

**SENATO DELLA REPUBBLICA**  
**XIV LEGISLATURA**

-----  
**Servizio del bilancio**

**Nota di lettura**

**n. 34**

**A.S. n. 1795: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, recante disposizioni urgenti in materia di razionalizzazione della base imponibile, di contrasto all'elusione fiscale, di crediti di imposta per le assunzioni, di detassazione per l'autotrasporto, di adempimenti per i concessionari della riscossione e di imposta di bollo".**

**(Approvato dalla Camera dei deputati)**

**Entrate Tributarie**

Novembre 2002

## INDICE

Premessa.....	pag.	1
Articolo 1 (Disposizioni in materia di fiscalità d'impresa).....	pag.	3
Articolo 2 (Disposizioni in materia di agevolazioni fiscali per le assunzioni) .....	pag.	17
Articolo 3 (Disposizioni in materia di accisa e disposizioni varie).....	pag.	20
Articolo 4 (Disposizioni in materia di concessionari della riscossione e di proroga dei termini) .....	pag.	26
Articolo 5 (Disposizioni in materia di imposta di bollo) .....	pag.	28
Articolo 6 (Copertura finanziaria).....	pag.	29

## Premessa

Il provvedimento in esame contiene una serie di disposizioni in materia tributaria finalizzate a garantire, già nel 2002, il rispetto degli impegni assunti con il Patto di stabilità e crescita per quanto attiene ai saldi di finanza pubblica; vengono inoltre introdotte alcune modifiche a taluni profili della disciplina tributaria vigente, in relazione ai quali risultavano possibili comportamenti elusivi o comunque suscettibili di determinare una riduzione del gettito<sup>1</sup>.

Il provvedimento è stato significativamente modificato nel corso della prima lettura presso la Camera dei deputati e il Governo ha provveduto a trasmettere una nuova RT con riferimento alle modifiche introdotte agli articoli 1 e 4.

Si segnala, infine, che nella Nota tecnica preliminare allo stato di previsione dell'entrata (A.C. n. 3201, Tab. 1, pag. 7) allegata al disegno di legge di bilancio per l'anno 2003 è riportato che "il gettito previsto per l'IRPEG a saldo e in acconto include gli effetti finanziari positivi del decreto-legge n. 209 del 2002". Quindi gli effetti del decreto sono già inclusi nei saldi a legislazione vigente 2003.

Si allegano, infine, una Tabella (n. 1), nella quale vengono riepilogati gli effetti finanziari (in termini di cassa) delle disposizioni contenute nel provvedimento, e un'altra Tabella (n. 2), nella quale sono indicati solo gli effetti netti delle modifiche introdotte dall'altro ramo del Parlamento (intesi come mera differenza tra le stime, in relazione ai diversi articoli modificati, fornite dalla RT originaria e da quella integrativa).

---

<sup>1</sup> Si vedano le dichiarazioni in tal senso del relatore in CAMERA DEI DEPUTATI, *Resoconto sommario e stenografico*, 21 ottobre 2001, pag. 10



## **Articolo 1**

*(Disposizioni in materia di fiscalità d'impresa)*

*Comma 1, lettera a) - Determinazione del valore minimo delle partecipazioni in società controllate*

Il comma 1, lettera a), prevede che, a decorrere dal periodo di imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2001, ai fini della determinazione del valore minimo fiscale delle partecipazioni in società non negoziate in mercati regolamentati non si tiene conto delle diminuzioni patrimoniali derivanti dalla distribuzione di utili nonché derivanti da costi e oneri di qualsiasi natura non fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, per la società partecipata (anche residente). Nella RT si afferma che, pur essendo la norma potenzialmente in grado di produrre recupero di gettito, non è stata fornita alcuna indicazione al riguardo per motivi di prudenza contabile e in considerazione del carattere prevalentemente antielusivo della disposizione stessa. Il Governo ha poi ribadito, nella trasmissione di dati alla VI<sup>^</sup> Commissione della Camera del 15 ottobre scorso, tale impostazione.

Successivamente, un emendamento approvato dall'altro ramo del Parlamento ha provveduto a circoscrivere l'ambito di applicazione della norma, che risulta quindi applicabile ai soli fini della determinazione del valore minimo delle partecipazioni in società controllate ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numeri 1) e 2), del codice civile. Il testo emendato dispone inoltre che nel caso di partecipazioni in società residenti, a partire dall'esercizio da cui si applicano le disposizioni del comma stesso, per la determinazione di eventuali perdite prodotte dalle società partecipate non

debbano essere calcolate né le quote di ammortamento dell'avviamento indeducibile ai fini fiscali, né gli accantonamenti diversi da quelli fiscalmente deducibili.

La lettera a-*bis*) prevede che per le società non residenti la deducibilità fiscale, ai fini del computo degli ammortamenti e degli accantonamenti non deducibili fiscalmente, venga determinata sulla base delle disposizioni sul reddito di impresa (la norma originaria prevedeva invece l'obbligo di ricalcolare le eventuali perdite delle partecipate estere applicando integralmente la normativa fiscale sul reddito di impresa).

Al riguardo, si ritiene opportuno sottolineare che le modifiche introdotte dalla Camera (ad eccezione della limitazione dell'applicabilità della norma alle sole società direttamente controllate<sup>2</sup>) sembrano delineare meccanismi antielusivi più puntuali e quindi, presumibilmente, suscettibili di determinare effetti di maggior gettito.

#### *Comma 1, lettera b) - Deducibilità di minusvalenze non realizzate*

La norma di cui al comma 1, lettera b), stabilisce che a decorrere dal periodo di imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2001, ai soli fini fiscali, le minusvalenze non realizzate, relative a partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state iscritte e nei quattro successivi. La RT esplicita di considerare prudenzialmente, per la stima del maggior gettito derivante

---

<sup>2</sup> In base alla modifica introdotta dall'altro ramo del Parlamento, il comma 1, lettera a) si applica solamente ai fini della determinazione del valore minimo delle partecipazioni in società controllate ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, nn. 1) e 2), del codice civile. Ciò implica che le partecipazioni detenute mediante controllo indiretto, ad esempio attraverso società fiduciarie, restano fuori dalla portata della norma restrittiva in esame. Tale limitazione appare suscettibile di ridurre l'effetto antielusivo della disposizione e, conseguentemente, il

dalla disposizione, i soli contribuenti società di capitali ed enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettere a) e b) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 117 del 1986. Vengono utilizzati dati desunti dalle dichiarazioni dei redditi UNICO 2001 (relativo al periodo di imposta 2000), estrapolati agli anni di imposta 2002 e 2003. In considerazione delle cospicue svalutazioni effettuate dai contribuenti nel corso del 2001 e di quelle annunciate dai grandi gruppi per l'esercizio in corso, viene ipotizzata per il 2002 una svalutazione maggiore rispetto al 2000 in misura del 10 per cento; per il 2003 e per gli esercizi seguenti il dato viene invece ridotto del 10 per cento.

L'effetto di recupero del gettito IRPEG conseguente alla riduzione in cinque esercizi della deduzione delle minusvalenze da svalutazione viene quantificato, in termini di competenza, in 2.640 milioni di euro nel 2002, 1.660 nel 2003 e 1.085 nel 2004. Al risultato di cui sopra si giunge sulla base dei seguenti dati:

- per l'anno 2002: minusvalenze = 14.108 milioni di euro; aliquota effettiva IRPEG = 23,6 per cento (aliquota legale = 36 per cento);
- per l'anno 2003 e per gli esercizi successivi: minusvalenze = 12.700 milioni di euro; aliquota effettiva IRPEG = 22,8 per cento (aliquota legale = 35 per cento).

In relazione all'eventualità che le partecipazioni oggetto di svalutazione vengano cedute anteriormente rispetto allo scadere dei quattro anni successivi all'iscrizione delle minusvalenze in bilancio, la RT indica i seguenti effetti in termini di gettito:

---

maggior gettito presumibilmente ad essa associato, benché quest'ultimo, come precisato sopra, non risulti scontato dalla RT.

- da un lato un effetto di riduzione di gettito a titolo di IRPEG o di imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di partecipazione, in quanto la mancata deduzione delle quote successive di minusvalenze comporta che, al momento della cessione, il valore fiscale delle partecipazioni sia superiore al valore civilistico. Di conseguenza, a parità di corrispettivo, si realizzano minori plusvalenze o maggiori minusvalenze; nella prima fattispecie si determina un minore gettito a titolo di imposta sostitutiva, la cui aliquota è pari al 19 per cento, mentre nella seconda si dà luogo ad un minore gettito IRPEG, essendo la minusvalenza imputata al reddito di esercizio. La RT quantifica le minori entrate a titolo di imposta sostitutiva in 54 milioni di euro per il 2003 e 88 milioni di euro per il 2004 e le minori entrate a titolo di IRPEG, con riferimento alla competenza, in 193 milioni di euro per il 2003 e 319 milioni di euro per il 2004. Viene esplicitato che le stime sono basate sull'ipotesi che la quota di riduzione di gettito attribuibile alla minore imposta sostitutiva sia pari al 25 per cento e che le maggiori minusvalenze incidano quindi per il restante 75 per cento e sull'ipotesi che una quota annua del 10 per cento delle partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie venga ceduta a partire dall'esercizio successivo all'iscrizione in bilancio della svalutazione;
- dall'altro lato un effetto di recupero di gettito IRPEG correlato al venir meno della deduzione delle quote di minusvalenze relative alle partecipazioni cedute; tale effetto viene stimato in 64 milioni di euro per il 2003 e in 185 milioni di euro per il 2004.

Con riferimento alla quantificazione contenuta nella RT, si segnalano le seguenti osservazioni:



- non viene effettuata alcuna stima per quanto riguarda gli esercizi dal 2005 in poi; ciò sarebbe invece opportuno, per dare conto dell'eventualità di un minor gettito IRPEG in relazione alle quote da dedurre in tali esercizi. Infatti, la disposizione in esame non modifica la misura della deducibilità delle minusvalenze in discorso, ma si limita a condizionarne temporalmente la fruizione, stabilendo la ripartizione della deduzione in cinque quote, il che implica che all'iniziale maggior gettito faccia riscontro, negli esercizi successivi, una perdita rispetto alla legislazione vigente;
- non risulta chiaramente esplicitato in quali termini nella quantificazione si tenga conto anche delle imprese bancarie ed assicurative;
- non viene motivata in modo circostanziato l'assunzione - ai fini del calcolo dei riflessi sul gettito dell'eventualità che le partecipazioni oggetto di svalutazione vengano cedute anticipatamente - secondo cui le cessioni anticipate diano luogo a minori plusvalenze nella misura del 25 per cento e per il restante 75 per cento a maggiori minusvalenze.

*Commi 1, lettera c) e 1-bis - Modifiche al regime DIT (Dual Income Tax)*

La lettera c) del comma 1 introduce modifiche alla disciplina della DIT di cui al decreto legislativo n. 466 del 1997 e successive modificazioni; viene infatti previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2001:

- ai fini della determinazione della quota di reddito assoggettata ad aliquota del 19 per cento non si applichi il cosiddetto "moltiplicatore", ovvero l'incremento dell'1,4 (introdotto a decorrere dal 2000);

- la remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito sia calcolata sulla base del saggio degli interessi legali, attualmente pari al 3 per cento, e non più al 6 per cento.

In seguito all'introduzione di un comma 1-*bis*, per effetto dell'emendamento approvato dalla Camera dei deputati, in alternativa alla disciplina sopra ricordata, viene fatta salva la possibilità di applicare le disposizioni sulla DIT vigenti prima dell'emanazione del decreto-legge n. 209 stesso, pur con alcune limitazioni, che vengono di seguito indicate:

- l'incremento di capitale da considerare ai fini DIT si determinerà sottraendo l'aumento delle consistenze di partecipazione rispetto a quello risultante dal bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996; l'incremento è inoltre ridotto in misura pari ai conferimenti in denaro effettuati, dopo la medesima data, a favore di soggetti controllati;
- l'aliquota media IRPEG derivante dall'applicazione della DIT non può essere inferiore al 30 per cento, ridotto al 22 per cento per le società i cui titoli sono ammessi alla quotazione nei mercati regolamentati, per i primi tre periodi di imposta successivi a quello della prima quotazione.

La RT originaria stimava le maggiori entrate IRPEG derivanti dalla modifica della DIT in 373 milioni di euro per il 2002, 621 milioni di euro per il 2003, 1.473 milioni di euro per il 2004 e 948 milioni di euro per il 2005. La RT integrativa (che indica un numero di contribuenti potenzialmente interessati pari a 132.000, laddove la RT originaria ne considerava 121.000) stima le maggiori entrate IRPEG nella misura di 267 milioni di euro per 2002, 444 milioni di euro per il 2003, 960 milioni di euro per il 2004 e 633 milioni di euro per il 2005.

Con riferimento alla metodologia della quantificazione, si segnala che sia quella adottata nella RT originaria sia quella di cui alla RT integrativa si basano su un calcolo puntuale in capo ad ogni contribuente interessato, per cui non risulta possibile alcun riscontro.

Appare inoltre opportuno rilevare che, essendo la norma formulata in modo tale da permettere facoltà di opzione per uno dei due regimi, non risulta chiaro, con riferimento a tale duplice possibilità, sulla base di quali ipotesi sia effettuato il calcolo dell'aumento di gettito riportato nella nuova RT. In particolare, non risulta chiaro se la nuova quantificazione debba intendersi sostitutiva della precedente (incorporando determinate stime sulla quota di contribuenti interessati che aderirà all'uno o all'altro dei due regimi opzionali) o se invece rappresenti la stima conseguente ad uno scenario alternativo rispetto a quello ipotizzato nella RT originaria. In ogni caso appare opportuno che il Governo fornisca una stima unica che tenga conto della possibilità per i contribuenti di optare per l'uno o l'altro dei due regimi, esplicitando le assunzioni circa la percentuale di adesione alle due opzioni.

In relazione alla disciplina in esame, il dibattito svoltosi presso l'altro ramo del Parlamento ha evidenziato la possibilità di una sottostima delle maggiori entrate ottenibili per effetto delle norme contenute nel testo originario del decreto-legge. Ciò risulta, in una certa misura, dalla stessa RT originaria, che fa riferimento all'adozione di criteri prudenziali nella stima sulla variazioni di gettito e risulta avvalorato anche dagli elementi informativi prodotti dalle associazioni degli operatori economici interessati dalle disposizioni, audite informalmente dalla Commissione finanze della Camera. Le stesse considerazioni valgono altresì per quanto riguarda le norme di cui alle pagine seguenti sul regime fiscale delle imprese di assicurazione.

Si elenca di seguito una serie di elementi informativi, dei quali sarebbe opportuno disporre ai fini di una verifica della quantificazione:

- l'entità del recupero di gettito attribuito all'introduzione di un'aliquota media minima del 30 per cento (ovvero 22 per cento per le società quotate nei primi tre esercizi successivi alla quotazione);
- l'inclusione o meno, per il calcolo del recupero di gettito in relazione al precedente punto, di quei soggetti che, usufruendo di un'aliquota media molto bassa, dovrebbero trovare più vantaggiosa l'applicazione della norma nella versione originaria;
- l'entità del maggior gettito derivante dall'esclusione della rilevanza dell'incremento delle partecipazioni ai fini della DIT;
- l'inclusione o meno, nella platea dei potenziali destinatari della norma, della quota di contribuenti che non potranno determinare recupero di gettito in quanto non interessati da incrementi nelle partecipazioni detenute né soggetti ad una aliquota media IRPEG inferiore a quella minima fissata dalla norma;
- il motivo per cui la RT integrativa indica i contribuenti interessati in 132.000 unità, in luogo dei 121.000 considerati nella RT originaria, dal momento che la disposizione, sia nella versione precedente che in quella attuale, risulta applicabile alla generalità dei contribuenti.

*Commi 2, 2-bis, 2-ter e 2-quater - Imprese di assicurazione*

I commi 2, 2-bis, 2-ter e 2-quater del testo approvato dalla Camera dei deputati (che sostituiscono integralmente il comma 2 del testo originario), prevedono:

- l'introduzione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, di un'imposta (che costituirà credito d'imposta a partire dal 2005, sulla base di criteri più avanti precisati) a carico delle società e degli enti assicurativi, nella misura dello 0,20 per cento delle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio, con esclusione di quelle aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità e di quelle relative a fondi pensione e contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'ISVAP. Per l'esercizio 2002 l'aliquota è pari allo 0,52 per cento ed il versamento in acconto deve essere effettuato, entro il 30 novembre 2002, per un importo corrispondente allo 0,25 per cento delle riserve di bilancio dell'esercizio 2001;
- la deducibilità, con decorrenza dall'esercizio 2002, in misura non superiore al 90 per cento, dell'incremento delle riserve per sinistri, con riferimento alla componente di lungo periodo, considerata pari al 50 per cento del totale; l'eccedenza può invece essere portata in deduzione nei nove esercizi successivi.

Gli effetti di maggior gettito sono stimati in 556 milioni di euro per il 2002, 725 milioni per il 2003, 549 milioni per il 2004 e 151 per il 2005. La RT utilizza, ai fini del calcolo, i più recenti dati disponibili di fonte ANIA, nonché proprie stime e proiezioni sui medesimi dati.

Per quanto riguarda l'esercizio 2005, la RT tiene conto della circostanza per cui il versamento, stimato in 450 milioni di euro, a titolo di ritenute ai sensi dell'articolo 6 della legge n. 482 del 1985 ed a titolo di imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 26-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, verrà

presumibilmente meno in seguito alla compensazione dei versamenti effettuati dalle assicurazioni per le imposte sulle riserve.

Al riguardo, sarebbe opportuno conoscere sulla base di quali criteri e considerazioni le riserve tecniche del ramo vita, al netto delle riserve sinistri, sono state stimate per il 2002 in circa 244,3 miliardi di euro, con un incremento rispetto al 2001 pari al 10,7% circa. Analogamente non viene specificato perché gli accantonamenti del conto tecnico delle riserve sinistri ramo danni, pari nel 2001 a 2.095 milioni di euro, siano stati stimati per il 2002 in circa 2.400 milioni di euro, con un incremento corrispondente quasi al 15%. L'incremento del 2003 rispetto al 2002 è invece considerato in entrambi i casi nell'ordine del 10 %.

Tali chiarimenti da parte del Governo appaiono rilevanti, in considerazione del fatto che nella RT originaria veniva utilizzato, ai fini della valutazione in termini di gettito, un incremento degli accantonamenti di competenza 2002 rispetto al 2001 pari al 5%; veniva inoltre ipotizzato che gli accantonamenti annui alle riserve tecniche del 2003 e nel 2004 restassero costanti<sup>3</sup>.

Con riferimento alla norma che prevede la deducibilità fiscale nel corso di 9 esercizi di una parte delle riserve sinistri, è necessario tenere conto della corrispettiva perdita di gettito negli esercizi futuri; la RT, invece, non prende in considerazione tale aspetto<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Si ricorda che l'Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici (ANIA), nel corso dell'audizione informale dell'8 ottobre 2002, presso la Commissione finanze della Camera, sul decreto-legge in esame, esprimeva l'opinione che si potesse assumere come ipotesi realistica, per l'anno 2002, un incremento degli accantonamenti alle riserve danni dell'8% rispetto a quello del 2001 e un incremento medio degli accantonamenti alle riserve matematiche del 20%.

<sup>4</sup> Si segnala che la RT integrativa presenta una tabella che mette a confronto gli effetti finanziari della norma emendata rispetto a quella originaria: in relazione all'anno 2005 la prima versione avrebbe comportato una perdita di gettito pari a 111 milioni di euro.

Con riferimento al credito di imposta riconosciuto a fronte delle somme versate per l'imposta sulle riserve matematiche, si rileva che potrebbe non esservi capienza in relazione alle ritenute espressamente indicate dalla norma, anche in considerazione del fatto che l'articolo 12 del decreto legislativo n. 168 del 2001 ha disposto l'abrogazione della ritenuta relativamente ai contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2001; sarebbe opportuno un chiarimento in proposito, in quanto l'eventuale incapienza potrebbe dar luogo a successivi recuperi da parte dei soggetti interessati, con presumibili effetti negativi sul gettito IRPEG.

Dalla lettura della norma non risulta chiaro se della deducibilità solo parziale degli accantonamenti per sinistri si debba tenere conto già in sede di pagamento dell'acconto 2002; i calcoli contenuti nella RT considerano un maggior gettito in relazione a tale acconto valutato in 26 milioni di euro (pari al 75 per cento dei 35 milioni di euro calcolati in termini di competenza).

Le modifiche introdotte dalla Camera, inoltre, determinano l'annullamento pressoché totale del recupero di gettito IRAP che la RT originaria quantificava in 211 milioni di euro per il 2003 ed in 65 milioni di euro per il 2004; in ogni caso tali importi, in quanto riguardanti la finanza regionale, non venivano computati ai fini degli effetti netti complessivi e della copertura del provvedimento in esame.

Non appare, infine, in astratto metodologicamente corretto - nella RT integrativa - l'utilizzo, per la stima degli effetti sul gettito IRPEG dal decorrere dal 2003, dell'aliquota IRPEG come determinata dal disegno di legge finanziaria 2003 (attualmente all'esame della Camera dei deputati), che tecnicamente non rappresenta l'aliquota prevista dalla legislazione vigente (lo sarà a partire dal 1° gennaio 2003); peraltro, tale metodo risulta (più

correttamente) disatteso - sempre nella RT integrativa - nella stima delle conseguenze di gettito delle modifiche al regime DIT (di cui alle pagine precedenti), in relazione alla quale l'aliquota IRPEG utilizzata per il 2003 è il 35% e non il 34%.

#### *Comma 3 - Acconto IRPEG anno 2002*

Il comma 3, che disciplina l'acconto dell'IRPEG per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge in esame, dispone che venga assunta come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni dei commi 1 e 2-*quater* ; non viene invece richiamato il comma 1-*bis* (che ha introdotto la "seconda opzione" per la DIT).

Al riguardo, si segnala che tale esclusione, se non rappresenta un difetto di coordinamento, appare suscettibile di determinare un'entità di maggior gettito per il 2002 diversa rispetto a quella calcolata nella RT: sarebbe opportuno un chiarimento del Governo sull'argomento.

#### *Comma 4 - Nuovi accertamenti dell'Agenzia delle entrate*

La Camera dei deputati ha modificato il comma 4 dell'articolo 1, riducendo da 10 a 5 milioni di euro il limite dell'ammontare complessivo delle minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, al di sopra del quale nasce l'obbligo a carico del contribuente di comunicare all'Agenzia delle entrate dati e notizie necessarie all'accertamento di conformità. In relazione a ciò, la disposizione prevede che



l'Agenzia delle entrate procede a nuovi accertamenti, dai quali dovranno derivare maggiori entrate non inferiori a 170 milioni di euro per l'anno 2003 e 490 milioni di euro a decorrere dal 2004.

In relazione all'attività di accertamento viene inoltre stabilito che i dipendenti pubblici che hanno conseguito prima del 9 maggio 2002 avanzamenti di qualifica a seguito di corsi-concorsi, continuano a percepire il relativo trattamento e ad esercitare le funzioni connesse; questo per evitare eventuali pregiudizi alla continuità dell'azione amministrativa che si sarebbero potuti verificare in seguito all'attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 194 del 9 maggio 2002, che dichiarava l'illegittimità costituzionale delle norme che autorizzavano alcune procedure di riqualificazione del personale dell'Amministrazione finanziaria attraverso prove interne.

Con riguardo alle maggiori entrate derivanti dall'accertamento, si rileva che la RT integrativa non prende in considerazione la norma: si dispone quindi unicamente degli importi indicati nella norma stessa. Sarebbe opportuno, pertanto, disporre di elementi esplicativi circa i criteri alla base del calcolo degli obiettivi indicati, nonché di dati che possano suffragarne la realizzabilità; ciò appare rilevante in quanto le suddette maggiori entrate concorrono alla copertura finanziaria dei nuovi oneri introdotti con gli emendamenti approvati dalla Camera dei deputati. In tal senso occorre sottolineare l'aleatorietà di obiettivi di maggior gettito collegati ad una futura attività di accertamento.

Con riferimento alla disposizione che disciplina gli effetti conseguenti alla citata sentenza della Corte costituzionale, appare opportuno che il Governo fornisca una stima in merito all'impatto finanziario della norma

stessa; si ricorda in proposito che il relatore del provvedimento in esame in prima lettura<sup>5</sup> ha sottolineato il rilievo della questione in oggetto, che interessa circa 19.000 lavoratori.

#### *Comma 5 - Disavanzi da annullamento*

Il comma 5 dell'articolo stabilisce che, dietro pagamento di una somma pari al 6 per cento, venga precluso ogni accertamento tributario relativamente ai maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi di annullamento, nei limiti ed alle condizioni di cui all'intero articolo 6<sup>6</sup> del decreto legislativo n. 358 del 1997. La somma, indeducibile ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, deve essere versata in due rate di pari importo, con scadenza rispettivamente il 28 febbraio 2003 e 2004. In base alla RT, la norma produrrebbe, in termini di cassa, un maggior gettito pari a circa 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2003 e 2004, sulla base dei seguenti parametri:

- maggiori valori registrati nell'anno 2000 = 2.758 milioni di euro;
- incremento rispetto al dato 2000 = 20 per cento (3.310 milioni di euro) ;
- tasso di adesione ipotizzato = 10 per cento (331 milioni di euro).

La RT non esplicita sulla base di quali considerazioni venga effettuato il citato incremento del 20 per cento rispetto al dato 2000 (che la RT iniziale non riportava); in merito sarebbe opportuno un chiarimento.

---

<sup>5</sup> Cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Resoconto sommario e stenografico*, 21 ottobre 2002, pag. 14.

### *Comma 5-bis - Estensione del credito di imposta per gli investimenti in aree svantaggiate*

Il comma 5-*bis* estende le agevolazioni di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 (come sostituito dall'articolo 10, comma 1, lettera b) del decreto-legge n. 138 del 1002, convertito dalla legge n. 178 del 2002), ovvero l'agevolazione nota come "Visco-sud", ai settori della pesca e dell'acquacoltura: si tratta di un contributo nella forma di credito di imposta, attribuito alle imprese che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2000 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso alla data del 2006, effettuino nuovi investimenti nelle aree territoriali individuate dalla Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale.

Non vi sono osservazioni al riguardo, dal momento che il citato decreto-legge n. 138 stabilisce che il diritto al credito d'imposta spetta fino all'esaurimento delle risorse finanziarie stanziare in relazione a ciascuna disposizione; si ricorda che il tetto di spesa, a decorrere dal 2003, verrà rideterminato dalla legge finanziaria.

## **Articolo 2**

### *(Disposizioni in materia di agevolazioni fiscali per le assunzioni)*

L'articolo introduce disposizioni miranti a consentire la fruizione del credito d'imposta, di cui all'articolo 7 della legge n. 388 del 2000, in favore dei datori di lavoro che hanno assunto, con contratto a tempo indeterminato, nuovi dipendenti, nel periodo dal 1° luglio al 31 dicembre 2002. Viene

---

<sup>6</sup> Il testo originario si riferiva unicamente ai commi 2, 3 e 4 di tale articolo.

precisato che l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti rilevato alla data del luglio 2002 costituisce la misura massima di incremento occupazionale in relazione al quale può maturare mensilmente il diritto al credito d'imposta. Le assunzioni che abbiano avuto luogo tra l'8 luglio ed il 31 dicembre 2002 vengono tenute in considerazione, ai fini delle agevolazioni fiscali in esame, entro i limiti della citata misura massima di incremento occupazionale. I crediti d'imposta maturati tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2002 potranno essere utilizzati a partire dal 2003, in quote non superiori ad un terzo del totale.

In seguito ad una modifica introdotta dalla Camera dei deputati, non verranno restituiti, da parte dei beneficiari, i crediti d'imposta relativi agli incrementi occupazionali verificatisi fino al 7 luglio 2002 compreso.

Gli oneri derivanti dalla disposizione vengono calcolati in 254 milioni di euro per l'anno 2002 e in 545 milioni di euro per l'anno 2003. I dati utilizzati sono: l'importo delle risorse già preordinate legislativamente per l'agevolazione in relazione all'anno 2002, pari a 652 milioni di euro, l'ammontare del credito d'imposta già utilizzato nel periodo gennaio - agosto 2002, pari a 906 milioni di euro e - sulla base di un'estrapolazione di tale ultimo dato - la stima dell'ammontare del credito per tutto il 2002, indicata in 1.451 milioni di euro.

Con riferimento all'imputazione della maggiore spesa ai due esercizi di riferimento (2002 e 2003), sarebbe opportuno conoscere sulla base di quali parametri essa sia stata effettuata; dai dati contenuti nella RT si può solo desumere che l'importo riferito al 2002, corrispondente a 254 milioni di euro, rappresenta la differenza tra l'onere già sostenuto per cassa nel periodo gennaio - agosto 2002 (906 milioni) ed il limite degli stanziamenti previsti per

il 2002 per il credito d'imposta correlato a nuove assunzioni (pari a 652 milioni di euro). All'anno 2003 viene viceversa imputato un importo corrispondente alla stima dei crediti d'imposta per nuove assunzioni con riferimento al periodo settembre - dicembre 2002.

Per quanto riguarda la citata modifica introdotta dall'altro ramo del Parlamento, sarebbe opportuno uno specifico chiarimento interpretativo; sembra infatti che alla lettera della norma possano corrispondere due diverse interpretazioni rispetto ai crediti d'imposta relativi agli incrementi occupazionali effettuati fino al 7 luglio 2002:

- a) che ad essi sia attribuita semplicemente una priorità all'interno del tetto di spesa per la concessione dei crediti d'imposta, come individuato dall'articolo 5 del decreto-legge n. 138 del 2002, convertito dalla legge n. 178 del 2002;
- b) che essi possano essere goduti in ogni caso, eventualmente determinando addirittura un superamento del medesimo tetto di spesa.

Tale chiarimento sugli effetti della norma in termini finanziari appare rilevante, in quanto nella seconda ipotesi potrebbe determinarsi un onere aggiuntivo rispetto a quello quantificato nella RT.

### **Articolo 3**

*(Disposizioni in materia di accisa e disposizioni varie)*

*Comma 1, lettere a) e b) - Disposizioni in materia di accisa*

Le lettere a) e b) del comma 1 modificano la data a decorrere dalla quale avverrà la soppressione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e la contestuale istituzione di un contributo ecologico a carico dei soggetti che immettono in consumo oli lubrificanti; tale data, attualmente fissata al 1° ottobre 2002 dal decreto-legge n. 452 del 2001, convertito dalla legge n. 16 del 2002, viene fatta coincidere con la data di entrata in vigore del regolamento previsto per la disciplina del contributo sostitutivo della citata imposta di consumo.

Per la quantificazione del maggior gettito associato al mantenimento dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti per un periodo più lungo di quello stabilito dalla legislazione vigente, la RT assume l'ipotesi che tale regolamento entri in vigore dal 1° dicembre dell'anno in corso; ripropone poi la cifra che a suo tempo era stata indicata, come minore entrata per il 2002, nella RT dell'A.S. 1002, di conversione del decreto-legge n. 452, che all'articolo 7 aveva istituito il suddetto contributo (contestualmente alla soppressione dell'imposta citata), ovvero 35 milioni di euro.

In proposito si segnala che il periodo di riferimento considerato nella RT dell'A.S. 1002 era di tre mesi, mentre l'ipotesi presa in considerazione nella RT in esame sembra riferita ad un lasso di tempo che va dal 31 ottobre al 1° dicembre, ovvero due mesi. Sarebbe quindi opportuno un chiarimento da parte del Governo, dato che sulla base delle ipotesi indicate sembrerebbe

plausibile attendersi un maggior gettito indicativamente minore di un terzo rispetto a quello indicato in RT.

*Commi 1, lettera c), e 1-bis - Non imponibilità ai fini IRAP dei crediti d'imposta per gli autotrasportatori*

La lettera c) del comma 1 dispone che il credito d'imposta per gli autotrasportatori non concorre alla formazione del valore aggiunto ai fini dell'applicazione dell'IRAP, oltre che alla determinazione del reddito ai fini IRPEF e IRPEG; contestualmente, con il comma 1-bis, viene stabilito che sarà garantita l'invarianza delle entrate delle Regioni. Le relative minori entrate sono quantificate dalla RT, in termini di cassa, in 30 milioni di euro per l'anno 2003, 3 milioni per il 2004 e 18 milioni per il 2005, corrispondenti a minori entrate per competenza pari a 16 milioni di euro per il 2002, 9 milioni per il 2003 e 14 milioni per il 2004. I medesimi importi costituiscono un onere per il bilancio dello Stato, dal momento che la norma in esame stabilisce espressamente che le Regioni dovranno essere rimborsate delle minori entrate derivanti dalla disposizione stessa.

La quantificazione viene effettuata sulla base degli elementi elencati di seguito:

- con riferimento al credito di imposta compensativo degli aumenti di prezzo del gasolio, applicabile ai crediti di imposta concessi per l'anno 2002, la misura del credito di imposta è fissata in 83,8 lire (pari a circa 43,3 euro) al litro dal D.M. 1 febbraio 2002; l'ammontare complessivo di gasolio per autotrasporto merci che beneficia del credito è stimato in 7,1 miliardi di litri. Applicando al credito di imposta complessivo che ne

deriva, pari a circa 307 milioni di euro, l'aliquota effettiva IRAP del 4%, il minor gettito IRAP di competenza del 2002 risulta pari a 12 milioni di euro;

- con riferimento al credito di imposta compensativo degli aumenti di accisa correlati alla cosiddetta "*carbon-tax*", l'entità complessiva del credito di imposta per il 2002 viene stimata - partendo da una base di 76 milioni utilizzati a compensazione per il 2001, riportata nel modello F24 - in circa 100 milioni di euro, che danno luogo ad un minor gettito IRAP per competenza pari a circa 4 milioni di euro; per gli esercizi 2003 e 2004 l'importo annuo del credito d'imposta che beneficia dell'agevolazione viene stimato sulla base dell'ipotesi che all'aliquota obiettivo, riferita al gasolio per autotrazione, prevista per il 2005 dalla legge n. 448 del 1998, si giunga attraverso tre incrementi intermedi da effettuarsi rispettivamente nel 2003, nel 2004 e nel 2005, con un risultato di 225 milioni di euro per il 2003 e 350 milioni di euro per il 2004; le corrispondenti minori entrate IRAP ammontano a 9 milioni di euro per il 2003 e 14 milioni per il 2004;
- ai fini del calcolo delle minori entrate in termini di cassa, viene utilizzato un meccanismo di saldo-acconto, utilizzando la percentuale di acconto effettivo dell'85 per cento.

Rispetto a tale quantificazione si formulano i seguenti rilievi:

- non vengono esplicitati, ai fini della stima del credito d'imposta compensativo degli aumenti di prezzo del gasolio, i dati utilizzati per individuare l'ammontare di consumo annuo di gasolio per autotrasporto merci considerato nel calcolo;
- nella stima del credito d'imposta compensativo degli aumenti di accisa attuativi della "*carbon tax*", la rivalutazione da 76 a 100 milioni di euro,



motivata dalla considerazione che il credito può essere riconosciuto ai beneficiari anche mediante rimborso delle somme spettanti, non è suffragata da specifici dati sull'effettivo rapporto fra l'ammontare del credito goduto tramite compensazione e, rispettivamente, tramite rimborso<sup>7</sup>;

- ai fini della stima dell'effetto dell'agevolazione sarebbe più corretto utilizzare un ammontare di consumo di gasolio inferiore a quello utilizzato per la stima dell'ammontare dei crediti concessi, dal momento che la regolazione stessa non si applica agli operatori stranieri; da questo punto di vista si segnala un elemento di possibile sovrastima della quantificazione delle minori entrate;
- con riferimento alla modulazione delle minori entrate per cassa potrebbe, viceversa, determinarsi una minore entrata nell'anno 2002, in quanto i contribuenti del settore autotrasporto potrebbero decidere di avvalersi dell'agevolazione già in sede di calcolo della seconda rata di acconto riferita a tale esercizio<sup>8</sup>.

In merito, sarebbe opportuno che il Governo fornisse chiarimenti.

### *Comma 2-ter - Interventi vari*

Il comma 2-ter del testo approvato dalla Camera dei deputati introduce alcune autorizzazioni di spesa, coperte a valere sulle maggiori entrate derivanti dal provvedimento medesimo. Si tratta di:

---

<sup>7</sup> Nel corso del dibattito alla Camera, il Governo ha sostenuto che il rapporto utilizzato rifletterebbe quello osservato nelle dichiarazioni dei redditi UNICO 2001 (cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni*, 17 ottobre 2002, pag. 114).

<sup>8</sup> Nel corso del dibattito alla Camera, il Governo ha sostenuto che l'effetto in termini di acconto dovrebbe assumere una portata "piuttosto limitata" (cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni*, 17 ottobre 2002, pag. 114).

- 20 milioni di euro a decorrere dal 2003, quale limite di impegno quindicennale per l'innovazione del sistema di autotrasporto merci, con particolare riferimento alle cd. "autostrade del mare";
- 2 milioni di euro a decorrere dal 2003, per le necessità del piano straordinario di recupero di somme spettanti agli autotrasportatori sotto forma di un credito di imposta per il triennio 1992-1994;
- 14 milioni di euro per il 2002 per il completamento di determinate iniziative comprese in contratti d'area;
- 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2003 e 2004, quale contributo al finanziamento per la realizzazione di programmi di dotazione infrastrutturale diportistica per alcune aree portuali del basso Adriatico.

Al riguardo, non vi sono problemi di quantificazione.

Si segnala in proposito che la V<sup>^</sup> Commissione della Camera ha espresso, in data 23 ottobre, parere favorevole sull'emendamento che ha inserito la norma in esame, sulla base di due ordini di considerazioni:

- che le maggiori entrate derivanti dal provvedimento, poiché quantificate con criteri prudenziali dalla RT, potrebbero risultare a consuntivo superiori alle previsioni;
- che gli effetti derivanti dalle proposte di modifica all'impianto originario del decreto-legge risultano in ogni caso compensati da nuove misure che determinano maggior gettito, tali da assicurare gli effetti finanziari recati dal testo iniziale del decreto medesimo

### *Comma 2-quinquies - Imponibilità ai fini IRAP*

Con il comma *2-quinquies* viene anticipata la disposizione contenuta nell'articolo 5, comma 3, del disegno di legge finanziaria per il 2003, che contiene l'interpretazione dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997. In base a tale interpretazione, i contributi esclusi dall'imponibile delle imposte sui redditi concorrono, in generale, alla determinazione dell'imponibile IRAP; eventuali eccezioni dovrebbero trovare fondamento nelle specifiche leggi istitutive dei singoli contributi, ovvero in disposizioni di carattere speciale.

Viene peraltro introdotta, rispetto alla norma presente nel disegno di legge finanziaria, una data di decorrenza dell'interpretazione autentica, rappresentata dal 1° gennaio 2003.

Non si può quindi escludere che i contribuenti che hanno fino ad oggi applicato l'IRAP sui contributi esclusi dalle imposte sui redditi, possano ritenere, per converso, che per il periodo antecedente il 2003 l'imposta sia stata versata indebitamente e ne chiedano quindi la restituzione; in merito sarebbe opportuno disporre di un chiarimento, in considerazione dei possibili effetti finanziari negativi collegati a detta eventualità.

## Articolo 4

*(Disposizioni in materia di concessionari della riscossione e di proroga dei termini)*

L'articolo 4, come modificato dalla Camera, introduce una serie di modifiche riguardanti gli obblighi dei concessionari della riscossione. In particolare:

- il termine per il versamenti dell'acconto riferito al 2002 viene prorogato dal 15 al 30 dicembre dell'anno in corso;
- la percentuale del medesimo acconto viene incrementata dal 20 al 23,5 per cento;
- vengono ampliati i termini entro i quali i concessionari devono presentare la comunicazione di discarico per inesigibilità;
- viene fissata nella misura del 20 per cento la riduzione massima dell'aggio riferita al mancato raggiungimento da parte dei concessionari degli obiettivi di riscossione prefissati;
- viene prorogato il termine di notificazione da parte dei concessionari delle cartelle di pagamento;
- viene prorogato di due mesi il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva applicata al valore delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati e al valore dei terreni edificabili;
- vengono prorogati i termini riferiti alla possibilità di rateizzare alcune imposte sostitutive (v. articolo 3, commi 7 e 10, e articoli 5 e 7 della legge finanziaria per il 2002);
- i concessionari possono definire le controversie con l'Amministrazione versando la metà dell'importo richiesto, o in alternativa ricorrere alla Corte dei conti;

- possono essere annullati i ruoli resi esecutivi prima del 1994 e non ancora riscossi.

La RT stima il maggior gettito per cassa derivante dall'incremento della percentuale di acconto a carico dei concessionari della riscossione in 520 milioni di euro; la RT integrativa afferma inoltre che le disposizioni contenute nei commi 3 e 3-*bis* sono suscettibili di determinare un maggior gettito, pari a circa 100 milioni di euro per l'anno 2002.

Con riferimento alle suddette stime la RT non fornisce alcun elemento informativo per la verifica della quantificazione; sarebbe invece opportuno disporre della metodologia utilizzata, anche in considerazione dell'entità degli importi in questione.

Per quanto riguarda l'importo di 520 milioni di euro associati alle disposizioni contenute nel comma 1, appare verosimile che sia stato preso in considerazione l'importo di 14.884 milioni di euro, riportato nel DM n. 434 del 2001, diretto ad individuare la ripartizione degli importi degli acconti dovuti, entro il 15 dicembre 2001, dai singoli concessionari; infatti, applicando a tale importo l'incremento dell'aliquota del 3,5 per cento, si perviene al risultato di 520 milioni di euro. Si ribadisce però che ciò non è esplicitato nella RT.

Con riferimento alle altre disposizioni introdotte dalla Camera, rispetto alle quali non si dispone di alcuna RT, si segnalano le seguenti osservazioni.

La proroga dei termini di presentazione della comunicazione di inesigibilità dei ruoli e della consegna delle cartelle esattoriali potrebbe ritardare l'avvio di eventuali procedure di riscossione coattiva nei confronti di

taluni soggetti debitori; sarebbe opportuno che il Governo fornisse un chiarimento in proposito<sup>9</sup>.

Sarebbe altresì opportuno disporre di elementi informativi in merito agli effetti sul bilancio dello Stato collegati alla definizione agevolata delle controversie prevista dal comma 2, lettera 0b), rispetto a quelli che sarebbero derivati dalla definizione delle controversie in via ordinaria.

Sarebbe infine utile acquisire informazioni sugli eventuali effetti finanziari derivanti dalla minore penalizzazione (consistente in una riduzione dell'aggio, abbattuta dal 30 al 20%) in relazione allo scostamento dall'obiettivo, prevista a carico dei concessionari dal comma 2-*quinquies*, rispetto a quelli quantificati nella RT all'articolo 3 del decreto-legge n. 138 del 2002.

## **Articolo 5**

### *(Disposizioni in materia di imposta di bollo)*

In base alle norme contenute nell'articolo, l'imposta di bollo sulla circolazione non è più dovuta a partire dal 1° gennaio 2002 per mancanza del presupposto impositivo limitatamente ai biglietti. I vaglia cambiari della Banca d'Italia - ai quali attualmente si applica l'imposta di bollo sulla circolazione -vengono poi assoggettati all'imposta di bollo, con l'applicazione del medesimo regime previsto per vaglia cambiari e fedi di credito del Banco di Napoli e del Banco di Sicilia; restano infine esclusi dall'imposta di bollo i

---

<sup>9</sup> Nel corso del dibattito alla Camera, il Governo ha sostenuto che la proroga non comporta un pericolo di ritardo nell'avvio delle procedure esecutive, in quanto la proposizione della comunicazione in parola non implica, di per sé, il completamento delle azioni esecutive del concessionario. Cfr. CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni*, 17 ottobre 2002, pag. 114.

vaglia cambiari emessi dalla Banca d'Italia per il servizio di tesoreria dello Stato.

La RT afferma che non ci sono conseguenze sul gettito per effetto della modifica normativa in questione, in considerazione del fatto che l'imposta è dovuta sulla circolazione media, dopo aver dedotto l'intero ammontare delle riserve auree ed equiparate possedute dall'Istituto (c.d. "partite detraibili"), e che già a legislazione vigente questo calcolo determina una base imponibile negativa sulla quale calcolare il tributo.

Nel testo licenziato dalla Camera dei deputati sono stati inseriti un comma 1-*bis*, che contiene una disposizione di semplificazione di adempimenti tributari (sulla quale non si hanno osservazioni), ed un comma 2-*bis*, nel quale viene stabilito che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze attraverso il quale viene fissata la tariffa dell'imposta di bollo sugli atti presentati in via telematica, preveda diverse misure dell'imposta dovuta per le società di capitali, le società di persone e le imprese individuali.

Si segnala che tale ultima modifica, nella sua attuale formulazione, non contiene alcuna clausola atta a garantire la neutralità finanziaria della norma.

## **Articolo 6**

*(Copertura finanziaria)*

Viene stabilito che gli oneri derivanti dal provvedimento, valutati in 290 milioni di euro per l'anno 2002, 607 milioni di euro per l'anno 2003, 50 milioni di euro per l'anno 2004 e 76 milioni di euro a partire dall'anno 2005, vengano coperti con quota parte delle maggiori entrate derivanti dal decreto-

legge stesso. Tali importi non corrispondono peraltro all'ammontare delle spese indicate in relazione alle norme corrispondenti per gli anni 2002 (la somma delle quali ammonta a 268 milioni di euro), 2004 (35 milioni) e 2005 (40 milioni).

Appare pertanto indispensabile, sul punto, acquisire chiarimenti da parte del Governo.