



LE CONCLUSIONI DEL GRUPPO DI LAVORO SULL'EROSIONE FISCALE

IL CONTRIBUTO DELLA UIL

Il Ministero ha reso note le conclusioni del Gruppo di Lavoro sull'erosione fiscale,¹ presieduto dal Dott. Vieri Ceriani, di recente nominato Sottosegretario al Ministero dell'Economia, che aveva come finalità quella di “analizzare l'area dell'erosione fiscale, in specie l'area della amplissima forbice aperta dalla dialettica tra la regola (il principio generale dell'imposizione fiscale) e l'eccezione (la deviazione legale da questo principio, via esenzioni, agevolazioni, regimi sostitutivi di favore fiscale)”.

Il gruppo è partito da un “elenco delle disposizioni vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio” redatto dal Dipartimento delle Finanze in applicazione dell'art.21, comma 11 – lett.a), legge n.196/09 – dell'allegato A alla legge di bilancio 2011. Tale elenco conteneva 242 voci per un'erosione totale stimata in 143.276,33 miliardi di euro. La Commissione Ceriani ha censito 720 misure che determinano una riduzione del prelievo che si aggira sui 254 miliardi di euro (253.754,01).

Le 720 “agevolazioni”, il cui ultimo monitoraggio risale al 1990, sono state esaminate in modo approfondito e classificate in 14 codici, di cui i primi tre dovrebbero assicurare un grado di protezione più elevato.

¹L'erosione fiscale è la riduzione della base imponibile determinata a causa di varie forme di agevolazione ed esenzione, di inadeguatezze nel metodo di accertamento o di regimi fiscali sostitutivi, che l'ordinamento tributario, per motivi di carattere socio-economico, prevede.

Nell'erosione è assente, quindi, qualsiasi comportamento elusivo da parte contribuente.

La Uil ha partecipato attivamente ai lavori del gruppo, concentrando in particolare l'attenzione sulle detrazioni specifiche dei lavoratori dipendenti e dei pensionati, contribuendo alla stesura dell'apposita scheda, frutto di un accurata ricerca ed esame di documenti e di atti parlamentari relativi alla legge delega 825/71 che fra i propri principi e criteri direttivi prevedeva appunto il riconoscimento di specifiche detrazioni per redditi da lavoro.

L'impegno della Uil nell'analisi delle origini, natura e finalità della misura in questione, particolarmente significativa sotto il profilo finanziario - pari infatti a circa 38 miliardi di euro, dei quali oltre 35 riferiti ai redditi da lavoro e da pensione - ha portato il gruppo di lavoro, dopo ampie e approfondite discussioni, a classificare le detrazioni da lavoro fra le "misure che garantiscono il rispetto dei principi di rilevanza costituzionale".

E' stato osservato² che tale classificazione, assicurando un grado di protezione elevato, di fatto blinda le detrazioni da lavoro nella fase di riordino dell'intera partita delle agevolazioni fiscali.

Altra questione sulla quale abbiamo posto attenzione è stata quella delle deduzioni da Irap. Si tratta di una pluralità di misure, volte nel complesso a ridurre il "Cuneo fiscale" sul lavoro, per la parte che grava sulle imprese e sugli esercenti arti e professioni.

La Uil, in particolare, non ha condiviso la proposta, peraltro fatta in una delle ultime riunioni, di inserire le agevolazioni Irap in un nuovo criterio di classificazione denominato "nuove attività produttive e rafforzamento patrimoniale e dimensionale delle imprese". Ciò in quanto la misura può avere anche ricadute sulla competitività internazionale di talune specifiche imprese o settori produttivi, ma è fuorviante attribuire a tale possibile secondario effetto "competitivo" e di crescita, carattere di priorità e di generalità per tutti i soggetti destinatari della riduzione fiscale .

L'inserimento della riduzione dell'Irap fra le misure destinate allo sviluppo è dunque improprio, poiché non si comprende quale crescita possa determinare al sistema

² Vedi Il Sole 24 Ore del 31.12.2011, "Sconti fiscali sotto la lente del Governo: nel mirino 170 miliardi di deduzioni e detrazioni".

economico complessivo la riduzione dell'imposizione di cui potrà godere, ad esempio, il commerciante di generi alimentari che ha un dipendente con contratto a tempo indeterminato, tanto più se contemporaneamente, (come è avvenuto con il decreto Legge Monti di dicembre 2011), viene ridotto il reddito disponibile a seguito dell'aumento delle addizionali Irpef, dell'Imu, delle accise sui carburanti ecc. La proposta, tendente sostanzialmente a dare una classificazione "potenziata" alle agevolazioni Irap non è stata poi condivisa dal Gruppo di lavoro che ha classificato le misure in questione fra quelle a rilevanza sociale.

Tali misure, come precisato nella relazione finale, sono quelle a favore delle Onlus e del terzo settore, della cooperazione, nonché di individui o famiglie. Sono state censite con questo codice, ad esempio, le misure a favore della casa, quelle che incoraggiano l'occupazione (anche in modo selettivo) come appunto l'Irap sul cuneo fiscale e le aliquote ridotte sui consumi ritenuti più necessari.

Conclusa la fase di analisi e di ricognizione di natura tecnica da parte del Gruppo di lavoro, spetta ora al Parlamento adottare le scelte conseguenti e stabilire quante delle 720 misure individuate abbiano ancora i requisiti dell'attualità e dell'efficacia, nonché della "sopportabilità", nel mutato contesto storico ed economico, profondamente mutato rispetto a quello nel quale vennero adottate decenni orsono.

La Uil chiede che queste scelte siano fatte con urgenza, poiché dal riordino di queste misure passa il finanziamento della riforma fiscale, che va approvata ed attuata nel più breve tempo possibile per ridurre l'imposizione sui redditi da lavoro, assimilati e da pensione. In questo modo si favorirebbe anche la crescita economica e si potrebbe evitare l'ulteriore inasprimento delle aliquote Iva, che finirebbero per gravare in modo più incisivo sui redditi più bassi.

Di seguito riportiamo la prima parte della Relazione finale del Gruppo di lavoro e il contributo della Uil alla medesima allegato. Il testo integrale della Relazione è consultabile sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze (<http://www.mef.gov.it/documenti/open.asp?idd=28892>).

Relazione finale del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale

Il gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, costituito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze prof. Giulio Tremonti, ha avuto assegnata come finalità quella di *“analizzare l'area dell'erosione fiscale, in specie l'area della amplissima forbice aperta dalla dialettica tra la regola (il principio generale dell'imposizione fiscale) e l'eccezione (la deviazione legale da questo principio, via esenzioni, agevolazioni, regimi sostitutivi di favore, etc.)”*.

Il gruppo di lavoro, al quale hanno aderito 32 tra organizzazioni sindacali, associazioni di categoria e ordini professionali,¹ si è riunito ventuno volte². Questa relazione è la conclusione di un lavoro condiviso: le aree di criticità e dissenso sono rappresentate nella relazione (segnatamente nell'Allegato 3, che raccoglie i contributi che alcuni dei partecipanti hanno ritenuto utile manifestare). Il gruppo di lavoro ha concordato e seguito la strategia di azione qui sotto delineata.

1. Il campo d'indagine

E' stata assunta come punto di partenza la Tabella 1 allegata allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011 (approvato con la legge n. 221 del 13 dicembre 2010). Infatti, in conseguenza della riforma delle procedure di bilancio, il bilancio dello Stato per l'anno in corso contiene, per la prima volta, un elenco delle *esenzioni* e delle *riduzioni del prelievo obbligatorio*³, accompagnate da una stima del mancato gettito proiettata sul triennio (2011-2013).

¹ Segnatamente i seguenti: ABI, ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE [AGCI – CONF COOPERATIVE – LEGA DELLE COOPERATIVE], ANCOT, ANIA, ASSOGESTIONI, CGIL, CIA, CIDA CONFEDIR-MIT, CISAL, CISL, CIU, COLDIRETTI, CONFAGRICOLTURA, CONFAPI, CONFQUADRI, CONFEDILIZIA, CONFINDUSTRIA, CONFPROFESSIONI, CONSIGLIO NAZIONALE CONSULENTI DEL LAVORO, CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, COPAGRI, FORUM ASSOCIAZIONI FAMIGLIE, INT, LAPET ASSOCIAZIONE TRIBUTARISTI, RE.TE IMPRESE ITALIA [CNA – CONFARTIGIANATO – CONF COMMERCIO – CASARTIGIANI – CONFESERCENTI], UGL, UIL. La CGIL ha interrotto la sua partecipazione il 21 luglio 2011.

² In particolare, nei seguenti giorni: 17 dicembre 2010; 18 gennaio, 9 febbraio, 11 marzo, 19 aprile, 18 maggio, 7 giugno, 21 giugno, 5 luglio, 19 luglio, 27 luglio, 3 agosto, 1 settembre, 8 settembre, 19 settembre, 29 settembre, 11 ottobre, 17 ottobre, 27 ottobre, 7 novembre e 22 novembre 2011.

³ L'articolo 21, comma 11, della legge n. 196/2009 prescrive che la nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata dello Stato debba includere *“... gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi*

Questo elenco è stato integrato con l'inclusione di ulteriori misure e regimi, in esso non considerati. In effetti, il campo di riferimento della tavola allegata al bilancio di previsione dello stato⁴ è più ristretto del mandato affidato al gruppo di lavoro sull'erosione. Quest'ultimo comprende i *regimi sostitutivi di favore*, di cui il primo non fa menzione. Inoltre la legge di bilancio ha come riferimento *il prelievo obbligatorio* mentre per l'erosione il riferimento è la *regola*, cioè il *principio generale dell'imposizione fiscale*. Mentre per il bilancio dello Stato l'oggetto della ricognizione sembrano essere le **agevolazioni** rispetto al **regime fiscale vigente**, per il gruppo di lavoro l'oggetto è invece l'erosione, cioè tutti gli **scostamenti previsti dalla normativa** (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al **principio generale dell'imposizione fiscale**, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali. E' sembrato, in sostanza, che al gruppo di lavoro sull'erosione sia stato affidato il compito di effettuare una ricognizione delle cosiddette *tax expenditures* (spese fiscali), al pari di quanto viene sistematicamente effettuato in altri paesi.⁵ Da questo punto di vista l'indagine qui svolta colma un ritardo: la precedente ricognizione delle spese fiscali effettuata in Italia, con pretesa di esaustività, risale infatti al 1990.⁶

Conseguentemente, come detto, il campo d'indagine è stato ampliato rispetto al lavoro effettuato ai fini del bilancio dello Stato.

In primo luogo, con riferimento alle imposte sul reddito, sono stati inseriti alcuni regimi particolari. In particolare, quelli relativi alle cosiddette rendite finanziarie, ai regimi di tassazione dei redditi dei fabbricati, ai redditi agricoli e dei terreni. Anche il regime sostitutivo cedolare sui fitti, di recente istituzione, è stato inserito in quest'ambito. Infatti, rispetto al modello "classico" di tassazione del reddito, à la Schanz-Haig-Simons, cui la riforma fiscale del 1972-73 era orientata e che tuttora ispira il nostro sistema fiscale, la tassazione separata dei redditi da cespiti finanziari (interessi, dividendi, plusvalenze) costituisce una forma di erosione. Anche il riferimento a rendite catastali dei fabbricati e dei terreni non aggiornate e molto

perseguiti". Nel bilancio dello Stato, sino all'esercizio 2010, le note integrative allo stato di previsione dell'entrata contenevano solo l'indicazione degli effetti connessi alle agevolazioni introdotte nell'esercizio.

⁴ Cfr. nota 3.

⁵ Si veda l'Appendice 1.

⁶ Si veda l'Appendice 2.

inferiori ai valori effettivi odierni determina erosione delle basi imponibili sia per l'imposizione diretta (Irpef), sia per quella patrimoniale (ICI), sia per le imposte sui trasferimenti.⁷

In secondo luogo il campo di indagine è stato ampliato includendo i tributi destinati al finanziamento degli enti decentrati (regioni, comuni, province): principalmente, Irap e ICI. Il bilancio dello Stato, infatti, prende in considerazione solo i tributi il cui gettito afferisce allo stato medesimo; ma lo stato con sue leggi determina le caratteristiche fondamentali dei tributi locali, tra cui esenzioni, esclusioni, riduzioni, ecc. In coerenza con i principi del federalismo fiscale, non sono state incluse nell'elenco quelle misure di esenzione, esclusione, riduzione che i livelli inferiori di governo dispongono sui tributi di loro spettanza nell'ambito dell'autonomia di cui godono.

Sono stati inclusi anche alcuni crediti d'imposta che, sebbene prendano la forma di un abbattimento "in compensazione" delle imposte versate, costituiscono formalmente spese dal punto di vista del bilancio dello Stato. In sostanza, si è privilegiato il criterio della massima esaustività.

Conseguentemente, il numero delle misure in esame è notevolmente cresciuto: rispetto alle 242 elencate in allegato al bilancio dello Stato, si è pervenuti a una lista di 720 misure, riportata nell'Allegato 1. Occorre segnalare che questa estensione del campo di indagine è in parte solo apparente, perché sono state dettagliate in modo più analitico misure precedentemente accorpate sotto un'unica voce (ad esempio, le spese detraibili dall'Irpef). Benché la ricognizione effettuata non possa ritenersi con certezza esaustiva, si ritiene di aver raggiunto, con l'attivo contributo dei partecipanti al gruppo, un livello di copertura molto soddisfacente.

2. La regola (ovvero il principio generale dell'imposizione fiscale)

Nel decidere quali misure includere (o non includere) nell'elenco delle *tax expenditures* occorre una riflessione su quale sia la *regola*, ovvero il *principio generale dell'imposizione fiscale*.

⁷ Non tutti i partecipanti condividono questa impostazione: alcuni ritengono che il campo di applicazione delle *tax expenditures* avrebbe dovuto essere più ristretto (cfr. i contributi riportati nell'Allegato 3).

Per le imposte dirette, la *regola* adottata è il modello “classico” di tassazione del reddito, à la Schanz-Haig-Simons (SHS), detto anche *comprehensive income*. Sviluppato indipendentemente tra la fine del 1800 e i primi decenni del secolo scorso da Schanz (1896) in Germania, da Haig (1921) e Simons (1938) negli Stati Uniti, questo modello definisce il reddito imponibile come la somma dei potenziali consumi in un determinato periodo più l’aumento di ricchezza tra il periodo in esame e il precedente. Visto dal lato delle entrate, anziché da quello degli impieghi, il reddito imponibile è la somma di tutti i redditi da lavoro (dipendente e autonomo), da impresa (individuale o di società di persone), da capitale (interessi, dividendi, canoni), più gli eventuali guadagni (o perdite) in conto capitale sulla ricchezza posseduta; comprende anche i redditi occasionali (vincite, donazioni, successioni), nonché il reddito figurativo dell’abitazione di proprietà e l’autoconsumo. Le società di capitali sono tassate sulla base dell’utile netto (con riporto delle eventuali perdite); per gli utili distribuiti sono previsti regimi volti ad evitare la doppia imposizione in capo al socio.

Si tratta di una definizione molto ampia di reddito; nonostante non sia stata concretamente applicata da nessun paese nella sua interezza⁸, è però generalmente assunta, sia pure con alcune approssimazioni e omissioni, come modello di riferimento per la ricognizione delle spese fiscali.⁹

Riguardo alle **imposte indirette erariali**, l’IVA ha una sua struttura piuttosto ben definita e comune a moltissimi paesi. Per le altre, dall’esperienza internazionale non è desumibile un modello “ideale” di riferimento generalmente adottato. Usualmente vengono censite le deviazioni rispetto al regime generale vigente.

Per l’IVA e le accise, ovviamente, si può (e si deve) fare riferimento ai regimi comuni disposti dalle Direttive europee. Peraltro, il regime comunitario tende a coincidere con il regime vigente: salvo deroghe nazionali espressamente approvate o l’esercizio di opzioni che le direttive consentono agli stati membri, eventuali deviazioni delle legislazioni nazionali in violazione dei regimi comunitari sarebbero sanzionate. In sostanza, si è fatto riferimento ai regimi vigenti, adottando un criterio molto ampio di *spesa fiscale*, che comprende qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione

⁸ Ad esempio, l’autoconsumo non è generalmente tassato; le entrate occasionali sono soggette a imposte separate; il reddito figurativo dell’abitazione di proprietà viene spesso esentato; le plusvalenze sono tassate al realizzo anziché alla maturazione.

⁹ Si rimanda all’Appendice 1 e ai lavori ivi citati.

dell'aliquota o dell'imponibile. Con questa scelta, che fundamentalmente è di tipo tassonomico, il gruppo è andato in qualche modo oltre il mandato: ha cioè censito come spese fiscali alcune caratteristiche strutturali delle imposte, obbligatorie sotto il regime comunitario. Valga per tutti, come esempio, l'inclusione dell'esenzione (aliquota zero) dell'IVA sulle esportazioni: si tratta di una caratteristica fondante dell'IVA, che è parte integrante della *regola*, intesa come *principio generale* dell'imposta, presente in tutte le imposte sul valore aggiunto oggi in vigore nel mondo e, ovviamente, prescritta dalla normativa comunitaria. Anche molte esenzioni riguardanti le accise sono obbligatorie sotto il regime comune, ma sono state incluse nell'elenco. A tutte le spese fiscali di questo tipo è stato associato un codice¹⁰ che indica la loro obbligatorietà ai sensi della normativa comunitaria. In sostanza, con l'obiettivo di fornire al riformatore fiscale uno strumento conoscitivo utile e il più possibile completo come campo di indagine, si è preferito adottare il criterio di una esaustività formale, accompagnata dalla esplicita indicazione della obbligatorietà della specifica spesa fiscale, rispetto al criterio alternativo della semplice omissione delle misure in questione dall'elenco delle spese fiscali.

Per le imposte indirette sugli atti (registro, bollo, ipocatastali) si è adottato il criterio della divergenza rispetto al regime "ordinario" vigente, a causa di esenzioni, aliquote ridotte, o abbattimenti dell'imponibile. Alla luce anche della forte variabilità dei regimi (si pensi, ad esempio, alla numerosità e alla differenziazione delle tariffe del bollo e del registro) e quindi della difficoltà di identificare in modo incontrovertibile un regime "ordinario", ci si è interrogati se fosse desumibile, dai *principi generali* dell'imposizione, un criterio-guida per queste imposte. Da questa disamina si è concluso che l'unico *principio generale* desumibile dalla letteratura sul *tax design* (cioè sul disegno del sistema fiscale) è che le imposte sugli atti e sui trasferimenti a titolo oneroso tra vivi dovrebbero essere delle semplici tasse a somma fissa, cioè dei corrispettivi per il servizio che le pubbliche amministrazioni forniscono in quanto garantiscono la pubblicità dell'atto e/o la conservazione di un pubblico registro della proprietà¹¹.

¹⁰ Segnatamente il codice 2. Si rimanda ai paragrafi 4-6 per la descrizione delle finalità e del contenuto dei codici di classificazione.

¹¹ E' da David Ricardo che la letteratura economica segnala che le imposte sui trasferimenti di ricchezza creano disincentivi all'efficiente funzionamento del mercato della proprietà, e sottolinea invece, in alternativa, l'opportunità della tassazione ordinaria della ricchezza. Più di recente, la nostra Costituente si esprime a favore dell'abolizione dell'imposta di registro e del ritorno all'impostazione originaria, di una tassa di tipo corrispettivo, che fosse "il modico compenso, commisurato al costo, che lo stato percepiva per

Ovviamente adottare questo criterio avrebbe comportato il censimento di spese fiscali **negative**. Si è quindi scelto di attenersi, come detto, al criterio della divergenza rispetto al regime vigente.

Riguardo alle **imposte regionali e locali**, l'IRAP appartiene alla famiglia delle *local business tax* sul valore aggiunto netto (valore netto della produzione) e l'ICI a quella delle *property tax*. Si è assunta come *regola* per entrambe le imposte il regime ordinario nella sua accezione ampia (cioè includendo, per l'Irap, i contributi obbligatori sul costo del lavoro e la produzione netta dei contribuenti di minori dimensioni; per l'ICI, i redditi dell'abitazione di proprietà). Per le altre imposte regionali e locali si è adottato il criterio della divergenza rispetto al regime vigente.

E' infine necessaria una precisazione. Le argomentazioni svolte in questo paragrafo circa la *regola* (il modello impositivo di riferimento) danno conto di una riflessione che il gruppo di lavoro ha dovuto **necessariamente** affrontare per adempiere al mandato affidatogli. Non è certo un caso che tutti gli studi sulle spese fiscali hanno dovuto porsi e risolvere questo tipo di problematica. I modelli impositivi di riferimento non hanno alcun contenuto normativo, non indicano la direzione verso la quale dovrebbe tendere il sistema tributario: sono appunto solo dei parametri di riferimento, dei *benchmark* indispensabili per effettuare la ricognizione delle spese fiscali e soprattutto per misurare i loro effetti finanziari, come risulterà evidente nel paragrafo che segue.

3. La stima degli effetti finanziari

Gli effetti finanziari di una spesa fiscale sono usualmente stimati come l'incremento (la perdita) del gettito conseguente all'abolizione (all'introduzione) della spesa in esame, a invarianza di comportamenti da parte dei contribuenti. Si tratta quindi di una misura d'impatto.

il servizio della registrazione degli atti, e la conseguente certezza dei diritti". Riguardo al recupero del minor gettito, "la soluzione più ovvia starebbe in un aumento delle aliquote dell'imposta sul patrimonio" (cfr. Ministero per la Costituente, "Rapporto della Commissione Economica", Roma, Istituto Poligrafico dello stato, 1946, pp. 246-249). Analoga impostazione si rinviene nei lavori preparatori alla riforma dei primi anni settanta: l'imposta di registro andrebbe sostituita da una tassa fissa con obbligo di registrazione (cfr. C. Cosciani, "Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria", Milano, Giuffrè, 1964, pp. 305-310).

In via di principio, altri due metodi potrebbero essere adottati: il guadagno (la perdita) finale di gettito, che tiene anche conto della possibile reazione dei contribuenti, cioè del mutamento nei comportamenti indotto dall'abolizione (introduzione) della misura. Oppure il metodo della equivalenza di spesa, cioè il costo della spesa in uscita dal bilancio pubblico che si renderebbe necessaria se la spesa fiscale venisse convertita in un programma di interventi volti, tramite trasferimenti monetari, a dare ai percettori gli stessi benefici fruiti attraverso la riduzione delle imposte.

Questi due metodi alternativi implicano complessità di calcolo e margini di discrezionalità (e di arbitrarietà) nella stima e non sono stati quasi mai adottati in altri paesi.¹² Il gruppo di lavoro si è quindi attenuto alla stima degli effetti d'impatto. Scelta peraltro già adottata per la stima delle misure contenute nell'allegato al bilancio dello Stato.

Ovviamente, come detto, per stimare il gettito riveniente dall'abolizione di una spesa fiscale è necessario stabilire il regime di riferimento, cioè decidere quale sarebbe il trattamento fiscale alternativo. Per le imposte dirette, coerentemente con il modello SHS di tassazione onnicomprensiva del reddito, si è assunto che per tutte le spese fiscali concernenti le persone fisiche i redditi confluissero nell'Irpef e fossero assoggettati alla progressività del regime vigente.

Il gruppo ha però anche notato che il legislatore fiscale, nelle sue scelte concrete, non si è attenuto strettamente al modello SHS, nemmeno al momento della riforma dei primi anni settanta. Infatti, già allora fu deciso di sottoporre i redditi derivanti dal possesso di attività finanziarie (interessi, dividendi, plusvalenze) a regimi cedolari sostitutivi. La divergenza rispetto al modello teorico SHS si è accentuata nel corso del tempo, con l'esclusione dall'Irpef dei redditi figurativi dell'abitazione di proprietà e ultimamente con l'introduzione della cedolare del 19-21 per cento sugli affitti. Con la manovra di questa estate il legislatore ha anche stabilito l'unificazione della tassazione delle cosiddette rendite finanziarie al 20 per cento (sebbene con la rilevante eccezione degli interessi sui titoli di stato, rimasti al 12,5 per cento). In sostanza, si può notare una tendenza, seppure non esplicitata in termini di modello di riferimento "ideale", a far convergere il sistema di tassazione del reddito verso un modello "duale",¹³ in cui i redditi da capitale (in senso economico, cioè derivanti da

¹² Fa eccezione la Germania, che valuta le spese fiscali con il metodo dell'equivalenza della spesa.

¹³ Si veda l'Appendice 3.

ricchezza finanziaria e reale) sono esclusi dalla progressività, che è limitata ai redditi da lavoro (dipendente e autonomo) e da impresa individuale. Nel modello “duale” i redditi da capitale sono assoggettati a tassazione proporzionale, con aliquota pari a quella del primo scaglione dell’imposta personale sul reddito. Lo schema di legge delega recentemente presentato dal governo al parlamento (Atto Camera n. 4566) propone come prima aliquota Irpef il 20 per cento. Pertanto è sembrato utile fornire al riformatore stime degli effetti finanziari delle spese fiscali misurate non solo rispetto all’inclusione nella struttura progressiva dell’Irpef (modello SHS), ma anche rispetto all’assoggettamento a tassazione proporzionale del 20 per cento (modello “duale”). Per le spese fiscali concernenti i redditi da capitale sono quindi riportate due stime, conformi ai due modelli indicati.

Per le altre imposte indirette erariali, in alcuni casi la variabilità dei regimi non ha reso agevole identificare quale fosse il livello di tassazione di riferimento. Laddove la pluralità delle aliquote rende non immediata l’identificazione dell’aliquota “ordinaria”, come ad esempio nel caso dell’imposta di registro, si è adottata come aliquota di riferimento per la stima degli effetti finanziari la divergenza rispetto all’aliquota “prevalente”, cioè quella che più di frequente viene applicata all’interno del gruppo omogeneo di atti (nel caso dei trasferimenti di fabbricati, ad esempio, si è adottata l’aliquota del 7 per cento).

Riguardo al metodo di stima si è anche deciso di procedere, laddove possibile, a una nuova quantificazione del costo delle misure, diversa da quella presentata nell’allegato al bilancio dello Stato. Ai fini del mandato del gruppo, infatti, non ha rilevanza la proiezione degli oneri finanziari sull’arco del prossimo triennio, che è invece funzionale alle esigenze del bilancio dello Stato. E’ sembrato più rispondente agli obiettivi del lavoro sull’erosione stimare l’onere delle misure facendo ricorso, in tutti i casi ove fosse possibile, a dati retrospettivi desunti dalle dichiarazioni dei redditi e/o dai versamenti effettuati dai contribuenti. In questo modo è possibile fornire un’indicazione puntuale dell’effettivo utilizzo delle misure in esame, nonché in molti casi di conoscere il numero esatto dei fruitori. E’ stato così possibile indicare anche il beneficio medio pro-capite derivante dalle misure in esame.

Ovviamente, in diversi casi la disponibilità di nuovi dati e l’utilizzo di una diversa metodologia di stima hanno comportato quantificazioni diverse rispetto a quelle riportate nell’elenco allegato alla nota integrativa dello stato di previsione dell’entrata del bilancio dello Stato.

Non tutte le misure qui elencate sono state quantificate. In alcuni casi, come per le imposte locali, a causa della mancanza di informazioni attendibili. In generale, la ristrettezza delle risorse e del tempo a disposizione ha indotto a dare priorità alle misure giudicate più rilevanti. L'Allegato 2 illustra le fonti e le metodologie utilizzate per stimare gli effetti finanziari delle misure esaminate, con schede relative alle singole misure.

Infine, è necessaria un'avvertenza. L'elenco delle misure contenuto nell'Allegato 1 riporta somme parziali e un totale generale degli effetti finanziari. Si tratta di valori indicativi: solo la stima degli effetti delle singole misure è affidabile, non la loro somma. In altre parole, se il riformatore decidesse di sopprimere un gruppo di spese fiscali, l'effetto combinato sarebbe diverso dalla somma degli effetti delle singole misure. Il motivo è abbastanza ovvio: ogni misura è stata stimata sulla base del regime vigente, ipotizzando la struttura esistente del tributo, cioè la conservazione delle altre misure. Se, ad esempio, si sopprimessero in Irpef le detrazioni per familiari a carico o la detrazione per lavoro dipendente, la soppressione delle altre spese fiscali Irpef comporterebbe effetti diversi da quelli stimati, perché sarebbe mutata la struttura del tributo.

4. I codici di classificazione

Il gruppo di lavoro ha deciso di associare a ogni misura uno o più codici di classificazione, nell'intento di fornire un'indicazione di massima sulle finalità della misura stessa e di fornire, al futuro riformatore fiscale, dei criteri di valutazione utili per il suo operato.

Va sottolineato, anche se è ovvio, che il riformatore non potrà esimersi da una disamina e da un vaglio attento delle singole misure, per decidere riguardo alla loro conservazione, soppressione o riduzione. Come segnalato in precedenza, alcune misure incluse nell'elenco delle spese fiscali servono a rendere il nostro ordinamento compatibile con quello comunitario e con gli accordi internazionali. Altre misure, come le detrazioni Irpef per il lavoro dipendente o per i familiari a carico, costituiscono aspetti strutturali dell'attuale sistema impositivo e appare opportuno che la loro eventuale abolizione (o riduzione, o riformulazione) sia inserita nell'ambito di riforme di più ampia portata, che ne contemperino gli effetti e ne considerino tutte le implicazioni. Altre misure sono volte ad evitare doppie imposizioni; per altre

l'eventuale soppressione potrebbe comportare problemi di compatibilità con principi costituzionalmente garantiti; altre ancora hanno finalità di semplificazione, o intendono favorire l'emersione di imponibili; e così via. I codici di classificazione concordati e adottati sono riportati nel Riquadro 1.

Riquadro 1 - Criteri di classificazione

1. Misura che evita doppie imposizioni
2. Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali
3. Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale
4. Misura finalizzata a interventi di *welfare*
5. Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi
6. Misura volta alla semplificazione del sistema
7. Misura a rilevanza territoriale
8. Misura a rilevanza sociale
9. Misura a rilevanza settoriale
10. Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili
11. Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e ad incoraggiare la ricerca e lo sviluppo
12. Misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile
13. Misura rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo
14. Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese

Il gruppo di lavoro ha dedicato ampia parte dei suoi incontri ad associare questi codici a ciascuna delle misure riportate nell'elenco. Alla stessa misura possono essere

associati più codici.¹⁴ I codici riportati nell'elenco sono quindi frutto di valutazioni dell'intero gruppo, a seguito di discussioni ampie, articolate, molto partecipate, talvolta anche accese, sempre molto intense quanto a contenuto tecnico. In alcuni (pochi) casi è rimasta un'area di dissenso: sono riportati nell'Allegato 3, con l'indicazione della proposta alternativa e dell'associazione proponente.

Si sottolinea che il gruppo di lavoro si è attenuto rigorosamente al mandato ricevuto, che è di tipo strettamente ricognitivo. Nella presente relazione non sono rinvenibili indicazioni propositive di alcun tipo (a meno di voler considerare come tale l'indicazione della "obbligatorietà" di alcune delle misure censite rispetto alla legislazione comunitaria o ad accordi internazionali). D'altro canto, il gruppo ha ritenuto che una mera elencazione, non affiancata da qualche indicazione di massima, di tipo qualitativo, sulle finalità perseguite dalla norma avrebbe privato il riformatore di informazioni utili al suo operato.

E' del resto ovvio che la mera inclusione di una misura o di un regime nell'elenco delle spese fiscali non implica di per sé un giudizio (seppure implicito) di demerito sulla misura stessa.

5. Alcuni casi di applicazione dei codici di classificazione

E' parso utile, per alcune delle spese fiscali, chiarire i ragionamenti in base ai quali sono stati assegnati i codici.

MISURA n. 49 - DETRAZIONI IRPEF PER I POSSESSORI DI REDDITI "DA LAVORO"

L'articolo 13 del TUIR prevede specifiche detrazioni dall'imposta lorda commisurate, in funzione decrescente, all'ammontare del reddito complessivo (se questo non supera 55.000 euro), che spettano ai possessori di redditi:

- di lavoro dipendente e assimilati;
- di pensione;
- di lavoro autonomo;
- d'impresa minore;
- derivanti da attività commerciali e di lavoro autonomo svolte occasionalmente;
- relativi agli assegni periodici di mantenimento percepiti dai coniugi separati o divorziati (risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria).

Le detrazioni in esame hanno la funzione di contribuire a disegnare la progressività del tributo, congiuntamente all'applicazione della struttura generale dell'imposta costituita dalle aliquote e

¹⁴ L'ordine in cui compaiono i codici non riveste, in generale, un significato particolare.

dagli scaglioni cui le stesse si applicano. Il risultato è di escludere dall'imposizione i redditi derivanti dallo svolgimento di attività lavorative di ammontare non superiore ad un determinato importo, stabilendo dei minimi esenti e modificando la progressività in modo differenziato per le diverse categorie di reddito. Dato che queste detrazioni non spettano ai possessori di altre tipologie di redditi (ad esempio, quelli di capitale, fondiari e di impresa (escluse le minori, in cui l'apporto di lavoro è considerato prevalente)), si attua una sorta di discriminazione qualitativa dei redditi, che vuole favoriti quelli da "lavoro" rispetto agli altri¹⁵.

Le detrazioni previste per i redditi di lavoro dipendente e assimilati hanno anche la funzione di garantire il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva, in base al quale il reddito da assoggettare ad imposizione va determinato deducendo (in modo analitico o forfettario) dalle somme e valori percepiti i relativi costi. Per questi redditi il TUIR non prevede la deduzione analitica dei costi: pertanto, la detrazione in esame assolve anche la funzione di garantire in via forfettaria il principio della deducibilità dei costi dai compensi lordi (ovvero della imponibilità del solo reddito netto). L'attribuzione del codice 3 (misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale) segnala, in particolare, il rischio di eccezioni di incostituzionalità per mancato riconoscimento dei costi di produzione del reddito. Riguardo agli altri redditi, per quelli di lavoro autonomo, d'impresa minore e derivanti da attività commerciali e di lavoro autonomo occasionali i costi sostenuti, se inerenti, concorrono invece in modo analitico alla determinazione dei relativi redditi.

MISURA n. 22 - DETRAZIONI PER FAMILIARI A CARICO

L'art. 12 del TUIR stabilisce la spettanza di apposite detrazioni, per importi decrescenti al crescere del reddito complessivo, in presenza dei seguenti familiari a carico¹⁶:

- coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
- figli, compresi quelli naturali e riconosciuti, gli adottivi e gli affidati ed affiliati;
- persone indicate nell'art. 433 c.c. conviventi o che percepiscono assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria (genitori, adottanti, generi e nuore, suoceri e suocere, ecc.).

Nel nostro sistema tributario l'unità impositiva è l'individuo. Ma, al pari di altri sistemi tributari, anche il nostro riconosce che la presenza di familiari a carico è un fattore che influenza la capacità contributiva. Queste detrazioni hanno quindi, innanzitutto, lo scopo di rispettare il principio costituzionale della capacità contributiva. L'attribuzione del codice 3 (misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale) vuole segnalare che la soppressione di queste detrazioni potrebbe essere sanzionabile dal punto di vista del rispetto di principi costituzionalmente garantiti.¹⁷

¹⁵ Per i redditi fondiari, se di importo non superiore a 185,92 euro e in assenza di altri redditi, è prevista, a fini di semplificazione, l'esenzione (cfr. misura n. 10).

¹⁶ E' considerato "a carico" il familiare che percepisce un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro.

¹⁷ Si ricordano, in particolare, le sentenze della Corte costituzionale n. 76 del 1983 e n. 358 del 1995.

Con le detrazioni in esame si è, inoltre, inteso realizzare un intervento redistributivo a favore delle famiglie, soprattutto se numerose, in un'ottica di *welfare*: ciò giustifica l'attribuzione del codice 4 (misura finalizzata a interventi di *welfare*).

MISURA n. 24 – DETRAZIONE DALL'IRPEF DELLE SPESE SANITARIE

L'art. 15, comma 1, lettera c) e comma 2, del TUIR consente la detrazione del 19 per cento delle spese sanitarie, mediche, specialistiche, chirurgiche, per protesi dentarie e sanitarie e di assistenza specifica (diverse da quelle necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, che sono interamente deducibili ai sensi dell'art.10, comma 1, lettera b), nonché le spese per i mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento di disabili e per i sussidi tecnici volti a favorire l'autosufficienza. E' stato attribuito il codice 4 (misura finalizzata a interventi di *welfare*).

MISURA n. 26 – ESCLUSIONE DALL'IRPEF DEGLI ASSEGNI FAMILIARI

L'art. 3, comma 3, lettera d, del TUIR stabilisce che sono esclusi dalla base imponibile dell'IRPEF gli assegni familiari e per il nucleo familiare. Riguarda prestazioni di assistenza erogate dall'INPS, a favore di lavoratori dipendenti e pensionati con familiari a carico, in condizioni economiche ritenute svantaggiate. E' stato associato il codice 4 (misura finalizzata a interventi di *welfare*).

MISURA n. 25 – ESCLUSIONE DALL'IRPEF DEGLI ASSEGNI PERIODICI PER IL MANTENIMENTO DEI FIGLI SPETTANTI AL CONIUGE SEPARATO

L'art. 3, comma 3, lettera b), del TUIR stabilisce l'esclusione dalla base imponibile dell'IRPEF degli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli, spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. L'esclusione mira ad evitare una doppia imposizione: una volta in capo al coniuge che eroga gli assegni (che non può dedurli, a differenza di quelli per il mantenimento del coniuge), un'altra in capo al coniuge che li percepisce. Tra l'altro, in questo caso la doppia imposizione penalizzerebbe i nuclei familiari con coniugi separati senza alcun evidente motivo in termini di differenza di capacità contributiva rispetto a nuclei con coniugi non separati. E' stato pertanto attribuito il codice 1 (misura che evita doppie imposizioni).

MISURA n. 29 – DEDUZIONE DALL'IRPEF DEGLI ASSEGNI PERIODICI CORRISPOSTI AL CONIUGE, DIVERSI DA QUELLI PER IL MANTENIMENTO DEI FIGLI

Gli assegni periodici corrisposti per il mantenimento del coniuge sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente che li eroga (art. 10, comma 1, lettera c), del TUIR) e, specularmente, imponibili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per il soggetto che li percepisce (art. 50, comma 1, lettera i), dello stesso TUIR). L'indeducibilità degli assegni provocherebbe una duplicazione impositiva e valgono, quindi, considerazioni analoghe a quelle esposte per la precedente misura n. 25. Pertanto, anche in questo caso è stato attribuito il codice 1 (misura che evita doppie imposizioni).

MISURA n. 23 – DEDUZIONE DA IRPEF DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI OBBLIGATORI

MISURA n. 50 – ESCLUSIONE DA IRPEF DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI OBBLIGATORI

Queste misure escludono dall'imponibile Irpef i contributi sociali obbligatori per i lavoratori dipendenti (art. 51, comma 2, lettera a), del TUIR) e ne consentono la deduzione per i lavoratori autonomi e altri soggetti (art. 10, comma 1, lettera e), dello stesso TUIR) . Si è considerato che queste misure da un lato tengono conto della capacità contributiva (codice 3), in quanto evitano l'assoggettamento a tassazione di contributi **obbligatori**. Dall'altro evitano doppie imposizioni (codice 1). Si è infatti rilevato che, conformemente al modello di tassazione SHS, esiste un profilo di coerenza intertemporale tra il trattamento dei contributi e quello delle prestazioni. In linea di principio, tassare in Irpef i contributi obbligatori sarebbe coerente con l'esenzione delle prestazioni previdenziali. Se le prestazioni sono invece tassate, non consentire l'esenzione/deduzione dei contributi obbligatori equivarrebbe a una doppia tassazione¹⁸.

MISURA n. 53 – DEDUZIONE DA IRPEF DEI CONTRIBUTI ALLE FORME PENSIONISTICHE COMPLEMENTARI

L'art. 10, comma 1, lettera e-bis), del TUIR stabilisce la deducibilità dal reddito complessivo IRPEF dei contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al D. Lgs. n. 252 del 2005 e a quelle istituite negli Stati membri della UE e aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.

Questa misura, al pari delle due precedenti (n. 23 e n. 50), evita duplicazioni di imposta in un'ottica multi-periodale: le è stato perciò assegnato il codice 1.¹⁹ Dato che si tratta di forme previdenziali non obbligatorie, ma facoltative, il codice 3 sarebbe stato inappropriato. Si è quindi assegnato il codice 4 (misura finalizzata a interventi di *welfare*).

MISURA n. 51 – TASSAZIONE SOSTITUTIVA DEI PREMI DI PRODUTTIVITA'

Questa misura prevede l'esclusione dalla tassazione ordinaria con applicazione delle aliquote progressive Irpef dei premi di produttività erogati in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato, e l'assoggettamento di questi redditi a un'imposta sostitutiva dell'Irpef (e delle relative addizionali) del 10 per cento. Si tratta, più specificamente, delle somme erogate in correlazione a incrementi di

¹⁸ Nella tassazione della previdenza, si distinguono comunemente tre fasi: a) il versamento dei contributi; b) l'accumulazione dei rendimenti sulle contribuzioni già versate; c) l'erogazione della prestazione previdenziale. Conformemente al modello di tassazione SHS, andrebbero tassate le prime due fasi ed esentata la terza, applicando uno schema TTE (in cui T significa tassazione ed E esenzione). Applicare un sistema ETT mantiene la coerenza intertemporale, nel senso che evita doppie imposizioni su un orizzonte multi-periodale. Rispetto al modello TTE concede un vantaggio finanziario al contribuente perché differisce la tassazione dal momento del versamento a quello dell'erogazione della prestazione. Il modello EET, comunemente applicato alla previdenza pubblica, oltre al differimento dell'imposta consente anche l'esenzione dei rendimenti nella fase di accumulo.

¹⁹ E' da rilevare, peraltro, che nella fase di erogazione le prestazioni pensionistiche complementari godranno di un trattamento preferenziale rispetto alle altre prestazioni pensionistiche: anziché entrare nella base imponibile dell'Irpef, sono infatti tassate separatamente con un'imposta cedolare sostitutiva (cfr. misura n. 98).

produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili dell'impresa o ad altri elementi rilevanti ai fini del miglioramento della competitività aziendale. Per l'anno 2011 la misura si applica entro un limite di importo complessivo pari a 6.000 euro lordi, nei confronti dei lavoratori che sono stati titolari, nell'anno 2010, di un reddito di lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro. La finalità è quella di favorire la stipula di accordi di lavoro del tipo indicato. È stato associato il codice 8 (misura a rilevanza sociale).

MISURA n. 112 – DEDUZIONE DA IRPEF DELLE EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DELL'ISTITUTO CENTRALE PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DELLA CHIESA CATTOLICA ITALIANA

L'art. 10, comma 1, lettera i), prevede la deducibilità dal reddito complessivo IRPEF delle erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di 1.032,91 euro, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana. Questa misura è stata introdotta dall'art. 46 della legge 20 maggio 1985, n. 222, in seguito all'approvazione della legge 25 marzo 1985, n. 121, che ha ratificato e dato esecuzione all'accordo firmato a Roma il 18 febbraio 1984, con il quale è stato modificato il concordato Lateranense dell'11 febbraio 1929. È pertanto classificata con il codice 2 (misura che garantisce il rispetto di accordi internazionali).

MISURE da n. 113 a n. 116 – DEDUZIONE DA IRPEF DELLE EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DELLE CHIESE AVVENTISTE DEL SETTIMO GIORNO, DELLE ASSEMBLEE DI DIO, DELLA TAVOLA VALDESE, DELL'UNIONE CRISTIANA EVANGELICA BATTISTA, DELLA CHIESA EVANGELICA LUTERANA, DELLE COMUNITA EBRAICHE

L'art. 10, comma 1, lettera l), stabilisce la deduzione dal reddito complessivo IRPEF delle erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno, delle Assemblee di Dio in Italia e della Tavola valdese.

L'art. 10, comma 1, lettera e), ultimo periodo, stabilisce la deduzione dal reddito complessivo IRPEF dei contributi versati all'Unione delle comunità ebraiche italiane.

Sono, inoltre, deducibili, in base ad altre disposizioni normative, le erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione cristiana evangelica battista d'Italia (art. 16 della legge n. 116 del 1995) e della Chiesa evangelica luterana in Italia (art. 26 della legge n. 520 del 1995).

Queste misure hanno la finalità di porre le confessioni religiose interessate su un piano di eguaglianza con la Chiesa Cattolica, nel rispetto dei principi costituzionali, estendendo ad esse la deduzione prevista dalla misura n. 111. È stato quindi assegnato il codice 3 (misura che garantisce il rispetto di principi costituzionali).

MISURA n. 1 – DEDUZIONE DA IRPEF DELLA RENDITA CATASTALE DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE

MISURA n. 4 – DETRAIBILITÀ DA IRPEF DEGLI INTERESSI SU MUTUI IPOTECARI PER L'ACQUISTO O LA COSTRUZIONE DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE

L'art. 10, comma 3-bis, del TUIR stabilisce la deduzione dal reddito complessivo IRPEF della rendita catastale dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Nell'art. 15, commi 1, lettera b), e 1-ter, del TUIR è stabilita la detraibilità ai fini dell'IRPEF degli interessi passivi, compresi gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di rivalutazione, pagati in dipendenza di mutui ipotecari contratti per:

- l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dallo stesso acquisto, per un importo non superiore a 4.000 euro. La detrazione spetta a condizione che l'acquisto sia effettuato nell'anno precedente o in quello successivo alla data di stipula del contratto di mutuo;
- la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale per un importo non superiore a 2.582,28 euro. La detrazione spetta a condizione che la stipula del contratto di mutuo avvenga nei 6 mesi antecedenti o nei 18 mesi successivi all'inizio dei lavori di costruzione.

A entrambe le misure è stato associato il codice 8 (misura a rilevanza sociale). Va notato che, dal punto di vista della coerenza con il modello ideale di tassazione onnicomprensiva del reddito (modello SHS), le due misure sono in qualche modo collegate tra loro: se il reddito figurativo che il proprietario ritrae dall'uso dell'abitazione in cui risiede è tassato, sarebbe coerente prevedere la possibilità di dedurre i connessi costi; se viceversa il reddito figurativo dell'abitazione principale è esente da Irpef, consentire la deducibilità dell'onere del mutuo equivale a erogare un sussidio fiscale. D'altro canto, l'eventuale abrogazione di entrambe le misure equivarrebbe a non consentire la deducibilità di un costo inerente all'acquisizione dell'abitazione, il cui reddito figurativo è invece tassato.

MISURA n. 481 – ACQUISTO DELLA PRIMA CASA: ALIQUOTA DEL REGISTRO RIDOTTA E IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI IN SOMMA FISSA

La nota 2-bis all'art. 1 della Tariffa parte I allegata al DPR n. 131/1986 e le note relative alla tariffa allegata al D.Lgs. n.347/1990 stabiliscono che sugli atti relativi all'acquisto della prima casa l'aliquota dell'imposta di registro è fissata al 3 per cento (in luogo dell'ordinario 7 per cento) e che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in somma fissa (anziché, rispettivamente, del 2 e dell'1 per cento). E' stato attribuito il codice 8 (misura a rilevanza sociale).

MISURE n. 2 e n. 6 – DETRAZIONE DA IRPEF PER INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE, NONCHE' DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

L'art. 1 della legge n. 449 del 1997, i cui effetti sono stati prorogati, di anno in anno, fino al 2012, ha previsto la detrazione del 36 per cento delle spese sostenute per interventi di manutenzione ordinaria (effettuati dai condomini) e straordinaria (direttamente dalle persone fisiche) effettuati su fabbricati a destinazione residenziale. La detrazione spetta su di un ammontare massimo di spesa di 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare ed è fruibile in rate annuali di pari importo, il cui numero è fissato tenendo anche conto dell'età del contribuente.

L'art. 1, commi da 344 a 349, della legge n. 296 del 2006 ha stabilito la detrazione del 55 per cento delle spese sostenute per gli interventi sugli immobili intesi a favorire il risparmio energetico, prevedendo limiti massimi di spesa distinti a seconda della tipologia di interventi effettuati e la rateazione in più anni.

A entrambe le misure è stato associato il codice 8 (misura a rilevanza sociale), nonché il codice 9 (misura a rilevanza settoriale) in considerazione del fatto che indirettamente ne beneficiano le

imprese del settore edilizio e dell'impiantistica ad esso collegata. Queste misure sono state anche concepite con l'intento di favorire l'emersione di imponibili, creando un conflitto di interessi tra il committente e l'impresa commissionaria; è stato pertanto associato anche il codice 10 (misura volta a favorire l'emersione degli imponibili). Alla misura n. 6, concernente la riqualificazione energetica degli edifici, è stato assegnato anche il codice 11.

MISURA n. 3 – DEDUZIONE FORFETTARIA DEI CANONI DI LOCAZIONE

L'art. 37, comma 4-bis, del TUIR stabilisce che il canone di locazione risultante dal contratto, ridotto forfettariamente del 15 per cento, concorre all'imponibile IRPEF, purché risulti superiore alla rendita catastale. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano la riduzione è elevata al 25 per cento. Per i fabbricati locati nei comuni ad alta intensità abitativa, stipulati o rinnovati a canone "concordato" il reddito imponibile è ulteriormente ridotto del 30 per cento, a condizione che nella dichiarazione dei redditi siano indicati alcuni dati utili per l'attività di contrasto dell'evasione (art. 8, commi da 1 a 8, della legge n. 431 del 1998). Sono stati attribuiti il codice 8 (misura a rilevanza sociale) e il codice 10 (misura volta a favorire l'emersione degli imponibili).

MISURA n. 21 – CEDOLARE SOSTITUTIVA DELL'IRPEF SUI CANONI DI LOCAZIONE DELLE ABITAZIONI

L'art. 3 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha istituito una cedolare secca del 21 (o 19) per cento sui canoni delle abitazioni locate. Analogamente alla precedente misura n. 3, è stato attribuito il codice 8 (misura a rilevanza sociale) e, tenuto conto della finalità di favorire l'emersione degli imponibili, il codice 10.

MISURE n. 302 – DETERMINAZIONE CATASTALE DEI REDDITI DA TERRENI

Gli articoli 28 e 34 del TUIR stabiliscono che i redditi dominicale ed agrario dei terreni sono determinati mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite secondo le norme della legge catastale.

Relativamente ai redditi agrari, per i quali il modello ideale di tassazione SHS prevederebbe la tassazione in base al reddito d'impresa effettivo (come peraltro avviene in concreto per le società di capitali operanti in agricoltura), la determinazione in base al reddito catastale costituisce una semplificazione: ciò spiega l'attribuzione del codice 6 (misura volta alla semplificazione del sistema). Se le rendite catastali vigenti rispondessero effettivamente ai criteri ispiratori, cioè rispecchiassero il rendimento medio (ritraibile da un terreno di media qualità), ordinario (realizzato da un imprenditore di media capacità che impiega tecniche ordinarie) e continuativo (che prescinde da fattori stagionali), la determinazione dell'imponibile in base alle rendite catastali costituirebbe una buona approssimazione del reddito effettivo (medio, ordinario e continuativo) e non darebbe luogo a fenomeni di erosione. Il fatto che invece le rendite catastali siano molto obsolete e sottostimate determina erosione dell'imponibile. Peraltro, ove mai il riformatore decidesse la mera soppressione degli articoli del TUIR che dispongono la tassazione dei redditi dominicali e agrari in base a rendita catastale, la conseguenza sarebbe che, per come è costruito il TUIR, questi redditi andrebbero esenti: si è voluto segnalare questa eventualità attribuendo il codice 12 (misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile).

MISURE n. 303 – DETERMINAZIONE CATASTALE DEI REDDITI DA FABBRICATI

L'art. 37 del TUIR stabilisce che il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta.

Anche in questo caso si consegue una semplificazione del sistema (è stato quindi attribuito il codice 6), ma le rendite sono in generale obsolete e molto sottostimate, determinando una forte erosione dell'imponibile²⁰. Peraltro, la mera soppressione delle norme che stabiliscono questo regime di tassazione comporterebbe l'esenzione di questi redditi, come segnalato dall'attribuzione del codice 12 (misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile).

MISURA n. 103 – TASSAZIONE SEPARATA DEL TFR E DELLE INDENNITA' EQUIPOLLENTI

MISURA n. 104 – TASSAZIONE SEPARATA DELLE INDENNITA' PER LA CESSAZIONE DI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

L'art. 17, comma 1, lettere a) e c), del TUIR stabilisce che sono assoggettati a tassazione separata:

- il TFR e i trattamenti equipollenti (quali, ad esempio, l'indennità di buonuscita dei dipendenti statali, l'indennità premio di servizio dei dipendenti degli enti locali, quelle corrisposte da altri enti pubblici, ecc.) nonché le altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente;
- le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (compresi i lavori a progetto e le collaborazioni occasionali) se il diritto risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Queste misure riguardano redditi che si sono formati in più periodi di imposta e che vengono erogati in unica soluzione alla cessazione del rapporto (di lavoro dipendente o di collaborazione). La tassazione separata ad aliquota media riferita agli anni precedenti intende evitare la tassazione ad aliquota marginale nell'anno in cui questi redditi sono cumulativamente percepiti (andando tra l'altro a sommarsi agli altri redditi eventualmente prodotti nello stesso anno); intende quindi evitare un aggravio impositivo che appare non in sintonia con il rispetto del principio della capacità contributiva. E' stato quindi associato il codice 3, nonché il codice 8 (misura a rilevanza sociale).

MISURE n. 365 e n. 366 – ALIQUOTE IVA RIDOTTE (10 e 4 per cento)

La Direttiva comunitaria in materia di IVA stabilisce l'applicazione di un'aliquota ordinaria non inferiore al 15 per cento e di aliquote ridotte per i beni e i servizi considerati "necessari". In Italia sono state previste due aliquote ridotte del 4 e del 10 per cento.

La previsione di aliquote ridotte è caratteristica comune a molti paesi. In ambito UE, soltanto la Danimarca adotta la sola aliquota normale, mentre tutti gli altri paesi utilizzano la facoltà di

²⁰ Come ricordato, l'erosione dell'imponibile riguarda non solo le imposte sui redditi, ma anche l'ICI e le imposte sui trasferimenti (registro, IVA, ipotecarie, catastali, sulle successioni e donazioni).

applicare, nei limiti fissati dalla direttiva,²¹ anche una o più aliquote ridotte. Le aliquote ridotte assolvono una funzione redistributiva: contribuiscono alla progressività del sistema tributario tassando ad aliquota inferiore consumi “necessari”. E’ stato, pertanto, attribuito il codice 8 (misura a rilevanza sociale).

MISURA n. 297 – DEDUZIONI DA IRAP: RIDUZIONE DEL COSIDDETTO “CUNEO FISCALE”

L’art. 1, commi da 266 a 269, della legge n. 296 del 2006 ha introdotto, nell’art. 11 del D. Lgs. n. 446 del 1997, alcune deduzioni dalla base imponibile IRAP, delle quali possono fruire le imprese e gli esercenti arti e professioni. E’ stato disposto che, in deroga al principio dell’irrelevanza del costo del lavoro ai fini della determinazione del valore della produzione, sono deducibili i contributi assicurativi INAIL a carico del datore di lavoro (art. 11, comma 1, lettera a, n.1). Inoltre, **per ogni dipendente impiegato a tempo indeterminato** nel periodo d’imposta, è stata disposta la deducibilità:

- dell’importo complessivo dei contributi sociali obbligatori previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro (art. 11, comma 1, lettera a, n. 4);
- di un importo forfetario di 4.600 euro (elevato a 9.200 euro per le assunzioni in aree svantaggiate), su base annua (art. 11, comma 1, lettera a, nn. 2 e 3).

E’ inoltre prevista la deducibilità delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratti di formazione e lavoro e a quello addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, comma 1, lettera a, n. 5).

Infine, alcune misure avevano concesso deduzioni per l’incremento occupazionale (art. 11, commi 4-quater, 4-quinquies e 4-sexies), ma non sono più in vigore dall’anno d’imposta 2009.

Si tratta di una pluralità di misure, volte nel complesso a ridurre il “cuneo fiscale” sul lavoro, per la parte che grava sulle imprese e sugli esercenti arti e professioni. Per questa via, tendono a favorire l’occupazione (anche in modo selettivo, soprattutto favorendo le forme contrattuali più stabili e le assunzioni in zone svantaggiate) e a migliorare la competitività internazionale delle imprese italiane.

Un primo gruppo di misure dispone la deducibilità dall’Irap dei contributi sociali obbligatori a carico del datore di lavoro. Può essere considerata una caratteristica strutturale del tributo, in un duplice senso: se per il fattore capitale la deducibilità degli ammortamenti comporta la tassazione del valore netto (cioè al netto dei costi di rimpiazzo del capitale fisso), dedurre i contributi sociali obbligatori può essere assimilato a considerare i costi di “rimpiazzo” anche per il contributo fornito dal fattore lavoro alla produzione netta. Inoltre, si evita così di tassare nuovamente in Irap i contributi sociali obbligatori. Peraltro queste misure presentano caratteristiche di generalità solo in riferimento ai contributi INAIL. Per i contributi sociali previdenziali e assistenziali la deducibilità riguarda solo i rapporti di lavoro a tempo indeterminato, perseguendo la finalità di incoraggiare le forme più stabili di impiego. E’ stato quindi associato il codice 8 (rilevanza sociale).

Queste caratteristiche di selettività si ravvisano anche nel secondo gruppo di misure, che consente la deducibilità della deduzione forfettaria per ogni lavoratore assunto, limitatamente ai contratti di

²¹ Le aliquote ridotte non possono essere più di due, comprese tra il 5 e il 15 per cento. Salvo deroghe specifiche, possono applicarsi solo ai beni e servizi indicati in apposita tabella. L’aliquota “super-ridotta” del 4 per cento applicata dall’Italia discende da una specifica deroga prevista dalla direttiva.

lavoro a tempo indeterminato, maggiorata per le assunzioni nelle zone svantaggiate. Pertanto, sono stati assegnati i codici 8 (rilevanza sociale) e 7 (rilevanza territoriale)

Un terzo gruppo di misure concede deduzioni per tipologie selettive di lavoro: apprendisti, disabili, personale con contratti di formazione-lavoro, addetti alla ricerca. L'intento è di favorire l'inserimento nel mondo del lavoro (apprendisti e contratti di formazione-lavoro) e l'occupazione di alcune categorie specifiche di lavoratori ritenute meritevoli di attenzione sotto il profilo sociale (disabili), o della ricerca scientifica. Sono stati quindi associati i codici 8 (rilevanza sociale) e 11 (misura volta a incoraggiare la ricerca).

A tutte le misure è stato anche associato il codice 13, per segnalare che non sono rivolte a un settore produttivo specifico, ma a una pluralità di settori.

MISURE n. 227 e n. 232 – NON CONCORRENZA ALL'IMPONIBILE IRES DELLE SOMME DESTINATE A RISERVE INDIVISIBILI DELLE COOPERATIVE

L'art. 6 del D.L. n. 63 del 2002 stabilisce che non concorre a formare il reddito imponibile IRES delle società cooperative e dei loro consorzi la quota del 90 per cento degli utili netti annuali destinata a riserva minima obbligatoria. Altre disposizioni²² stabiliscono la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile IRES delle società cooperative delle somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento. Tale norma non si applica alle cooperative a mutualità prevalente: a) per la quota del 20 per cento degli utili netti delle cooperative agricole; b) per la quota del 40 per cento degli utili netti delle altre cooperative; c) per la quota del 65 per cento degli utili netti delle società cooperative di consumo. La limitazione non si applica alle cooperative sociali. Per le cooperative non a mutualità prevalente la detassazione è limitata al 30 per cento degli utili, se la quota è destinata a riserva indivisibile prevista dallo statuto.

Queste misure tengono conto della natura mutualistica delle cooperative e della particolare destinazione delle riserve indivisibili, che non sono in nessun caso distribuibili ai soci. In caso di liquidazione, le riserve indivisibili sono destinate a mutualità o riversate al Tesoro. La Commissione europea²³ considera queste misure come compatibili con il mercato interno, in quanto "destinate a bilanciare un onere specifico imposto alle cooperative", derivante appunto dall'obbligo di costituire e mantenere le riserve indivisibili. Una recente sentenza della Corte di Giustizia europea²⁴ ha confermato questo orientamento e ha rimesso ai giudici di merito nazionali il compito di valutare "*il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le società cooperative di cui alle cause principali si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità*".

²² L'art. 12 della Legge n. 904 del 1977, l'art. 1, commi 460 e 464, della Legge n. 311 del 2004, l'art. 82, comma 28, del D.L. n. 112 del 2008 e il D.L. n. 138 del 2011.

²³ Commissione Europea, DG Concorrenza, Comunicazione del 18 giugno 2008, procedura Aiuti di Stato E1/2008.

²⁴ Sentenza della Sez. I dell'8 settembre 2011, cause riunite da C-78/08 a C-80/08.

Sono stati attribuiti il codice 8 (rilevanza sociale), in quanto misure volte a incoraggiare la mutualità, e il codice 14 perché favoriscono la capitalizzazione. E' stato inserito anche il codice 13 per indicare che le cooperative operano in una pluralità di settori produttivi (industria, costruzioni, servizi).

MISURA n. 222 – CONSORZI DI BONIFICA, IRRIGAZIONE e MIGLIORAMENTO FONDARIO

L'art. 8, comma 2, del DL n. 90 del 1990 ha stabilito che non rivestono natura commerciale le attività svolte da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario.

Si tratta di una norma interpretativa, volta a ribadire la non commercialità dell'attività svolta dai consorzi in parola. Si è resa necessaria per porre fine a un contenzioso che vedeva costantemente soccombente l'amministrazione finanziaria (si rimanda per approfondimenti all'Allegato 3, Scheda n. 3). Data la sua peculiare natura, si è concluso di non associare alcun codice a questa norma.

MISURA n. 224 – IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI MAGGIORI VALORI ATTRIBUITI ALL'AVVIAMENTO, AI MARCHI E AD ALTRE ATTIVITA'

L'art. 15, commi da 10 a 12, del D.L. n. 185 del 2008 ha previsto un regime di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni di conferimento d'azienda, di fusione e di scissione. La norma consente tale riallineamento in relazione:

- all'avviamento, ai marchi e alle altre attività immateriali, assoggettando i maggiori valori a imposta sostitutiva ridotta. I maggiori valori sono ammortizzabili in dieci anni (o decurtano l'eventuale plusvalenza realizzata in caso di successiva cessione);
- ad attività diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali (cioè attivo circolante e immobilizzazioni finanziarie), assoggettando tali maggiori valori a tassazione con aliquota ordinaria del 27,5 per cento, separatamente dall'imponibile complessivo. Se i maggiori valori sono relativi a crediti è applicata un'imposta sostitutiva nella misura del 20 per cento.

Ciò equivale, per lo Stato, ad anticipare gettito in termini di cassa a fronte di sgravi futuri. Per le imprese, consente un rafforzamento patrimoniale. Dato che i disallineamenti emergono in occasione di riorganizzazioni dei gruppi e della proprietà (conferimenti, fusioni, scissioni), la misura indirettamente favorisce queste operazioni. Si è pertanto associato il codice 14 (misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese). Il codice 13 indica che le norme interessano imprese attive nella generalità dei settori produttivi.

MISURA n. 265 – DEDUZIONE DELL'IRAP DALLE IMPOSTE SUL REDDITO

L'art. 6, comma 1, del DL 29 novembre 2008, n. 185, ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la parziale deducibilità dalle imposte sui redditi, nella misura del 10 per cento, dell'IRAP forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato.

Questa misura è volta ad anticipare un possibile rilievo di incostituzionalità²⁵: le è stato perciò associato il codice 3. Dato che interessa la generalità dei contribuenti IRAP, è stato attribuito anche il codice 13 (misura rivolta a imprese ed esercenti arti e professioni, indipendentemente dal settore produttivo).

MISURE RIGUARDANTI LA FISCALITA' FINANZIARIA (da n. 141 a n. 176)

Molte di queste misure istituiscono regimi di tassazione sostitutiva, con ritenuta a carico dell'intermediario. E' stato assegnato il codice 6 (misura volta alla semplificazione del sistema). Alcune prevedono esenzioni, in particolare per i non residenti: in questi casi sono finalizzate a favorire l'accesso di investitori esteri al mercato finanziario nazionale, in un'ottica di competitività internazionale; anche a queste misure è stato associato il codice 6. La misura 158 prevede il rimborso delle ritenute su dividendi, la misura 157 l'esenzione dalle ritenute per interessi e canoni corrisposti a non residenti, nel rispetto delle direttive comunitarie: è stato quindi assegnato il codice 2. Gli OICR (organismi di investimento collettivo del risparmio) e i fondi immobiliari residenti godono di esenzione sui redditi da loro percepiti: dato che i redditi sono tassati in capo ai sottoscrittori, queste esenzioni sono volte a evitare doppia imposizione, ed è stato quindi attribuito il codice 1.²⁶

Rispondono alla medesima finalità di evitare (o almeno ridurre) doppie imposizioni le misure riguardanti la tassazione in capo al socio degli utili distribuiti dalle società di capitali e delle plusvalenze realizzate con la cessione di quote di partecipazione nelle stesse società, descritte nei punti seguenti.

MISURA n. 143 - RITENUTA DEL 20 PER CENTO A TITOLO D'IMPOSTA SUI DIVIDENDI RELATIVI A PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE POSSEDUTE AL DI FUORI DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA (art. 27, commi 1 e 4, del DPR n. 600 del 1973)

MISURA n. 164 - IMPOSIZIONE PARZIALE (NELLA MISURA DEL 49,72 PER CENTO) DEGLI UTILI DISTRIBUITI RELATIVI A PARTECIPAZIONI QUALIFICATE POSSEDUTE AL DI FUORI DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA (art. 47, comma 1, del TUIR)

MISURA n. 268 - IMPOSIZIONE PARZIALE (NELLA MISURA DEL 49,72 PER CENTO) DEGLI UTILI DISTRIBUITI RELATIVI A PARTECIPAZIONI POSSEDUTE DA PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE NELL'AMBITO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA (art. 59 del TUIR)

MISURA n. 271 - IMPOSIZIONE PARZIALE (NELLA MISURA DEL 5 PER CENTO) DEGLI UTILI DISTRIBUITI PERCEPITI DA SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI (art. 89, comma 2, del TUIR)

Queste misure sono finalizzate ad evitare la duplicazione dell'imposizione sugli utili delle società di capitali (e degli enti commerciali), tassati prima in capo alla società (ente), che assoggetta a IRES il

²⁵ Non è da escludere che la Corte possa richiedere al legislatore un più accentuato riconoscimento della deducibilità dalle imposte dirette; potrebbe anche estendere tale riconoscimento a tributi diversi dall'IRAP (ad esempio, all'ICI).

²⁶ Questo sistema di tassazione può differire la tassazione, rispetto a un investimento finanziario diretto.

reddito d'impresa, e poi in capo ai soci o associati che percepiscono i dividendi. Fino al 2003 l'eliminazione della doppia imposizione era stata assicurata riconoscendo ai soci o associati un credito d'imposta sugli utili distribuiti (introdotto dalla Legge 904 del 16 dicembre 1977), in modo da tener conto della tassazione IRES già effettuata in capo alla società. Il credito d'imposta, al pari di regimi simili esistenti in altri paesi, era però limitato agli utili distribuiti da società residenti in Italia: nessun paese, infatti, era disposto a riconoscere al socio residente un credito per l'imposta societaria pagata in un altro stato da società ivi residenti²⁷. Questi regimi, limitati ai confini nazionali proprio perché interessavano solo gli utili distribuiti da società residenti, sono stati ritenuti dalla Corte di Giustizia in contrasto con i principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali che informano il mercato unico europeo²⁸: si è reso necessario abrogarli.

In occasione della riforma dell'IRES il credito d'imposta sugli utili distribuiti è stato, pertanto, abolito e, a partire dal 2004, è stato sostituito con un regime di parziale esenzione in capo al socio. In via di principio, i dividendi non concorrono alla formazione del reddito del socio: in pratica, vi concorrono parzialmente. Se il socio è una società di capitali, concorre per il solo 5 per cento all'imponibile IRES; se il socio è una persona fisica o una società di persone il dividendo concorre per il 49,72 per cento all'imponibile IRPEF; tuttavia, se il socio è una persona fisica che non opera nell'esercizio di impresa e detiene partecipazioni non qualificate (in sostanza, è considerato un risparmiatore) è tassato con ritenuta alla fonte del 20 per cento a titolo definitivo.

A queste misure è stato attribuito il codice 1, in quanto finalizzate ad evitare (seppure non completamente) duplicazioni d'imposta.

MISURA n. 153 - IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE: PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE POSSEDUTE DA PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

L'art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 461 del 1997 assoggetta a imposta sostitutiva del 20 per cento le plusvalenze realizzate da persone fisiche in relazione a partecipazioni non qualificate possedute al di fuori dell'attività d'impresa.

MISURA n. 165 - IMPOSIZIONE PARZIALE DELLE PLUSVALENZE: PARTECIPAZIONI QUALIFICATE POSSEDUTE DA PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

L'art. 68, comma 3, del TUIR dispone l'imposizione parziale in IRPEF (nella misura del 49,72 per cento) delle plusvalenze realizzate dalle persone fisiche in relazione a partecipazioni qualificate possedute al di fuori dell'attività d'impresa.

MISURA n. 266 - IMPOSIZIONE PARZIALE DELLE PLUSVALENZE: PARTECIPAZIONI POSSEDUTE DA SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI

L'art. 87 del TUIR stabilisce che le plusvalenze realizzate da società di capitali ed enti commerciali in relazione a partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie (e possiedono gli altri requisiti previsti dallo stesso articolo) sono esenti da IRES per il 95 per cento.

MISURA n. 267 - IMPOSIZIONE PARZIALE DELLE PLUSVALENZE: PARTECIPAZIONI POSSEDUTE DA PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE NELL'AMBITO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

²⁷ Tranne che sulla base di reciprocità, recepita in alcuni pochi casi nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni.

²⁸ Si veda, per tutte, la sentenza Manninen. Corte di Giustizia delle Comunità europee (grande Sezione) - Sentenza del 7 settembre 2004 - causa C-319/02. *Petri Manninen c. keskusverolautakunta*.

L'art. 58, comma 2, del TUIR dispone l'imposizione parziale in IRPEF (nella misura del 49,72 per cento) delle plusvalenze realizzate dalle persone fisiche e dalle società di persone alla cessione di partecipazioni detenute nell'ambito di un'attività d'impresa.

Anche queste ultime misure, che riguardano le plusvalenze realizzate in conseguenza della cessione delle partecipazioni in società, hanno la finalità di evitare la duplicazione dell'imposizione sugli utili delle società di capitali (ed enti commerciali), nella misura in cui la plusvalenza realizzata riflette gli utili già prodotti e tassati in capo alla società e non ancora distribuiti (nonché quelli che si presume saranno prodotti e tassati negli anni successivi). Anche a queste misure è stato quindi attribuito il codice 1, essendo finalizzate ad evitare (seppure parzialmente) duplicazioni di imposta.

6. Riepilogo dei criteri di classificazione

A conclusione di questa rassegna dei criteri sottostanti alla classificazione di alcune delle più importanti misure, sembra utile aggiungere qualche considerazione di carattere riepilogativo e generale, laddove necessario.

1. Misura che evita doppie imposizioni

Questo codice è stato applicato nei casi in cui si potrebbero verificare duplicazioni di imposte sui redditi. Ad esempio, in caso di: esclusione dall'Irpef degli assegni periodici per il mantenimento dei figli, spettanti al coniuge separato; deduzione dall'Irpef degli assegni periodici corrisposti al coniuge; riduzione dell'imponibile per dividendi e plusvalenze da partecipazione in società di capitali; esenzione dei redditi dei fondi comuni (mobiliari e immobiliari), che sono tassati in capo al sottoscrittore delle quote.

2. Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali

Riguarda, ad esempio: esenzioni o esclusioni in materia di IVA e accise previste dalle Direttive; esenzioni da ritenute o rimborso di ritenute su dividendi, interessi e canoni verso non residenti comunitari previsti dalle Direttive; deduzioni o esenzioni a favore della Chiesa Cattolica previste dai Patti Lateranensi.

3. Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale

Si è data un'interpretazione restrittiva a questo criterio di classificazione, prendendo in considerazione solo i principi che hanno più strettamente attinenza con la specifica materia tributaria: in particolare, uguaglianza, conformità alla capacità contributiva, progressività (Artt. 3 e 53 Cost.). Inoltre a questo codice è stato attribuito il significato di segnalare l'eventuale insorgere di problemi di compatibilità con i principi costituzionali nel caso estremo di soppressione integrale della misura in esame. Ad esempio, nel caso di abolizione integrale delle detrazioni per familiari a carico, o di soppressione totale di deduzioni forfettarie di costi di produzione del reddito (in assenza di possibilità di deduzione analitica degli stessi costi), o ancora di abrogazione della deducibilità di contributi obbligatori.

4. Misura finalizzata a interventi di *welfare*

Si tratta di misure rivolte all'individuo, in qualità di contribuente Irpef o di consumatore, in campo **previdenziale, sanitario, assistenziale** e dell'**istruzione**. Le misure fiscali classificate con questo codice sono, nella maggioranza dei casi, sostituibili con interventi di spesa.

5. Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi

Si tratta di misure volte a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi extra-UE, adottate nel quadro di politiche comuni, o di aiuti di stato ammessi. Riguarda, in particolare, misure relative al settore dei trasporti, concernenti accise o imposte dirette (ad esempio, la *tonnage tax* per il naviglio iscritto nel registro internazionale)²⁹.

6. Misura volta alla semplificazione del sistema

Questo codice è stato attribuito a diversi tipi di misure, volte a: escludere da Irpef contribuenti con redditi marginali (ad esempio, fondiari); stabilire imposte sostitutive su redditi da attività finanziarie; determinare deduzioni forfettarie di costi ai fini delle imposte sul reddito; disporre esenzioni per amministrazioni pubbliche o soggetti preposti alla riscossione di tributi.

7. Misura a rilevanza territoriale

Misure che interessano aree economicamente svantaggiate, zone di montagna, ecc.

8. Misura a rilevanza sociale

Si tratta di misure a favore delle **ONLUS** e del **terzo settore**, della **cooperazione**, nonché di **individui o famiglie**, diverse da quelle di cui al punto 4 (*welfare*). Sono state censite con questo codice, ad esempio, le misure a favore della **casa**, quelle che incoraggiano l'**occupazione** (anche in modo selettivo), le aliquote IVA ridotte sui **consumi** ritenuti più necessari.

9. Misura a rilevanza settoriale

Misura che interessa uno specifico settore produttivo (ad esempio: agricoltura, trasporti, banche, assicurazioni, ecc.)

10. Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili

Questo codice è stato attribuito a misure volte, anche attraverso la creazione di conflitti di interesse, a favorire l'emersione di imponibili. Ad esempio: detrazioni Irpef per ristrutturazione di edifici, per interventi di riqualificazione energetica, per affitti a canone concordato.

11. Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e ad incoraggiare la ricerca e lo sviluppo

12. Misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile

²⁹ Riguardo al naviglio iscritto nel registro internazionale, si veda la Comunicazione C (2004) 43 della Commissione Europea sugli aiuti di stato per il trasporto marittimo.

Questo codice segnala che la mera soppressione della misura, non accompagnata da altri interventi normativi, comporterebbe l'esenzione dell'imponibile

13. Misura rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo

Misura che interessa una pluralità di settori produttivi, rivolta a imprese o esercenti arti e professioni

14. Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese

Questo codice è stato assegnato a misure come: il regime dei minimi rivolto alle nuove iniziative produttive; l'esenzione per le somme destinate alle riserve indivisibili delle cooperative; alle rivalutazioni e ai riallineamenti; alle reti di imprese.

ooo *** ooo

Questa relazione tiene conto della legislazione in vigore al 19 settembre 2011 (cioè dall'entrata in vigore della Legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha convertito il D.L. 13 agosto 2011, n. 138). Il Gruppo ha deciso di non prendere in considerazione ulteriori misure disposte successivamente.

Il Gruppo si è avvalso della preziosa collaborazione dell'Amministrazione finanziaria (Agenzie delle Entrate, delle Dogane e del Territorio, sotto il coordinamento del Dipartimento delle Finanze) che si è fatta carico dell'indispensabile supporto tecnico e informatico per la gestione dell'elenco delle misure e, soprattutto, per la quantificazione dei loro effetti finanziari. La Scuola superiore dell'economia e delle finanze Ezio Vanoni ha fornito efficace supporto tecnico, logistico e segretariale.

Roma, 22 novembre 2011

Appendice 1

La ricognizione delle spese fiscali in altri paesi

1. Lo sviluppo degli studi

La prima ricognizione sulle spese fiscali (SF) prese avvio nel 1959 in Germania, nell'ambito di un'indagine parlamentare su sussidi palesi e occulti. Essa fu poi inclusa nel *Finanzbericht*, allegato al bilancio federale annuale. Dal 1967 la pubblicazione delle SF è un obbligo di legge, da adempiere con cadenza biennale.

Gli USA sono stati il secondo paese ad interessarsi alla questione. Gli studi furono iniziati negli anni sessanta, per impulso di Stanley S. Surrey (allora sottosegretario al Tesoro con delega per la politica tributaria), e condussero nel 1968 ad una prima lista all'interno dell'*Annual Report of the Secretary of Treasury*. Ad essa seguirono ulteriori liste preparate dalle commissioni parlamentari competenti in materia tributaria. Il *Congressional Budget and Impoundment Control Act* del 1974 ha reso obbligatoria dall'esercizio 1976 una lista annuale delle varie SF, che riporta gli effetti nell'anno di riferimento, nel biennio precedente e nel quadriennio successivo.

A partire dalla seconda metà degli anni settanta l'interesse per le SF si è esteso ad altri stati. In alcuni si seguì lo stesso schema di uno studio iniziale (settoriale o completo) trasformato successivamente in un documento periodico a corredo del budget: è il caso di Francia (1972 e 1980), Regno Unito (1977 e 1979-80) ed Irlanda (1980 e 1982); in altri paesi la pubblicazione è stata incorporata da subito nella documentazione di bilancio (Austria 1978, Canada 1979, Spagna 1980, Australia 1981-82); in altri ancora, infine, il processo è stato più lento ed è passato attraverso più studi isolati, prima di diventare un'informativa periodica (Paesi Bassi). Tale periodicità si riscontra anche laddove (Canada e Gran Bretagna) non vi è un obbligo legale di redigere elenchi.

Nel tempo si sono aggiunti altri paesi, sia OCSE (Belgio, Corea del Sud, Danimarca, Finlandia, Giappone, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Polonia, Portogallo, Svezia e Svizzera) sia non OCSE (ad esempio, Croazia e Brasile); studi parziali sono stati effettuati in Turchia.

Negli ultimi anni le tensioni sui disavanzi pubblici conseguenti alla crisi economica hanno stimolato una rinnovata attenzione per gli studi sulle SF: dal loro riesame possono scaturire proposte di intervento volte a ridurre l'area dell'erosione fiscale, a riequilibrare il prelievo tributario e a contenere i disavanzi pubblici.

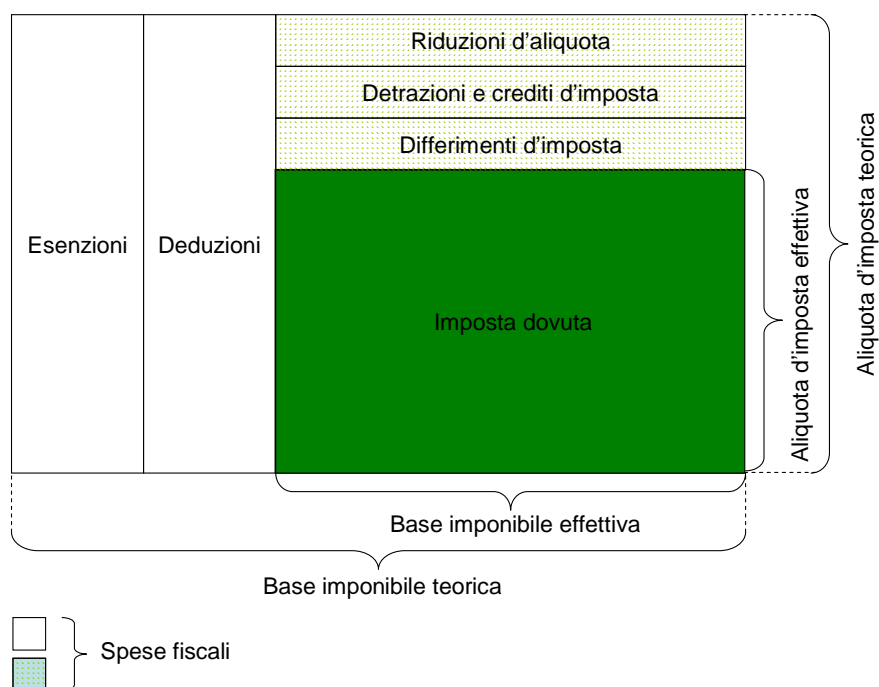
I principali studi comparati sono contenuti in quattro pubblicazioni dell'OCSE: il primo (1984) riguardava 11 paesi; il secondo (1996) 14; il terzo (2010a) 10; l'ultimo (2010b) 20 paesi. Un recente studio del Fondo Monetario Internazionale riporta valutazioni delle SF

riferite a 26 paesi, relative all'anno 2010. Il confronto ha sempre messo in evidenza numerose differenze, in particolare sulla definizione delle SF e sulle imposte oggetto dei rapporti sulle SF.

2. La definizione di SF

Con il termine SF si indica comunemente una serie di riduzioni della base imponibile teorica o del debito d'imposta. L'OCSE ha introdotto, sin dalla sua prima rassegna del 1984, una classificazione in cinque categorie:

- le **esenzioni** (*exemptions*) ovvero parti delle base imponibile teorica escluse oggettivamente o soggettivamente dall'intero processo impositivo;
- le **deduzioni** (*allowances*), ovvero gli importi che devono essere sottratti dalla base imponibile teorica per ottenere quella effettiva;
- le **riduzioni di aliquote** (*rate relief*), ovvero le riduzioni di aliquota applicate alla base imponibile effettiva;
- le **detrazioni e crediti di imposta** (*credits*), ovvero gli importi sottratti dall'imposta lorda, calcolata applicando le aliquote alla base imponibile effettiva;
- infine, dal 1996, l'OCSE include anche i **differimenti di imposta** (*tax deferral*), ovvero le imposte il cui pagamento è rinviato ad un periodo successivo.



Con tale tassonomia, illustrata nella figura, si sono però semplicemente definiti i modi in cui una SF si manifesta. Altra cosa è una definizione che permetta di comprendere quando tali

manifestazioni costituiscono effettivamente una SF. Il termine fu introdotto da Surrey in un suo discorso nel 1967. La versione originaria faceva riferimento alle sole imposte sul reddito e definiva le SF come “*deliberate departures from accepted concepts of net income and ... various special exemptions, deductions and credits [that] affect the private economy in ways that are usually accomplished by expenditures*”³⁰. Questa nozione costituì la base per la prima serie di studi, sia pure con alcune varianti lessicali: negli USA dal 1982 si fece riferimento ad una “*basic structure*” delle leggi fiscali; il Canada parlò di “*benchmark tax structure*”, intesa come il sistema che garantisce neutralità ed evita trattamenti preferenziali rispetto a caratteristiche demografiche o geografiche, fonti o usi del reddito o altre speciali circostanze. Altri paesi adottarono un concetto di “*norma*” riferito alle leggi tributarie o al sistema fiscale vigente, individuando le SF in tutte quelle misure che costituivano un sussidio o un incentivo o che comportano una perdita di gettito.

In generale, la definizione di un “modello” di tassazione (di un *benchmark* di riferimento) è un passaggio chiave per identificare le misure che sono parte di quel modello e quelle invece che ne deviano e sono quindi da considerare SF,

L’OCSE (2010b) individua oggi tre approcci di base nella definizione del “modello”.

1. Un approccio **concettuale**, che adotta un modello di tassazione basato su un concetto teorico di reddito, di consumo o di valore aggiunto (adattato per tener conto delle limitazioni pratiche e dei problemi tecnici nell’adottare un modello teorico puro).
2. Un approccio **normativo**, che utilizza come *benchmark* di riferimento il sistema fiscale vigente nel paese e considera SF le misure che da esso si discostano perché introducono trattamenti speciali.
3. Un approccio di **sussidio di spesa**, che identifica come SF solo quelle misure che sono chiaramente analoghe a un sussidio erogato dal lato delle spese.

La maggior parte dei paesi OCSE segue un approccio concettuale; alcuni altri paesi adottano l’approccio normativo; la Germania utilizza il concetto di sussidio di spesa.

Nell’ambito dell’approccio concettuale, per le imposte sui redditi il *benchmark* di riferimento è il modello Shanz-Haig-Simons³¹.

Ovviamente, la definizione del “modello” determina l’ampiezza dell’area delle SF. Più il “modello” tende a coincidere con il sistema fiscale vigente, meno SF vengono censite: l’esempio tipico sono i Paesi Bassi, che applicano l’approccio normativo in modo particolarmente restrittivo e quindi annoverano un numero molto limitato di SF.

³⁰ Surrey, cit. in OECD (1984), p. 76.

³¹ L’adozione del modello SHS come *benchmark* è stata oggetto di discussione; non sono mancate proposte di assumere invece come modello di riferimento l’imposta sulla spesa. Nessun paese ha però fatto questa scelta.

Anche nell'ambito dell'approccio concettuale, il modello di riferimento può essere più o meno ampio. Ad esempio, il Giappone utilizza un approccio molto ampio, che fa riferimento a concetti di equità, neutralità, progressività e semplicità. Ma anche Australia, Canada, Regno Unito e USA adottano un modello che porta a censire un numero elevato di SF.

Accanto alla definizione "in negativo", come scostamento da un "modello", sono state anche individuate alcune caratteristiche che possono aiutare a identificare le SF "in positivo", come la natura di beneficio a favore di un particolare settore economico, territorio o gruppo di contribuenti, la specificità dello scopo (all'infuori della semplificazione amministrativa), la possibilità di abrogare le norme che le creano e la mancanza, all'interno del sistema tributario, di disposizioni che ne compensino gli effetti.

Il riferimento ad un sistema tributario "benchmark" ha portato alcuni paesi (Giappone, Svezia e USA) a identificare e misurare anche SF negative o *tax penalties*: non riduzioni, ma aumenti d'imposta dovuti a basi imponibili effettive più larghe o ad aliquote effettive più alte di quelle di riferimento. Ad esempio, limitazioni alla deducibilità di alcune spese dal reddito d'impresa: l'esempio classico è costituito da ammortamenti riconosciuti fiscalmente in misura inferiore a quella iscrivibile in bilancio.

3. Le imposte oggetto di analisi

Come si comprende dalle prime definizioni formulate, l'analisi delle SF nacque avendo ad oggetto principale le imposte sul reddito. Nel tempo lo studio si è progressivamente allargato ad altri tributi, diretti (proprietà) e indiretti (consumi e trasferimenti). La distinzione principale appare però quella fra paesi che forniscono informazioni solo sui tributi statali e quelli che fanno *reporting* anche sui prelievi locali.

Fra i primi si segnalano la Corea del Sud e i Paesi Bassi, che analizzano tutte le imposte di competenza del governo centrale; altri si soffermano solo su alcune, come la Svezia (imposta sui redditi da lavoro, capitale o impresa, IVA, accise su energia, *carbon tax* e addizionali) o il Regno Unito (imposte sul reddito, personale e societaria, imposta su *capital gain*, IVA, premi assicurativi, tasse automobilistiche, accise su carburanti e diritti sui trasferimenti immobiliari).

Tra i paesi che hanno esteso lo studio delle SF alle imposte locali, si devono distinguere quelli che hanno articolato anche il sistema di *reporting* su più livelli e altri che lo hanno rimesso al governo centrale.

- Il governo federale USA enumera nel proprio rapporto le SF delle imposte federali sul reddito, personale e societaria; i prelievi su consumi e proprietà sono di pertinenza di stati e governi locali e sono questi ultimi che si fanno carico dell'informativa, pubblicando – è il caso di alcuni stati e della città di New York – dei propri rapporti sulle

SF. La suddivisione del *reporting* fra i diversi livelli è presente anche in Canada, dove oltre alle SF relative alle imposte sui redditi delle persone fisiche e giuridiche, il governo centrale enumera anche quelle relative all'IVA federale, lasciando alle provincie il compito di fornire informazioni sulle proprie imposte. In posizione analoga si colloca la Spagna, che ha esteso l'oggetto dei propri rapporti "nazionali" a numerose imposte statali (oltre a quella sul reddito, personale e societaria, sono trattate l'IVA, le accise su carburanti e alcolici e diritti erariali vari), ma li ha limitati, per quanto riguarda le imposte locali, solo a quelle non interamente cedute alle comunità autonome; sono queste ultime che provvedono ad integrare le informazioni sui tributi locali con propri rapporti sulle SF.

- In Germania, invece, il governo centrale elenca le SF di tutte le imposte, a qualunque livello amministrativo siano assegnati i prelievi (stato federale, *länder* o comuni). Il Giappone segue un sistema analogo, includendo nel rapporto nazionale anche i tributi locali. A differenza della Germania, il numero di tributi statali oggetto dell'analisi è però definito più strettamente: oltre alle imposte sul reddito (personale e societaria), sono oggetto di analisi i prelievi su successioni e donazioni e le accise su liquori e carburanti.

Una posizione intermedia occupa la Francia: il governo centrale fornisce un elenco delle SF relative tutte le imposte dirette e indirette statali, mentre per i tributi locali sono elencate solo le SF rimborsate dal governo stesso alle amministrazioni locali.

Si segnala, infine, che Francia e Svezia riportano anche SF riferite alla contribuzione sociale.

Ovviamente, data la forte eterogeneità dei criteri adottati nei singoli paesi, confronti internazionali sull'ampiezza e sul peso complessivo delle SF non hanno molto significato e andrebbero comunque considerati con molta cautela³². Diverso è il caso di confronti intertemporali sulle SF vigenti in anni diversi nello stesso paese, soprattutto se la metodologia utilizzata resta sufficientemente stabile nel tempo. In questo caso il confronto può utilmente assolvere il compito precipuo delle rassegne sulle SF, che è quello di fornire un quadro informativo utile per la politica fiscale.

4. L'analisi delle SF e la definizione della politica fiscale

Le SF riscuotono particolare apprezzamento come strumento di politica fiscale per la loro spendibilità politico-elettorale, la maggiore facilità di amministrazione rispetto a equivalenti programmi di spesa, l'automatismo con il quale operano una volta introdotte.

Ne consegue che l'analisi delle SF ha cessato di essere un'attività *una tantum* ed è diventata un adempimento a cadenza annuale o quasi. Il controllo delle SF si è ormai affermato come uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario; ciò consente non solo una valutazione dei costi-benefici e dell'effetto redistributivo delle agevolazioni, ma anche un approccio più integrato, trasparente e responsabile nella definizione e nell'attuazione delle politiche fiscali.

³² Sulla scarsa significatività dei confronti internazionali in materia di *tax expenditures*, cfr. OECD (2010b), p. 70.

La principale conseguenza è stata, come accennato, l’inserimento del rapporto sulle SF all’interno della procedura di bilancio. Attualmente su 10 nazioni OCSE³³ solo Canada e Corea del Sud (paese in cui, peraltro, l’analisi delle SF è stata appena introdotta) hanno una documentazione separata. Negli altri stati il rapporto sulle SF fa parte della documentazione di bilancio annuale e in metà dei casi i dati in esso contenuti sono integrati o comunque comparabili con quelli sui programmi di spesa, permettendo di accertare eventuali duplicazioni e di confrontare l’efficacia delle diverse misure. Anche alcuni paesi latino-americani seguono tale prassi³⁴.

Per evitare che la trasparenza sulle SF si affievolisca, in alcuni paesi accanto al bilancio statale è stato creato un secondo “canale” (o più “canali”) di pubblicità. Negli USA, oltre al rapporto governativo del *Treasury* e a quello parlamentare del *Joint Committee on Taxation*, vi sono anche due organi *non-partisan* che producono relazioni periodiche sulle SF: il *Congressional Research Service* della Biblioteca del Congresso, che produce un rapporto biennale in materia, e il *Congressional Budget Office*, che pubblica con la stessa frequenza un volume sulle possibili opzioni di politica fiscale, comprese le SF. Germania, Paesi Bassi e Canada hanno anch’essi canali alternativi per rendere noti al parlamento o all’opinione pubblica analisi sulle SF.

³³ OECD (2010a), p. 76 e segg.

³⁴ IMF (2011), p. 104.

Appendice 2

La ricognizione delle spese fiscali: i precedenti in Italia

In Italia la questione delle SF fu posta già nel 1949 da Ezio Vanoni, quando dichiarò al Parlamento di avere *“la sensazione che una esenzione, in questo nostro beato paese, ... non si rifiuti a nessuno”* e indicò nel 40 per cento la stima dell’ammontare di imposte sul reddito sottratto dall’erosione³⁵. In tempi più recenti, il problema fu affrontato in occasione della riforma fiscale dei primi anni settanta. Dagli studi preparatori emerge chiara l’indicazione di eliminare la selva di “agevolazioni” allora vigente, mantenendone in vita solo poche e chiaramente finalizzate ad alcuni obiettivi ritenuti prioritari. La Commissione presieduta dal professore Cosciani rilevò il proliferare confuso e disorganico di trattamenti fiscali di favore, che aveva portato a un sistema tributario inefficiente e iniquo, e ne raccomandò un drastico ridimensionamento. Laddove alcune agevolazioni perseguissero finalità tuttora meritevoli di tutela, si suggerì che il loro mantenimento fosse accompagnato da una revisione delle modalità tecniche di fruizione: la concessione di contributi (anche sotto forma di buoni d’imposta) commisurati a parametri diversi dall’imponibile e di crediti d’imposta sulle imposte dirette.

La legge delega per la riforma tributaria (Legge n. 825 del 9 ottobre 1971) si occupò quindi anche della *“materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo”* (Art. 9), con l’obiettivo di limitare nella maggior possibile misura le *“deroghe ai principi di generalità e di progressività dell’imposizione”*. La legge delega individuò come meritevoli di deroghe poche aree:

- gli interessi, con la previsione dell’esenzione per i titoli pubblici (compreso il risparmio postale) e dell’istituzione di regimi cedolari sostitutivi, con aliquote differenziate, per conti correnti, depositi, obbligazioni;
- i premi e le vincite, anch’essi da assoggettare a tassazione sostitutiva alla fonte;
- gli immobili di interesse storico, artistico e archeologico;
- le società cooperative e i loro consorzi.

La delega prevedeva anche, sia per le imposte dirette che per le indirette, interventi organici sugli altri incentivi che fossero ritenuti meritevoli di conservazione, volti a riformare il sistema ricorrendo all’utilizzo di contributi e di crediti d’imposta. In attuazione della delega, fu emanato il DPR 601 del 29 settembre 1973, che dispose un insieme di agevolazioni specifiche, riguardanti:

³⁵ Resoconti parlamentari, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, I legislatura, seduta pomeridiana del 5 luglio 1949, pag. 9926-7.

- l'assegno del Presidente della Repubblica (art. 1);
- i fabbricati della Santa Sede e i dipendenti della Chiesa Cattolica (artt. 2 e 3);
- le rappresentanze estere in Italia (art. 4);
- gli immobili degli enti pubblici territoriali (art. 5);
- alcune categorie di enti pubblici (art. 6);
- le manifestazioni propagandistiche dei partiti politici (art. 7);
- l'agricoltura (artt. 8 e 9);
- la cooperazione (artt. 10-14);
- il credito (in particolare, l'imposta sostitutiva di registro, bollo e ipotecarie) (artt. 15-22);
- le agevolazioni territoriali, in particolare quelle per il Mezzogiorno (artt. 23-30);
- i titoli pubblici (art. 31);
- l'edilizia economica e popolare (art.32).

Il DPR 601 (art. 42) dispose anche che qualsiasi disposizione relativa a esenzioni, agevolazioni o regimi sostitutivi doveva ritenersi abrogata, salvo quelle previste dallo stesso DPR o da altri decreti emanati in base alla legge delega per la riforma tributaria (la ricordata Legge 825/1971). Il DPR 601 avrebbe dovuto essere un primo intervento, volto a colmare i tempi necessari per l'adozione di un intervento organico sugli incentivi. In realtà questo intervento organico non fu mai attuato e le moltissime agevolazioni vigenti, contenute in varie leggi, restarono in vigore.

La questione delle SF fu nuovamente affrontata circa due decenni dopo. Nel 1990, su iniziativa del ministro Formica, il governo ottenne una delega per la revisione delle agevolazioni (con l'art. 17 della Legge n. 408 del 1990, collegata alla finanziaria per il 1991). La delega riguardava tutte le *"esenzioni, agevolazioni tributarie e regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo"*, *"che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione"*, e fissava l'obiettivo di ridurre l'area delle SF del 50 per cento. Prevedeva la sostituzione delle misure con autorizzazioni di spesa, al fine di consentire la concessione di crediti o buoni d'imposta vincolati al limite dello stanziamento previsto dal bilancio dello Stato; in alternativa, la loro soppressione ovvero il mantenimento (totale o parziale) per un periodo limitato, correlato al tempo necessario al raggiungimento degli obiettivi di politica economica perseguiti dalle misure, fatti salvi quelli conformi a specifici indirizzi costituzionali. La Legge 408/1990 prevedeva anche la predisposizione di una *"relazione analitica che dia conto delle agevolazioni, esenzioni e regimi sostitutivi agevolativi nel campo delle imposte dirette e dell'IVA e dell'entità dei benefici fiscali che ne derivano."* Altre due deleghe, anch'esse previste dalla Legge 408 del 1990, avrebbero disciplinato i criteri per la riforma dei regimi agevolativi relativi alla fiscalità finanziaria e ai redditi di famiglia.

A seguito della delega, il Ministero delle finanze effettuò una ricognizione dettagliata delle agevolazioni. Ne furono censite 825, riferite all'intero sistema tributario: imposte dirette,

IIVA, imposte di fabbricazione, di registro, bollo, altre indirette, imposte locali. Sulla base dello studio preparatorio, fu predisposto uno schema di decreto legislativo che fu approvato dal Consiglio dei Ministri il 26 giugno 1991 e trasmesso alla Commissione parlamentare dei trenta per l'esame di competenza. Nello schema di decreto erano elencate 370 misure, di cui 286 riguardavano le imposte dirette (Irpeg, Ilor e Irpef) e 84 l'IIVA. Erano indicate le norme di riferimento, gli effetti finanziari, la decorrenza e l'eventuale scadenza delle misure, che erano classificate per finalità, per settore d'intervento, per territorio e per forma assunta (esenzione, esclusione, deduzione, detrazione, ecc.).

La Commissione dei trenta obiettò che lo schema di decreto legislativo non sembrava rispettare i principi della delega, perché andava oltre al settore delle agevolazioni e interessava anche aspetti strutturali dei tributi interessati, dei quali la delega non aveva previsto la modificazione.

Lo schema di decreto delegato fu ritirato e la legge delega fu modificata (con la Legge 413 del 1991). La nuova formulazione esplicitò che la delega riguardava anche *“le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi”*. Prevedeva anche che la Commissione dei trenta, nell'esprimere il suo parere, indicasse specificatamente le disposizioni che non riteneva rispondenti ai principi e criteri direttivi della legge delega, nonché le agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi che potevano essere inseriti nei decreti attuativi.

Fu redatto un nuovo schema di decreto delegato. In sintesi, prevedeva:

- per le misure contenute nell'allegata tabella A, la riduzione del 20 per cento dei benefici (per gli anni successivi al 1992 la percentuale di riduzione sarebbe stata stabilita dalla legge finanziaria);
- per le misure contenute nella tabella B, la trasformazione in crediti d'imposta, nei limiti degli stanziamenti stabiliti annualmente dal bilancio dello Stato;
- l'abolizione delle misure contenute nella tabella C;
- il mantenimento delle misure contenute nella tabella D.

Il nuovo schema di decreto delegato fu inviato alla Commissione parlamentare dei trenta. La fine della legislatura impedì il compimento dell'*iter* legislativo.

Negli anni successivi si continuò, come negli anni precedenti, ad allegare al bilancio dello Stato una tabella che elencava le disposizioni agevolative disposte nell'anno (adempimento previsto dalla Legge 468 del 5 agosto 1978). Con la riforma disposta dalla Legge 196/2009 (art. 21, comma 11) la predetta tabella deve includere tutte le misure agevolative in vigore. La tabella, nel nuovo formato, è stata allegata per la prima volta allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011 e costituisce, come ricordato, il punto di partenza dei lavori oggetto della presente relazione.

Appendice 3

Il modello di tassazione onnicomprensiva S-H-S

Come ricordato, per le imposte dirette è stata adottato come "regola" il modello "classico" di tassazione del reddito, à la Schanz-Haig-Simons (SHS), detto anche *comprehensive income* e noto nella tradizione italiana come "reddito entrata". Sviluppato tra la fine del 1800 e i primi decenni del secolo scorso da Schanz (1896) in Germania, da Haig (1921) e Simons (1938) negli Stati Uniti, questo modello definisce il reddito imponibile in un periodo di riferimento (R_t) come la somma dei consumi (C_t) nello stesso periodo più l'aumento di ricchezza tra il periodo in esame e il precedente ($W_t - W_{t-1}$).

$$R_t = C_t + (W_t - W_{t-1})$$

L'aumento (o la riduzione) di ricchezza è dato non solo dal risparmio dell'anno, ma anche dall'aumento di valore dello *stock* di ricchezza preesistente. Ad esempio, dall'aumento (o riduzione) del corso dei titoli azionari o obbligazionari, dei fabbricati, dei terreni: in generale, di tutte le componenti finanziarie o reali della ricchezza.

Con questa definizione di reddito, in sostanza, la capacità contributiva è commisurata al consumo potenziale, ovvero a quanto il contribuente avrebbe potuto spendere nell'anno senza modificare la sua situazione economica complessiva: cioè, quanto avrebbe potuto spendere nell'anno (indipendentemente da quanto ha effettivamente speso) senza accrescere e senza diminuire la sua ricchezza rispetto all'inizio dell'anno.

Visto dal lato delle entrate, anziché da quello degli impieghi, il reddito imponibile è dato dalla somma di tutti i redditi percepiti nell'anno (Y_t): da lavoro (dipendente e autonomo), da impresa (individuale o di società di persone), da capitale (interessi, dividendi, canoni). Ad essi si aggiungono gli eventuali guadagni (o perdite) in conto capitale sulla ricchezza posseduta (GC_t), nonché i redditi occasionali e straordinari, (vincite, donazioni, successioni) (YS_t).

$$R_t = Y_t + GC_t + YS_t$$

Coerentemente con il concetto di reddito imponibile come consumo potenziale, vanno considerati i guadagni (e le perdite) in conto capitale maturate (e non quelle realizzate): infatti ciò che l'individuo avrebbe potuto consumare dipende da ciò che avrebbe potuto realizzare se avesse ceduto i suoi cespiti patrimoniali.

L'autoconsumo, cioè la fruizione diretta di beni e servizi prodotti dal contribuente, che però non li cede sul mercato, ma li consuma direttamente, andrebbe considerato come reddito. L'esempio più significativo è la fruizione dei servizi goduti dal proprietario dall'abitazione, da lui occupata.

Le imprese vanno tassate sulla base dell'utile netto (con riporto delle eventuali perdite); anche i professionisti vanno tassati sul loro reddito netto. In generale, tutti i redditi vanno tassati al netto, cioè sottraendo ai ricavi i costi inerenti alla loro produzione. In generale, tassare i redditi effettivi comporta computare ricavi e costi effettivi, cioè grandezze economiche "correttamente" misurate.

Il reddito imponibile complessivo va assoggettato alla progressività dell'imposta personale.

Ovviamente, anche le società di capitali sono tassate, al pari di tutte le altre imprese, sulla base dell'utile netto. L'imposta sugli utili societari (tipicamente proporzionale) è considerata come un anticipo d'imposta per l'imposta personale: per gli utili distribuiti sono previsti regimi volti ad evitare la doppia imposizione in capo al socio (ad esempio, il credito d'imposta sui dividendi).

Il modello teorico SHS non è mai stato applicato da nessun paese nella sua interezza. Tipicamente, l'autoconsumo non è mai tassato, tranne che, in qualche raro caso, per quanto riguarda il reddito figurativo sull'abitazione occupata dal proprietario. I guadagni in conto capitale in generale vengono tassati al realizzo, non alla maturazione, e assoggettati a imposta separata, proporzionale. Anche gli altri redditi di natura finanziaria sono spesso tassati separatamente, con aliquota proporzionale. Pure i redditi straordinari e occasionali sono comunemente assoggettati a imposte separate (imposte sulle successioni e donazioni, imposte sulle vincite). In generale, come ricordato, il reddito d'impresa dovrebbe essere calcolato sulla base di ricavi e costi effettivi, cioè di grandezze economiche "correttamente" misurate. In realtà, le definizioni fiscali di utile d'impresa spesso si discostano dalle "vere" risultanze economiche. Esempio tipico sono gli ammortamenti, che generalmente non riflettono il "vero" costo di rimpiazzo del capitale. Su molte spese, poi, per finalità talvolta di semplificazione, talvolta anti-elusive, talaltra di mera acquisizione di gettito, le regole fiscali pongono limitazioni alla deducibilità.

Ovviamente, nella definizione di cosa è o non è SF pesa molto il modello di riferimento: se si adotta il modello SHS nella sua forma più pura, l'area dell'erosione è ampia. Mano a mano che si accettano gli scostamenti dal modello teorico come elementi "strutturali" del modello praticamente applicabile, l'area dell'erosione si restringe. Portando questo processo all'estremo, il modello di riferimento tende a coincidere con il sistema tributario vigente: in altri termini, l'approccio "concettuale" sconfina nell'approccio "normativo" (cfr. Appendice 1).

ALLEGATO 3

Contributi delle associazioni partecipanti al gruppo di lavoro

Scheda n. 8

(Contributo di UIL)

Nel corso degli anni, anche quelli antecedenti alla riforma tributaria del 1971, nel nostro ordinamento sono state introdotte molteplici fattispecie agevolative di varia natura, per lo più in modo disorganico; ciò ha contribuito non poco a rendere problematica e complessa anche la loro ricognizione.

Questo si è verificato anche con il superamento dei principi previsti dalla stessa legge delega del 1971 e dei decreti attuativi ad essa riconducibili.

In mancanza di un vero e proprio codice delle agevolazioni, le varie disposizioni agevolative sono state inserite sia all'interno delle norme che regolano i vari tributi (Testo unico delle imposte dirette, Iva, registro, bollo, concessioni governative, successioni e donazioni, ecc), sia (sempre più frequentemente) al di fuori di tale "cornice".

La rivisitazione di questa situazione, ormai divenuta del tutto disorganica e di difficile gestione, è stata più volte richiesta dalla Uil sia per esigenze di chiarezza e di trasparenza sia per accertare l'attualità di agevolazioni nate in un diverso momento storico ed in un contesto economico sociale del tutto differente da quello presente.

La rivisitazione è necessaria anche per poter procedere ad una valutazione concreta della sopportabilità delle agevolazioni nel mutevole quadro della finanza pubblica.

Per il superamento dell'attuale situazione per la Uil è auspicabile che le varie agevolazioni oggi inserite in modo disorganico nei vari provvedimenti legislativi (aventi natura fiscale e non) vengano ricomprese all'interno di un apposito codice o testo unico, ponendo in tal modo le condizioni per l'espletamento di quell'attività di monitoraggio continuo, anche socio economico, che oltre a rispondere ad esigenze di trasparenza, è richiesta dalla esigenza di maggior controllo dei conti pubblici.

E' altresì necessario che, a ricognizione avvenuta, vengano previste regole certe di stabilità per evitare il perpetuarsi di situazioni confuse ed il riprodursi delle stesse tra qualche anno.

La Uil nel corso dei lavori, partiti dalle "disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio" (art.21, comma 11, lettera a) della legge 31 dicembre 2009 n. 196, ha mosso considerazioni di ordine sia metodologico che di merito.

Quanto al metodo, dall'analisi dell'elenco, comprendente 242 voci per un totale di 147.276,33 miliardi di euro, è apparsa subito evidente la necessità di una disaggregazione delle voci. La metodologia adottata nella composizione della tabella, pur rispondendo all'esigenza di una più puntuale rappresentazione rispetto alla precedente descrizione per

schede, non risultava, infatti, del tutto adeguata per i compiti affidati al gruppo di lavoro e ciò proprio a causa di qualche “aggregazione”, sotto la voce “norma di riferimento”, di fattispecie diverse ⁵.

Per una rappresentazione più esaustiva, si è dunque suggerita una “scomposizione” delle singole fattispecie “agevolative”, laddove raggruppate in una medesima norma.

Sotto il profilo della “completezza” dell’Allegato A, comunque, non si può non rilevare come la ricerca e la classificazione delle agevolazioni sia stata particolarmente complessa a causa della dispersione normativa prodottasi negli anni e delle incertezze che in alcuni casi venivano a manifestarsi.

Si è avvertita, in sostanza, la necessità di individuare una “cornice” meglio definita per contribuire a chiarire qualche aspetto particolare, come quello relativo alle imposte indirette diverse dall’IVA, laddove è possibile ritrovare differenti stratificazioni normative riferibili anche a preesistenti disposizioni di favore.

Al riguardo basti ricordare il caso della tabella allegata alle disposizioni riguardanti l’imposta di bollo di cui al DPR n. 642 del 1972 e quello della tabella allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro di cui al DPR n. 131 del 1986.

Nel primo caso, infatti, nella tabella sono elencati, gli atti e documenti esenti dall’imposta di bollo in modo assoluto mentre nel secondo caso sono elencati gli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione. Ambedue le tabelle individuano una serie di agevolazioni a volte riferite a preesistenti norme di favore, altre alla logica stessa dei tributi in questione ed alla loro architettura giuridica.

In definitiva i lavori hanno portato ad una riclassificazione delle voci e ad una loro più puntuale ricognizione che ha permesso di individuare 576 misure relative ad imposte erariali e 134 misure riferite ai tributi locali. Rispetto alle 242 voci originariamente ricomprese nell’allegato A il Gruppo di lavoro è arrivato quindi a classificare un totale di 710 voci agevolative.

Stante la già rilevata disorganicità che si è sviluppata nel tempo a livello normativo e le agevolazioni che vengono applicate attraverso rinvii normativi, non è detto, tuttavia, che in

⁵ Ad esempio, in uno dei primi contributi inviati al tavolo di lavoro, si è suggerito di modificare alcune voci come quella al n. 49 dell’Allegato A dove sono indicate molteplici ipotesi di riduzione totale o parziale, tutte ricomprese nell’art. 52, comma 1 del Tuir, ma che riguardano ipotesi molteplici quali: a-bis) attività professionale intramoenia personale servizio sanitario nazionale; b) indennità di diaria dei parlamentari, dei consiglieri regionali ecc; c) indennità, gettoni di presenza corrisposti dallo Stato, regioni, province e comuni ecc.; d) previdenza complementare; d-bis) compensi dei soggetti impegnati in lavori socialmente utili. Analogamente per la voce 48, riferita all’art.51 commi da 2 a 8 bis del Tuir.

In materia di Iva, poi, si è suggerito di separare tutti i beni indicati nella Tab. A parte II “Beni e servizi soggetti all’aliquota del 4%” che sono accorpati. Si mettono insieme, infatti, le aliquote per i generi alimentari con, ad esempio, gli acquisti fatti dai partiti politici per le elezioni politiche (che la stessa legge istitutiva qualifica come agevolazioni fiscali); oppure l’Iva ridotta applicabile ai portatori di handicap per l’acquisto di beni specifici, con quella applicata per i giornali e notiziari quotidiani, per i periodici, ecc.

materia si possa dire la parola fine e che al numero di facilitazioni censite fino ad ora non possano aggiungersene altre. Di certo, comunque, il lavoro sviluppato ha il merito di fornire un quadro approfondito della situazione e del perché si è giunti fino al punto attuale di difficile governabilità del sistema.

Entrando invece nel merito di alcune voci, la Uil, fin dai primi incontri, si è particolarmente concentrata su quella riferita alle spese di produzione del reddito e sull'Iva. Al riguardo si riportano di seguito alcune considerazioni.

Le spese di produzione del reddito da lavoro nell'allegato A

La misura n. 49 inserita nell'allegato A relativa alla detrazione per lavoro dipendente e assimilato rappresenta una misura permanente e strutturale, incardinata nel Tuir e caratterizzante la definizione dell'Irpef, la cui origine nasce dall'esigenza di definire una base imponibile per i redditi da lavoro dipendente che tenga conto (pur senza una elencazione puntuale come avviene con redditi di altra natura) dei costi di produzione del reddito.

Si tratta di una fattispecie che rientra nella definizione della base di riferimento dell'imposta, non riconducibile a spese sociali (*tax expenditures*) ed estranea all'analisi dell'area di erosione fiscale, poiché costituisce la regola del principio impositivo e non l'eccezione.

La differenziazione delle detrazioni personali tra lavoro dipendente e autonomo è da ricondurre alla diversa modalità di definizione del reddito: per il lavoratore autonomo il reddito dichiarato ai fini IRPEF è già considerato al netto dei costi di produzione, a differenza di quanto avviene per il reddito del lavoratore dipendente, per il quale è quindi necessaria una correzione - forfetaria a fini di semplificazione - in termini di una detrazione d'imposta o di una deduzione equivalente.

Le detrazioni "a fronte delle spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro" costituiscono uno dei principi e criteri direttivi previsti dall'art. 2 al n. 9 della legge di delega n. 825/1971. Con quest'ultima venne inoltre introdotta la classificazione dei redditi in categorie ai soli fini della determinazione e dell'accertamento delle rispettive componenti, emergente dallo schema strutturale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

A favore dei lavoratori dipendenti fu prevista un'ulteriore detrazione, pari a lire 36.000 per le spese inerenti alla produzione del reddito; e a lire 12.000 a fronte degli oneri e delle spese che incidono sulla situazione personale del soggetto.

Venne, comunque, in quel caso, data la possibilità al lavoratore dipendente di optare per la detrazione documentata dei propri oneri e spese di carattere personale, "ove la loro entità fosse stata superiore a quella prevista in modo forfetario alla lettera b), n. 8, dell'art. 2 ...".

Con la soppressione delle imposte reali (di ricchezza mobile, sui fabbricati, sul reddito dominicale dei terreni e sui redditi agrari) e con l'introduzione di un'unica imposta progressiva sul reddito delle persone fisiche, la classificazione dei redditi in "categorie distinte, rimarrà soltanto ai fini dei diversi criteri di determinazione dell'imponibile, in relazione alle diverse fonti di reddito ed eventualmente ai fini dei diversi criteri di riscossione

della imposta, soprattutto per l'applicazione della ritenuta alla fonte. Anche limitata a questi fini, la classificazione conserverà notevole importanza. Infatti, nel nuovo sistema previsto, l'imposizione avviene in forma unificata, con il tributo personale e progressivo sul reddito globale, ma la determinazione del reddito globale continuerà a prendere le mosse dalla separata determinazione degli imponibili dei singoli redditi provenienti dalle diverse fonti".⁶

Nel corso degli anni la voce *"spese di produzione del reddito"* ha subito variazioni sia negli importi che nella denominazione.⁷ In particolare, a partire dal 2003, le deduzioni/detractions assumono anche la valenza di integratori/correttivi dell'aliquota IRPEF, senza però far venir meno il sopra richiamato principio e criterio direttivo, che si estrinseca attraverso una *"procedura"* di accertamento della componente *"Redditi di lavoro dipendente"* del reddito complessivo e di *"determinazione della [relativa] imposta"*. Si tratta dunque di una regola propria della specifica categoria di reddito che giustifica l'applicabilità alla stessa della ritenuta alla fonte a titolo di imposta (stabilita nel successivo art. 10 della Legge delega) costituendone la base giuridica con il richiamo operato alla riscossione (operato in concreto con il prelievo alla fonte) della stessa.

L'inclusione di dette *"spese"* fra le voci che *"contribuisco alla riduzione del prelievo obbligatorio"* dell'Allegato A è apparso perciò improprio, poiché le detrazioni in questione, lungi dall'essere un meccanismo erosivo, non sono altro che un modo per disegnare una certa progressività differenziata per categorie al fine di tener conto delle diverse modalità di calcolo del reddito e del conseguente diverso grado di attendibilità dello stesso.

Iva

Per quanto riguarda l'Iva - l'imposta più evasa che genera a sua volta evasione dei ricavi e quindi delle imposte sui redditi - nel corso dei lavori si è proposto che il "tavolo", oltreché esaminare le singole voci della tabella A (parte II e III del Dpr 633/72), evidenziasse anche l'esigenza di superare le cause alla base dell'alta evasione dell'Iva. Il nostro tributo, infatti, registra rendimenti significativamente inferiori rispetto ad altri paesi europei proprio per questo motivo.

Nello specifico, l'Italia, insieme alla Spagna e al Lussemburgo, è tra i paesi europei con un'incidenza percentuale del gettito Iva sul Pil fra le più basse, risultando pari al 6.2%, contro un valore medio dell'area euro pari al 7.6% e a valori massimi sopra il 10%. I dati Eurostat 2009 evidenziano, ad esempio, che il rapporto Iva/PIL (anno 2007) in Francia è stato del 7.2 in presenza di una aliquota ordinaria del 19.6%, in Germania del 6.2, con aliquota ordinaria del 19%, in Gran Bretagna del 6.6% con aliquota ordinaria del 15%. La causa di queste differenze nell'incidenza dell'imposta risiede principalmente nell'estensione dei regimi agevolati. Significativo al riguardo uno studio della Commissione europea in base al quale in Italia la percentuale di base imponibile sulla quale viene applicata l'aliquota ordinaria risulta pari al 58%, (circa dieci punti in meno rispetto alla media europea). Si consideri che in Germania l'aliquota ordinaria si applica all'80% della base imponibile Iva, in Francia al 70% della stessa.

⁶ Vedi Relazione all'art. 2 della legge delega 825/1971.

⁷ Artt. 11, 13, 49 del T.U.I.R. 2010.

Secondo una analisi dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, per accrescere il gettito Iva "occorre imboccare la strada maestra che consiste nell'adeguare la nostra legislazione a quella prevalente europea. Per avere un Iva più europea come auspicato da tanti non si devono aumentare le aliquote ma si deve far funzionare meglio il tributo al fine di accrescere il suo rendimento fiscale che oggi è di gran lunga il più basso d'Europa. Nel contesto italiano, l'aumento delle aliquote rappresenta una scorciatoia che non risolve i problemi di fondo e finisce col drogare l'evasione e l'elusione, già così elevata."

E' necessario rendere la disciplina dell'Iva vigente nel nostro Paese più coerente con quella europea, sulla scia del "*Libro Verde sul futuro dell'Iva – verso un sistema Iva più semplice, solido ed efficiente*", elaborato dalla Commissione Europea e attualmente alla consultazione degli Stati (Com 2010 695), volto alla semplificazione e alla modernizzazione del sistema. In particolare, occorre intervenire sui regimi speciali, sulla composizione della basi imponibili, sul sistema delle esenzioni e delle detrazioni e, più in generale, sul sistema di formazione dei crediti d'imposta, sia a rimborso che in compensazione.

(Servizio Politiche Fiscali e Previdenziali UIL)