

IL COLLEGATO FISCALE 2002

(d.d.l. - a.c. 2144)

Scheda di lettura n. 2/2002

Documento n. 9 del 18 aprile 2002

1.	Delega per la riforma del sistema fiscale statale	Pag.	1
2.	Codificazione	“	1
3.	Imposta sul reddito	“	3
4.	Imposta sul reddito delle società	“	12
5.	Imposta sul valore aggiunto	“	16
6.	Imposta sui servizi	“	17
7.	Accisa	“	18
8.	Graduale eliminazione dell'Irap	“	22
9.	Norme di attuazione	“	22
10.	Disposizioni finali	“	23

IL COLLEGATO FISCALE 2002

(d.d.l. - a.c. 2144)

1. Delega per la riforma del sistema fiscale statale

L'articolo 1, delega il Governo all'attuazione della riforma del sistema fiscale statale, da attuare mediante l'articolazione in cinque imposte, ordinate in un unico codice:

- imposta sul reddito;
- imposta sul reddito delle società;
- imposta sul valore aggiunto;
- imposta sui servizi;
- accisa.

La disposizione in esame, che "apre" alle norme che dettano i criteri e i principi direttivi ai quali sarà informata la riforma, fa riferimento ad un unico <<codice>>, lasciando apparentemente generico il riferimento alla natura degli atti normativi necessari per la sua adozione.

Va, tuttavia, sottolineato, che nell'ambito del disegno di legge in esame, per la precisione all'articolo 9, viene chiaramente specificato che la riforma sarà modulata mediante l'emanazione di diversi decreti legislativi entro due anni dalla data di entrata in vigore della legge. Appare, pertanto, ragionevole prefigurare un'adozione progressiva della riforma, la cui "messa a regime" definitiva potrebbe vedere la luce a ridosso della fine dell'attuale legislatura.

2. Codificazione

L'articolo 2, al primo comma 1, contempla una serie di principi che dovrebbero caratterizzare il nuovo sistema fiscale ordinato nel nuovo "codice".

Si tratta, tra quelli di assoluto rilievo:

- dei principi costituzionali di legalità, capacità contributiva e uguaglianza;
- del rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, talché le nuove disposizioni non rechino pregiudizio all'applicazione delle convenzioni internazionali in vigore per il nostro Paese;
- dei principi di chiarezza, di semplicità, conoscibilità effettiva e irretroattività, nonché della tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente;

- del divieto della doppia imposizione giuridica e del divieto di applicazione analogica delle norme che stabiliscono i presupposti soggettivi ed oggettivi dell'imposizione, le esenzioni e le agevolazioni.

Dal tenore letterale della disposizione in esame, nonché dal contenuto della relazione illustrativa, appare evidente che il processo riformatore dovrebbe caratterizzarsi per l'adozione di apposite norme primarie: in aperta controtendenza, dunque, all'ultima riforma attuata mediante le deleghe contenute nella legge n.662 del 1996, che hanno prospettato, come noto, un considerevole ricorso a strumenti di delegificazione.

Peraltro, la peculiarità del nuovo sistema fiscale sarebbe rappresentata, nel contesto delle linee riformatrici tracciate con il disegno di legge in esame, proprio dalla codificazione: ciò in quanto sia l'adozione di testi unici sia il ricorso alla delegificazione non risolverebbero le problematiche di complessità del sistema.

In tal senso, dunque, opera il richiamo al principio di legalità il quale, seppure non disgiunto da quelli di capacità contributiva ed uguaglianza, assolve anche la funzione di rappresentare il parametro necessario per la delimitazione degli ambiti propri della codificazione rispetto a quelli delle fonti normative secondarie (che, evidentemente, non possono essere cancellati nemmeno in seno alla nuova riforma).

Per quanto riguarda l'adeguamento delle norme fiscali ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario nonché il rispetto degli obblighi connessi ai trattati internazionali, è opportuno rilevare che dal disegno di legge, in proposito, non giungono elementi di novità.

Ciò in quanto sia l'adeguamento della normativa interna alle disposizioni comunitarie sia il mantenimento degli obblighi internazionali sono già presenti nel nostro ordinamento (rispettivamente, nella legge Iva e nella legge n.218 del 1995, recante la riforma del sistema italiano di diritto privato).

La caratterizzazione delle norme fiscali mediante chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva e irretroattività nonché la tutela dell'affidamento e della buona fede è palesemente mutuata – per ammissione della relazione illustrativa al disegno di legge – dalle analoghe disposizioni contemplate nella legge n.212 del 2000 (cosiddetto “Statuto del contribuente”).

In proposito, tuttavia, il provvedimento in esame sembrerebbe prospettare un innalzamento delle nuove norme nella gerarchia delle fonti normative mediante il processo di codificazione: tuttavia, atteso il ricorso alla formulazione di appositi decreti legislativi previsto, come detto in precedenza, per il processo riformatore, attualmente non appare prospettarsi alcuna sovraordinazione del <<codice>> rispetto ai principi contenuti nello “Statuto” nell'ambito di una legge ordinaria.

La prevista introduzione nel <<codice>> di una disciplina unitaria per tutte le imposte degli elementi ravvisabili nel soggetto passivo, nell'obbligazione fiscale, nelle sanzioni e nel processo tributario sembra preludere ad una riconduzione unitaria di tutte le norme che disciplinano le cinque future imposte a principi e predicati giuridici contenuti nella parte generale del codice (nel rispetto, ovvia-

mente, della relativa specificità).

Di particolare rilievo la previsione relativa alla concentrazione della sanzione fiscale sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione, che prospetta chiaramente un sovvertimento dell'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario fondato, come noto, sulla "personalizzazione" della sanzione, intesa quale riferimento esclusivo alla persona fisica che si presume aver commesso, o concorso a commettere, la violazione tributaria.

Un indirizzo, insomma, che sembra condurre alla revisione del sistema lungo le linee direttrici già tracciate e ben definite dell'imputabilità prevista nei casi di responsabilità delle persone giuridiche per alcuni reati, di recente introduzione con il decreto legislativo n.231 del 2001 (il quale, come noto, è imperniato sul criterio della "responsabilità oggettiva").

Per quanto riguarda il versante delle sanzioni tributarie penali, il disegno di legge sembra prospettare una ulteriore delimitazione delle fattispecie penalmente rilevanti che diano adito alla punibilità, connessa ai soli casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'Erario, da attuare unitariamente al potenziamento degli effetti penali di quei fatti – *rectius* strumenti di definizione mediata della posizione soggettiva del reo – i quali, essendo idonei a rimuovere il danno erariale, conseguentemente sono suscettibili di rimuovere oppure ridurre anche la punibilità penale.

3. Imposta sul reddito

L'articolo 3 contiene i criteri direttivi cui deve essere informata l'imposta sul reddito, la cui riforma si concentra su quattro elementi fondamentali:

- inclusione, tra i soggetti passivi dell'imposta, delle persone morali e degli enti non commerciali;
- inclusione, nell'imponibile, di parte degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate fuori dall'esercizio dell'impresa, su partecipazioni societarie qualificate (sono in ogni caso esclusi i redditi di natura finanziaria, la prima casa, ecc.);
- nuovo sistema di determinazione dell'imponibile e di calcolo dell'imposta;
- riduzione del numero delle aliquote, che passano da 5 a 2.

La relazione illustrativa al disegno di legge sostiene che con tali modifiche si rafforza la progressività dell'imposta personale, attualmente molto attenuata a causa del mutamento della struttura reale della ricchezza composta in misura crescente da fattori mobili, quali il reddito di impresa, i redditi di capitale ed i *capital gains*. Ciò è ottenuto spostando l'asse dell'imposizione su altri punti di prelievo considerati anch'essi indici significativi di capacità contributiva, quali i dividendi ed i *capital gains* qualificati, prevedendo una fascia di redditi esenti, riducendo le aliquote al numero di due e rimodulando le deduzioni, concentrandole essenzialmente sui redditi medio-bassi.

1.1 Riduzione delle aliquote

L'aspetto più evidente della riforma è la riduzione del numero delle aliquote che vengono portate a due: aliquota del 23% per redditi fino a 100.000 euro, aliquota del 33% per la parte di reddito superiore a tale importo. E' possibile mettere a confronto le aliquote IRPEF vigenti nell'anno 2002 [tenuto conto che l'articolo 2, comma 6, della legge n. 448/2001 ha sospeso, per tale anno, la riduzione delle aliquote prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera c), della legge n. 388/2000] con quelle che saranno applicate a partire dall'entrata in vigore della riforma:

Aliquote anno 2002		Aliquote dopo la riforma	
18 %	Redditi fino a 10.329,14 €	23 %	Fino a 100.000 €
24 %	Da 10.329,15 a 15.493,71 €		
32 %	Da 15.493,72 a 30.987,41 €		
39%	Da 30.987,42 a 69.721,68 €	33 %	oltre 100.000 €
45 %	Oltre 69.721,68 €		

A titolo di esempio, un soggetto che nell'anno 2002 realizza un reddito imponibile di 50.000 € (poco meno di 100 milioni di lire) sarà assoggettato ad un'imposta IRPEF di poco inferiore a 15.500 €, mentre lo stesso reddito imponibile realizzato dopo l'attuazione della riforma sarà assoggettato ad un'imposta pari a 11.500 €, con un risparmio nominale di quasi 4.000 €. Ovviamente, il raffronto è solo indicativo in quanto con la riforma sono previste modifiche alle detrazioni e deduzioni, nonché alla determinazione della base imponibile; modifiche che in alcuni casi potrebbero attenuare notevolmente il divario esistente tra le due imposte dovute. Occorre comunque rilevare come nella relazione tecnica viene precisato che la riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito non rappresenta l'oggetto della delega, ma solamente un obiettivo da raggiungere a regime; ciò significa (anche se non è detto in maniera esplicita) che tale riduzione avverrà gradualmente e subordinatamente alla disponibilità di risorse finanziarie.

1.2 Soggetti passivi

La lettera a), del comma 1 include tra i soggetti passivi dell'imposta gli enti non commerciali, attualmente assoggettati all'IRPEG. Pur se il disegno di legge non dà una specifica definizione di ente non commerciale, è da ritenere che per individuare tali soggetti occorre rifarsi a quelli di cui alla lettera c) del comma 1, dell'art. 87, del TUIR, ossia gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Restano invece assoggettati all'imposta sulle società gli enti di cui alla lettera b) del medesimo articolo 87, ossia gli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali i quali, ai fini dell'attività svolta, sono assimilati alle società di capitali.

1.3.1 Base imponibile: reddito esente

La lettera b) detta i criteri per la determinazione della base imponibile, quali l'individuazione di un livello minimo di reddito da escludere dall'imposizione e la progressiva sostituzione delle detrazioni con le deduzioni concentrandole sui redditi medio-bassi. Per quanto concerne il livello minimo di reddito da rendere esente da imposta esso deve essere determinato in funzione della soglia di povertà. Tale soglia, non viene chiaramente specificata, ma potrebbe essere ricondotta al concetto di reddito minimo di inserimento, calcolato utilizzando l'indicatore della situazione economica (ISE) che tiene conto anche del numero dei componenti il nucleo familiare. In particolare, il decreto legislativo n. 237/98 individua come soglia di povertà il reddito di 500 mila lire mensili per una persona che vive sola. Tuttavia, in considerazione anche della disposizione dell'ultima finanziaria (legge n. 448/2001) che ha portato ad un milione di lire mensili l'importo delle pensioni minime è da ritenere che l'importo di un milione possa rappresentare la soglia di reddito mensile che sarà esentato da imposizione fiscale.

1.3.2 Deduzioni e detrazioni

In base alla disciplina attuale il carico fiscale è ridotto per effetto delle detrazioni d'imposta (artt. 12, 13, 13-*bis* e 13-*ter* del TUIR), ossia di decurtazioni dell'imposta lorda, nonché per effetto di deduzioni dal reddito complessivo del soggetto (art. 10 del TUIR) che riducono la base imponibile. La norma di delega, invece, prevede la progressiva sostituzione delle detrazioni dall'imposta con un sistema di deduzioni articolato secondo i criteri inerenti la famiglia, la casa, la sanità, l'istruzione, la formazione, la ricerca, la previdenza, il *non profit*, il volontariato, le confessioni religiose, nonché i costi sostenuti per la produzione dei redditi di lavoro; deduzioni che, per garantire la progressività dell'imposta (in considerazione del fatto che per redditi fino a 100.000 € l'aliquota è fissa e pari al 23%), dovranno essere modulate in funzione inversa al reddito del soggetto.

Non viene tuttavia precisato se le deduzioni spettano nella stessa misura, indipendentemente dal tipo di reddito (dipendente, autonomo), ovvero, se l'ammontare delle deduzioni spettanti dipenda anche dal tipo di reddito realizzato. E' comunque da ritenere che la differenziazione, ove la si voglia mantenere, possa essere assicurata nell'ambito del criterio inerente i costi sostenuti per la produzione dei redditi di lavoro.

1.3.3 Dividendi e plusvalenze

Il numero 5) della lettera b) del comma 1 prevede l'inclusione nella base imponibile, anche se in misura parziale, degli utili percepiti e delle plusvalenze su partecipazioni qualificate, realizzate al di fuori dell'esercizio di impresa.

L'articolo 81 del TUIR stabilisce cosa debba intendersi per partecipazioni qualificate:

- per le S.p.a. quotate, le partecipazioni superiori al 2% dei voti o al 5% del capitale;
- per le S.p.a. non quotate e gli altri soggetti IRPEG, le partecipazioni superiori al 20% dei voti o al 25% del capitale;
- per le società di persone, le partecipazioni superiori al 25% del capitale.

Ai sensi dell'articolo 41 del TUIR, gli utili percepiti su partecipazioni azionarie, al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, rientrano nella categoria dei redditi di capitale e per quanto concerne le partecipazioni qualificate, i dividendi percepiti sono sottoposti ad imposizione ordinaria con il riconoscimento di un credito per tener conto dell'imposta pagata a monte dalla società, evitando così effetti distorsivi ed applicando alla società ed all'azionista il corrispondente carico tributario. Le partecipazioni non qualificate (che sulla base della norma di delega continuano a rimanere escluse dalla determinazione della base imponibile del soggetto) sono invece assoggettate ad una ritenuta d'imposta a titolo definitivo con aliquota del 12,5%.

Per quanto riguarda le plusvalenze su partecipazioni, il regime di tassazione previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 461/97, prevede l'assoggettamento ad imposta sostitutiva nella misura del 27% per la cessione di partecipazioni qualificate [art. 81, comma 1, lettera c) del TUIR], ovvero dell'aliquota del 12,5% per gli altri redditi diversi [lettere da c-bis) a c-quinquies) del comma 1 dell'articolo 81 del TUIR¹].

Il criterio di delega, invece, per quanto concerne gli utili percepiti, prevede l'eliminazione del meccanismo del credito d'imposta sostituendolo con l'assoggettamento a tassazione parziale dei dividendi relativi a partecipazioni qualificate. L'inclusione degli utili su partecipazioni e delle plusvalenze nella base imponibile del soggetto avviene in misura parziale al fine di limitare la doppia tassazione economica di tali redditi. Infatti con la presente riforma, come detto, si prevede l'eliminazione del credito di imposta (pieno o limitato), in quanto ritenuto troppo macchinoso e causa di effetti distorsivi principalmente qualora gli utili siano distribuiti o percepiti da soggetti non residenti in Italia. La tassazione parziale di tali redditi, invece, pur non eliminando integralmente il problema della doppia tassazione economica, ha il vantaggio di semplificare notevolmente le modalità di

¹ La lettera *c-bis*) ricomprende le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di persone e di capitale; la lettera *c-ter*) ricomprende le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo; la lettera *c-quater*) ricomprende i redditi comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci; la lettera *c-quinquies*) ricomprende le plusvalenze ed altri proventi, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

tassazione. Per quanto attiene in particolare le plusvalenze, si rileva che la loro inclusione nella base imponibile del soggetto percipiente determina un livello di tassazione delle stesse che dipende dal reddito complessivo posseduto dal soggetto (tassazione progressiva), mentre attualmente tali plusvalenze sono assoggettate ad imposta sostitutiva (che è ad aliquota fissa e quindi indipendente dal reddito complessivo del percipiente).

1.3.4 Reddito di impresa

Per quanto concerne la determinazione del reddito di impresa, il numero 6) della lettera b) stabilisce che ad esso devono essere applicate, in quanto compatibili, le norme in materia di imposta sulle società; inoltre, devono essere inclusi tra tali redditi, anche se in misura parziale, gli utili percepiti e le plusvalenze realizzate su partecipazioni nell'ambito dell'esercizio dell'attività.

La normativa vigente stabilisce che i dividendi e le plusvalenze percepiti su partecipazioni che rientrano nell'esercizio dell'attività debbono essere inclusi nel reddito di impresa (artt. 45 e 54 del TUIR) seguendo il criterio di cassa e non possono essere soggetti a ritenute alla fonte o ad imposte sostitutive. In particolare, se le partecipazioni che hanno determinato le plusvalenze sono iscritte in bilancio da almeno tre anni è concessa la facoltà di ripartire in cinque anni la plusvalenza realizzata.

La novità principale contenuta nei criteri di delega è, anche in questo caso, quella che prevede, per gli utili percepiti su dividendi, l'assoggettamento a tassazione parziale in luogo del credito di imposta evitando così la doppia tassazione economica e, per le plusvalenze, la tassazione parziale ordinaria in luogo della tassazione ordinaria sull'intero valore della plusvalenza.

Viene anche prevista la possibilità di dedurre in misura simmetrica le minusvalenze eventualmente subite ed i costi relativi alle partecipazioni in argomento. Considerato che l'articolo 82 del TUIR stabilisce che la base imponibile dell'imposta sostitutiva è individuata come differenza algebrica tra le plusvalenze e le minusvalenze, ciò sta a significare che anche i componenti negativi dovrebbero essere deducibili in misura proporzionale alla quota tassata dei corrispondenti componenti positivi.

1.4 Semplificazioni

La lettera d) del comma 1 delega il Governo a procedere ad ulteriori semplificazioni degli adempimenti tributari legate al potenziamento degli studi di settore ed all'introduzione del concordato preventivo triennale in materia di reddito di impresa e di lavoro autonomo; ulteriori, in quanto, in materia di semplificazioni, di recente il Governo con il D.P.R. n. 435/2001 è intervenuto sulle modalità e i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP, sulle dichiarazioni dei sostituti di imposta, sulla razionalizzazione dei termini di versamento e degli adempimenti fiscali in genere.

Gli studi di settore permettono di determinare i ricavi o i compensi attribuibili al contribuente, individuando la capacità potenziale di produrre ricavi o compensi ed i fattori che potrebbero determinare una limitazione della capacità stessa. Il potenziamento degli studi di settore previsto dalla norma di delega avrebbe, dunque, un duplice vantaggio: quello di ottenere un metodo informatizzato su base statistica per il calcolo dei ricavi o dei compensi dell'attività di ogni singola impresa o professionista e quello di ottenere uno strumento semplificato a disposizione dell'amministrazione finanziaria per svolgere l'attività di accertamento. Pur se la delega non specifica verso quale direzione si vuole intraprendere il potenziamento degli studi di settore, lasciando così ai decreti delegati ampia libertà di scelta, è da ritenere che la finalità sia quella di estenderne l'applicazione a tutte, o quasi, le categorie professionali o di impresa.

Per quanto attiene invece la possibilità di introdurre l'istituto del concordato triennale preventivo per i redditi di impresa e di lavoro autonomo, essa è ovviamente conseguenza del potenziamento degli studi di settore ed è contestuale alla previsione di ulteriori semplificazioni tributarie. Il concordato preventivo triennale dovrebbe rappresentare la prosecuzione dell'attuale accertamento con adesione di cui al decreto legislativo n. 218/97, attualmente utilizzato come istituto fondamentale delle procedure di accertamento da parte degli uffici finanziari.

1.5 *Clausola di salvaguardia*

A salvaguardia dei contribuenti la lettera e) stabilisce che, a parità di condizioni, il nuovo regime fiscale non deve risultare mai peggiorativo rispetto al precedente. La relazione tecnica annessa al disegno di legge afferma che tale tutela deve essere garantita a livello individuale sulla base delle nuove aliquote e della scelta della misura delle deduzioni, il cui ammontare è fissato come funzione decrescente rispetto al reddito.

Nel Documento di programmazione economico-finanziaria saranno indicate le variazioni delle entrate connesse con le modifiche da introdurre al regime di imposizione personale. L'articolo 3 della legge n. 468/78, infatti, prevede espressamente che nel DPEF debbano, tra l'altro, essere indicate le regole di variazione delle entrate e delle spese del bilancio statale conseguenti agli obiettivi di finanza pubblica indicati nel DPEF stesso.

Inoltre, il comma 3 stabilisce che il valore delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni debba essere indicato nella legge finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 3, lettera b)² della legge n. 468 del 1978, definendo così un percorso proce-

² La lettera b), del comma 3, dell'articolo 11, della legge n. 468/78, nella sostanza, stabilisce che la legge finanziaria contiene in particolare le variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni, le altre misure che incidono sulla determinazione del quantum della prestazione, afferenti imposte indirette, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui essa si riferisce, nonché le correzioni delle imposte conseguenti all'andamento dell'inflazione.

durale che consenta la progressiva realizzazione delle norme di delega in materia di riforma dell'imposta sul reddito tali da assicurarne la sostenibilità sotto il profilo finanziario.

1.6 *Redditi di natura finanziaria*

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 3, contiene criteri di delega sul regime fiscale sostitutivo per i redditi di natura finanziaria.

Il nuovo regime di tassazione è volto a sopprimere la distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi per accorparli tutti nella nuova categoria dei redditi finanziari.

I redditi di capitale sono costituiti dai proventi dell'impiego di capitale, realizzati al di fuori dell'esercizio di impresa, la cui percezione dipende da eventi certi (ossia è certo il diritto al reddito anche se non se ne conosce l'ammontare). L'elencazione delle principali categorie di redditi di capitale è contenuta nell'articolo 41 del TUIR, mentre il successivo articolo 42 detta i criteri per la determinazione del reddito tassabile; la misura della tassazione è invece contenuta nel D.P.R. n. 600/73, agli articoli 26, 26-bis e 26-ter. Sulla base delle anzidette disposizioni è possibile sintetizzare il regime fiscale applicabile ai redditi di capitale:

- proventi dei titoli obbligazionari emessi in Italia, soggetti a ritenuta del 27% (per scadenze inferiori a 18 mesi) o del 12,5% (per scadenze non inferiori a 18 mesi);
- interessi su depositi e conti correnti (ritenuta a titolo definitivo del 27%);
- redditi di capitale di fonte estera, dove la ritenuta avviene da parte dei soggetti che intervengono nella riscossione dei redditi stessi;
- altri redditi di capitale quali i pronti contro termine, i riporti, i mutui a titolo garantito, assoggettati ad aliquota del 12,5% o all'aliquota cui sarebbero assoggettabili gli interessi dei titoli oggetto del contratto;
- redditi di capitale corrisposti a soggetti non residenti, in genere esenti;
- interessi premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili emessi da banche, da S.p.a. con azioni negoziate in mercati regolamentati italiani e da enti pubblici economici trasformati in S.p.a. in base a disposizione di legge, assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 239/96;
- utili distribuiti da società ed enti commerciali a soggetti residenti, applicazione di una ritenuta a titolo di imposta, ovvero a titolo di acconto, con inclusione dei dividendi nel reddito imponibile del percettore e riconoscimento di un credito d'imposta pari all'IRPEG pagata dalla società sul dividendo distribuito;
- utili distribuiti da società ed enti commerciali non residenti, assoggettati ad una ritenuta a titolo di imposta del 27% (ridotta al 12,5% per le azioni di risparmio);
- utili distribuiti da società ed enti non residenti a soggetti residenti, assoggettati a ritenuta a titolo di acconto del 12,5%.

I redditi diversi, invece, sono costituiti da incrementi di ricchezza derivanti dall'impiego di capitale la cui percezione dipende da eventi incerti (non si ha cioè la certezza del diritto al reddito). L'articolo 81 del TUIR elenca le varie fattispecie di redditi diversi e le aliquote di imposta applicabili che sono del 27% per i redditi di cui alla lettera c) [cessioni di partecipazioni qualificate], e del 12,5% per gli altri redditi diversi.

Il nuovo regime fiscale dei redditi di natura finanziaria prevede, invece, l'introduzione di procedure di tassazione uniformi, che non dipendono dalla durata degli investimenti, dalla natura dell'emittente e dallo strumento giuridico utilizzato. L'armonizzazione dovrà avvenire facendo convergere il sistema di tassazione verso l'attuale modello previsto per i titoli del debito pubblico. Le aliquote di tassazione vigenti per i titoli del debito pubblico sono solo due: il 12,5%, applicabile ai titoli di stato ed i buoni postali di risparmio, ed il 27% applicabile agli interessi sui depositi di conto corrente bancario o postale.

Un ulteriore criterio di delega è rappresentato dalla modifica del sistema di tassazione relativo al risparmio affidato in gestione a investitori istituzionali, che prevede la tassazione con un prelievo alla fonte sui redditi nel momento del realizzo (tassazione sulla base del principio di cassa).

Sulla materia è utile ricordare che il decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, ha recentemente disciplinato due regimi di tassazione che pongono a carico dell'intermediario l'obbligo dell'assolvimento degli adempimenti relativi al versamento dell'imposta, esonerando l'investitore dall'indicare nella dichiarazione dei redditi il realizzo del guadagno:

- il regime del risparmio gestito, ove l'investitore affida la propria massa patrimoniale ad un intermediario con possibilità di optare per una tassazione sostitutiva. In questo caso la tassazione avviene sul risultato della gestione maturato al netto delle spese al termine di ogni periodo di imposta, indipendentemente dall'effettivo realizzo; si segue cioè il principio di competenza;
- il regime del risparmio amministrato, applicabile a condizione che le partecipazioni acquisite siano in custodia presso banche, SIM o altri soggetti autorizzati e che i soggetti depositari siano intervenuti nelle operazioni di investimento come intermediario o controparte. La tassazione avviene sulla base del principio di cassa e quindi solo al momento dell'effettivo realizzo.

Nel nuovo regime fiscale sostitutivo, [numero 3), lettera c) del comma 1] i redditi finanziari saranno tassati in ogni caso al momento del realizzo uniformandoli con i criteri di imposizione previsti per gli investimenti diretti. Contestualmente sarà evitata la creazione di posizioni creditorie dell'investitore verso l'erario per imposte pagate su un reddito "maturato" che potrebbe risultare maggiore di quello effettivamente realizzato. La società di gestione ha poi l'obbligo di trattenere l'imposta sostitutiva effettuando il prelievo al momento della distribuzione dei proventi o al

momento del riscatto o della cessione delle quote da parte dei partecipanti. In materia previdenziale si può osservare che la riduzione delle prestazioni pensionistiche obbligatorie (primo pilastro) conseguente agli interventi in materia previdenziale, ha comportato per i lavoratori la crescente necessità di aderire a forme pensionistiche private collettive e complementari (secondo pilastro), realizzabili mediante la partecipazione a fondi pensione chiusi o aperti, ovvero a forme pensionistiche private individuali e supplementari (terzo pilastro), attuabili mediante piani di investimento previdenziali o polizze di assicurazione.

Con la legge n. 335/95³ si era tentato di avviare un riequilibrio tra previdenza pubblica e previdenza complementare mediante incentivi di carattere tributario. Uno degli incentivi è contenuto nel principio del differimento dell'imposta secondo il quale nella fase di accumulazione non dovrebbe esservi tassazione, che viene invece differita al momento in cui il soggetto interessato fruisce delle prestazioni previdenziali. Ciò trae spunto dal fatto che le risorse accantonate, essendo sottratte alla disponibilità del soggetto, non possono essere incluse nella determinazione della base imponibile. Un'ulteriore misura di favore a sostegno dell'impiego del risparmio a fini previdenziali è stata la riduzione dell'aliquota dal 12,5 all'11%⁴. Infine, il decreto legislativo n. 47/2000⁵ ha disciplinato l'applicazione, a partire dall'anno 2001, del nuovo trattamento tributario delle prestazioni pensionistiche complementari, secondo il quale è esclusa dall'imposizione la parte di prestazione corrispondente ai redditi già assoggettati all'imposta, mentre la restante parte è assimilata ai redditi di lavoro dipendente se si tratta di prestazioni periodiche, ovvero si procede alla tassazione separata se la prestazione assume la forma di capitale.

Con il numero 4) della lettera c) della delega si prevede infatti l'introduzione di un sistema di tassazione che favorisca gli investimenti nelle forme di risparmio previdenziale. A tal fine viene previsto un sistema di tassazione, sulla base del principio di cassa, che esenta dall'imposta i redditi formati nella fase di accumulazione e prevede l'applicazione di un'aliquota inferiore a quella ordinaria, nella fase di erogazione, sui frutti delle attività finanziarie.

³ La legge 8 agosto 1995, n. 335 concerne "Riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare".

⁴ L'articolo 14 del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, concernente il regime tributario dei fondi pensione in regime di contribuzione definita dispone che tali fondi sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura dell'11 per cento, da applicare sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta.

⁵ Il decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47, concerne "Riforma della disciplina fiscale della previdenza complementare, a norma dell'articolo 3 della Legge 13 maggio 1999, n. 133".

4. Imposta sul reddito delle società

L'articolo 4 contempla i criteri e i principi direttivi ai quali dovrà essere informata la delega per la riforma del trattamento fiscale delle società: l'articolo in esame, peraltro, individua in maniera decisamente analitica le diverse linee di intervento, delle quali illustreremo quelle di maggior rilievo.

Un'innovazione di assoluto rilievo concerne l'introduzione della "cosiddetta tassazione consolidata" o "tassazione dei gruppi", al fine di ottimizzare - sotto il profilo del carico tributario - l'utile di gruppo ma, soprattutto, per colmare la lacuna del nostro ordinamento il quale, non contemplando tale specifica disciplina, prospetta disincentivi ad investimenti da operare nel nostro Paese da parte di soggetti esteri.

Peraltro, l'introduzione di un sistema di *holding companies* che, come noto, contempla il consolidamento del bilancio con la contestuale attribuzione di un rilievo particolare alla società capogruppo, tende anche a scoraggiare la delocalizzazione di imprese italiane attratte da prospettive di maggiore interesse proprie dei Paesi esteri.

Va inoltre sottolineato che il disegno di legge prospetta sia l'adozione del regime di tassazione consolidata "domestico" - applicabile alle imprese residenti - sia quello "mondiale" - applicabile alle imprese non residenti.

Riguardo il consolidato domestico, è opportuno sottolineare i seguenti aspetti:

- imputazione dei redditi delle società del gruppo direttamente in capo alla capogruppo, che deve essere necessariamente residente o con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, obbligata peraltro alla presentazione della dichiarazione dei redditi con finalità prettamente di semplificazione e di ottenimento della neutralità delle transazioni infragruppo;
- imputazione alla capogruppo della base imponibile "consolidata", a seguito di una opzione da parte delle singole società interessate, per un periodo non inferiore a tre anni, a condizione che sussista una situazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1 del codice civile. La previsione, dunque, prospetta la possibilità che il consolidamento operi anche limitatamente ad alcune delle imprese del gruppo, in conseguenza dell'esercizio dell'apposita opzione. Il vincolo di irrevocabilità per il triennio verrebbe comunque meno nel caso di perdita del controllo;
- applicazione, in via facoltativa, di un regime di neutralità fiscale per gli scambi di beni infragruppo, fatta eccezione per quei beni che producono ricavi e, in quanto tali, direttamente riferibili all'oggetto specifico dell'attività di impresa secondo la formulazione delle lettere a) e b) dell'articolo 53 del TUIR;
- previsione di una limitazione quantitativa, attualmente indeterminata nell'ambito della delega, alla possibilità di utilizzare le perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel gruppo, avente finalità prettamente antielusive nei confronti di ipotetiche condotte volte all'utilizzo di perdite pregresse al fine di abbattere la base imponibile derivante dal consolidamento;

- integrale esclusione dal reddito imponibile dei dividendi distribuiti dalle società facenti parte del gruppo;
- armonizzazione dei periodi di imposta delle società comprese nella tassazione consolidata;
- eventuale esclusione dell'opzione nel caso di società controllate che esercitino determinate attività diverse da quella della controllante;
- definizione del concetto di "stabile organizzazione", relativamente alla quale si rinvia ai criteri desumibili agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni (vale a dire, in assenza di una specifica nozione di "stabile organizzazione", la definizione di cui all'articolo 5 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni che abitualmente rappresenta la base di riferimento per la stipula delle singole convenzioni).

Per quanto riguarda, invece, il consolidato "mondiale" i criteri stabiliti dalla disposizione in esame sono i seguenti:

- previsione dell'esercizio dell'opzione, irrevocabile per almeno 5 anni, esclusivamente a carico del soggetto controllante residente: nel caso in cui qualora sia esercitata l'opzione, tutte le controllate estere debbono essere incluse nel consolidato, al quale corrisponderà una base imponibile la base imponibile calcolata assumendo gli imponibili delle società incluse nel gruppo proporzionalmente alla quota di partecipazione direttamente o indirettamente posseduta;
- condizionamento dell'esercizio dell'opzione alla revisione dei bilanci delle controllate e della controllante da parte di soggetti qualificati ed eventualmente ad altri adempimenti finalizzati ad una maggiore tutela degli interessi erariali determinabili anche per il singolo contribuente. Sul punto, tuttavia, va segnalata l'assoluta genericità della disposizione - così come il silenzio della relazione illustrativa - che non consente di prefigurare alcun ulteriore eventuale adempimento prospettato dal legislatore. Quanto alle modalità di determinazione del consolidato, si rinvia alle disposizioni attuative dell'articolo 127-bis, comma 8, del TUIR, vale a dire al decreto ministeriale 21 novembre 2001, n. 429;
- esenzione delle plusvalenze realizzate relativamente a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, anche se non residenti, a condizione che la partecipazione sia riconducibile alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie e che sussista il possesso ininterrotto per un periodo non inferiore ad un anno; che la società partecipata svolga effettivamente un'attività commerciale e che la stessa non risieda in uno dei Paesi a fiscalità privilegiata di cui all'articolo 127-bis, comma 4, del TUIR. Il regime di esenzione, previsto a favore di società di capitali o da enti commerciali ma non per le persone fisiche, tende innanzitutto a focalizzare l'attenzione sulla situazione dell'impresa piuttosto che su quella dei soci - anche per superare eventuali diversità di residenza in ordine ai due soggetti passivi - nonché ad allineare il sistema tributario italiano a quello di molti Paesi esteri nei quali è già da tempo vigente il regime dell'esenzione. In stretta

correlazione - per non dire di netta derivazione - si prospetta la previsione dell'indeducibilità delle minusvalenze realizzate ed iscritte oltre a quelle dei costi relativi;

- riformulazione dell'articolo 63 del Tuir con l'esclusione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi nei casi di plusvalenze esenti ovvero di utili esclusi dalla formazione del reddito in quanto distribuiti da società sia residenti sia non residenti, ferma restando l'applicazione dell'articolo 127-*bis* del Tuir nel caso di imprese residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato;
- esclusione dalla tassazione, nella misura del 95%, degli utili distribuiti da "società con personalità giuridica", anche se non residenti, ferma restando l'applicazione della normativa di cui all'art. 127-bis del TUIR quando si tratti di imprese residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato e previsione del principio della deducibilità dei costi connessi alla gestione delle partecipazioni;
- limitazione della deducibilità degli oneri finanziari che siano stati erogati o garantiti da un socio che detenga, direttamente o indirettamente, una partecipazione non inferiore al 10 per cento del capitale sociale, ovvero "da sue parti correlate", per la cui identificazione si fa riferimento all'articolo 2359 del codice civile, con finalità di prevenzione dello sfruttamento fiscale del fenomeno della "sottocapitalizzazione". Il regime di limitazione della deducibilità si applicherebbe in presenza di un rapporto tra i finanziamenti e il patrimonio netto contabile riferibile al medesimo socio "eccedente quello consentito" e alla condizione che gli oneri finanziari non confluiscono in un reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul reddito delle società. In altri termini, in sede di attuazione della delega, verrebbe fissato un rapporto, quantitativamente non fissato dalla delega ma è opportuno osservare che la relazione illustrativa "richiama" la riforma fiscale tedesca che ha stabilito tale rapporto nella misura di 1,5 ovvero di 3, rispettivamente previsto nei casi di società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni. La limitazione, non opererebbe tuttavia automaticamente, visto che verrebbe comunque consentito al soggetto interessato la possibilità di dimostrare che i finanziamenti eccedenti "derivano dalla capacità di credito propria e non da quella del socio": l'indeducibilità, dunque, opererebbe soltanto in assenza di tale dimostrazione;
- abrogazione delle disposizioni di cui al medesimo D.Lgs. n. 466/1997, istitutivo della cosiddetta DIT;
- abolizione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 358 del 1997 e contestuale soppressione della possibilità di fruire del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio derivanti da operazioni di fusione e scissione. Pertanto, per effetto di questa soppressione questi disavanzi non sarebbero più riconosciuti, mentre le plusvalenze da cessione sarebbero tassate con aliquota ordinaria: resterebbe invece confermato il principio della neu-

- tralità fiscale previsto dal medesimo decreto, oltre che dal D.Lgs. n. 544 del 1992, attuativo della direttiva del Consiglio n. 90/434/CE, per quanto concerne il regime di operazioni di fusione, scissione, scambi di azioni e conferimenti tra società residenti in Paesi membri dell'UE. L'abrogazione dell'imposta sostitutiva di cui al citato D.Lgs. n. 358 è da connettere alla previsione di una riduzione dell'entità del prelievo ordinario sulle imprese, per cui risulterebbe meno giustificabile l'esistenza di un'imposizione sostitutiva;
- facoltà delle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione non inferiore al 10 per cento, di optare per il regime di trasparenza fiscale delle società di persone. La finalità è quella di evitare che la previsione dell'indeducibilità delle perdite su partecipazioni pregiudichi l'avvio di iniziative, quali le *joint-venture*, che implicano la costituzione di società partecipate da altre società di capitali: si potrebbe infatti determinare la situazione per cui eventuali perdite della joint-venture finirebbero per risultare irrilevanti per i soci salva l'eventualità di adozione del consolidato fiscale, in cui uno soltanto dei soci potrebbe avvalersene. Per l'appunto, si intende consentire l'opzione per il regime di trasparenza fiscale delle società di persone, equivalente all'adozione del criterio di cui all'articolo 5 del TUIR, in base al quale i redditi delle società di persone sono imputate a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili e le stesse quote di partecipazione si presumono proporzionate al valore dei conferimenti. La stessa opzione potrà eventualmente essere consentita in presenza di soci non residenti solo nel caso in cui nei loro confronti non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti. Infine, previsto che la società che esercita l'opzione garantisce con il proprio patrimonio l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci;
 - possibilità di deduzione, in sede di determinazione del risultato d'esercizio ai fini fiscali, delle componenti negative di reddito forfetariamente determinate, indipendentemente dalla loro imputazione nel conto economico: ciò allo scopo di consentire il differimento d'imposta, anche nel caso in cui le richiamate componenti siano calcolate in sede di destinazione degli utili conseguiti. In altre parole, la disposizione tenderebbe ad esonerare le società dall'obbligo di imputare nel conto economico, in sede di determinazione del reddito ai fini civili, i costi relativi alle rettifiche di attività o all'accantonamento dei fondi, così da proseguire nella differenziazione del bilancio civilistico da quello fiscale.

5. Imposta sul valore aggiunto

L'articolo 5 contempla i principi e i criteri direttivi per la riforma dell'IVA, il cui intervento è già previsto debba essere operato alla stregua dello standard comunitario.

In primo luogo, la riforma della disciplina dell'IVA dovrà prevedere la riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile in modo da avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria di una imposta sui consumi. Sembrerebbe, dunque, che si intenda garantire, mediante gli opportuni interventi sulla disciplina delle detrazioni, l'effettiva neutralità dell'imposizione: per cui gli stessi beni o servizi sono gravati nella medesima misura a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e circolazione in coerenza con la qualificazione e la struttura dell'IVA stabilite dalla disciplina comunitaria.

E' opportuno ricordare, in proposito, che in base all'articolo 2 della prima direttiva IVA 67/227, il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicazione ai beni ed ai servizi di un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, quale che sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

Di notevole interesse, seppure del tutto vaga data la sua ampiezza, si prospetta la previsione di razionalizzazione dei regimi speciali in relazione alla particolarità dei settori interessati: sembrerebbe prospettarsi, dunque, un adattamento dei "regimi speciali" alla disciplina generale, al fine di evitare che le particolarità dei singoli settori producano distorsioni nell'applicazione dell'imposta ovvero oneri maggiori rispetto a quelli derivanti dal regime ordinario (esigenza, peraltro, che l'azione del Governo appare in linea con l'esigenza di riordino e progressiva riduzione dei regimi speciali affermata dalla Commissione europea nel programma di azione approvato dal Consiglio europeo tenutosi a Lisbona nel marzo 2000).

La riforma, inoltre, prevede una semplificazione degli adempimenti formali con evidenti finalità di estendere anche all'IVA il processo di semplificazione intrapreso con l'adozione dei primi interventi per il rilancio dell'economia.

Infine, viene stabilito che ogni anno la legge finanziaria determina, nel quadro dei vincoli comunitari, l'ammontare del volume d'affari che può essere escluso dalla base imponibile, in quanto destinato dai privati a finalità etiche. In proposito, è la relazione di accompagnamento a prospettare la logica della cosiddetta De-tax, o A-tax, volta all'esclusione dalla base imponibile dell'uno per cento del volume di affari, destinato a finalità etiche.

Sul punto, tuttavia, appare opportuno riflettere sulla circostanza che l'approvazione di tale disposizione risentirà necessariamente della normativa comunitaria in materia di Iva, in virtù dei noti vincoli alla sovranità impositiva in materia.

6. Imposta sui servizi

L'articolo 6 contiene la riforma dell'imposizione sui servizi, da attuarsi attraverso la razionalizzazione e la concentrazione in un'unica obbligazione fiscale ed in un'unica modalità di prelievo di 7 imposte minori.

I tratti salienti delle imposte che si vogliono unificare sono:

- l'imposta di registro⁶, che si applica in misura proporzionale sulla base di determinate aliquote, o in misura fissa, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione;
- l'imposta ipotecaria⁷, che colpisce con tassazione proporzionale o fissa le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari;
- l'imposta catastale⁸, che assoggetta le volture catastali con l'aliquota del 10 per mille sul valore degli immobili o dei diritti reali immobiliari;
- l'imposta di bollo⁹, dovuta sin dall'origine per gli atti, i documenti ed i registri formati nello Stato e riportati nella parte I della relativa Tariffa, ed in caso d'uso (ossia, quando sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione) per quelli indicati nella parte II della stessa Tariffa;
- la tassa sulle concessioni governative¹⁰, che colpisce i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nella tariffa annessa al DPR 641/1972, istitutivo della tassa;
- la tassa sui contratti di borsa, istituita dal R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278¹¹, che assoggetta a tale tassa speciale i contratti conclusi direttamente fra contraenti e quelli di riporto conclusi fra le persone ammesse al mercato ufficiale, nonché i contratti a contanti ed a termine tra persone ammesse a negoziare al mercato ufficiale, i contratti a contanti fra banchieri e privati e i contratti conclusi con l'intervento di persone ammesse a negoziare al mercato ufficiale. La tassa è stabilita in misura fissa per ogni 100.000 lire o frazione di 100.000 lire del prezzo delle azioni;
- l'imposta sulle assicurazioni, che in base alla legge 29 ottobre 1961, n. 1216¹², assoggetta ad imposizione determinati contratti assicurativi, quali ad esempio quelli riguardanti beni immobili e mobili, veicoli, navi e aeromobili, merci trasportate, danni, vita, ecc. L'imposta si applica in misura proporzionale per ogni 100 lire di premio;

⁶ L'imposta di registro è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

⁷ L'imposta ipotecaria è disciplinata dal capo I del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

⁸ L'imposta catastale è disciplinata dall'articolo 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

⁹ L'imposta di bollo è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642.

¹⁰ La tassa sulle concessioni governative è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 e dal decreto ministeriale 28 dicembre 1995.

¹¹ Il regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, reca: "Legge delle tasse sui contratti di borsa".

¹² La legge 29 ottobre 1961, n. 1216, reca: "Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi".

- l'imposta sugli intrattenimenti, istituita a decorrere dal 1° gennaio 2000 dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60¹³. Sono soggetti a tale imposta, i giochi (bigliardi, apparecchi da divertimento e intrattenimento, ecc), le esecuzioni musicali, l'ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi riservati all'esercizio delle scommesse, l'esercizio del gioco nelle case da gioco, ecc. Il nuovo regime delineato dal citato decreto legislativo, si fonda sulla distinzione tra le attività assoggettate esclusivamente alla nuova imposta e quelle rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. L'imposta è dovuta in misura percentuale sull'importo del titolo di accesso o comunque sul prezzo corrisposto.

Tali imposte, considerate minori, pur nella frammentarietà dei presupposti impositivi, possiedono alcuni profili in comune quali le dimensioni contenute delle basi imponibili, l'elevato numero dei contribuenti interessati, la continuità del gettito prodotto. Considerato che le imposte in questione si caratterizzano, in genere, per la richiesta e la conseguente fruizione da parte del contribuente di un servizio pubblico, l'unificazione dei presupposti di imposta, dell'obbligazione tributaria e delle modalità di prelievo, comporta la semplificazione e concentrazione del prelievo stesso con conseguente riduzione degli adempimenti richiesti al contribuente e dei costi sostenuti per l'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. La relazione tecnica, sul punto, precisa che si tratta solo del riordino di tributi già esistenti e, pertanto, l'operazione può avvenire nella sostanziale invarianza di gettito. Quindi, dall'attuazione della delega di cui all'articolo 6 non dovrebbero derivare, per il contribuente, sostanziali benefici fiscali ma esclusivamente semplificazioni amministrative. E' il caso di aggiungere che dal tenore letterale della norma di delega – confermato anche dalla relazione tecnica - la riforma non dovrebbe comportare l'unificazione delle basi imponibili né, tanto meno, la loro incorporazione in un unico tributo; pertanto, pur se la rubrica dell'articolo recita "*Imposta sui servizi*", la delega non dovrebbe prevedere la soppressione delle imposte esistenti e l'istituzione di una nuova imposta, ma semplicemente la loro omogeneizzazione con conseguente semplificazione amministrativa.

7. Accisa

L'articolo 7 concerne il riordino della disciplina delle accise, anche in considerazione del fatto che attualmente il gettito di tale imposta deriva quasi esclusivamente dalle accise sugli oli minerali e sul gas metano.

¹³ L'imposta sugli intrattenimenti ha sostituito l'imposta sugli spettacoli disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640.

La disciplina delle accise è oggetto di armonizzazione comunitaria ai sensi dell'articolo 93 del trattato CE¹⁴. In particolare, a partire dal 1° gennaio 1993 è stato introdotto un regime generale per la detenzione, la circolazione e il controllo dei prodotti soggetti ad accise basato sul principio dell'imposizione nel paese di consumo, permettendo così alle merci di circolare in sospensione d'accisa e senza controlli alle frontiere comunitarie.

Le accise sono assolate all'atto dell'immissione in consumo del prodotto secondo l'aliquota vigente nello Stato in cui il prodotto viene consumato, mentre i prodotti in sospensione d'imposta circolano attraverso i depositi fiscali.

Mediante opportune direttive comunitarie si è provveduto all'armonizzazione delle strutture delle accise ed alla fissazione di aliquote minime.

La normativa interna in materia di accise, ad esclusione di quella sui tabacchi lavorati e sui fiammiferi, è contenuta nel testo unico delle imposte sulla produzione e sui consumi di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, che disciplina l'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sul gas metano, sull'alcole e le bevande alcoliche e sull'energia elettrica. Per quanto riguarda la disciplina relativa alle accise sui tabacchi, essa è contenuta nella legge 7 marzo 1985, n. 76, integrata dall'articolo 28 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 429, e successive modificazioni.

Può essere utile riepilogare la misura delle aliquote di accisa dei vari prodotti attualmente vigenti. Per quanto riguarda gli oli minerali le aliquote sono contenute nel DPCM 15 gennaio 1999:

- benzina: lire 1.119.629 per mille litri;
- benzina senza piombo: lire 1.049.153 per mille litri;
- petrolio lampante o cherosene:
 - usato come carburante: lire 653.473 per mille litri;
 - usato come combustibile per riscaldamento: lire 653.473 per mille litri;
- olio da gas o gasolio:
 - usato come carburante: lire 780.731 per mille litri;
 - usato come combustibile per riscaldamento: lire 780.731 per mille litri;
- olio combustibile usato per riscaldamento:
 - a) ad alto tenore di zolfo (ATZ): lire 248.361 per mille chilogrammi;
 - b) a basso tenore di zolfo (BTZ): lire 124.390 per mille chilogrammi;
- olio combustibile per uso industriale:
 - a) ad alto tenore di zolfo (ATZ): lire 123.444 per mille chilogrammi;

¹⁴ L'articolo 93 del trattato istitutivo CE stabilisce che: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 14.

- b) a basso tenore di zolfo (BTZ): lire 60.777 per mille chilogrammi;
- gas di petrolio liquefatti (GPL):
- usati come carburante: lire 551.396 per mille chilogrammi;
- usati come combustibile per riscaldamento: lire 367.784 per mille chilogrammi;
- gas metano:
- per autotrazione: lire 21 per metro cubo;
- per combustione per usi industriali: lire 24,2 per metro cubo;
- per combustione per usi civili:
 - a) per usi domestici di cottura cibi e produzione di acqua calda di cui alla tariffa T1 prevista dal provvedimento CIP n. 37 del 26 giugno 1986: lire 86,84 per metro cubo;
 - b) per uso riscaldamento individuale a tariffa T2 fino a 250 metri cubi annui: lire 152,68 per metro cubo;
 - c) per altri usi civili: lire 335,57 per metro cubo;
- per i consumi nei territori di cui all'art. 1 del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1978, n. 218 (3), si applicano le seguenti aliquote:
 - a) per gli usi di cui alle precedenti lettere a) e b): lire 74,84 per metro cubo;
 - b) per gli altri usi civili: lire 240,52 per metro cubo;
- carbone impiegato negli impianti di combustione di cui alla direttiva 88/609/CEE del Consiglio del 24 novembre 1988: lire 5.084 per mille chilogrammi;
- coke di petrolio impiegato negli impianti di combustione di cui alla direttiva 88/609/CEE del Consiglio del 24 novembre 1988: lire 6.824 per mille chilogrammi;
- bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua, denominato "Orimulsion" (NC 2714), impiegato negli impianti di combustione di cui alla direttiva 88/609/CEE del Consiglio del 24 novembre 1988: lire 3.983 per mille chilogrammi;
- oli minerali impiegati per la produzione di energia elettrica:
- metano: lire 0,87 per metro cubo;
- gas di petrolio liquefatti: lire 1.320 per mille chilogrammi;
- gasolio: lire 24.641 per mille litri;
- olio combustibile e oli minerali greggi, naturali: lire 29.686 per mille chilogrammi.

Ad esso devono aggiungersi una serie di agevolazioni, a regime o temporanee, contenute in altre disposizioni di legge (gas metano per combustione per uso industriale nei grandi impianti, gasolio e GPL utilizzati per riscaldamento in zone montane, gasolio per autotrazione utilizzato dagli autotrasportatori, ecc.).

Per i tabacchi lavorati le aliquote sono fissate in percentuale al prezzo di vendita al pubblico dei vari prodotti. Sigarette 58%; sigari e sigaretti 23%; tabacchi da fumo 54%; tabacco da masticare e tabacco da fiuto 24,78%.

Per quanto concerne i prodotti alcolici, sono sottoposti ad accisa la birra, il vino,

le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti alcolici intermedi e l'alcole etilico. La birra è assoggettata ad accisa con l'aliquota di lire 2.710 per ettolitro e per grado-Plato di prodotto finito, alla temperatura di 20° Celsius; i prodotti alcolici intermedi sono soggetti ad accisa con l'aliquota di lire 96.000 per ettolitro di prodotto finito e l'alcole etilico è soggetto ad accisa con l'aliquota di lire 1.249.600 per ettolitro anidro alla temperatura di 20° Celsius. Il vino e lo spumante sono assoggettati ad aliquota pari a zero.

Per quanto concerne, infine, l'energia elettrica l'articolo 52 del decreto legislativo n. 504/95 ne dispone l'assoggettamento ad imposta erariale di consumo. Per ogni kWh di energia impiegata:

- per qualsiasi applicazione nelle abitazioni: lire 4,10 per ogni kWh;
- per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni: lire 6 al kWh.

L'articolo in commento, nella sostanza, prevede:

- che la riforma del sistema delle accise deve essere improntata a criteri di efficienza e ottimalità dell'imposizione;
- la graduale rimodulazione delle aliquote delle singole accise. Ovviamente la rimodulazione dovrà avvenire nel rispetto della normativa comunitaria che ha fissato aliquote minime di accisa per ciascun prodotto. Tuttavia, considerato che le aliquote di accisa applicate nel nostro ordinamento, principalmente ai prodotti energetici, risultano significativamente più elevate rispetto alle accise minime armonizzate previste dalla direttiva 92/82/CE è garantito un sufficiente spazio di manovra nella rimodulazione delle stesse;
- il coordinamento delle accise con l'imposta sui consumi al fine di ridurre l'incidenza sui "prodotti essenziali". Ciò al fine di evitare gli effetti viziosi di moltiplicazione dell'imposta, come ad esempio quelli che si verificano per l'inclusione delle accise nella base imponibile IVA;
- la correzione degli effetti esterni negativi dell'imposizione su ambiente, salute e benessere. Tale correzione potrebbe avvenire con l'introduzione di forme di tassazione ecologica o comunque con l'incentivare il consumo dei prodotti energetici meno inquinanti.

In materia di accisa sugli oli minerali si segnala che l'articolo 8 della legge n. 448/98 ha istituito la cosiddetta *carbon tax* che, in applicazione del Protocollo di Kyoto, ha fissato per il 1° gennaio 2005 delle aliquote obiettivo per tali accise, disponendone l'aumento graduale attraverso appositi decreti annuali. L'aumento del prezzo del petrolio greggio ha tuttavia consigliato il Governo (successivamente all'emanazione del primo aumento avvenuto con DPCM 15 gennaio 1999) a non avvalersi di tali aumenti intermedi al fine di attenuare gli effetti inflattivi che ne sarebbero conseguiti.

Per quanto concerne invece la tassazione sul gas metano, l'articolo 14 della legge n. 448/2001 (legge finanziaria 2002) ha demandato all'emanazione di apposito decreto ministeriale l'adozione di interventi per ridurre l'imposta di consumo sul

gas metano per usi civili (cottura cibi, acqua calda, riscaldamento individuale e altri usi civili) utilizzato in territori diversi da quelli individuati dall'articolo 1 delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno. Ciò in quanto attualmente le zone del Mezzogiorno beneficiano di una tassazione sensibilmente inferiore rispetto a quella applicata nelle altre zone del Paese.

8. Graduale eliminazione dell'Irap

La disposizione in esame prevede l'adozione di una delega volta, mediante l'emanazione di uno o più decreti legislativi, all'eliminazione progressiva dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), con la prioritaria esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro. Va segnalata, tuttavia, la necessità di inquadrare tale disposizione nel contesto sia dell'intervento di riforma del disegno di legge – che prospetta soltanto un nuovo disegno per la fiscalità statale che sembrerebbe contrastare con la natura del tributo di interesse – sia nell'ambito della nuova versione dell'articolo 119 della Costituzione.

9. Norme di attuazione

L'articolo 9 contiene norme di raccordo dei precedenti articoli nonché la copertura finanziaria del provvedimento.

Il comma 1 fissa in due anni dalla data di approvazione della presente legge il termine per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi delle deleghe conferite al Governo per la riforma del sistema fiscale statale e in materia di IRAP. Il comma 3, inoltre, consente entro i successivi due anni di emanare ulteriori decreti legislativi contenenti disposizioni integrative e correttive di quelle adottate in attuazione delle deleghe.

L'emanazione dei decreti legislativi dovrà avvenire nel vincolo dell'invarianza dei saldi economici dei singoli settori istituzionali, dove per settori istituzionali debbono intendersi ad esempio le società finanziarie, le amministrazioni pubbliche, le famiglie, ecc. Pertanto la riforma dovrebbe incidere sulla distribuzione del reddito nell'ambito della stessa categoria di soggetti, risultando sostanzialmente neutrale nel raffronto tra i diversi settori. Viene inoltre precisato che l'invarianza dei saldi finanziari netti deve essere assicurata tenendo conto anche della riforma del sistema previdenziale contenuta in altro disegno di legge collegato alla finanziaria 2002 presentato in Parlamento (A. C. 2145). Gli elementi di informazione del vincolo di invarianza dei saldi devono essere esposti in una specifica sezione del DPEF relativa agli andamenti tendenziali.

In aggiunta al principio dell'invarianza della riforma sui saldi di bilancio, il comma 2 contiene una sorta di clausola di salvaguardia in forza della quale, qua-

lora si determinassero oneri aggiuntivi per il bilancio dello Stato, il Ministro dell'economia e delle finanze predisporrà un apposito decreto legislativo che, variando le aliquote delle singole imposte, corregga l'andamento del gettito al fine di ripristinare la situazione di invarianza di gettito.

Il comma 3 contiene disposizioni transitorie, stabilendo che le disposizioni vigenti devono continuare ad essere applicate fino a quando non siano state espressamente abrogate con provvedimenti adottati in attuazione delle deleghe conferite. Inoltre lo stesso comma stabilisce che con apposita norma transitoria sarà garantita l'assenza di inasprimenti fiscali rispetto ai regimi tributari vigenti nella legislazione precedente; ciò starebbe a significare che in conseguenza della riforma ogni soggetto passivo, a parità di base imponibile, non sarà mai assoggettato ad un carico tributario superiore a quello attuale.

Il comma 4 mira a garantire gli attuali meccanismi di finanza locale fino al completamento del processo di riforma costituzionale; inoltre precisa che la progressiva riduzione dell'IRAP deve essere compensata da trasferimenti o compartecipazioni.

Al riguardo si ricorda che il decreto legislativo n. 56/2000 ha disposto l'abolizione della quasi totalità dei trasferimenti erariali ordinari in favore delle regioni provvedendo alla loro sostituzione attraverso l'aumento delle aliquote di compartecipazione di alcuni tributi. In particolare è stato previsto l'aumento dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale all'IRPEF dallo 0,5 all'1% e dell'aliquota di accisa sulle benzine, nonché l'istituzione di una compartecipazione all'IVA fissata a decorrere dal 2001 nella misura del 38,55% del gettito IVA complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello considerato.

10. Disposizioni finali

L'articolo 10, al comma 1 prevede, in analogia con forme già collaudate in passato per procedimenti simili, la costituzione entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge di una apposita Commissione bicamerale (Commissione dei Trenta) composta da 15 deputati e 15 senatori, nominati dai rispettivi Presidenti in proporzione alla consistenza dei gruppi parlamentari. La Commissione è chiamata ad esaminare gli schemi dei decreti legislativi delegati entro il termine di 30 giorni dalla trasmissione degli schemi stessi, con possibilità di proroga di 20 giorni (non rinnovabile) concessa dai Presidenti delle Camere su richiesta della Commissione stessa. Qualora siano decorsi i termini previsti senza che la Commissione si sia pronunciata, il parere si intende espresso favorevolmente ed il decreto legislativo può essere emanato.