti territoriali nella gestione delle agevolazioni stesse (lettera g)), snellire le procedure (lettera h)), coordinare la tassazione sui combustibili impiegati per la produzione di energia elettrica con l'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica (lettera i)), coordinare l'attività di controllo esercitata da soggetti diversi (lettera l)).

La RT non fornisce dati quantitativi in merito agli effetti finanziari dei vari criteri direttivi della delega, limitandosi ad affermare che gli interventi che saranno contenuti nei decreti legislativi mireranno alla graduale eliminazione di fenomeni di doppia imposizione attualmente esistenti nel comparto delle accise, "nel rispetto (...) delle risorse finanziarie annualmente disponibili". Tale ultimo inciso sembrerebbe quindi suggerire che anche l'attuazione di tale parte della riforma debba essere realizzata mediante rinvio alla legge finanziaria, circostanza però che non risulta confermata dalla formulazione dell'articolo 9, che non ricomprende la materia delle accise in quelle che, in base alla formulazione letterale dei commi 3 e 4, dovranno trovare attuazione previa indicazione nel DPEF delle risorse da destinare alle modifiche da introdurre e conseguente rinvio delle misure quantitativamente rilevanti alla legge finanziaria. In assenza di tale rinvio, l'attuazione della riforma delle accise ricade quindi nel generale meccanismo di invarianza degli oneri di cui al comma 2 dell'articolo 9. Sul punto appare pertanto opportuno acquisire chiarimenti da parte del Governo.

Ciò a maggior ragione in quanto i diversi criteri di delega di cui all'articolo in esame risultano suscettibili di riflessi finanziari o direttamente onerosi: si considerino, in particolare, quelli di cui alla lettera a) (salvaguardia della salute e dell'ambiente mediante agevolazioni sui prodotti ecocompatibili), di cui alla lettera g) (che prevede la riduzione dell'incidenza dell'accisa sui prodotti essenziali)⁵, e di cui alla lettera b) (eliminazione graduale degli squilibri fiscali tra le diverse zone del Paese). Al riguardo, va tenuto presente anche lo stretto legame che sussiste tra modifiche del regime delle accise e il gettito dell'IVA.

Articolo 8

(Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive)

La disposizione contiene una delega al Governo per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Appare opportuno sottolineare che i criteri direttivi desumibili dalla formulazione dell'articolo sono: la prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi - non specificati - e la semplificazione della base imponibile.

Sulla base del successivo articolo 9, anche i decreti legislativi in materia di IRAP ricadono nel vincolo di invarianza di oneri ivi previsto. La Camera dei deputati (con la modifica dei commi 3 e 4 dell'articolo 9) ha poi ricondotto anche tale aspetto della riforma al circuito DPEF - legge finanziaria, sui cui aspetti metodologici si rinvia a quanto più dettagliatamente illustrato

⁵ Al riguardo la RT afferma che la riduzione dell'incidenza dell'accisa sui prodotti in questione troverebbe compensazione "nella contestuale penalizzazione delle esternalità negative in materia di ambiente, salute e benessere". Tale penalizzazione non risulta peraltro chiaramente riconducibile al criterio direttivo di cui alla lettera a), sopra citato.

nell'apposito lavoro Elementi di documentazione (n. 10), dedicato ai problemi generali di copertura finanziaria.

Inoltre, come già anticipato in sede di esame dell'art. 3, la progressiva riduzione dell'IRAP sarà compensata, ai sensi del comma 6 dell'articolo 9, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni, in attesa della definitiva attuazione del federalismo fiscale.

La RT fornisce una stima di massima degli effetti di gettito associati all'attuazione del criterio di delega relativo alla parziale esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, assumendo convenzionalmente che tale parziale esclusione sia pari al 20% del costo del lavoro stesso. Utilizzando i dati provvisori di UNICO 99 - società di capitali ed enti commerciali, UNICO 99 - società di persone e UNICO 99 - enti non commerciali, nonché i dati dei versamenti mod. F24 relativi al 1998 e al 1999, la perdita di gettito conseguente alla citata percentuale di esclusione viene stimata in 2.272,41 mln di euro (circa 4.400 mld di lire). Tale quantificazione riveste ovviamente carattere puramente indicativo, in quanto i criteri di delega non fissano univocamente la percentuale di esclusione del costo del lavoro. Si ricorda peraltro che le modifiche introdotte dalla Camera dei deputati, per cui tutto il meccanismo di graduale soppressione dell'IRAP è stato rinviato, analogamente a quanto previsto in relazione all'articolo 3, alle compatibilità finanziarie derivanti dalle manovre di bilancio annuali, hanno parzialmente privato di rilievo la questione della quantificazione.

La Camera dei deputati ha poi introdotto la previsione di un ulteriore criterio di delega, inerente alla semplificazione della base imponibile IRAP. In risposta alle osservazioni svolte in prima lettura, il Governo ha successivamente integrato la RT predisponendo un allegato tecnico concernente gli effetti finanziari delle ipotesi di modifica della determinazione della base imponibile IRAP delle persone fisiche e delle società di persone, nonché delle società di

capitali, pervenendo alla conclusione che la modifica in questione possa comportare una perdita di gettito IRAP pari a 1.188 mln di euro (2.300 mld di lire) per i contribuenti società di capitali ed enti commerciali e a circa 309 mln di euro (600 mld di lire) per i contribuenti società di persone e persone fisiche.

Riguardo alla simulazione in questione, non è chiaro per quale motivo sia stato ritenuto irrilevante ai fini IRAP il saldo della sezione straordinaria (considerando quindi indeducibili gli oneri straordinari e non facendo concorrere alla formazione del valore aggiunto i proventi straordinari). Tale metodologia appare infatti non conciliarsi con l'assunto su cui si basa l'esercizio di simulazione, che è quello di ipotizzare la nuova base imponibile IRAP non più per differenza, ma come somma di reddito, proventi straordinari netti, oneri finanziari netti e costo del lavoro (al netto delle perdite su crediti). Sulla base di tale ipotesi definitoria, i proventi straordinari netti dovrebbero quindi rientrare nel calcolo della base imponibile.

Un'ulteriore osservazione su tale simulazione concerne il fatto che essa dichiaratamente non tiene conto degli effetti associati all'altro criterio di delega contenuto nell'articolo in esame, ovvero quello inerente alla parziale esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile. Se la separazione dei due criteri nella quantificazione degli effetti finanziari appare concettualmente possibile, occorre rilevare tuttavia che tale impostazione metodologica non consente di cogliere le interrelazioni tra gli effetti finanziari associati ai due criteri, che presumibilmente, nel contesto di graduale attuazione delle riforme, troveranno in misura maggiore o minore contestuale applicazione. Sul punto appare opportuno acquisire chiarimenti da parte del Governo.

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

