

ALLEGATO 4

REGIONALIZZAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

REGIONALIZZAZIONE DEL REDDITO

1. Introduzione

L'Alta Commissione di studio, istituita dall'articolo 3, comma 1, lettera b) della legge n. 289/02 (legge finanziaria 2003), ha il compito di **indicare al Governo i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione, sulla base dell'accordo di cui alla lettera a) del medesimo comma 1, fra Stato, regioni ed enti locali, in sede di Conferenza unificata, sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale:

In particolare, ai sensi del richiamato articolo 3, l'Alta Commissione deve **proporre i parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese**, con particolare riferimento a quelle che, indipendentemente dal luogo in cui hanno la sede legale, **svolgano tutta o parte dell'attività produttiva in regioni diverse**. Ciò al fine di consentire l'applicazione del principio della compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio dei comuni, province, città metropolitane e regioni, previsto dall'articolo 119 della Costituzione.

L'articolo 119, primo comma, della Costituzione, nel riconoscere ai Comuni, alle Province, alle città metropolitane e alle Regioni l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa e la disponibilità di risorse autonome, prevede che tali enti "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e **dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio**".

La disposizione in esame deve essere letta in combinato con l'articolo 117, comma 3, il quale ricomprende tra le materie di legislazione concorrente, il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario." In base al comma 4 del medesimo articolo 117, nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Dal combinato-disposto degli articoli 119 e 117 emerge, in primo luogo, la potestà per ogni regione di istituire tributi, in piena autonomia, definendone tutti gli elementi fondamentali: soggetti passivi, basi imponibili, territorialità, aliquote, riscossione, accertamento, con la sola eccezione del contenzioso, la cui disciplina ricade nella materia "giurisdizione e norme processuali", riservata allo Stato dall'articolo 117, comma 2, lettera i).

La riserva di legge prevista dall'articolo 23 per l'imposizione delle prestazioni patrimoniali deve intendersi, pertanto, estesa anche alla legge regionale.

L'esercizio della potestà impositiva da parte delle regioni deve rispettare i principi della Costituzione, i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali, nonché i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tale ultimo limite, tenuto conto del fatto che, ai sensi del richiamato articolo 117, comma 4, la potestà legislativa in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario spetta alla regione, si risolve nei "principi fondamentali" in materia fissati dallo Stato.

L'articolo 3 della legge finanziaria 2003, in sostanza, intende dare attuazione al combinato-disposto degli articoli 119 e 117, peraltro limitatamente alla riferibilità territoriale, a livello regionale e non anche degli altri enti territoriali, del reddito delle imprese.

La scelta di dare inizio all'attuazione delle disposizioni costituzionali in parola mediante la "regionalizzazione" del reddito di impresa trae comprensibilmente origine dal fatto che il sistema attuale incentrato sulla sede legale dell'impresa, in effetti, fa registrare quote di tributi quantitativamente significative nelle regioni ove hanno sede le grandi aziende del paese, come Lombardia, Piemonte, Lazio, senza che assuma alcun rilievo il luogo in cui il reddito è effettivamente prodotto.

La disposizione dell'articolo 3 in commento **non individua i criteri da applicare** per la regionalizzazione del reddito, ma ne rimette la definizione all'Alta Commissione.

Occorre, peraltro, ricordare che tra le possibili soluzioni ai fini della attuazione dell'ultimo periodo del primo comma dell'articolo 119 della Costituzione, il DPEF per il 2003 richiamava espressamente l'esigenza di valutare l'applicazione del criterio **della collocazione della "produzione reale"** e quindi la sede dello stabilimento produttivo, piuttosto che la sede della persona giuridica.

Il richiamato articolo 3 individua, invece, direttamente i criteri in parola con **riguardo alla Regione Sicilia.**

Si prevede, infatti, che ai soggetti passivi IRPEF e IRPEG, che esercitano attività di impresa industriale o commerciale **con sede legale fuori dal territorio della regione siciliana**, ma che in essa dispongono di stabilimenti o impianti, **si applicano i criteri stabiliti dall'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446** e successive modificazioni (*v. infra*). Pertanto, i richiamati soggetti assolvono la relativa obbligazione tributaria in favore della regione siciliana².

Uno studio sulle entrate tributarie è stato effettuato dalla Ragioneria Generale dello Stato, anche in riferimento all'IRPEG. *Le entrate tributarie dello Stato regionalizzate — una stima del carico fiscale nel 1994*, Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica — Ragioneria Generale dello Stato, IPZS, 1997.

² Tale disposizione è intesa a dare piena attuazione a quanto disposto dall'articolo 37 dello Statuto della regione siciliana, il quale prevede che "per le imprese industriali e commerciali, che hanno la sede centrale fuori del territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti

2. Criteri adottati dalla normativa vigente: la disciplina dell'IRAP

La questione della "regionalizzazione" delle imposte è stata già affrontata in merito all'applicazione dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), introdotta dal decreto legislativo n. 446/1997 a decorrere dal 1° gennaio 1998, la cui esperienza presenta, pertanto, alcuni interessanti spunti di riflessione.

In via preliminare, è opportuno segnalare che l'IRAP si applica, non sul reddito di esercizio realizzato, ma **sui valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio di ciascuna regione**, a favore della quale è versata la corrispondente imposta.

A differenza delle imposte sul reddito, pertanto, le imprese e i lavoratori autonomi interessati, **dopo aver individuato la complessiva base imponibile, devono ripartire la stessa tra le regioni** nelle quali i medesimi soggetti, esercitando la loro attività, hanno realizzato la quota di valore di produzione netta.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D. Lgs. n. 446/97, l'IRAP si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

Pertanto, **la base imponibile ai fini IRAP non coincide con quella ai fini l'IRPEF o l'IRPEG**, poiché le componenti economiche considerate per la determinazione del valore di produzione netta non sono le stesse che rilevano ai fini della determinazione del reddito di esercizio.

Alcune delle più rilevanti poste economiche per le quali i criteri di deducibilità per la determinazione dell'imponibile delle imposte sui redditi sono differenti dai criteri per la determinazione dell'imponibile IRAP sono le seguenti.

Con riferimento ai **componenti positivi**, si ricorda che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP i contributi erogati a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, ivi compresi i contributi per i quali è prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi (articolo 5, comma 3, della legge n. 289/02), mentre non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP: i proventi di natura finanziaria; gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi; le sopravvenienze e insussistenze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non deducibili rivelatisi esuberanti).

Per quanto riguarda i **componenti negativi**, non sono deducibili ai fini IRAP: gli oneri di natura finanziaria; i compensi corrisposti per lavoro autonomo occasionale; le

ed impianti, nell'accertamento dei redditi viene determinata la quota del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti medesimi. L'imposta relativa a detta quota compete alla Regione ed è riscossa dagli organi di riscossione della medesima."

prestazioni di lavoro assimilato al lavoro dipendente, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative; i costi sostenuti per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa; nei caso di beni in *leasing*, è ammesso in deduzione il costo al netto della parte relativa agli oneri finanziari; l'ammortamento anticipato accantonato in apposita riserva. In riferimento alle spese per lavoro dipendente, la deducibilità ai fini IRAP è la seguente: sono interamente deducibili i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni (ad es. INAIL), le spese relativi agli apprendisti e ai disabili mentre sono deducibili per il 70 per cento le spese relative al personale impiegato con contratto di formazione lavoro.

Inoltre, l'articolo 11 del medesimo decreto n. 446, come modificato, da ultimo, dalla legge n. 289/02, dispone l'applicazione di una deduzione generale, il cui importo è variabile in funzione del valore della produzione netta determinata, nonché di una ulteriore deduzione in funzione del numero dei lavoratori dipendenti eventualmente impiegati nel periodo di imposta considerato.

L'articolo 4 del citato decreto n. 446 **individua i criteri in base ai quali l'imponibile IRAP deve essere ripartito**, nell'ipotesi in cui l'attività sia esercitata nel territorio di più regioni. Le modalità di ripartizione territoriale del valore della produzione netta sono differenziate a seconda della natura del soggetto e dell'attività dallo stesso svolta,

1. Per la **generalità dei contribuenti**, la quota di produzione netta realizzata nel territorio di ciascuna regione deve essere proporzionale all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale - ivi compresi i redditi assimilati al lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione — che hanno operato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, nel territorio di ciascuna regione. Il valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio di altre regioni senza l'impiego, per almeno tre mesi, di personale si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato.

La circolare n. 141/E emanata il 4 giugno 1998 ha provveduto a fornire, tra l'altro, i seguenti chiarimenti:

- a) la condizione di "operatività" sussiste in presenza, in via continuativa, di personale addetto che svolga nei luoghi individuati una attività produttiva; pertanto, l'operatività non si configura nell'ipotesi del cantiere inattivo con presenza di solo personale di custodia;
- b) il requisito della "continuità" deve essere inteso quale presenza "stabile" dell'addetto nei luoghi interessati, i quali rappresentano la sede di lavoro del medesimo addetto; è, pertanto, esclusa l'ipotesi della trasferta o della missione temporanea, mentre il requisito della stabilità è presente nei caso in cui il personale venga distaccato presso altri soggetti;
- c) le retribuzioni e i compensi vanno ripartiti sulla base delle somme il cui diritto alla percezione matura nel periodo d'imposta interessato; pertanto, il criterio di

ripartizione deve basarsi sulla competenza, indipendentemente dall'effettivo pagamento al lavoratore interessato.

2. Un diverso criterio è previsto per le **banche, gli altri enti e società finanziarie e le imprese di assicurazione** per le quali, invece, la ripartizione deve essere proporzionale ai depositi in denaro e in titoli verso la clientela, agli impieghi o agli ordini eseguiti, ai premi raccolti presso gli uffici.

3. Infine, per le **imprese agricole** la ripartizione dell'imponibile deve essere proporzionale all'estensione dei terreni, ubicati nel territorio di ciascuna regione interessata.

La richiamata circolare n. 141/E precisa che la modalità di ripartizione in esame è utilizzabile esclusivamente dalle persone fisiche, dalle società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, dagli enti non commerciali, che svolgono attività agricola nei limiti dell'articolo 29 del TUIR.

L'articolo 15 del decreto n. 446, dispone che il **gettito** dell'imposta³ spetti alla **regione nel cui territorio il prodotto netto è realizzato**.

L'eventuale scelta di destinare il gettito, viceversa, alla regione del domicilio o della sede legale dei soggetti passivi, non avrebbe tenuto conto della necessità di prevedere criteri di ripartizione del gettito nel caso di imprese con più impianti localizzati in regioni diverse. In altre parole, se il versamento dell'imposta avvenisse a favore della regione in cui l'impresa ha la sede legale o il domicilio, la distribuzione del gettito tra le regioni non rifletterebbe l'effettiva distribuzione territoriale del prodotto netto realizzato.

La seguente tabella fornisce la distribuzione percentuale tra le regioni della base imponibile IRAP, del gettito netto IRAP e del valore di produzione netta relativi al periodo di imposta 1998.

³ Ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 446/97, l'aliquota di imposta è fissata, per i primi due anni, in misura pari al 4,25 per cento per tutte le regioni. A decorrere dal terzo anno, ciascuna regione ha la facoltà di variare, di non oltre un punto percentuale, la predetta aliquota.

IRAP 1998

Fonte: elaborazione dei dati Ministero Economia e Finanze relativi all'UNICO 99 (anno d'imposta 1998)

| REGIONE | Distribuzione base imponibile IRAP | Distribuzione imposta netta IRAP (1) | Percentuale valore produzione netta delle imprese (2) | Ponderazione (3) |
|------------------------------------|---|---|--|---------------------------------|
| | (a) | (b) | (c) | (b) x (c) |
| Piemonte | 10,95% | 10,44% | 90,69% | 9,47% |
| Valle d'Aosta | 0,25% | 0,26% | 75,79% | 0,20% |
| Lombardia | 26,08% | 25,01% | 91,00% | 22,76% |
| Liguria | 2,35% | 2,49% | 78,13% | 1,94% |
| Trentino Alto Adige | 2,00% | 1,97% | 84,05% | 1,66% |
| Veneto | 8,82% | 8,43% | 88,31% | 7,45% |
| Friuli Venezia Giulia | 2,08% | 2,07% | 86,02% | 1,78% |
| Emilia Romagna | 8,90% | 8,48% | 88,42% | 7,50% |
| Toscana | 5,88% | 5,72% | 84,24% | 4,81% |
| Umbria | 1,04% | 1,05% | 79,68% | 0,84% |
| Marche | 2,11% | 2,08% | 85,48% | 1,78% |
| Lazio | 16,41% | 18,66% | 72,07% | 13,45% |
| Abruzzo | 1,40% | 1,51% | 76,65% | 1,15% |
| Molise | 0,21% | 0,22% | 72,57% | 0,16% |
| Campania | 3,33% | 3,28% | 78,33% | 2,57% |
| Puglia | 2,46% | 2,35% | 75,31% | 1,77% |
| Basilicata | 0,39% | 0,39% | 75,78% | 0,30% |
| Calabria | 0,91% | 0,98% | 66,35% | 0,65% |
| Sicilia | 3,11% | 3,23% | 66,57% | 2,15% |
| Sardegna | 1,31% | 1,38% | 68,09% | 0,94% |
| TOTALE | 100,00% | 100,00% | | 83,32% |
| Importi in valore assoluto: | | | | |
| | Base imponibile totale | Imposta netta totale | Produzione netta totale | Produzione netta imprese |
| <i>milioni di lire</i> | 1.004.150.297 | 47.738.212 | 1.016.936.931 | 741.255.479 |
| <i>milioni di euro</i> | 518.600,35 | 24.654,73 | 525.204,09 | 382.826,51 |

- (1) L'imposta netta è data dalla differenza tra l'imposta lorda (determinata applicando le diverse aliquote vigenti) e le detrazioni.
- (2) E' il rapporto tra il valore di produzione netta realizzato dalle imprese (con esclusione di quello realizzato dai lavoratori autonomi, dagli enti non commerciali e dalle attività istituzionali) e il valore di produzione netta complessivo realizzato in ciascuna regione.
- (3) Il risultato della ponderazione, essendo essa effettuata con riferimento ai valore di produzione netta, e non con riferimento alla base imponibile, non coincide esattamente con la percentuale complessiva del valore di produzione netta realizzato dalle imprese a livello nazionale (che è invece pari a 84,84%).

3. Criteri di regionalizzazione del reddito delle imprese

La individuazione di criteri per la regionalizzazione del reddito delle imprese assunto ai fini delle imposte sui redditi appare molto più complessa di quanto previsto in materia di IRAP.

In primo luogo, la base imponibile da ripartire riguarda, non il valore di produzione netta, ma appunto il reddito d'impresa complessivamente realizzato.

In secondo luogo, i criteri in parola dovrebbero essere funzionali non alla ripartizione tra le regioni del gettito di una imposta regionale, ma la individuazione delle quote di compartecipazione al gettito di tributi erariali.

Con riguardo al primo aspetto, va osservato che l'esigenza di determinare la quota di reddito imputabile a ciascuna regione richiede una analisi più articolata rispetto a quella già operata per l'IRAP in quanto si tratta di un risultato che interessa l'attività aziendale nella sua totalità e non semplicemente il valore derivante dall'attività produttiva in senso stretto.

In particolare, a differenza delle disposizioni in materia di IRAP, i criteri di regionalizzazione del reddito di impresa interesserebbero tutte le voci del conto economico che rilevano ai fini della determinazione della base imponibile fiscale.

La maggiore difficoltà deriva dal fatto che alcune delle poste economiche in questione non appaiono di agevole la allocazione tra le diverse sedi produttive dell'impresa.

Tra queste, a titolo puramente esemplificativo, vanno evidenziati i redditi (dividendi, interessi o plusvalenze) relativi a titoli o partecipazioni inclusi sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante; gli ammortamenti di alcune immobilizzazioni immateriali (spese di costituzione, brevetti, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità); gli ammortamenti delle autovetture o di altri mezzi di trasporto; gli oneri finanziari relativi a prestiti obbligazionari; i compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci; gli oneri e i proventi straordinari.

Ne consegue con evidenza una forte complessità dell'operazione la quale, per un verso, non rende possibile individuare immediatamente i criteri di regionalizzazione delle basi imponibili assunte ai fini del reddito d'impresa, e, per altro verso, fa sorgere il rischio di introdurre una disciplina di difficile ed incerta applicazione.

in questa sede, pertanto, ai fini di una graduale e più approfondita riflessione, appare opportuno fissare alcuni principi e regole generali che dovrebbero presiedere alla elaborazione dei criteri nel corso dei lavori dell'Alta Commissione.

a) Semplicità delle procedure

Al fine di evitare che i nuovi adempimenti a carico dei soggetti interessati siano troppo gravosi, è necessario che la procedura di ripartizione del reddito sia di facile attuazione.

In particolare, occorre osservare che i **contribuenti**, avranno l'obbligo di fornire, presumibilmente in sede di dichiarazione dei redditi, tutte le informazioni necessarie per la regionalizzazione in esame.

Per quanto riguarda *l'amministrazione finanziaria*, dovrà, in primo luogo, prevedere l'inserimento di uno specifico prospetto informativo nel modello "UNICO", e, in secondo luogo, dovrà predisporre nuove strutture (personale, computers, programmi) destinate alla elaborazione dei dati forniti dalle imprese.

Si ricorda, al riguardo, che le stesse disposizioni di cui al D.Lgs. n. 446/97 sopra richiamate sono state, e sono, in parte tutt'ora, oggetto di numerose critiche per quanto riguarda la complessità della loro applicazione. Infatti, per effetto dell'introduzione dell'imposta, i contribuenti devono redigere oltre al bilancio civilistico (la cui finalità è quella di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economico-patrimoniale dell'impresa) e al bilancio fiscale (che, attraverso la rettifica dei dati contenuti nel bilancio civilistico, ha la finalità di determinare il reddito d'impresa imponibile ai fini delle imposte sui redditi) anche un terzo prospetto (diverso dai precedenti) nel quale devono essere riportati i dati necessari ai fini della determinazione della base imponibile IRAP (c.d. "terzo binario").

In sostanza, l'applicazione dei criteri di regionalizzazione delle basi imponibili potrebbe presentare il rischio di creare per le imprese interessate addirittura un "quarto binario" ai fini della contabilità, accanto ai tre sopra indicati.

b) Individuazione di parametri oggettivi e certi

Questo requisito, oltre a rispondere alle esigenze di semplicità di cui alla precedente lettera a), è diretto anche ad evitare il verificarsi di forme di evasione fiscale. Infatti, anche in un'ottica di lungo periodo che dovrebbe comportare il passaggio dalla regionalizzazione del reddito alla istituzione di un tributo proprio a favore delle singole regioni, l'assenza di certezza e di oggettività nei parametri di riferimento potrebbe favorire comportamenti, da parte dei contribuenti, diretti ad imputare una maggiore quota di imponibile alle attività produttive stabilite nelle regioni le cui aliquote di imposta risulterebbero inferiori rispetto ad altre.

La ripartizione dovrebbe essere effettuata in considerazione di diversi fattori quali, ad esempio, il costo dei lavoratori dipendenti, le immobilizzazioni o l'energia elettrica relativi a ciascuna struttura utilizzata dal contribuente nell'esercizio dell'impresa.

In proposito, si segnala che, una soluzione opportuna al fine di evitare una duplicazione dei dati, potrebbe essere, per i contribuenti interessati, quella di coordinare le informazioni richieste per la regionalizzazione con quelle necessarie ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri.

c) Durata minima di impiego dei parametri

Un altro elemento rilevante, è rappresentato dalla necessità di individuare un periodo di tempo minimo, durante il quale i parametri di riferimento debbano essere utilizzati nella struttura produttiva localizzata in una regione diversa da quella in cui il contribuente ha la sede legale o il domicilio, affinché i parametri stessi rilevino ai fini della regionalizzazione. Come già ricordato, il D.Lgs. n. 446/97 oltre a individuare in maniera analitica i parametri di riferimento, determina anche l'arco temporale minimo necessario affinché l'utilizzo dei citati parametri in una regione possa ritenersi produttivo di valore imponibile. In particolare, il contribuente procede alla ripartizione tra le regioni dell'imponibile IRAP sulla base del costo del lavoro dipendente e assimilato che l'impresa ha sostenuto, per un periodo non inferiore a tre mesi, per lo svolgimento dell'attività produttiva in ciascuna regione.

d) Individuazione di criteri specifici per alcune attività

Lo svolgimento, totale o parziale, dell'attività in una regione diversa da quella in cui l'impresa ha la propria sede legale richiede, in linea generale, la organizzazione di una struttura (stabilimenti, macchinari, negozi, personale dipendente o altro) nel territorio interessato e, pertanto, la regionalizzazione del reddito può ritenersi oggettivamente determinabile. Tuttavia, non vanno trascurati quei casi in cui lo svolgimento dell'attività di impresa in diverse regioni non richieda, necessariamente, la "presenza fisica" di una apposita struttura.

Si tratta, invero, di una questione che interessa prioritariamente le attività di lavoro autonomo, in quanto le prestazioni professionali, per loro natura, non richiedono, necessariamente, la presenza di una struttura.

Ai nostri fini, tuttavia, si può segnalare, a titolo esemplificativo, l'ipotesi di imprese che svolgono attività ad alto contenuto tecnologico e, in particolare, di commercio elettronico.

4. *Aspetti problematici della compartecipazione al gettito dei tributi erariali*

Una volta individuati i criteri per la "regionalizzazione del reddito", si potranno, come già accennato, alcuni profili di forte problematicità ai fini della

determinazione delle compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al proprio territorio.

Una volta determinate le basi imponibili riferibili alla regioni, non risulterà agevole e automatica la determinazione delle relative quote del gettito dei tributi erariali da attribuire a ciascuna regione

Un primo fattore di criticità è costituito dal necessario passaggio dal reddito imponibile all'imposta lorda e il passaggio dall'imposta lorda all'imposta netta riscossa. L'individuazione della quota di reddito realizzata da un'impresa nel territorio ad una regione non riflette, infatti, necessariamente e nella medesima proporzione, l'ammontare delle imposte (lorde e nette) calcolate sul relativo imponibile e riscosse effettivamente.

Le distorsioni nelle proporzioni tra **reddito imponibile e imposta lorda** possono essere determinate, principalmente, da due ordini di motivi:

- a) per quanto riguarda i redditi di impresa realizzati da persone fisiche, occorre tenere presente che l'IRPEF non è una imposta proporzionale, ma è una imposta progressiva per scaglioni.

In altri termini, poiché l'IRPEF colpisce in misura minore i bassi redditi, assume rilievo non solo l'ammontare del reddito complessivamente attribuito a ciascuna regione, ma anche il numero delle imprese che hanno concorso a realizzarlo, e, quindi, l'importo medio del reddito *pro-capite*.

- b) per la generalità dei contribuenti, occorre tenere presente la possibilità che esistano specifiche disposizioni di natura fiscale che intervengono, in deroga alla disciplina generale, sulle modalità di determinazione dell'imposta lorda a carico del contribuente.

Ci si riferisce a quelle disposizioni che introducono un regime di tassazione sostitutiva in luogo di quella ordinaria o una aliquota di imposta ridotta rispetto a quella ordinaria.

A titolo esemplificativo, si ricordano:

- a) le disposizioni in materia di Dual Income Tax (DIT), che prevedono, al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese, l'applicazione di una aliquota di imposta ridotta (19%) su una parte del reddito realizzato e reinvestito nell'attività d'impresa (D. Lgs. n. 466/97);

- b) le disposizioni di cui all'articolo 1 della legge n. 383/01, che dispongono, in favore dei soggetti che hanno presentato una dichiarazione di emersione di lavoro irregolare, l'applicazione di una imposta sostitutiva su una quota del reddito d'impresa, in luogo della tassazione ordinaria.

Per quanto riguarda, invece, le possibili distorsioni tra **imposta lorda e imposta netta**, si possono segnalare le disposizioni vigenti in materia di detrazioni di imposta (art. 13 del TUIR) e quelle in materia di crediti di imposta.

Sia le detrazioni che alcuni crediti di imposta sono somme che vengono sottratte dall'imposta lorda e sono fruite dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi, fino a concorrenza dell'imposta medesima, nel quadro riepilogativo dell'imponibile e delle imposte dovute dal contribuente.

5. Coordinamento con la normativa vigente

La definizione dei criteri di territorialità dell'imposizione ai fini dell'attuazione dell'articolo 119, comma 1, ultimo periodo, renderà, infine, necessaria una profonda modificazione della disciplina vigente in materia di compartecipazione al gettito fiscale degli enti locali, il cui importo è proporzionale alle imposte riscosse, nonché in materia di trasferimenti dallo Stato a favore degli enti locali.

Si richiamano brevemente le principali disposizioni:

1. Legge n. 549/95:

Articolo 3: attribuisce, a decorrere dal 01/01/96, una quota dell'accisa sulla benzina alla regione a statuto ordinario nel cui territorio avviene il consumo. La misura della quota era fissata inizialmente a 350 lire, poi ridotta a 242 dall'ad. 17, co 22 della L. n. 449/97; poi elevata dal D lgs n. 56/00.

2. Decreto legislativo n. 446/1997:

Articolo 50, co 3: istituisce addizionale regionale IRPEF. Aliquota di compartecipazione fissata: 0,5% su tutto il territorio per gli anni 1998 e 1999 (era prevista possibilità per le regioni di elevarla, dal 2000, all'1 %; le misure sono state modificate dall'art. 3 del D lgs n. 56/00).

3. Decreto legislativo n. 56/2000

Ad. 2: istituisce compartecipazione IVA (dal 2001 è pari al 25,7% del gettito complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello in considerazione, al netto di quanto devoluto alle regioni a statuto speciale e delle risorse UE);

ad. 3: modifica, con decorrenza 01/01/2000, i limiti minimi e massimi dell'addizionale regionale (da 0,5 e 1% sono elevati rispettivamente a 0,9 e 1,4%);

ad. 4: modifica con decorrenza 01/01/2000, la quota di accisa spettante alle regioni ordinarie (elevata da 242 a 250 lire per ciascun litro di benzina venduta);

ad. 5 e 6: (come modificati dall'ad. 30 della legge n. 289/02) entro il 30/11/03 si provvede alla definitiva determinazione delle aliquote e delle compartecipazioni;

ad. 7: per l'anno 2001, a ciascun regione è corrisposto un importo pari alla differenza tra l'ammontare dei trasferimenti soppressi e il gettito derivante

dall'aumento dell'addizionale regionale all'IRPEF e dell'accisa sulle benzine. L'importo così determinato viene rapportato all'importo della compartecipazione all'IVA. Per gli anni 2002 e 2003 la quota di cui al comma 3 è ridotta del 5 per cento ogni anno. A decorrere dall'anno 2004, per una efficace implementazione dei criteri di perequazione, la quota di cui al comma 3 è ridotta di un ulteriore 9 per cento ogni anno fino a totale azzeramento nel 2013.

6. Conclusioni

La ricostruzione e le considerazioni sopra riportate evidenziano la forte complessità del lavoro di definizione dei criteri di cui la Commissione è incaricata.

La composizione della base imponibile delle imposte sui redditi non sembra prestarsi alla individuazione di criteri generali, chiari e precisi di imputazione su base regionale, come avvenuto, sostanzialmente e dopo alcune correzioni, per l'IRAP. Per alcune delle componenti positive e negative, come si è già accennato, non appare addirittura possibile individuare parametri per la allocazione tra le diverse sedi produttive dell'impresa che non siano molto approssimativi se non addirittura arbitrari.

La soluzione alternativa, astrattamente perseguibile almeno in alcuni casi, sarebbe quella di individuare, dopo lunghe e complesse analisi economico-finanziarie, criteri estremamente dettagliati e sofisticati per ciascuna tipologia di componente o categoria di impresa.

In tal modo, tuttavia, si prospetterebbe un sistema di difficilissima applicazione, fonte di ulteriori e complessi adempimenti per i contribuenti e per la stessa amministrazione finanziaria. Il che sarebbe in palese contraddizione con i principi di semplificazione del sistema tributario che sono alla base della riforma del sistema fiscale statale prevista dalla legge delega n. 80 del 2003.

In ogni caso, anche qualora si riuscisse ad individuare criteri sufficientemente chiari e di accettabile semplicità, resterebbe il problema, già rilevato, di utilizzare la regionalizzazione delle basi imponibili ai fini della ripartizione del gettito dei tributi erariali "riferibili" al territorio di ciascuna regione.

Anche a questo riguardo, si riproporrebbe l'alternativa tra criteri generici e forse arbitrari e regole estremamente dettagliate di difficile elaborazione e applicazione.

In conclusione, credo che appaia evidente la necessità in seno all'Alta Commissione di una riflessione aperta in merito alla effettiva applicabilità delle disposizioni dell'articolo 3, comma 1, lettera b) della legge finanziaria 2003 nella loro formulazione attuale.

Ove nel corso dei prossimi lavori della Commissione non si riuscisse a pervenire, attraverso soluzioni originali e sofisticate alla individuazione di criteri che soddisfino quei requisiti metodologici e sostanziali minimi che ho elencato in precedenza, credo che si dovrebbe prendere atto della esigenza di un nuovo

intervento del Legislatore, con la prossima legge finanziaria, che modifichi l'impostazione da seguire ai fini della attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.