

MIBAC
Dipartimento per lo Spettacolo e lo Sport
OSSERVATORIO DELLO SPETTACOLO

**ANALISI DELL'INCIDENZA DELL'ATTUALE
SISTEMA TRIBUTARIO SUGLI OPERATORI
DEL SETTORE DELLO SPETTACOLO ED
EVENTUALI IPOTESI DI MODIFICA**

Michele Greco

2006

Introduzione

L'analisi dello studio oggetto dell'incarico non può prescindere da una preventiva visione dell'attuale sistema tributario. L'inizio degli anni settanta si caratterizzò dal compimento della riforma tributaria dopo una lunga fase preparatoria iniziata nel decennio precedente. Del resto questa storica riforma ha dotato il nostro Paese di quegli strumenti necessari per un moderno sistema tributario.

Ciò nonostante il sistema tributario italiano è sempre stato caratterizzato da numerosi interventi di modifica che hanno interessato quasi tutte le principali imposte. L'ultimo in ordine di tempo prevedeva una riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) da cinque a due, l'imposta sul reddito delle società (IRES) con un'unica aliquota del 33 per cento applicata ad un'ampia base imponibile, l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e l'imposta sui servizi che avrebbe dovuto unificare l'accisa con varie forme minori di prelievo.

Come ogni intervento nel settore tributario l'obiettivo principale è quello di ridurre l'incidenza della pressione fiscale per rendere il Paese più competitivo e l'opinione pubblica consapevole di poter gestire maggiore risorse da poter destinare ai consumi.

Per sottolineare la consistente rilevanza nel bilancio dello stato delle Entrate totali è sufficiente ricordare che nel 2002 le stesse sono state pari il 44,9 per cento del PIL.

Nello specifico il rapporto tra la somma di imposte dirette e indirette e il PIL definisce la *pressione tributaria* (28,9 per cento del PIL nel 2002), mentre il rapporto tra la somma di imposte dirette, indirette e contributi sociali e il PIL definisce la *pressione fiscale* (41,7 per cento del PIL nel 2002).

Nella categoria delle imposte dirette rientrano i tributi che colpiscono manifestazioni dirette della capacità contributiva, quali il reddito o il patrimonio: i principali sono l'IRPEF, la cui quota di gettito sul totale delle entrate tributarie è 34,7 per cento, l'IRES, la cui quota è l'8,3 per cento e l'imposta sostitutiva sui redditi da capitale, la cui quota è 2,5 per cento.

Le imposte indirette colpiscono invece manifestazioni mediate della capacità contributiva, quali il consumo o lo scambio dei beni o dei servizi. All'interno delle imposte indirette si usa solitamente distinguere tra imposte sugli affari, imposte sulla produzione, imposte sui consumi e i monopoli.

Il sistema delle imposte indirette è stato riformato a partire dal 1973 attraverso l'eliminazione dell'IGE (imposta plurifase cumulativa sul valore pieno) e di una miriade di altre imposte e l'introduzione dell'IVA (imposta plurifase non cumulativa).

Come principale imposta indiretta l'IVA incide sul gettito totale delle entrate tributarie per una quota del 25,3 per cento, seguono le imposte di fabbricazione sugli oli minerali (la cui quota è il 5,7 per cento), sugli alcolici e altre imposte (sui tabacchi, etc.), l'imposta sul lotto e le lotterie, che negli ultimi anni ha visto sensibilmente aumentare il gettito, raggiungendo il 2,1 per cento nella composizione delle entrate tributarie e l'IRAP, la cui quota sul totale delle entrate è l' 8,7 per cento. A tal proposito la classificazione dell'IRAP tra le imposte dirette o indirette è tuttavia incerta infatti dal punto di vista strettamente economico è sicuramente un'imposta diretta mentre nella Contabilità nazionale è inserita invece tra le imposte indirette.

Infine dobbiamo considerare i contributi sociali che sono dei prelievi obbligatori sui

soli redditi da lavoro destinati al finanziamento di trasferimenti e servizi sociali, quali le pensioni, gli interventi assistenziali, le indennità di disoccupazione e di infortunio. Essi sono pari al 12,7 per cento del PIL e costituiscono il 30 per cento della pressione fiscale.

Ricapitolando dall'analisi del contesto generale del sistema tributario emerge che le quattro principali imposte (IRPEF, IRES, IRAP, IVA) costituiscono il 77 per cento delle entrate tributarie e che conseguentemente le risorse finanziarie prelevate dal sistema fiscale sul reddito nazionale sono di dimensioni rilevanti.

Parte prima
Il sistema tributario italiano

- Imposta sul reddito delle società

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) disciplinata dagli artt. 86 - 114 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917, in virtù della delega concessa al governo per la Riforma del sistema fiscale statale con la L. 7.4.2003 n. 80, è stata sostituita dall'Imposta sul reddito delle società (IRES) introdotta dal D.Lgs. 12.12.2003 n. 344 e disciplinata dai nuovi artt. 72 - 161, D.P.R. 22.12.1986 n. 917 in vigore dal 1.1.2004.

I soggetti passivi IRES sono composti dalle società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti e non residenti.

Nel 2000 circa 360 mila società hanno dichiarato un reddito positivo, mentre circa 240 mila hanno dichiarato una perdita fiscale. Il gettito è stato di circa di 56 mila miliardi di lire. L'imposta è proporzionale e la base imponibile è rappresentata dall'utile fiscale realizzato nel periodo d'imposta.

I due problemi che la teoria economica ha affrontato nell'ambito della tassazione societaria sono quello del coordinamento tra imposte sui profitti delle imprese e imposte sul reddito delle persone fisiche e quello della neutralità dell'imposta sui profitti rispetto alle decisioni di investimento e di finanziamento delle società.

L'integrazione tra l'imposta sui profitti e l'imposta sul reddito personale assume rilevanza nelle moderne economie capitalistiche in relazione al fenomeno della separazione tra controllo e proprietà delle imprese. I meccanismi adottati dai moderni

sistemi fiscali sono tre: il sistema classico, l'integrazione completa e i criteri di integrazione. La scelta tra uno di questi metodi varia a seconda che si ritenga che le imprese abbiano una capacità contributiva autonoma rispetto a quella dei loro azionisti oppure no.

Con il primo metodo, l'imposta societaria si applica a tutto l'utile fiscale, mentre l'imposta personale si applica solo alla parte di utile distribuito; in questo caso non c'è alcuna integrazione tra le due imposte e gli utili distribuiti sono tassati due volte, in capo all'impresa e in capo all'azionista. Tale sistema è sfavorevole alla politica di distribuzione dei dividendi.

L'integrazione completa prevede che la base imponibile della società rientri nel reddito complessivo ai fini dell'imposta personale indipendentemente dall'avvenuta distribuzione degli utili in capo agli azionisti. È il metodo utilizzato in Italia per le società di persone. Con questo metodo la politica tributaria è neutrale rispetto alle scelte distributive dell'impresa e l'utile fiscale non subisce una doppia imposizione.

I criteri di integrazione, infine, sono tre: il credito d'imposta, il criterio della deduzione e il criterio della esenzione.

Il credito d'imposta è un meccanismo in base al quale l'imposta pagata dalla società è considerata come un acconto sull'imposta personale dell'azionista nel caso di distribuzione degli utili sotto forma di dividendi ed esaurisce l'onere di imposta in caso di mancata distribuzione degli utili. Questo sistema non è più in vigore in Italia a decorrere dal 2003, in quanto esso non è neutrale rispetto alle scelte di distribuzione degli utili, poiché l'onere complessivo della tassazione sugli utili dipende dalla

differenza tra l'aliquota applicata all'utile della società e l'aliquota marginale dell'azionista in sede di imposta personale.

Con il metodo della deduzione, i dividendi sono deducibili per l'impresa e imponibili per il socio, mentre solo gli utili non distribuiti sono imponibili in capo alla società: il meccanismo non è neutrale perché l'onere complessivo dipende dalla quota di utile netto distribuito dalla società.

Con il metodo della esenzione i dividendi sono esenti per il socio e imponibili per la società: in caso di esenzione totale la tassazione complessiva per unità di utile non varia indipendentemente dalla quota di utili distribuiti; in caso di esenzione parziale (dove una parte degli utili distribuiti subisce una doppia tassazione) questa neutralità viene meno.

La base imponibile IRES, che può essere sintetizzata come la differenza tra ricavi (componente positiva) e la somma di costi d'esercizio, ammortamenti e interessi passivi (componenti negativi), si differenzia dal profitto in senso economico, cioè dalla variazione del valore di un'impresa prima dell'applicazione dell'imposta. Un aspetto fondamentale, che riguarda l'efficienza della tassazione, è incentrato sul trattamento fiscale degli interessi passivi e dei dividendi perché ciò influenza le scelte di investimento e di finanziamento delle imprese.

Fino al 1997 l'imposizione sulle società è divenuta sempre più distorsiva, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, perché non è stato attuato un disegno razionale del prelievo. Ne è derivata una perdita di competitività e una minore crescita del prodotto. L'imposta, oltre a prevedere aliquote legali onerose e non

competitive rispetto agli altri Paesi industrializzati, penalizzava il capitale di rischio (l'autofinanziamento e il capitale proprio) e premiava l'indebitamento, a causa della totale deducibilità degli interessi passivi e della tassazione progressiva dei dividendi. Questo trattamento discriminava i dividendi rispetto agli interessi, disincentivava il capitale di rischio e, di conseguenza, conduceva alla sottocapitalizzazione delle imprese e alla penalizzazione degli investimenti. Esso inoltre favoriva la localizzazione degli investimenti e lo spostamento all'estero degli utili d'impresa attraverso operazioni elusive. In questo periodo, inoltre, pochi sono stati gli interventi di razionalizzazione della base imponibile.

L'assenza del riconoscimento fiscale dei gruppi d'impresa aveva poi fortemente vincolato la dinamicità delle nostre imprese, anche perché non era riconosciuta piena neutralità fiscale alle operazioni di riorganizzazione aziendale e non erano mai state inserite norme antielusive atte ad ostacolare l'uso distorto dell'indebitamento finanziario e norme concepite per favorire lo sviluppo. A tutte queste incongruenze si è posto rimedio a partire dal 1997.

Nel periodo 1997-2002, infatti, è stato in vigore un meccanismo (noto come *dual income tax – dit*) i cui effetti, integrati con l'introduzione dell'IRAP, avevano l'obiettivo di favorire la capitalizzazione delle imprese e la penalizzazione al ricorso al capitale di debito.

Il meccanismo consisteva nel dividere il reddito imponibile in due parti: ad una parte, commisurata al rendimento ordinario del nuovo capitale investito, si applicava una aliquota agevolata (19 per cento); alla restante parte si applicava l'aliquota ordinaria

di allora dell'imposta societaria (36 per cento). Tale meccanismo, a causa delle esigenze di gettito, concedeva inizialmente alle imprese (e anche agli imprenditori individuali e alle società di persone) risparmi d'imposta sproporzionati rispetto allo sforzo richiesto in termini di ricorso all'autofinanziamento. Il meccanismo avrebbe però razionalizzato il sistema di tassazione delle società e concesso consistenti sgravi fiscali se lasciato libero di operare per alcuni anni.

A partire dal 2003 il sistema di tassazione DIT è stato abolito e si è ritornati ad un modello di tassazione sui profitti delle imprese ad una sola aliquota con l'ulteriore obiettivo (fino ad oggi non ancora raggiunto) di eliminare l'imposta regionale sulle attività produttive. Inoltre il credito d'imposta sui dividendi è stato sostituito con il criterio dell'esenzione parziale, un sistema in grado di contenere (ma non di eliminare) la doppia imposizione degli utili distribuiti.

L'aliquota legale attualmente in vigore, il 33 per cento, è in linea con le altre esistenti sullo scenario europeo. Del resto avere un'aliquota competitiva è indubbiamente fondamentale per la scelta della localizzazione di un'impresa in un contesto globalizzato, ma per le imprese ciò che è effettivamente rilevante è soprattutto l'aliquota marginale d'imposta su un nuovo investimento. Il meccanismo della DIT agiva proprio in tal senso, riducendo l'aliquota marginale su un nuovo investimento e contemporaneamente riducendo l'aliquota media in caso di finanziamento con capitale proprio.

L'eliminazione della DIT ha dunque eliminato il vantaggio fiscale concesso su investimenti marginali a fronte di una riduzione generalizzata dell'aliquota legale,

passata dal 36 per cento al 33, ed ha eliminato l'incentivo al ricorso al capitale proprio incentivando nuovamente il ricorso al capitale di debito a causa della deducibilità degli interessi passivi (anche essi rientrano nella base imponibile IRAP che rende quindi efficiente il loro contenimento).

La tassazione dei dividendi ha mutato logica rispetto alla situazione precedente, il meccanismo di imputazione dei dividendi, infatti, non è più legato alla situazione soggettiva del socio, ma a quella oggettiva dell'impresa che ha prodotto il reddito.

Tale cambiamento è giustificato dal fatto che spesso il socio della società risiede in una giurisdizione diversa da quella in cui è avvenuta la produzione del reddito e quindi il credito d'imposta non potrebbe trovare applicazione. Il nuovo criterio di tassazione dei dividendi prevede differenti trattamenti fiscali solo in funzione della provenienza del dividendo (partecipazione qualificata o non), mentre a nulla rileva la destinazione del dividendo, così è stata attuata una parificazione di trattamento fiscale tra dividendi distribuiti da imprese nazionali e dividendi distribuiti da società estere. Per i dividendi percepiti da persona fisiche residenti su partecipazioni societarie non qualificate (cioè disporre per le società per azioni quotate di una partecipazione non superiore al 2% dei diritti di voto superiori oppure al 5% del capitale sociale; per le società per azioni non quotate e per tutti gli altri soggetti IRES disporre di una partecipazione non superiore al 20% dei diritti di voto oppure superiori al 25% del capitale sociale; per le società di persone disporre di partecipazioni non superiori al 25% del capitale sociale) il regime attuale prevede l'obbligo di applicare un ritenuta a titolo d'imposta del 12,50%. Per i dividendi

percepiti da persona fisiche residenti su partecipazioni societarie qualificate (cioè quando si superano i limiti sopra menzionati) invece concorrono obbligatoriamente a formare la base imponibile IRPEF solo per il 40% del loro ammontare scontando una franchigia di esenzione del 60%, così si viene ad arginare la doppia tassazione sui dividendi.

Anche se in linea di principio la deducibilità degli interessi passivi è consentita, la normativa ha introdotto delle limitazioni ai comportamenti con finalità elusive da parte dei soci, noti come *thin capitalization*.

Il meccanismo di funzionamento prevede che se i finanziamenti che vengono erogati o garantiti dal socio qualificato di una società e dalle sue parti correlate superano di quattro volte l'ammontare della rispettiva quota di patrimonio netto contabile del socio stesso, una parte di interessi passivi, proporzionale all'eccedenza, diventa indeducibile. Questo impedisce che i soci di società di capitali, invece di sottoscrivere aumenti di capitale sociale, finanzino l'impresa concedendole dei prestiti.

La normativa sulla *thin capitalization*, pertanto, risponde essenzialmente a due obiettivi specifici: porre un limite alla sottocapitalizzazione delle imprese, distinguendo tra un livello di indebitamento fisiologico, non soggetto a restrizioni, e un indebitamento patologico ed evitare arbitraggi tra il livello di deduzione degli interessi e il rendimento delle altre forme di attività finanziarie. Rispetto al sistema precedente, si è passati da una norma che premiava sempre gli apporti dei soci a titolo di capitale, ad una che penalizza gli apporti dei soci effettuati a titolo di finanziamento con finalità elusive (cioè in casi particolari) e quindi l'obiettivo della

neutralità dell'imposizione è passato in secondo piano, anche considerando che questo meccanismo si applica alle sole società di capitali e non anche alle società di persone ed agli imprenditori individuali, che hanno generalmente un più elevato livello di indebitamento.

Imposta sul reddito delle persone fisiche

L'imposta personale sul reddito delle persone fisiche occupa un ruolo centrale nei sistemi tributari di tutte le economie avanzate, sia per la quota di gettito sul totale delle entrate tributarie sia per il suo impatto sulla re-distribuzione del reddito. Essa nasce e si sviluppa nella seconda parte del XIX secolo nei più importanti Paesi europei e nord americani (Francia, Germania, Usa, etc.), dove affianca e gradualmente sostituisce i sistemi di imposizione reale che colpivano separatamente i vari cespiti (lavoro, capitale, terra, etc.).

La differenza fondamentale tra un'imposta reale e un'imposta personale è individuata dal diverso presupposto: la percezione di un reddito o di un patrimonio nel caso delle imposte reali, la percezione di un reddito o di un patrimonio "da parte di un determinato soggetto" nel caso di quelle personali.

Il passaggio da un sistema di imposte reali ad uno di imposte personali nelle moderne economie trova una spiegazione nell'evoluzione della loro struttura economico-sociale e nel cambiamento degli obiettivi perseguiti tramite il sistema tributario.

L'imposta personale sul reddito a differenza delle imposte reali in quanto:

-non attua discriminazioni nel trattamento fiscale riservato a individui con medesimo livello di reddito, ma con la diversa composizione dello stesso;

-realizza la personalizzazione dell'imposta, ovvero consente al sistema tributario di modulare l'onere dell'imposta in relazione alle caratteristiche socio-economiche (carichi familiari, lavoro autonomo, dipendente, spese sanitarie, di istruzione, etc.)

del contribuente. Gli strumenti utilizzati a questo fine sono le detrazioni d'imposta e le deduzioni dalla base imponibile.

Il modello teorico di riferimento è quello di un'imposta onnicomprensiva sul reddito complessivo delle persone fisiche le cui caratteristiche sono: l'adozione di una base imponibile di tipo reddito-entrata; la progressività avente l'obiettivo di migliorare la distribuzione dei redditi; la presenza di fattori di personalizzazione dell'imposta, come deduzioni e detrazioni che hanno l'obiettivo di graduare l'onere d'imposta in relazione alle condizioni sociali e familiari del soggetto passivo; la discriminazione nel trattamento dei redditi in relazione alla fonte.

L'imposta personale e progressiva è stata introdotta nel nostro sistema fiscale solo nel 1974, quando gli altri Paesi l'avevano adottata già da decenni e discutevano da tempo sulle sue difficoltà applicative e sulla necessità di apportare all'imposta importanti modifiche. Essa prevedeva aliquote progressive molto accentuate, inizialmente accompagnate da un numero elevato di scaglioni, 33, in cui l'aliquota minima era il 10 per cento e la massima l'82.

Nei anni '80 e '90 sia nei Paesi anglosassoni sia nei Paesi scandinavi, l'attenuazione della progressività formale è stata molto forte: nel primo gruppo di Paesi sono state ridotte drasticamente sia il numero che l'intensità delle aliquote marginali (al fine di ridurre le distorsioni operate dall'imposta sull'offerta di lavoro) procedendo contestualmente verso l'allargamento della base imponibile (per assicurare una maggior equità nel trattamento riservato a redditi di provenienza diversa e per non subire rilevanti perdite di gettito) e verso il sistema di tassazione duale nel secondo

gruppo. Nei Paesi dell'Europa centro-meridionale la progressività è rimasta elevata e solo dopo molti anni si è incominciato a discutere sulla necessità di un radicale cambiamento, valutando i risultati conseguiti altrove.

La base imponibile di un'imposta è il valore monetario su cui si determina l'imposta. L'aliquota d'imposta è una percentuale che si applica alla base imponibile o a frazioni di base imponibile al fine di determinare il debito d'imposta, cioè il valore monetario delle imposte da pagare. L'aliquota media è il rapporto tra il valore dell'imposta e il valore della base imponibile, mentre l'aliquota marginale rappresenta la variazione dell'imposta a seguito di un aumento unitario della base imponibile.

Un'imposta è definita progressiva se l'aliquota media è una funzione crescente rispetto alla base imponibile. Questo si verifica nel caso in cui l'aliquota marginale sia sempre maggiore dell'aliquota media per ogni livello di base imponibile. L'imposta è di conseguenza proporzionale se l'aliquota media e marginale coincidono per ogni livello di base imponibile e regressiva nel caso in cui l'aliquota media sia sempre maggiore di quella marginale.

La progressività dell'imposta personale, quindi, può essere realizzata in più modi:

-Progressività continua: l'aliquota media è espressa come una funzione continua e crescente della base imponibile. A causa delle sue difficoltà applicative, questo metodo è stato scarsamente utilizzato.

-Progressività per classi: la base imponibile è suddivisa in classi e ad ogni classe corrisponde una aliquota marginale; individuata la classe in cui ricade la base

imponibile del contribuente, la corrispondente aliquota marginale è applicata sull'intero valore della base imponibile. Questo metodo determina fenomeni di incoerenza nella tassazione poiché se la base imponibile passa da una classe a quella successiva e l'aliquota marginale raddoppia, il debito d'imposta più che raddoppia.

-Progressività per scaglioni: la base imponibile è suddivisa in scaglioni e l'aliquota marginale applicata su uno scaglione è superiore a quella applicata sullo scaglione precedente; l'aliquota marginale è applicata alla sola parte di base imponibile che rientra nello scaglione.

-Progressività per deduzione o detrazione: nel primo caso è ammessa una deduzione dalla base imponibile e nel secondo una detrazione dall'imposta lorda uguale per tutti i contribuenti; l'aliquota marginale è unica. Si noti, tuttavia, che, in presenza di aliquote marginali crescenti, la detrazione fissa garantisce un risparmio d'imposta uguale per tutti i contribuenti, mentre con la deduzione il risparmio aumenta all'aumentare della base imponibile.

L'ultima riforma fiscale nel nostro Paese, come noto non portata a compimento, aveva l'obiettivo di adottare un modello molto vicino alla *flat rate tax*, articolato su due sole aliquote (23 per cento fino a 100 mila euro e 33 per cento oltre) e su un sistema di deduzioni necessarie per garantire progressività all'imposta. Con questo sistema, circa il 99,5 per cento dei contribuenti IRPEF sarebbe tassato con la prima aliquota, dato che i contribuenti che dichiarano più di 100 mila euro sono solo 186 mila .

L'imposta, infatti, è fortemente erosa ed evasa. Le ultime stime disponibili sul fenomeno dell'evasione dell'IRPEF indicano che il 22,9 per cento della base imponibile potenziale è erosa e il 22,8 è evaso; l'evasione è più bassa tra i redditi da lavoro dipendente (8,5 per cento) e più alto per quelli da lavoro autonomo (59,5 per cento); una forte evasione ed erosione si riscontra anche per i redditi dei terreni e dei fabbricati.

Nel 2000 l'imposta ha interessato 38,5 milioni di contribuenti. La base imponibile dichiarata è stata di circa un milione di miliardi di lire e quella media di circa 28 mln di lire; l'aliquota media complessiva è stata del 20 per cento .

Distribuzione dei contribuenti per fasce di reddito nel 2000

Classi di reddito complessivo (valori in milioni di lire)	Dichiaranti		Reddito complessivo	
	Numero	%	Ammontare	%
fino a 0	294.872	0,8	-2.097.834	-0,2
da 0 a 9	6.548.931	17,0	22.036.509	2,0
da 9 a 25	14.110.683	36,6	222.446.123	20,4
da 25 a 35	7.346.151	19,1	218.831.736	20,1
da 35 a 60	7.485.822	19,4	327.864.992	30,1
da 60 a 100	1.758.780	4,6	131.270.569	12,1
da 100 a 200	773.025	2,0	102.616.776	9,4
oltre 200	185.931	0,5	65.813.353	6,0
Totale	38.504.195	100,0	1.088.782.224	100,0

Il sistema fiscale italiano adotta una combinazione tra la progressività per scaglioni e per deduzioni e detrazioni: la disuguaglianza dei redditi risulta significativamente ridotta se si confronta la distribuzione del reddito prima e dopo l'applicazione dell'imposta. Tuttavia, l'impatto redistributivo andrebbe valutato considerando l'insieme dei tributi. Se l'IRPEF risulta essere fortemente progressiva (e potrebbe esserlo di più nel caso in cui si riuscisse a limitare il fenomeno dell'evasione), altrettanto non può essere detto, ad esempio, per l'IVA, che risulta essere sostanzialmente regressiva rispetto alla spesa delle famiglie.

La scelta delle componenti che devono entrare nella definizione di base imponibile (che definisce la capacità contributiva del contribuente) e i criteri di misurazione delle medesime aprono problemi non solo tecnici, ma anche legati a valutazioni di efficienza e di equità. Già dalla sua introduzione, le scelte del Legislatore hanno allontanato la base imponibile dell'imposta dalla nozione di reddito-entrata e l'hanno avvicinata alla definizione di reddito-prodotto. Nel corso del tempo, l'evoluzione della normativa e i diffusi fenomeni di evasione hanno contribuito a trasformare l'IRPEF in un'imposta che sostanzialmente sottopone a tassazione progressiva quasi esclusivamente i redditi da lavoro e in particolare quelli da lavoro dipendente. Questo allontanamento discende dai seguenti trattamenti:

- a) un regime sostitutivo per la quasi totalità dei redditi da capitale al fine di evitare fughe di capitali in un contesto economico caratterizzato da una globalizzazione crescente e una elevata mobilità del capitale;
- b) la quasi completa esenzione delle plusvalenze dall'imposta sul reddito (ad

eccezione di quelle conseguite dalle imprese non rientranti nell'istituto della *participation exemption*); solo a partire dal 1998 si è avuta una regolamentazione complessiva della tassazione sui redditi che derivano da incrementi patrimoniali;

c) la presenza di differenti criteri di accertamento del reddito (effettivo o normale) a seconda della fonte. In particolare i redditi fondiari sono calcolati con metodi di determinazione dell'imponibile molto favorevoli per il contribuente, mentre i criteri di misurazione del reddito degli imprenditori individuali e delle società di persone di piccole dimensioni fanno riferimento al criterio del reddito normale e alla tassazione sulla base degli studi di settore;

d) l'incapacità del Legislatore di adeguare l'imposta sul reddito ai radicali cambiamenti che hanno interessato l'economia italiana negli ultimi vent'anni (inflazione, crescita della quota del lavoro autonomo rispetto a quello dipendente, sviluppo della piccola e media impresa, mutamento delle caratteristiche economiche e sociali delle famiglie). In presenza di inflazione, la scelta tra base imponibile reale o nominale è importante se l'imposta è progressiva. La crescita dei valori nominali delle basi imponibili, che si verifica nei periodi d'inflazione quando i redditi sono indicizzati alla crescita dei prezzi, determina, in presenza di una struttura progressiva delle aliquote, un aumento automatico dell'incidenza delle imposte, anche se il reddito lordo non aumenta in termini reali: tale fenomeno è noto come *fiscal drag*. L'aumento nominale del reddito provoca il passaggio di quote di base imponibile in scaglioni d'imposta con aliquota marginale più elevata. Il fenomeno è tanto più importante quanto più piccoli sono gli scaglioni e quanto più pronunciata è

la progressività formale delle aliquote marginali. Lo stesso effetto negativo è provocato dalla mancata indicizzazione delle detrazioni d'imposta. In Italia il problema del *fiscal drag* è stato rilevante negli anni '70 e '80 a causa della crescente e consistente inflazione, il legislatore ha rivisto solo periodicamente i valori nominali degli scaglioni e delle detrazioni. In un contesto storico caratterizzato da un andamento divaricato tra entrate e spese, la mancata indicizzazione dei valori ha determinato un consistente aumento dell'aliquota media e quindi ha contribuito all'aumento delle entrate.

La determinazione del debito d'imposta avviene sulla base del seguente schema:

-Reddito complessivo *meno* deduzioni = Base imponibile su cui si applica la scala delle aliquote e si determina l'imposta lorda;

-Imposta lorda *meno* detrazioni = Imposta netta

-Reddito complessivo *meno* imposta = Reddito netto.

Il reddito complessivo del soggetto passivo è formato da tutti i redditi posseduti nel caso delle persone fisiche residenti e dai redditi prodotti nel territorio dello Stato nel caso delle persone fisiche non residenti. Esso è costituito dalla somma di sei categorie di reddito, ognuna delle quali presenta peculiari modalità di individuazione.

Le categorie sono: redditi fondiari; redditi da capitale; redditi da lavoro dipendente; redditi da lavoro autonomo; redditi d'impresa; redditi diversi.

Le principali caratteristiche di ogni categoria sono di seguito descritte.

Redditi fondiari. Sono i redditi che derivano dall'uso economico dei terreni e dei fabbricati situati nel territorio dello Stato. Il sistema di imposizione dei redditi fondiari

è definito su base catastale. Il criterio di reddito adottato dal Legislatore è quello di reddito normale. I redditi fondiari si distinguono a loro volta in tre categorie.

a) *Redditi dominicali dei terreni*: essi derivano al proprietario del terreno dall'utilizzo del terreno per attività agricole. Il reddito dominicale è calcolato forfetariamente sulla base di tariffe d'estimo che dovrebbero definire la reale redditività delle particelle in base a posizione, produttività media e classe di colture; di fatto, tali valori sono fortemente sottostimati.

b) *Redditi agrari*: appartengono a questa tipologia i redditi normali ottenuti dall'uso di capitale e di lavoro nell'esercizio di attività agricole sui terreni, incluso l'allevamento di animali e le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali. Anche il reddito agrario è determinato in base a tariffe d'estimo della particella, è attribuito al coltivatore del fondo ed è fortemente sottostimato. Il reddito deve derivare dall'esercizio normale di agricoltura: l'obiettivo del Legislatore è quello di agevolare il reddito agrario rispetto ai redditi d'impresa.

c) *Redditi dei fabbricati*: sono costituiti dai redditi medi ordinari che possono essere ottenuti dalle unità immobiliari urbane. Non rientrano in questa categoria i redditi degli immobili di pertinenza del fondo agricolo e di quelli utilizzati per attività commerciali. La rendita catastale è attribuita al vano a seconda del Comune e della zona censuaria dell'unità immobiliare e in base alla classe e alla categoria dell'immobile. Rientra in questa categoria anche l'85 per cento dei canoni di locazione percepiti: il 15 per cento è invece concesso in deduzione al fine di

riconoscere almeno forfetariamente le spese sostenute dal proprietario per la manutenzione dell'immobile. Il sistema fiscale ha sempre concesso un trattamento privilegiato dei redditi da fabbricati: in questo modo si è voluto conseguire l'obiettivo di favorire la proprietà della casa di abitazione (oggi circa l' 80 per cento delle famiglie italiane è proprietaria della casa di residenza). Le rendite andrebbero periodicamente rivalutate per tener conto dell'effettivo valore di mercato e per individuare il reddito tipico che è possibile ricavare da un cespite. Ciò è avvenuto assai di rado. Nell'ultimo quindicennio, invece di riformare le modalità di determinazione delle rendite, si è proceduto mediante l'applicazione di coefficienti di rivalutazione alle rendite catastali che però non possono considerare le variazioni del reddito normale e i cambiamenti nei prezzi relativi.

Redditi da capitale. Rientrano in questa categoria i proventi derivanti dall'impiego di capitale finanziario che non sono percepiti nell'ambito del reddito d'impresa, come i proventi dei capitali dati a mutuo, gli interessi sui depositi, sui conti correnti, sui titoli e sulle obbligazioni e i dividendi. Di fatto, la categoria più consistente che rientra nella base imponibile dell'imposta personale sono solo i dividendi azionari relativi a partecipazioni qualificate (per il solo 40 per cento del valore). Le altre tipologie non rientrano nel coacervo dei redditi, ma sono tassati alla fonte: il soggetto che li eroga (l'intermediario finanziario) è tenuto ad effettuare una ritenuta proporzionale a titolo d'imposta per le persone fisiche e a titolo di acconto per le persone giuridiche.

Redditi da lavoro dipendente. Comprende tutti i redditi in denaro o in natura percepiti in base a rapporti aventi per oggetto prestazioni di lavoro alle dipendenze o sotto la

direzione di altri: si fa riferimento, pertanto, al criterio di cassa e ad una nozione di reddito lordo, poiché non sono ammessi in deduzione i costi sostenuti dal lavoratore per la produzione del reddito. Costituiscono reddito da lavoro anche le pensioni e gli assegni ad esse equiparati e i redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative. Si tratta della principale categoria di reddito: i lavoratori dipendenti costituiscono circa il 44 per cento dei contribuenti e i pensionati circa il 40 per cento. I redditi da lavoro e pensione costituiscono circa il 78 per cento della base imponibile complessiva dell' imposta personale. Alcune componenti dei redditi da lavoro dipendente non entrano a far parte della base imponibile dell' imposta come ad esempio, i contributi previdenziali ed assistenziali costituiscono la principale deduzione dal reddito, mentre il TFR è tassato separatamente poiché, trattandosi di un reddito a formazione pluriennale, la sua inclusione nella base imponibile al momento dell'incasso determinerebbe un forte aumento dell'aliquota media dell'imposta.

Redditi da lavoro autonomo. Rientrano in questa categoria i redditi che derivano dall'esercizio di un'arte o di una professione prodotti senza vincolo di subordinazione e diversi da quelli d'impresa. La determinazione del reddito fa riferimento al criterio di cassa e alla nozione di reddito netto, poiché rientra nella base imponibile dell'imposta personale solo la differenza tra ricavi e costi al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali. Tuttavia, al fine di evitare comportamenti elusivi, la normativa fiscale pone dei limiti alla deducibilità di alcuni costi, come quelli relativi a beni immobili adibiti sia ad uso personale che per l'attività imprenditoriale, alle spese

di rappresentanza, ecc.. Per i soggetti passivi di piccole dimensioni, infine, è prevista la tenuta di una contabilità semplificata e regimi fiscali forfetari e agevolati.

Redditi d'impresa. Sono quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali ancorché non organizzate in forma d'impresa. Il riferimento generale per la determinazione del reddito d'impresa è l'utile netto (o perdita) che risulta dal conto economico civilistico. La base imponibile, calcolata in base al criterio di competenza, è ottenuta dopo che all'utile d'esercizio sono state apportate le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalla normativa fiscale.

Le componenti positive di reddito sono descritte qui di seguito.

- a) *Ricavi*: sono le componenti positive di reddito che derivano dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa, di materie prime e semilavorati; inoltre, rientrano tra i ricavi anche le cessioni di azioni in società di capitali e obbligazioni iscritte in bilancio come attivo circolante.
- b) *Interessi attivi*: sono la remunerazione dei capitali investiti.
- c) *Variazioni delle rimanenze*: si tratta della variazione delle scorte. Se questa è positiva concorre alla formazione della base imponibile. I problemi di valutazione delle rimanenze derivano dal fatto che i prezzi dei beni possono variare da un periodo d'imposta a quello successivo; il soggetto passivo ha sempre la possibilità di scegliere il criterio di valutazione più conveniente ai fini fiscali. Tuttavia, in caso di inflazione, solo il metodo LIFO è compatibile con la nozione di profitto inteso in senso economico (incremento di valore dell'impresa).

d) *Plusvalenze patrimoniali*: si realizzano se la cessione di cespiti immobilizzati è effettuata ad un importo superiore a quello del costo storico al netto degli ammortamenti. Tale disciplina si applica anche alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società, a meno che non sia possibile applicare il regime di esenzione da partecipazione.

e) *Sopravvenienze attive*: si tratta di proventi conseguiti a fronte di costi od oneri già dedotti in precedenti periodi di imposta oppure derivanti dalla sopravvenuta insussistenza di costi e passività iscritte in bilancio.

f) *Dividendi*: sono proventi che derivano all'impresa dal possesso di azioni di società di capitali. La normativa è sostanzialmente cambiata negli ultimi anni: attualmente solo il 40 per cento del valore dei dividendi realizzati deve essere imputato come componente di reddito.

Le componenti negative di reddito sono invece le seguenti.

a) *Costi di esercizio*: sono quelli che l'impresa sostiene per le retribuzioni e per l'acquisto di materie prime, semilavorati e merci inerenti all'attività svolta.

b) *Minusvalenze*: sono deducibili per il 40 per cento del loro ammontare e solo se realizzate e regolarmente iscritte in bilancio.

c) *Sopravvenienze passive*: si tratta di costi sostenuti a fronte di ricavi già imponibili in precedenti periodi di imposta oppure derivanti dalla sopravvenuta insussistenza di ricavi e attività iscritte in bilancio.

d) *Interessi passivi*: rappresentano il costo dell'indebitamento; essi non sono integralmente deducibili dalla base imponibile, ma solo in relazione al rapporto tra i

ricavi e i proventi che concorrono a determinare il reddito imponibile e i ricavi complessivi; inoltre, la normativa fiscale prevede ulteriori limitazioni al fine di contrastare il fenomeno elusivo noto come *thin capitalization*.

e) *Ammortamenti*: il costo del bene da ammortizzare è quello storico e il periodo di ammortamento è fissato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in base alla categoria dell'investimento, alla tipologia dell'impresa e al settore di attività; il criterio adottato dal Legislatore per il calcolo degli ammortamenti è quello delle rate costanti. Nel primo periodo d'imposta di utilizzazione del bene la quota di ammortamento è ridotta alla metà. Permettendo la ripartizione del solo costo storico dei beni strumentali su più periodi d'imposta, si determinano incongruenze nella definizione di base imponibile in caso di inflazione consistente: dovrebbe essere consentita la rivalutazione dei beni (contabilità indicizzata all'inflazione), ma questo determinerebbe notevoli problemi dal punto di vista contabile. Per controbilanciare in modo forfetario questa incongruenza il Legislatore ammette ammortamenti anticipati, che consentono il raddoppio della quota di ammortamento per i primi tre anni di vita del cespite.

Redditi diversi

È prevista questa categoria residuale all'interno della quale confluiscono redditi non compresi nelle cinque precedenti categorie, e cioè: tutte le plusvalenze, i proventi derivanti da vincite e lotterie, i redditi occasionali da lavoro, i redditi dei beni immobili situati all'estero, le indennità di trasferta, i redditi derivanti dall'utilizzazione economica dei brevetti, ecc.. Tuttavia, i proventi delle vincite e lotterie sono tassati

separatamente in base ad un regime sostitutivo; stessa disciplina si applica alle plusvalenze derivanti dall'impiego di capitale finanziario, fatta eccezione per quelle ottenute da cessioni qualificate che sono incluse nel reddito complessivo IRPEF per il 40 per cento del loro ammontare.

La normativa attualmente in vigore individua tre tipologie di deduzioni dal reddito complessivo: è prevista una deduzione differenziata per tipologie di reddito e decrescente al crescere del reddito complessivo necessaria per garantire la progressività dell'imposta, una serie di ulteriori deduzioni per i contributi previdenziali ed assistenziali, la rendita catastale dell'abitazione principale e gli oneri deducibili (come l'assegno periodico corrisposto al coniuge in caso di divorzio, le spese mediche di assistenza dei portatori di *handicap*, ecc.) ed, infine, una deduzione per carichi di famiglia. L'ammontare complessivo delle deduzioni ammesse è pertanto la somma delle tre tipologie appena citate.

Un ruolo centrale è ricoperto dalla deduzione per la *no tax area*: dal reddito complessivo è ammessa una deduzione "potenziale" di 3.000 euro per tutti i contribuenti; tale deduzione è aumentata di 4.500 euro per i lavoratori dipendenti, di 4.000 euro per i pensionati e di 1.500 per i lavoratori indipendenti.

La deduzione effettivamente spettante al contribuente è individuata moltiplicando la deduzione potenziale per un coefficiente di deducibilità compreso tra 0 e 1. Se il reddito complessivo è minore o uguale alla deduzione potenziale, essa spetta per un ammontare pari al reddito complessivo. In caso contrario, la deduzione effettiva spetta per un importo linearmente decrescente al crescere del reddito complessivo:

essa si azzera a 33.500 euro per i lavoratori dipendenti, 33 mila per i pensionati, 31 mila per gli indipendenti e 29 mila per gli altri contribuenti nel caso in cui non ci siano ulteriori deduzioni .

La Legge Finanziaria per il 2005, secondo modulo della Riforma fiscale attualmente in atto (il primo modulo è stato introdotto a partire dal periodo d'imposta 2003), ha sostituito le preesistenti detrazioni d'imposta per carichi famigliari con deduzioni dal reddito complessivo .

La logica sottostante a tale deduzione è simile a quella per la determinazione della deduzione per la *no tax area*: è prevista una deduzione potenziale di 3.200 euro per il coniuge a carico e di 2.900 euro per ogni figlio a carico (3.450 se di età inferiore a tre anni e 3.700 se portatore di *handicap*). La deduzione effettiva è determinata dal prodotto tra un coefficiente di deducibilità e la deduzione calcolata, essa è quindi decrescente al crescere del reddito complessivo del contribuente (si azzera a partire da redditi superiori a 81-82 mila euro).

Sottratte le deduzioni dal reddito complessivo, alla base imponibile viene applicata la scala delle aliquote secondo uno schema di progressività per scaglioni. La Legge Finanziaria per il 2005 ha modificato la scala delle aliquote in vigore nel periodo d'imposta 2004. Gli scaglioni sono stati ridotti da cinque a quattro .

Aliquote e scaglioni in vigore dal 2005

Base Imponibile (euro)		Aliquota (%)
	fino a 26.000	23
da 26.001	fino a 33.500	33

da	33.501	fino a 100.000	39
oltre	100.000		43

Le aliquote marginali indicate nella tabella non includono l'addizionale regionale dello 0,9 per cento. Inoltre, sia le Regioni che i Comuni hanno la facoltà di introdurre ulteriori addizionali entro limiti fissati dal Legislatore.

Negli ultimi anni il Legislatore ha affidato la progressività dell'imposta alle deduzioni dal reddito complessivo, relegando alle detrazioni un ruolo marginale. Anche la scala delle aliquote ha perso il ruolo centrale che ricopriva fino ad un decennio fa.

Attualmente la normativa prevede soltanto la detraibilità dall'imposta del 19 per cento di alcune spese meritorie (oneri detraibili), come le spese mediche, premi per assicurazioni sulla vita o sul rischio di morte, spese per l'istruzione superiore e universitaria, spese funebri, interessi pagati su alcuni mutui e prestiti, ecc..

Le preesistenti detrazioni per redditi da lavoro dipendente e pensione e per redditi da lavoro autonomo, concesse secondo determinate fasce di reddito complessivo, sono state definitivamente sostituite dalle attuali deduzioni dal reddito complessivo linearmente decrescenti.

L'imposta netta è determinata dalla differenza tra l'imposta lorda e le detrazioni, mentre il reddito netto è la differenza tra il reddito complessivo e l'imposta netta.

Tuttavia i contribuenti con detrazioni superiori all'imposta lorda o deduzioni superiori al reddito complessivo sono contribuenti incapienti, cioè contribuenti che non riescono a beneficiare in modo pieno delle deduzioni o detrazioni a causa dell'insufficienza di reddito complessivo o di imposta lorda, per incentrare la

progressività su detrazioni e deduzioni può pertanto incontrare forti limiti nel raggiungimento di desiderati effetti redistributivi a favore dei più poveri. La denuncia dei redditi, cioè il documento attraverso il quale i contribuenti dichiarano all' Erario i loro redditi e provvedono a determinare l'importo dell'imposta che dovrà essere liquidata, deve essere presentata dal contribuente tra il mese di maggio e di ottobre del periodo d'imposta successivo a quello a cui la dichiarazione si riferisce. Non tutti i contribuenti sono però tenuti alla presentazione della dichiarazione: ad esempio, la totalità del debito d'imposta dei lavoratori dipendenti possessori di soli redditi da lavoro dipendente è trattenuta e versata mensilmente all'Erario dal datore di lavoro che ha la funzione di sostituto d'imposta. L'imposta netta, infine, non deve essere totalmente liquidata al momento della presentazione della dichiarazione. Infatti, a giugno/luglio e a novembre del 2006 i contribuenti IRPEF effettueranno due versamenti in acconto per un importo corrispondente alla quasi totalità dell' imposta netta presunta per il 2006. A giugno 2007 tali contribuenti saranno chiamati ad effettuare un versamento a saldo dell'imposta di competenza per il 2006 più il primo acconto per l'imposta del periodo d'imposta 2007. Questo meccanismo è necessario per avvicinare il momento della produzione dei redditi a quello del versamento dell'imposta e per non discriminare coloro che pagano mensilmente le imposte per mezzo di sostituti d'imposta e quelli che invece verseranno l'imposta solo a giugno dell'anno successivo (come i titolari di soli redditi derivanti dalla locazione di immobili).

- Imposta regionale sulle attività produttive

L'IRAP è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario dal D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 in ossequio alla delega concessa al governo, contenuta nella L. 23 dicembre 1996 n. 662, riguardante tra le altre, l'emanazione di un decreto legislativo istitutivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP.

L'istituzione dell'IRAP ha rappresentato un concreto passo verso l'attuazione di un decentramento del sistema tributario in vista di un raccordo tra il prelievo fiscale e l'attività finanziaria esplicata dall'Ente territoriale impositore. Del resto l'ultimo decennio è stato caratterizzato dalla tendenza a favorire delle autonome entrate per i vari enti locali nell'ottica di generare una rapida attuazione del federalismo fiscale.

In tal senso una ulteriore spinta si è avuta con il D.Lgs. 18 febbraio 2000 n. 56 emanato in attuazione della legge delega 13 maggio 1999 n. 133 con la quale si è provveduto ad abolire i trasferimenti erariali alle Regioni, in particolare il fondo sanitario nazionale, sostituendoli con una compartecipazione al gettito di alcuni tributi quali IRPEF, IVA, accise sulla benzina, per cui l'introduzione dell'IRAP avviene in un più generale quadro di riorganizzazione della finanza locale.

La comparsa nel nostro ordinamento giuridico - tributario di un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP rappresenta una novità assoluta, tanto che raramente si è riscontrato qualcosa di simile in altre legislazioni tributarie, come ad esempio nello stato del Michigan degli Stati Uniti d'America. Però il suo schema logico è stato trattato per decenni nella letteratura economica, anche se pochissimi Stati sono riusciti ad applicarlo in concreto. Infatti quando un tributarista sente parlare di

un'imposta che colpisce il valore aggiunto pensa immediatamente che ci stiamo riferendo all'IVA. Invece l'IRAP si propone di colpire l'esercizio abituale di attività economiche dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi proponendosi di tassare la differenza tra i ricavi lordi di impresa ed i costi industriali relativi ai beni e servizi acquistati dalle imprese, quindi in sostanza la differenza tra i ricavi ed i costi della produzione con esclusione del costo del lavoro e degli oneri finanziari. Infatti la logica dell'IRAP è quella di colpire il valore aggiunto prodotto dall'impresa che lo produce, tassando la differenza tra i ricavi ed i costi ordinari cioè tassando la capacità di produrre valore aggiunto, cioè in sostanza la ricchezza nuova prodotta dall'impresa stessa. Occorre comunque ricordare come fin dalla sua introduzione nella nostra legislazione tributaria questa imposta non è mai stata psicologicamente accettata dai contribuenti che l'hanno sempre osteggiata, con forti remore e perplessità, in quanto rimane un'imposta che non consente la possibilità di dedurre dalla base imponibile né il costo del proprio personale impiegato nel ciclo produttivo, sia se composto da dipendenti subordinati sia da collaboratori coordinati e continuativi, né il costo dei finanziamenti che l'impresa ha dovuto richiedere al mercato per sostenere la propria attività. Si intuisce facilmente come l'indeducibilità delle due suddetti voci di spesa risultasse incomprensibile ad ogni contribuente assoggettato ad IRAP, in quanto, in particolare, le imprese manifatturiere e quelle che comunque ricorrevano a capitale di terzi, si trovavano nella scomoda situazione di dover essere assoggettati a questa nuova imposta anche in caso di assenza di reddito imponibile ai fini delle altre imposte dirette sul reddito.

Sotto il profilo della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione della Repubblica Italiana, risulta ancora più difficile procedere ad una ampia giustificazione per tutti i contribuenti. Infatti se per un professionista od un piccolo imprenditore, senza dipendenti e che non ricorre a finanziatori esterni, l'IRAP altro non è che una nuova imposta sul reddito pari al 4,25%, visto che in effetti la base imponibile IRAP coincide con quella dell'IRPEF, ben diversa è la situazione per un'impresa di notevoli dimensioni che invece presenta un elevato costo del lavoro e ricorre in maniera massiccia e sistematica alle varie forme di finanziamento che il mercato offre. Infatti in questo caso occorre considerare l'IRAP come un'imposta che raffronta il volume della nuova ricchezza prodotta dall'impresa con i beni e servizi pubblici che consuma. Certo non si può non considerare che come impatto sul sistema fiscale questa nuova imposta così strutturata abbia senz'altro incentivato l'apertura di nuove partite IVA, in quanto il committente può spesso prediligere quel fornitore, soprattutto tra i singoli prestatori di servizi, in grado di garantire la deducibilità della spesa sostenuta, in luogo di prestazioni assimilate al lavoro dipendente (come quelle fornite dai collaboratori a progetto) in deducibili ai fini IRAP.

Le suddette considerazioni ci aiutano a delineare il quadro generale in cui si è dovuta calare questa nuova imposta alla ricerca di una sua precisa collocazione nel contesto complessivo del sistema tributario italiano. Infatti occorre ricordare che l'introduzione dell'IRAP ha sostituito i seguenti tributi indicati dall'art. 66 del D.Lgs. 446/97:

- a) i contributi per il servizio sanitario nazionale risolvendo definitivamente la fiscalizzazione dei contributi assistenziali fonte di giurisprudenza da parte della Corte Costituzionale;
- b) il contributo dello 0,2% per l'assistenza sanitaria ai pensionati;
- c) la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi destinata a fronteggiare la parte di onere non coperta dal relativo fondo;
- d) l'imposta locale sui redditi che nonostante il suo nome era un tributo erariale;
- e) l'imposta comunale per l'esercizio di arti e professioni ovvero un tributo locale ma commisurato ad indici di produttività e reddituali;
- f) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese con una base imponibile determinata essenzialmente da una rappresentazione contabile del patrimonio aziendale;
- g) la tassa sull'inizio attività ai fini IVA che costituiva un prelievo di esclusivo carattere fiscale su un atto meramente amministrativo.

Quindi la nuova imposta, in un'ottica di razionalizzazione fiscale, ha provveduto ad accorpate e riunire vari tributi di origine diversa.

La scelta che ha caratterizzato l'istituzione del nuovo tributo non poteva che riferirsi ad un dato che avesse rilevanza per ogni soggetto economico come ad esempio poteva essere il valore aggiunto della produzione. Infatti in linea generale la nuova imposta sostituisce delle forme di prelievo che già si riferivano a soggetti economici che già gestivano attività organizzate. Le principali caratteristiche dell'IRAP, riportate dall'art. 1 del decreto delegato, sono :

- che è un'*imposta reale* cioè un'imposta che individua il soggetto passivo che di norma coincide con il titolare dell'impresa stessa;
- che è un'*imposta indeducibile* dalla base imponibile delle imposte sui redditi, contrariamente alla maggior parte dei prelievi che ha sostituito che invece erano deducibili generando una mancanza di omogeneità tra i tributi sostituiti ed il nuovo tributo introdotto, e questo si spiega in parte con il tentativo di non compromettere il gettito per l'Erario che risulterebbe in parte compresso laddove le Regioni procedessero ad incrementi delle proprie aliquote, ed in parte da mere ragioni di opportunità politica;
- ed infine che è un'*imposta regionale* visto che il gettito spetta dal 2001 completamente alle Regioni grazie all'art. 11 del D.Lgs. 18 febbraio 2000 n. 56 che ha soppresso la compartecipazione al gettito dei Comuni e delle Province. Su questo ultimo aspetto non tutte le tesi sono concordi, basta infatti ricordare la recente sentenza della Corte Costituzionale del 26 settembre 2003 n. 296, in cui la suprema Corte afferma inequivocabilmente che la disciplina sostanziale dell'IRAP rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materie di tributi erariali secondo quanto previsto dall'art. 117 comma 2 lettera e) della Costituzione della Repubblica Italiana. Del resto, sottolinea la Corte nella sopra citata sentenza, "la circostanza che l'IRAP sia istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi tributo proprio delle Regioni nel senso in cui oggi tale espressione è

adoperata dall' art. 119 secondo comma della Costituzione della Repubblica Italiana, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale". A ribadire ulteriormente il sopra citato principio la Corte Costituzionale si è nuovamente pronunciata con la sentenza del 19 luglio 2004 n. 241 in cui viene definitivamente sancito dalla suprema corte che "i presupposti necessari affinché il nuovo disegno costituzionale dell'art. 119 della Costituzione possa essere attuato" e quindi si possa parlare effettivamente di tributi propri è necessario "l'intervento del legislatore statale il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva di Stato, Regioni ed enti locali, definendo altresì, una disciplina transitoria."

Il dettato delle sentenze della Corte Costituzionale non sembra lasciare spazi interpretativi anche se non bisogna dimenticare che il gettito del tributo è assegnato integralmente alle Regioni, che in ossequio ad un parziale federalismo fiscale con apposite leggi regionali, a decorrere dall'anno 2001, hanno avuto l'opportunità di determinare agevolazioni e maggiorazioni dell'aliquota base dell'imposta, garantendo agli enti locali quella che possiamo definire più un'autonomia finanziaria piuttosto che un'autonomia tributaria in senso stretto. Quindi restiamo comunque favorevoli alla dottrina che identifica l'IRAP come un tributo erariale introdotto con una legge dello Stato il cui gettito è interamente di competenza delle Regioni.

Un'analisi attenta e dettagliata deve essere effettuata sulla struttura ed i criteri di distribuzione dell'imposta sul territorio nazionale. Come accennato in precedenza questa imposta assoggetta a tassazione il valore aggiunto prodotto dall'impresa nel territorio regionale in cui il soggetto passivo esercita l'attività. Abbiamo già sottolineato in precedenza come dalla base imponibile vengano escluse due rilevanti voci di spesa quali il costo del lavoro e gli oneri finanziari.

Ora è il caso di soffermarci sulle modalità previste per l'applicazione dell'imposta nei confronti di quei soggetti passivi che svolgono l'attività con stabilimenti ed uffici dislocati nel territorio di più Regioni. In questo caso la ripartizione della base imponibile viene effettuata in proporzione al costo del personale dipendente operante presso i diversi stabilimenti ed uffici, nonché in proporzione ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e agli utili degli associati in partecipazione il cui apporto sia costituito da prestazioni di lavoro. Questi elementi assumono rilevanza solo per gli addetti con continuità negli stabilimenti od uffici siti nel territorio della Regione per un periodo di almeno tre mesi. Gli altri criteri di ripartizione della base imponibile IRAP possono essere riassunti

nella seguente tabella:

Attività	Criterio di ripartizione
Bancaria	depositi in denaro e titoli verso la clientela
Finanziaria	impieghi o ordini eseguiti
Assicurativa	premi raccolti presso gli uffici
Agricola	estensione dei terreni

Nella fase iniziale di applicazione dell'imposta sono state sollevate numerose eccezioni di incostituzionalità del tributo in relazione agli articoli 3-23-53-76 della Costituzione della Repubblica Italiana. In merito la Corte Costituzionale si è pronunciata con la sentenza n. 156 del 10.5.2001 depositata il 21.5.2001 che ha innanzitutto sancito la piena costituzionalità del tributo, ma ha anche stabilito espressamente il principio che "E' evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art.2 del D.Lgs. 446/97, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa". Questa innovativa sentenza ha aperto una interminabile fase di contenzioso tributario da parte di tutti quei soggetti passivi che ritengono di rientrare nella casistica prevista dalla suddetta sentenza che li esonera dal pagamento dell'imposta. La questione non è di poco conto, infatti considerando che il nostro paese è caratterizzato dalla presenza soprattutto di piccole e medie imprese che spesso presentano le caratteristiche tecniche ed economiche per richiedere l'esenzione dal pagamento del tributo, si è così generato un forte aumento del contenzioso tributario contribuendo quindi ad un ulteriore ingorgo dei calendari delle commissioni tributarie che, considerando i giudizi favorevoli sino ad oggi ottenuti presso le commissioni tributarie sia provinciali che regionali, saranno in prospettiva sempre più affollati di

ricorsi, ponendo all'attenzione delle istituzioni anche l'evidente problema da parte dell'erario di dover gestire un flusso di rimborsi particolarmente numeroso e finanziariamente consistente. Si ritiene opportuno promuovere la necessità di intervenire rapidamente per interrompere una situazione contingente particolarmente onerosa per il nostro sistema tributario innalzando la soglia di esenzione che ad oggi è stabilita forfetariamente fino ad un importo massimo di 8.000,00 euro, per esonerare definitivamente dal pagamento del tributo le numerose micro-aziende presenti sul nostro territorio nazionale.

Un ulteriore elemento di riflessione scaturisce dalla recente controversia instauratasi davanti alla Corte di giustizia del Lussemburgo relativa alla presunta incompatibilità dell'IRAP rispetto alla disciplina comunitaria. Il dubbio è causato da una possibile violazione dell'art. 33 della VI direttiva comunitaria che vieta agli Stati membri di introdurre "qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari". Il problema di fondo è stabilire se la capacità contributiva che colpisce l'IRAP corrisponde a quella dell'IVA e cioè al valore aggiunto globale dell'impresa determinato sulla base della differenza in termini di imposta e su base annuale, tra vendite e acquisti. In altri termini occorre verificare se si realizza effettivamente una duplicazione di tributo sulla medesima base imponibile. Il problema è di grande rilevanza visto che comporterebbe un ammanco per le casse dell'erario stimabile in più di trenta miliardi di euro all'anno e con inevitabili conseguenze anche sui bilanci regionali come evidenziato nella tabella.

Articolazione territoriale del gettito IRAP anno 2002		
	Valori in milioni di €	Valori in %
Abruzzo	515	1,58
Basilicata	191	0,59
Calabria	545	1,68
Campania	1.728	5,31
Emilia Romagna	2.884	8,86
Lazio	4.043	12,43
Liguria	772	2,37
Lombardia	8.355	25,68
Marche	792	2,43
Molise	101	0,31
Piemonte	2.600	7,99
Puglia	913	2,81
Toscana	2.028	6,23
Umbria	396	1,22
Veneto	3.131	9,62
Friuli Venezia Giulia	741	2,28
Sardegna	580	1,78
Sicilia	1.466	4,51
Valle d'Aosta	92	0,28

Trentino Alto Adige	662	2,04
Totale	32.535	100

Gli aspetti sino ad ora analizzati devono contribuire a delineare il quadro generale nel quale ha operato fino ad ora l'IRAP. Certo non possiamo dire che sia stata un'imposta nata sotto dei buoni auspici visto le problematiche che ha suscitato e la novità assoluta che ha rappresentato nel sistema tributario comunitario. Nel breve termine comunque si porrà il problema dell'attuazione della delega fiscale (art. 8 della L. 7 aprile 2003 n. 80) che prevede che "il governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'IRAP con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi." La sua progressiva eliminazione comporterà quindi la inevitabile perdita del gettito che finora ha comunque garantito all'erario e quindi alle Regioni, per cui è molto probabile che la sua integrale scomparsa dalla scenario tributario italiano avvenga molto lentamente vista la necessità di reperire comunque delle fonti finanziarie alternative.

Nel breve periodo è possibile ipotizzare il mantenimento della struttura portante del complesso impianto normativo che gestisce l'IRAP. Infatti non possiamo prescindere da alcune pratiche considerazioni. Innanzitutto questa controversa imposta è ormai parte attiva del nostro sistema tributario fin dall'anno d'imposta 1998 ed ormai ogni soggetto passivo ha provveduto ad inserirla nel suo tax-planning considerandola alla stregua di tutte le altre imposte, e questo ovviamente agevola notevolmente il suo

mantenimento in vita piuttosto che la sua soppressione con la relativa apparizione di nuove sigle per nuovi e diversi tributi. Inoltre già attualmente è un'imposta erariale compartecipata dalle Regioni al 100% e questo è un altro favorevole requisito dell'attuale IRAP che, sia pur non in perfetta simmetria con il nuovo dettato normativo dei tributi propri dell'art. 119 della Costituzione della Repubblica Italiana, rappresenta comunque una risorsa finanziaria completamente assorbita dai fabbisogni regionali. Quindi si potrebbe ipotizzare la trasformazione del tributo da erariale a regionale consentendo alle singole Regioni di legiferare in materia assecondando le loro legittime aspettative di concreta attuazione del dettato costituzionale dato dal combinato disposto degli art. 117 e 119 della Costituzione. Del resto già ora le Regioni sentono questo tributo come proprio anche e soprattutto per la possibilità loro concessa, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di entrata in vigore del D.Lgs. 446/97, di variare l'aliquota dell'imposta entro il limite dell'1%, differenziandola per attività e per soggetti passivi. Inoltre occorre sottolineare come l'attuale base imponibile IRAP costituisca un valido indicatore macro economico capace di rappresentare un ottimo criterio di compartecipazione in quanto in grado di determinare praticamente il prodotto interno lordo (PIL) di ogni singola impresa, tanto che sarebbe auspicabile estendere questo criterio anche agli altri tributi erariali.

L'ipotesi del mantenimento dell'attuale impianto tributario IRAP non può prescindere da alcune inevitabili correzioni che dovranno essere apportate. Innanzitutto in ossequio al contenuto della delega fiscale sopra citata, art. 8 della L. 7 aprile 2003 n.

80, si dovrà consentire la completa deduzione dei costi sopportati per il personale dipendente ed assimilato nell'ottica di rendere più equo e sopportabile il prelievo fiscale ai contribuenti. Inoltre si potrebbero ipotizzare dei diversi sistemi per distribuire l'imposta tra quei soggetti passivi che operano in più regioni. Ad esempio per il settore dei servizi appare condivisibile privilegiare il criterio di individuazione del luogo dove materialmente si effettua la vendita del bene (vedi il caso di esercizi commerciali multi punto) collegando il territorio dove oggettivamente si concretizza la produzione di valore aggiunto con l'attribuzione del tributo.

In questo modo si vincolerebbe il soggetto passivo a versare l'imposta a favore dell'ente locale nel cui ambito si realizza effettivamente l'attività commerciale vera e propria svincolandola dalla semplice connessione con il domicilio fiscale.

Per il settore energetico (fabbricazione coke, raffinerie di petrolio, trattamento di combustibili nucleari, miscelazione di gas petroliferi liquefatti, ecc....) viene avanzata l'ipotesi di collegare il gettito del tributo con i luoghi di effettiva produzione per stabilire un rapporto diretto tra l'IRAP di competenza e la Regione che ha dovuto sopportare tutti i costi dell'insediamento industriale anche e soprattutto in termini di inquinamento ambientale. Considerando che la suddetta ipotesi si pone soprattutto in relazione a soggetti d'imposta che operano sull'intero territorio nazionale potrebbe rivelarsi senz'altro più coerente, rispetto all'attuale criterio di imputazione in base alla dislocazione del personale dipendente, procedere ad una ripartizione della imposta stabilendo uno stretto legame tra il luogo in cui si produce e, considerando il particolare settore produttivo, tutte quelle inevitabili conseguenze che si ripercuotono

direttamente sul territorio circostante. L'effetto prodotto sarebbe quello di ottenere che le industrie del settore energetico ridistribuiscono l'imposta soprattutto in quelle Regioni dove la loro presenza crea un difficile impatto ambientale. Del resto un simile criterio consentirebbe la possibilità di assorbire i nuovi investimenti necessari ad ogni Regione per garantire gli interventi strutturali indispensabili per arginare e delimitare gli effetti che determinati insediamenti industriali possono produrre sui territori in cui si insediano.

- Imposta sul valore aggiunto

L'Imposta sul valore aggiunto è la seconda imposta per gettito del sistema tributario italiano e la prima tra le imposte indirette. Nel 2000 il numero di contribuenti è stato di 5 milioni, di cui il 91 per cento in regime normale. Il volume d'affari è stato di 4,7 milioni di miliardi di lire e la base imponibile di 0,76. L'IVA totale di competenza è stata di 133 mila miliardi di lire.

L'aliquota ordinaria è del 20 per cento, ma vi sono due aliquote ridotte del 4 e del 10 per cento applicate ai beni di prima necessità. Tale differenziazione permette di ridurre la regressività dell'imposta rispetto alla spesa delle famiglie.

Le operazioni imponibili sono la cessione di beni e la prestazione di servizi effettuati nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate; le esportazioni sono considerate non imponibili. Essa si applica al valore aggiunto realizzato in ogni fase del processo produttivo e distributivo; i soggetti passivi sono le imprese, mentre il soggetto inciso è il consumatore finale.

A livello aggregato, tuttavia, la base imponibile è il consumo, poiché la normativa prevede la detraibilità dell'IVA pagata sugli investimenti. Se fosse sottoposto a tassazione il valore aggiunto realizzato su tutti i beni e servizi, di fatto la base imponibile sarebbe il reddito nazionale. Nel caso in cui la spesa pubblica sia esente e l'economia sia chiusa, si può notare come la detraibilità dell'imposta sui beni di investimento determini la coincidenza della base imponibile con il consumo.

Il gettito dell'imposta è pari alla somma di tutte le imposte versate dalle imprese, che economicamente agiscono da sostituti d'imposta per conto dell'Erario riscuotendo

l'imposta in modo frazionato attraverso un meccanismo di gestione di crediti e debiti d'imposta. Tuttavia l'IVA grava sul consumatore finale per il quale rappresenta un costo.

Il metodo di riscossione utilizzato nell'Unione Europea è quello "imposta da imposta": in ogni fase del processo produttivo e distributivo il venditore applica l'aliquota prevista per il bene o il servizio sull'intero valore, determinando in questo modo l'IVA a debito; tuttavia, il venditore può detrarre l'IVA a credito pagata sugli acquisti e sugli investimenti. La differenza deve essere periodicamente versata all'Erario.

Il metodo "imposta da imposta", a differenza del metodo "base da base", permette di controllare l'aliquota pagata dal consumatore sul valore finale del bene, anche quando le aliquote IVA applicate nei passaggi intermedi sono differenziate. Inoltre, l'imposta complessivamente pagata sul valore finale del bene non dipende dal numero dei passaggi intercorsi nel processo produttivo e distributivo e quindi dalla distribuzione del valore aggiunto.

A titolo esemplificativo, si consideri un produttore che acquista un bene al prezzo di zero euro e lo rivende al commerciante all'ingrosso al prezzo di 100 euro (al netto dell'imposta) (Fase I). Se l'aliquota IVA su questo bene è, ad esempio, il 20 per cento, il prezzo a cui il produttore vende al grossista è di 120 euro, poiché il valore aggiunto in questa fase è stato 100 euro. Pertanto, il produttore avrà un debito IVA verso l'Erario pari a 20 euro, mentre il grossista contabilizzerà un credito IVA verso l'Erario per lo stesso importo.

Tale procedura si ripete in ogni fase del processo produttivo e distributivo fino al

consumatore finale. Le successive tabelle riassumono cosa avviene sia quando il grossista rivende al dettagliante (Fase 2) e quando quest'ultimo vende il bene al consumatore finale (Fase 3) nel caso di aliquote uniformi in tutte le fasi del processo produttivo e distributivo; sia quando si considera invece la stessa situazione ma con aliquote differenziate nelle tre fasi.

Si vede chiaramente dagli esempi che l'IVA a debito per il dettagliante (che incide sul consumatore finale) è 60 (uguale alla somma dei saldi IVA) in tutti e due i casi considerati e quindi l'aliquota media che grava sul valore aggiunto totale è il 20 per cento (60/300). Si noti che tale percentuale coincide proprio con l'aliquota IVA dell'ultima fase.

Il meccanismo dell'imposta con aliquote uguali in ogni fase

	V. A .	% IV A	PREZZO NETTO IVA	PREZZO VENDITA CREDITO	IVA	IV A DEBITO	SALDO IVA
FASE 1	100	0,20	100	120	0	20	20
FASE 2	100	0,20	200	240	20	40	20
FASE 3	100	0,20	300	360	40	60	20

Il meccanismo dell'imposta con aliquote differenziate

	V. A .	% IV A	PREZZO NETTO IVA	PREZZO VENDITA CREDITO	IV A	IV A DEBITO	SALDO IV A
FASE 1	100	0,10	100	110	0	10	10

FASE 2	100	0,04	200	208	10	8	-2
FASE 3	100	0,20	300	360	8	60	52

Il meccanismo dell'IVA ha molti pregi sotto il profilo teorico, ma la sua applicazione concreta è stata gravemente distorta, perdendo via via molte delle caratteristiche di generalità e di neutralità. L'imposta è stata da subito fortemente evasa, anche a causa dell'insufficienza dei controlli, mentre la previsione di numerosi regimi agevolati ha determinato una crescente erosione della base imponibile. Ancora oggi i principali nodi problematici dell'IVA sono l'ampia evasione ed erosione della sua base imponibile e la sua eccessiva complessità, che rende difficili gli adempimenti dei contribuenti e i controlli dell'Amministrazione Finanziaria.

In linea teorica, infatti, ad ogni scambio sottoposto ad imposizione nella fattura di vendita deve essere indicata la componente del prezzo che corrisponde all'IVA fatta pagare dal venditore al compratore, il compratore ha interesse ad ottenere una regolare fattura di acquisto perché solo così gli può essere riconosciuta l'IVA a credito. Il consumatore finale, non avendo Partita IVA, non può applicare questo meccanismo e risulta pertanto il soggetto inciso.

Tuttavia, l'obbligo della rivalsa da parte dell'impresa sul proprio cliente non è sufficiente a garantire una corretta applicazione del meccanismo dell'imposta (si pensi, ad esempio, al fenomeno della sotto fatturazione e addirittura del completo occultamento della cessione dei beni).

Infine, la struttura produttiva del nostro Paese, incentrata su una miriade di piccole imprese, ha permesso a molti imprenditori, grazie anche ai regimi di contabilità

forfetaria e semplificata, di arginare il meccanismo, spesso con la complicità del consumatore finale.

Negli ultimi decenni le scelte legislative non hanno dedicato alle imposte indirette un'attenzione simile a quella rivolta alle imposte dirette: questo perché gli obiettivi di perequazione e redistribuzione del reddito sono stati perseguiti quasi esclusivamente attraverso l'imposta personale e progressiva.

Indicazioni per la riforma dell'IVA sono state fornite da alcune Direttive europee che mirano alla convergenza dei sistemi di funzionamento dell'imposta tra gli Stati membri dell'Unione Europea mediante la riduzione delle diversità nelle aliquote e negli adempimenti. L'abolizione delle barriere doganali, infatti, ha reso necessarie alcune sostanziali modifiche nel meccanismo dell'imposta al fine di garantire la libertà di circolazione delle merci e la neutralità dell'imposta.

Due principi sono applicabili: il principio di origine, in base al quale i beni e servizi sono tassati nel paese di produzione; il principio di destinazione, in base al quale i beni e i servizi sono tassati nel paese dell'effettivo consumo. Il primo realizza la neutralità nei confronti delle esportazioni, il secondo quella sulle importazioni.

Fino al 1992 era in vigore il principio di destinazione, che non modifica i prezzi relativi dei beni consumati all'interno di uno Stato in presenza di aliquote diversificate tra Paesi e attribuisce il gettito al Paese dove avviene il consumo. L'assenza di barriere doganali nella Comunità rende difficile l'applicazione di tale principio. Attualmente è in vigore un regime transitorio (al fine di ottenere l'armonizzazione delle aliquote di prelievo tra gli Stati membri e di risolvere i problemi di ripartizione del gettito tra paesi

e ulteriori problemi tecnici), ma a regime si applicherà il principio di origine per gli scambi intra-comunitari e il principio di destinazione per gli scambi tra l'Europa e il resto del mondo.

Parte seconda
Ipotesi di modifica

Come da costante prassi il nostro ordinamento tributario è purtroppo caratterizzato da frequenti e costanti mutamenti che rendono assai difficile effettuare una qualsiasi pianificazione fiscale. Questo problema è particolarmente sentito da tutti gli operatori economici, ivi compresi quelli dello spettacolo, dato che obbliga tutti i soggetti passivi d'imposta a districarsi in un quadro normativo particolarmente intricato e privo di certezze. Nelle precedenti pagine è stato già evidenziato che il nostro attuale sistema tributario si basa su un differente meccanismo di prelievo fiscale a seconda che il contribuente sia una persona giuridica o fisica.

E' però necessario che un sistema tributario moderno e completo metta a disposizione dei correttivi che siano in grado di generare degli incentivi veramente appetibili per tutte le categorie dei contribuenti. Infatti la vera essenza di una incentivazione fiscale è quella di manifestare concretamente un risparmio tangibile per chi ne usufruisce tale da apprezzarne un reale beneficio in termini di incidenza sulle proprie risorse finanziarie. La tassazione delle persone fisiche si avvale di un sistema di aliquote progressive (in ossequio al disposto dell'art. 53 della Costituzione della Repubblica Italiana) che aumentano al crescere del reddito e che attualmente spaziano da un minimo del 23% ad un massimo del 43%. Sono ovviamente previsti dei correttivi che intervengono per ridurre il carico fiscale sui soggetti che conseguono i redditi più bassi (come la no tax area) e per i nuclei familiari più numerosi (come la family area). Con questo sistema viene distribuito il carico fiscale cercando di colpire in modo equilibrato tutti i redditi. Questo criterio però potrebbe penalizzare la re-distribuzione delle risorse accumulate nel circuito economico in

quanto assorbite in gran parte per soddisfare il prelievo fiscale. E' senz'altro indispensabile, per un quadro il più esauriente possibile, non tralasciare anche l'incidenza dell'aspetto previdenziale in tutte le sue varie forme (inps, enpals e casse di previdenza) che sui redditi prodotti in forma individuale incide sensibilmente in aggiunta al prelievo fiscale. Una particolare attenzione, anche da parte degli operatori dello spettacolo, merita l'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) con una aliquota pari al 4,25% dell'incremento di valore sul reddito prodotto sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche. E' l'imposta sicuramente più osteggiata dai contribuenti italiani in quanto il risultato di un diabolico meccanismo, come detto, che rende indeducibile sia il costo del personale impiegato nel processo produttivo, che gli oneri finanziari contratti dalle imprese per accedere a quelle risorse finanziarie necessarie a supportare le proprie attività economiche. Inoltre sono stati sollevati molti dubbi sulla legittimità di questa imposta, tanto che, come detto, ad oggi è pendente presso la corte di giustizia europea un contenzioso volto a riconoscere l'illegittimità di questa imposta. Credo che sia di tutta evidenza l'esigenza che il nostro sistema tributario si doti di regole certe e sicure in un quadro normativo che preveda criteri e modalità di incentivazione a favore di chi produce e crea ricchezza per tutto il paese. Ecco quindi che anche gli operatori economici del settore dello spettacolo risentono sensibilmente del contesto generale in cui sono chiamati ad operare. E' importante sottolineare che questo particolare settore economico non deve essere inquadrato solamente nell'ambito di un mero comparto commerciale, ma deve essere visto come un insieme di attività di valenza rilevante

anche sotto l'aspetto sociale. Infatti è inequivocabile che le attività ricomprese in questo specifico campo contribuiscono a sostenere le varie forme di folklore e cultura della nostra società che trovano un largo consenso nell'opinione pubblica nazionale come testimoniano la spesa destinata a queste specifiche attività.

SPETTACOLO

Incidenza della spesa per gli spettacoli

sul prodotto interno lordo e sui consumi

Anni	PIL	Consumi finali delle famiglie	Consumi di carattere ricreativo e culturale	Spesa per gli spettacoli	Incidenza percentuale della spesa per gli spettacoli		
					Sul PIL	Sui consumi finali	Sui consumi ricreativi e culturali
1996	1.873.494	1.165.352	100.019	7.279,4	0,39	0,62	7,28
1997	1.950.680	1.223.652	103.318	7.323,1	0,38	0,60	7,09
1998	2.057.731	1.224.882	120.885	7.833,5	0,38	0,63	6,4

MUSICA

I dati Siae per l'anno 1999

(La spesa degli italiani per lo spettacolo e lo sport)

La Società Italiana Autori Editori comunica i dati relativi al consumo di spettacolo per l'anno 1999. I dati comprendono la spesa del pubblico, il numero di rappresentazioni, i biglietti venduti e la variazione del prezzo medio dei biglietti.

Si registra un aumento del 4,7% della spesa complessiva che passa da 5.236,7 miliardi del '98 a 5.481,1 miliardi del '99.

Un anno molto positivo per la musica leggera che vede un aumento della spesa del pubblico del 23,6%. In calo il cinema. Discreto l'aumento degli altri tipi di spettacolo.

Concerti e spettacoli di musica leggera ed arte varia
Grande ripresa del settore dei concerti e spettacoli di musica leggera. Al calo del numero di rappresentazioni, -11,0% (da 16.710 a 14.870) è seguito un notevole aumento del numero dei biglietti venduti che vanno

da 6.804.815 del '98 a 8.534.814 del '99; ben il 25,4% in più, con conseguente aumento significativo della spesa complessiva del pubblico: da 163,1 miliardi a 201,6 del '99, +23,6%. Leggermente diminuito il prezzo medio del biglietto 1,5% in meno.

Concerti di musica classica

Anche per i concerti di musica classica si registra un forte interesse da parte del pubblico. Aumentata la spesa complessiva del 6,7% in più passando da 79,7 miliardi a 85 miliardi.

Il numero dei biglietti venduti aumenta dell'1,5% in più, (da 4.176.612 a 4.237.872), così anche il prezzo medio del biglietto da 19.087 a 20.074 ben +5,2% in più.

Lievemente diminuito il numero delle rappresentazioni da 17.927 a 17.663, -1,5%.

Il teatro

Per il teatro (che comprende prosa, rivista e commedia musicale) il 1999 ha visto un lieve aumento della spesa del pubblico del +1,2%, da 308,7 miliardi del '98 a 312,5 miliardi del '99. Diminuito il numero di rappresentazioni che passano da 78.582 a 78.096, lo 0,6% in meno, e il numero di biglietti venduti da 15.729.497 a 15.383.020 il 2,2% in meno, aumentato invece il prezzo medio del biglietto che è passato da 19.626 a 20.318 lire, il 3,5% in più.

Il cinema

Diminuita del 9,6% la spesa del pubblico per il cinema, che passa da 1.141 miliardi del '98 a 1.031 del '99, nonché il numero dei biglietti venduti -12,7% da 118.504.204 a 103.483.150, in aumento invece le giornate di spettacolo + 9,1% e il prezzo medio del biglietto + 3,6%.

La lirica e il balletto

Dopo la piccola ripresa dell'anno precedente, il 1999 ha registrato per il teatro lirico e i balletti un'ulteriore aumento del numero di rappresentazioni che sono state 6.535 rispetto alle 5.931 del '98, ben il 10,2% in più, mentre il numero dei biglietti venduti sono diminuiti da 3.062.305 del '98 a 3.024.456 del '99, l'1,2% in meno.

Risulta incrementata la spesa complessiva del pubblico che passa da 152,8 miliardi del '98 a 158,1 miliardi del '99, il 3,5% in più. Da collegarsi all'aumento del prezzo medio del biglietto +4,8%.

Operette, marionette, saggi scolastici e culturali

Netta ripresa di questo genere di spettacoli. A fronte di un aumento delle rappresentazioni +3,6%, che passano da 6.221 del '98 a 6.446 del '99, aumenta il numero dei biglietti venduti da 1.059.006 del '98 a 1.084.052 del '99, il 2,4% in più. La spesa del pubblico passa da 15,8 miliardi a 21,4 miliardi, +35,4%; aumenta anche il prezzo medio del biglietto +32,3 %, da 14.970 a 19.807 lire.

Il ballo e trattenimenti vari

In lieve diminuzione il settore del ballo: lo 0,7% in meno, la spesa del

pubblico passa da 895,9 miliardi del '98 a 889,6 miliardi del '99 (escluse le consumazioni).

Ancora in grossa crescita le attività di divertimento e svago a basso costo: video-giochi, flippers (+44,5%); diminuiscono invece i biliardi -9,8%; il bowling -13,2%.

Notevole l'incremento, anche quest'anno, delle forme di spettacolo e animazione all'interno dei villaggi turistici il 14,9% in più; si conferma in continua crescita la tendenza dell'anno precedente per gli spettacoli viaggianti (luna park ecc.) con il +4,1% .

Lo sport
Sempre positivo l'andamento del calcio di serie A e B che registra un aumento della spesa del pubblico del 3,0% passando da 464,8 miliardi del '98 a 478,6 miliardi.

Tra le altre manifestazioni sportive le più seguite sono state la pallacanestro +0,4%, l'automobilismo e motociclismo + 7,8%, il ciclismo +79,4%, in calo invece il tennis -21,1%, il baseball -46,4%, i concorsi ippici -75,3%.

Questa legittima premessa è necessaria per ricordare che nel tempo si sono succeduti vari interventi di carattere legislativo e non sempre mirati a sostenere gli operatori di questo settore. Per quanto su indicato è necessario effettuare un cambio di direzione, per rendere sempre più percorribile la formula di incentivare gli operatori del settore con altre misure veramente efficaci sotto l'aspetto tributario. La materia appare alquanto complessa, ma ciononostante ancora suscettibile di miglioramenti. Infatti è di assoluta evidenza che le principali aziende del settore, dalle industrie cinematografiche alle compagnie teatrali, ai gruppi musicali fino ai corpi di ballo, traggono la loro principale ed a volte unica fonte dall'impiego di risorse umane. Questo è un aspetto di vitale importanza in quanto ci fa capire come nel conto economico di molte imprese del settore dello spettacolo il costo del personale incida in maniera determinante. Ecco che ribaltando, ad esempio, il concetto impositivo dell'Irap, sarebbe molto importante, concepire delle forti agevolazioni e riduzioni

d'imposta in merito alla voce costo del personale inteso sia come lavoratori subordinati che assimilati, come ad esempio per i collaboratori a progetto. E' senz'altro un obiettivo ambizioso, ma comunque molto importante anche valutando il possibile impatto sulle risorse pubbliche. Infatti se il legislatore tributario si sensibilizzasse su questo argomento si potrebbe consentire alla gran parte delle imprese che operano nel settore dello spettacolo di conseguire dei forti risparmi in termini di de-fiscalizzazione del costo del lavoro, con concreti risparmi che genererebbero una maggiore liquidità da reinvestire per il raggiungimento dei loro fini istituzionali, tanto da consentire una riduzione nell'impiego di fondi statali per conseguire un non indifferente risparmio di risorse pubbliche da poter destinare verso altri obiettivi. Per questo è fondamentale che il legislatore si avvicini a questo particolare settore con l'ottica di prevedere una normativa specifica che tenga in considerazione le sue caratteristiche peculiari tra cui l'imprescindibile fattore dell'evidente impiego di risorse umane. In un'ottica di ricerca di possibili nuovi spunti per gli operatori del settore dello spettacolo, molto interessante è la valutazione dell'impatto della normativa prevista dall'attuale art. 54 del DPR 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi). In particolare il comma 8 prevede uno specifico trattamento dei redditi previsti dall'art. 53, 2° comma, lett. B), cioè quelli derivanti "dalla utilizzazione economica da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali". Il criterio seguito è quello di operare una detrazione forfetaria

pari al 25% dei compensi percepiti. Fino al 1992 questa detrazione era del 30%, quindi nel 1996 venne ulteriormente ridotta al 20% e limitata ai primi 100 milioni di lire di diritti. Quindi dal 1997 è stata ripristinata l'attuale percentuale senza limiti di valore. Detto ciò l'art. 3, 4° comma, lett. A) del DPR 633/72 (testo unico dell'Iva) prevede espressamente che le suddette operazioni non costituiscano materia imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Come si può dedurre i redditi inerenti le prestazioni dei diritti d'autore e simili scontano un regime fiscale particolarmente semplificato. Per cui innanzitutto ai fini dell'imposizione indiretta non c'è la necessità di avere un numero di partita Iva, mentre ai fini delle imposte dirette non bisogna creare un impianto contabile, con la tenuta dei relativi registri su cui trascrivere le operazioni inerenti sia sul versante dei compensi che su quello delle spese. A questa notevole semplificazione bisogna aggiungere il conseguente risparmio degli inevitabili costi che il contribuente verrebbe a sostenere rivolgendosi ad un consulente fiscale per l'assolvimento degli adempimenti tributari. Inoltre la deduzione forfetaria del 25% assicura al soggetto passivo d'imposta la riduzione di un quarto dei compensi a titolo di spese effettuate a prescindere se effettivamente le stesse siano state materialmente sostenute o meno. Proseguendo nell'enunciazione degli evidenti vantaggi che comporta un siffatto regime fiscale non dobbiamo dimenticare che la mancanza di un volume d'affari Iva ci permette anche di sottrarci alla sfera di influenza dell'Irap che rappresenta un ulteriore risparmio fino ad un massimo del 4,25% del reddito prodotto in caso di coincidenza tra il reddito imponibile ai fini Irpef e quello ai fini Irap. Del resto l'assenza di un numero di partita

iva ci esclude automaticamente dal campo impositivo della suddetta imposta. Infatti questa imposta che colpisce l'incremento del valore della produzione si rivolge esclusivamente ai soggetti titolari di un numero di partita iva in quanto i soli a poter evidenziare un volume d'affari ai fini iva. Per cui il reddito concernente il diritto d'autore e simili viene indirettamente sottratto a questo ulteriore prelievo creandosi una sua vera e propria autonomia rispetto alle altre categorie reddituali. Certo sembra veramente paradossale che il legislatore fiscale così avaro di agevolazioni e semplificazioni abbia consentito la presenza, nel contesto di un vorticoso intreccio di normative e giurisprudenza, di una piccola oasi con procedure rapide e snelle.

Quindi in sintesi l'unico documento che assume rilevanza ai fini fiscali per la corretta imputazione di questa tipologia di redditi è la relativa certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 4, comma 6 ter del DPR 22 luglio 1998 n. 322, che attesta l'anno di percezione degli emolumenti, l'importo del compenso e la ritenuta operata. Lo scenario descritto risulta senz'altro particolarmente agevole in un settore quale quello fiscale caratterizzato invece da una complessità normativa ed operativa sempre in costante aumento. E' senz'altro utile confrontare questo impianto fiscale con quello previsto per un artista professionista o per una impresa di spettacoli. Infatti questi soggetti per lo svolgimento delle loro attività devono necessariamente richiedere un numero di partita iva al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, istituire un impianto contabile in base al regime applicato (in genere o il semplificato o l'ordinario tralasciando la casistica residuale prevista per altri regimi contabili collegati al conseguimento di un volume d'affari di dimensioni

particolarmente ridotte), procedere all'emissione delle fatture in coincidenza di ogni compenso che viene percepito, richiedere a sua volta l'emissione di fatture per ogni spesa sostenuta inerente l'attività svolta, affidarsi ad un esperto fiscalista per la gestione di tutti gli adempimenti necessari. Inoltre, nei ultimi anni, ha assunto particolare importanza il monitoraggio costante dell'andamento della propria attività per constatare che siano rispettati tutti i parametri previsti dai modelli per gli studi di settore con particolare attenzione agli indici di congruità e coerenza.

C'è da soffermarsi su quest'ultimo strumento in quanto le tappe essenziali della disciplina dell'accertamento, che hanno condotto agli studi di settore, sono state almeno due (in realtà prima della riforma degli anni '70 l'attività di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria veniva già supportata da studi di settore, predisposti in collaborazione con le associazioni di categoria). Per primo l'accertamento sulla base dei coefficienti presuntivi di ricavi e proventi introdotti nel 1989, diretto a quei soggetti che fruivano di regimi di contabilità semplificata. L'Amministrazione poteva determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi e del giro d'affari in base a questa procedura extra-contabile di natura presuntiva. Erano dei coefficienti statici, rozzi, espressione solo formale del reddito medio-ordinario di ogni settore economico, e suscettibili di prova contraria. Un ulteriore tentativo per recuperare l'evasione è stata l'introduzione nel 1993 della *minimum tax*, non già come una nuova forma di accertamento presuntivo, ma come fissazione di un reddito imponibile minimo da dichiarare, con scarse possibilità di prova contraria. I meccanismi di accertamento utilizzati nel periodo transitorio hanno, però, ottenuto il

risultato di innalzare il reddito dichiarato verso quello medio del settore, che però non è certo un risultato soddisfacente, perché non è stata di fatto risolta la problematica dell'estesa evasione.

Già nel 1993 la Legge aveva previsto l'elaborazione degli studi di settore, che sarebbero dovuti entrare in vigore nel 1995 ma sono effettivamente stati utilizzati solo a partire dal periodo d'imposta 1998. Nell'arco di nove anni il numero di contribuenti tassati sulla base di questo strumento è fortemente cresciuto. Gli studi di settore sono strumenti per l'accertamento dei lavoratori autonomi e delle imprese (a prescindere dalla forma giuridica, ma sono escluse le attività che non operano nel periodo d'imposta in condizioni normali a causa, ad esempio, di liquidazione, inizio o cessazione dell'attività) che non superino un determinato limite fissato per i ricavi (circa 5 milioni di euro) sono escluse, invece, quelle a cui si applicano regimi fiscali forfetari o sostitutivi. In base agli ultimi dati fiscali disponibili, i contribuenti potenzialmente interessati agli studi di settore sono circa 4,8 milioni.

La numerosa platea di contribuenti interessati dagli studi di settore è stata suddivisa in gruppi omogenei (per categoria produttiva, territorio, dimensione e caratteristiche strutturali) rappresentativi dei modelli organizzativi dei singoli settori. Lo studio di settore determina così una fascia di valori entro cui può ragionevolmente, e probabilmente, collocarsi il volume dei ricavi: i criteri di determinazione dei costi sulla base della contabilità analitica garantirebbero al soggetto passivo ampi margini di flessibilità. Lo studio, infatti, fornisce tre risultati: l'indice di congruità (che evidenzia la congruità dell'ammontare dei ricavi dichiarati rispetto a quello determinato sulla base

dell'applicazione degli studi); gli indici di coerenza (che indicano la coerenza di alcuni elementi contabili e strutturali rispetto ad altri elementi contabili e strutturali: ad esempio, l'indice di rotazione del magazzino evidenzia la coerenza degli acquisti rispetto alle rimanenze o se la produttività per addetto è troppo alta, è probabile che ci sia lavoro "nero"); l'intervallo di confidenza tollerato (cioè l'intervallo compreso tra il ricavo minimo ed il ricavo puntuale, in base alla distribuzione "normale" dei ricavi di settore, che non comporta la procedura di accertamento).

Pertanto, l'Amministrazione propone redditi e ricavi stimati in base agli studi e il contribuente può accettare o respingere l'ammontare della base imponibile senza poter negoziare, accettando il contribuente sa di poter evitare verifiche e accertamenti altrimenti, dovrà egli stesso dimostrare i motivi per cui il suo reddito si discosta da quello indicato dallo studio. In caso di inattendibilità dei ricavi effettivi, rispetto a quello indicato dallo studio, il contribuente potrà tuttavia dimostrare le possibili cause di scostamento che non sono state evidenziate dallo studio: ecco quindi perché sarà difficile abbandonare gli strumenti contabili, gli scontrini, le fatture, ecc..

La possibilità di chiudere con immediatezza il rapporto con il Fisco, evitando la lunga e costosa procedura di accertamento, costituisce un vantaggio enorme sia per l'Amministrazione sia per il contribuente, anche se per quest'ultimo l'adesione allo studio potrebbe comportare, in alcune ipotesi, il versamento di un'imposta maggiore di quella effettivamente dovuta.

In particolare, la conoscenza del "costo fiscale" dell'attività esercitata consente

all'imprenditore di poterla pianificare con maggior precisione. È evidente l'incentivo ad ampliare la produttività aziendale, dato che il maggior reddito, in eccedenza a quello normale, godrà di fatto di un regime di non imponibilità: da questo punto di vista gli studi di settore possono essere uno strumento efficace di riduzione della pressione fiscale. Inoltre, gli studi offrono alle imprese interessate uno strumento prezioso di analisi dinamica dell'evoluzione economica e finanziaria del settore di appartenenza e del territorio in cui svolgono la loro attività, mentre per l'Amministrazione Finanziaria costituiscono uno strumento indispensabile per concentrare l'attenzione sui contribuenti a maggior "pericolosità fiscale", tendendo ad un uso più razionale delle risorse disponibili.

Oltre all'analisi delle suddette problematiche, che già di per se ci fanno capire quanto sia sufficientemente complesso il contesto normativo in cui si opera, non bisogna dimenticare l'aleatorietà e imprevedibilità della pressione fiscale come testimoniato dalla recentissima maggiorazione di un punto percentuale prevista per l'Irap in alcune regioni italiane, tra cui il Lazio, a pochi giorni dai termini di scadenza per i versamenti delle imposte, con il conseguente inasprimento a sorpresa del prelievo fiscale. Credo che alla luce di quanto sopra esposto sia senz'altro utile prendere seriamente in considerazione l'ipotesi di estensione del regime fiscale ultra semplificato previsto per i redditi indicati dall'art. 53, 2° comma, lett. B), del Tuir, in quanto si tratta di applicare un sistema già esistente e ritenuto compatibile dal legislatore fiscale, a tutte le altre figure professionali e imprenditoriali che svolgono la propria attività nel settore dello spettacolo. Del resto è abbastanza scontato ritenere

che l'ampliamento della fascia dei soggetti interessati all'applicazione di un criterio di tassazione semplice e con minore incidenza sul reddito prodotto sarebbe accolto con grande favore dagli operatori del settore. Di contro anche l'amministrazione finanziaria dovrebbe vedere di buon occhio un ampliamento della platea dei contribuenti che usufruiscono di una siffatta gestione contabile, in quanto ridurrebbe notevolmente i tempi per i controlli e verifiche, che potrebbero essere effettuate senza la necessità di inviare del personale sul luogo dell'esercizio dell'attività, in quanto sarebbe sufficiente un controllo sul codice fiscale del soggetto per accertare i valori che i vari sostituti d'imposta hanno indicato nei modelli 770 semplificato e ordinario in sede di attestazione delle ritenute operate, per avere un rapido riscontro sulla correttezza o meno del reddito dichiarato dal contribuente verificato. E' vero che si intraprenderebbe la strada di una piccola rivoluzione in quanto si andrebbe a modificare un sistema tributario consolidato negli anni incidendo complessivamente anche sul gettito delle imposte, però di contro si verrebbe finalmente a realizzare una vera semplificazione fiscale tanto auspicata sia dai contribuenti che dagli operatori del settore e l'amministrazione finanziaria avrebbe posto in essere un vero strumento di disincentivazione all'evasione / elusione fiscale in grado di fornire con maggiore rapidità esiti certi ai controlli posti in essere. Per evitare che queste semplificazioni possano ingenerare dei tentativi di speculazione da parte di altri soggetti si potrebbero prevedere degli opportuni correttivi mirati ad individuare le categorie che possono usufruire di questo regime agevolato, ad esempio obbligando il sostituto d'imposta ad indicare espressamente sulla certificazione rilasciata la tipologia della

prestazione usufruita ed il conseguente diritto a godere delle suddette agevolazioni. Il sistema in oggetto è senz'altro più agevole da applicare ai redditi prodotti in forma individuale che già scontano un sistema semplificato nella maggior parte dei casi, per i quali non costituirebbe un grosso problema la modifica del regime fiscale già in essere. Certamente nel caso di aziende di grandi dimensioni per le quali si applica il regime contabile ordinario sarebbe più complicato farle confluire in un sistema così semplificato perché si presenterebbero delle problematiche di difficile soluzione. E' però necessario non fermarsi alle prime difficoltà, in quanto si potrebbe ipotizzare la possibilità di concedere una ulteriore detrazione di spese in aggiunta a quelle già documentate. Questo criterio potrebbe prevedere delle percentuali variabili agganciate a valori significativi come il costo del personale ed il risultato conseguito nella gestione caratteristica meglio conosciuto come Ebit. Infatti le due variabili considerate consentirebbero di incidere in modo consistente in due direzioni. Da un lato infatti verrebbe incentivato il ricorso alla manodopera regolare con un sostanzioso intervento in favore dell'abbattimento del lavoro sommerso con benefici in termini di gettito previdenziale, assistenziali e con un incremento delle trattenute fiscali operate sulle buste paga relative alla emersione del lavoro in nero, quindi l'impresa vedrebbe riconosciuto il modo tangibile il ricorso al personale in regola con gli adempimenti in materia del lavoro, con una percentuale di abbattimento della pressione fiscale complessiva che andrebbe a ridurre l'incidenza complessiva del costo del lavoro. Quindi l'effetto positivo si manifesta sia nei confronti dell'azienda, che per l'erario. Sul versante di conseguire un buon valore in termini di Ebit potrebbe

incentivare l'azienda a sviluppare una maggiore produttività ed efficienza cercando da un lato di ampliare i propri margini operativi lordi, e dall'altro di monitorare attentamente i singoli centri di spesa. L'effetto che si andrebbe a generare avrebbe come primo impatto quello di avere un sistema fiscale premiante per le aziende più efficienti stabilendo una diretta correlazione tra il carico tributario e gli obiettivi aziendali. Questo punto è particolarmente sentito da tutti gli operatori economici ed in particolare da quelli del settore dello spettacolo, perché in generale viene ritenuto iniquo un sistema fiscale che si basi su un mero prelievo sui redditi conseguiti, senza prevedere nessun correttivo a favore dei contribuenti più produttivi in termini reddituali. Ci siamo abituati nel tempo a creare una forte contrapposizione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti oramai in completa antitesi tra loro e pronti a scontrarsi su ogni aspetto della complessa materia fiscale. E' quindi necessario operare una inversione di tendenza rispetto alla linea tenuta sino ad ora per cercare di trovare dei punti di contatto che facciano capire la reale intenzione di venire incontro alle reciproche esigenze. Un significativo passo in avanti sarebbe senz'altro quello di consentire che venga fiscalmente apprezzata la capacità dell'azienda di produrre un reddito, che quindi si realizzi una sorta di accordo tra fisco e contribuente l'uno interessato a far emergere un maggior imponibile e l'altro fortemente interessato ad agevolazioni fiscali. Si tratta di creare un nuovo modo di dialogare nel campo fiscale con dei criteri decisamente diversi rispetto al passato.

Una ulteriore ipotesi da analizzare per ridurre la pressione fiscale è costituita da un'IRES che contribuisca al finanziamento delle Regioni in sostituzione dell'IRAP.

Certamente questo è un intervento mirato all'insieme dei contribuenti ma che ripercuoterebbe i suoi effetti positivi anche sugli operatori del settore dello spettacolo. Diciamo che su scala mondiale già troviamo alcune situazioni simili quasi ad incoraggiare una tale scelta, come nel caso degli stati americani e dei governi regionali di alcuni altri paesi che dispongono di una parte dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ed in alcuni casi con facoltà d'aliquota). Cero che la completa sostituzione dell' IRES all' IRAP, tuttavia, contrasta con la prassi comune che è più portata a vedere nell'imposta sulle società uno strumento di finanza centrale e che anzi, nel caso sia necessaria una attribuzione di risorse alla finanza locale vede nell'imposta sul valore aggiunto - I.V.A. la maggior candidata.

Dobbiamo anche sottolineare la sostanziale diversità di base imponibile tra IRES e IRAP, infatti mentre l'IRES assoggetta i redditi imponibili prodotti dalle società di capitali, con una componente di oscillazione del gettito complessivo tra un anno e l'altro dovuta essenzialmente al fatto che la presenza di imponibili negativi è tutt'altro che un episodio raro nel contesto economico nazionale, viceversa l'IRAP pur scontando un'aliquota percentuale notevolmente inferiore (4,25% quella ordinaria), può godere di una base imponibile più ampia considerando che non consente la deduzione né del costo del lavoro del personale dipendente e assimilato né degli oneri finanziari prodotti dall'impresa per essere ricorso al mercato creditizio. Questo consente di avere un gettito IRAP più costante nel tempo rispetto a quello IRES che in vista del trasferimento di molte funzioni dallo stato alle regioni aumenterà i costi che quest'ultime dovranno sostenere con la necessità, quindi, di dover contare su

risorse finanziarie sostanzialmente stabili nel tempo. Inoltre si ritiene l'IRAP maggiormente distribuita sul territorio proprio in considerazione che, la sua normativa di riferimento, già prevede una ripartizione territoriale in base ai vari insediamenti produttivi posti anche su più regioni. Invece l'IRES potrebbe risultare distribuita non in maniera difforme sul territorio nazionale in quanto direttamente collegata con la sede legale del soggetto giuridico rischiando quindi di concentrare il gettito maggiormente nelle regioni più opulente. Certo questo può rappresentare almeno inizialmente un gap notevole ma, proprio ricollegandoci ai concetti espressi in precedenza, le varie regioni dovrebbero cogliere l'occasione di sfruttare in senso lato la grande opportunità che il decentramento fiscale offre a loro, per adoperarsi nel cercare di modificare quella che risulta essere magari una scarsa propensione ad investire e produrre sul proprio territorio, per cominciare ad attirare nuovi capitali ricorrendo ad incentivi fiscali a cui si potrebbe aggiungere una rapidità e snellezza dei servizi per le imprese, con semplificazioni degli adempimenti ed efficienza degli uffici.

L'imposta sulle società rappresenta senz'altro una colonna tra le entrate della finanza pubblica per cui una sua trasposizione a favore degli enti locali appare possibile solo in parte. Questo perché da un lato nel complesso sistema tributario italiano si individuano delle altre imposte, come detto ad esempio l'IRAP, sia perché per assolvere alle sue funzioni istituzionali (difesa, sicurezza.....) lo Stato centrale deve poter contare su un gettito comunque garantito. Questo consentirebbe anche in futuro allo stato centrale di monitorare gli interventi perequativi dello stesso effettuati,

che comunque saranno sempre presenti, ma che con una maggiore attività partecipativa e funzionale delle regione si potrebbero ridurre in quantità assoluta e concentrarli in interventi di qualità.

E' chiaro che non possiamo comunque escludere a priori che il gettito IRES possa essere ripartito con criteri diversi da quello della sede legale. Infatti nel panorama internazionale la suddivisione territoriale del gettito delle imposte sulle società non è una novità. Già negli Stati Uniti è presente da tempo un criterio basato su tre elementi, cioè gli insediamenti strutturali, le retribuzioni e le vendite, aventi in via di principio la stessa incidenza. L'imposta così rispecchia contemporaneamente il criterio dell'origine (insediamenti strutturali, retribuzioni) e della destinazione (vendite). Avviene però che la maggior parte degli Stati americani cerchi di favorire la localizzazione sul proprio territorio di nuove imprese raddoppiando l'incidenza delle vendite. Del resto lo stesso interesse è perseguito dai cosiddetti Stati "importatori", gli Stati cioè che sono un mercato di sbocco per imprese localizzate altrove. Quindi dato che ciascun ente locale è motivato a ridurre il peso di insediamenti strutturali e delle retribuzioni, la corporation income tax statunitense sta trasformandosi in un'imposta sulle vendite secondo il principio di destinazione, con esiti sul sistema nel suo complesso considerati negativi. Ecco che in un'ottica di sostituire l'IRES all'IRAP sembra comunque opportuno evitare che le singole Regioni possano godere di una eccessiva autonomia nei confronti di quei soggetti giuridici operanti in sistemi multi punto e multi attività. Per questo il criterio di calcolo originariamente concepito non deve essere modificato e mantenuto uniforme su tutto il territorio nazionale,

cercando di estrapolare i dati oggettivi, per i tre elementi relativi a insediamenti strutturali, retribuzioni e vendite in modo certo e inequivocabile come, ad esempio, dai dati contabili ufficiali.

E' quindi indispensabile che in una ipotesi del tipo su indicata ci sia la certezza dei dati di riferimento per la corretta attribuzione delle entrate effettivamente spettanti, e quindi vincolarsi a dati ufficiali come quelli di bilancio potrebbe essere un metodo compatibile, in considerazione del fatto che un sistema tributario basato su una autonomia di gettito locale deve ovviamente prevedere anche un valido impianto sanzionatorio per scoraggiare sul nascere eventuali intenzioni di condotte non corrette o speculative.

E' importante non trascurare anche l'aspetto comunitario che queste questioni possono interessare. Infatti è indubbio che essendo inseriti stabilmente in un contesto europeo, l'emanazione di nuove norme tributarie non può prescindere da una valutazione del loro impatto in campo comunitario visto soprattutto la grande attenzione che gli organi di giustizia europea pongono sulla verifica di compatibilità delle imposte nazionali e locali con la legislazione europea. Infatti è di piena attualità il contenzioso pendente presso la corte di giustizia europea in merito alla legittimità dell'IRAP che espone il gettito erariale al rischio di perdere una ingente risorsa di entrate, con l'aggiunta del pericolo di dover procedere al rimborso degli importi incassati negli anni precedenti. Considerando che risultano a rischio versamenti IRAP per circa 33 mld di euro su base annua con possibilità di estendere il recupero alle quattro annualità pregresse per un valore complessivo di oltre 130 mld di euro,

ecco che si manifesta in tutta la sua importanza la necessità di legiferare considerando l'insieme del contesto europeo in cui si opera evitando di incorrere negli strali degli organi di giustizia comunitaria che possono con le loro decisioni incidere sensibilmente sull'equilibrio finanziario nazionale. Del resto il rispetto dei vincoli economici internazionali che il nostro paese si è impegnato a rispettare non possono prescindere da una rigorosa politica economica, che sia pur contemplando le giuste esigenze di autonomia che le regioni e gli enti locali chiedono a gran voce, non può dimenticare che l'andamento complessivo dell'intero paese non deve prevedere un eccessivo squilibrio finanziario che si ripercuoterebbe inevitabilmente su tutti i soggetti interessati.

Ecco perché potrebbe farsi largo la possibilità di prevedere una addizionale IRES in luogo del completo trasferimento del suo gettito alle regioni. Infatti innanzitutto dobbiamo considerare che non sarebbe una novità per il nostro sistema tributario che già prevede la presenza di addizionali regionali e comunali sui redditi soggetti ad IRPEF, e che in questo caso verrebbe a gravare solo sulle persone giuridiche. Certo potrebbe sembrare una decisione in controtendenza visto il recente allineamento dell'aliquota ordinaria IRES al 33%, ma nulla vieta di potere scorporare la parte destinata alle regioni con una quota del gettito complessivo. Questo consentirebbe di mantenere in capo alla finanza pubblica la gran parte delle entrate, proprio per la citata esigenza di garantire allo stato centrale delle risorse per lo svolgimento delle funzioni istituzionali, per contro evitando che le regioni siano approvvigionate da una imposta suscettibile di variazioni periodiche nel tempo, e quindi l'addizionale

ridurrebbe percentualmente questo rischio, incrementando comunque in termini assoluti le risorse a disposizione delle stesse regioni.

L'insieme delle varie opzioni analizzate non può prescindere dal ricordare come attualmente il contribuente percepisca un inasprimento degli strumenti di pressione fiscale (come nel caso delle recenti modifiche apportate alla determinazione del reddito presunto in base agli studi di settore o la loro estensione anche ai soggetti in contabilità ordinaria "naturale" come le società di capitali con l'introduzione del metodo della non congruità per due anni sugli ultimi tre) che hanno influenzato negativamente l'opinione pubblica nazionale, ecco perché gli interventi di modifica strutturale dell'impianto tributario nel suo complesso non possono prescindere dal presentarsi solo come una ristrutturazione del sistema già in essere, cioè come una migliore distribuzione di risorse finanziarie e non come un ulteriore aggravio in termini di spesa per il cittadino. In più c'è da considerare anche il fatto che l'introduzione dell'IRES ha sostanzialmente modificato il precedente sistema di tassazione previsto dall'IRPEG, inserendo delle novità assolute per il nostro ordinamento che hanno contribuito, come in ogni fase di avviamento a creare non pochi problemi di applicazione pratica. In particolare i due nuovi criteri di tassazione si riferiscono alla *trasparenza fiscale* che consente in presenza di diffuse ed equilibrate partecipazioni di attribuire ai soci di società di capitali il reddito prodotto del soggetto giuridico IRES alla stessa stregua di quello prodotto delle società di persone ed al *consolidato fiscale* (nazionale e mondiale) che consente alle società appartenenti ad un gruppo di imprese di assoggettare ad IRES il reddito

complessivamente prodotto. In aggiunta alle novità fiscali sopra accennate dobbiamo ricordare il profondo mutamento che ha di conseguenza subito il testo unico delle imposte sui redditi D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 che ha recepito le modifiche apportate in tema di riforma fiscale e di IRES.

Quindi l'attuale situazione si presenta già influenzata da una fase di grandi mutamenti che comportano un notevole stress fiscale sia per gli operatori specializzati che per gli stessi contribuenti, per cui gli interventi mirati al progressivo decentramento della gestione fiscale devono tenere conto di questo dato di fatto.

In alternativa alla precedente ipotesi, si potrebbe considerare anche l'eventualità di una possibile modifica della percentuale di compartecipazione al gettito IRAP tra lo Stato e le Regioni al fine di creare le basi per una "concorrenza fiscale" in grado di poter agevolare una categoria di operatori, come quelli dello spettacolo, storicamente itinerante nel territorio nazionale. Indubbiamente può risultare senz'altro interessante valutare una possibilità del genere per una migliore redistribuzione delle risorse tra Stato e Regioni. Del resto il suddetto scenario si insiederebbe correttamente nel contesto normativo composto dagli articoli 117 e 119 della Costituzione della Repubblica Italiana nell'ottica di prevedere una presenza dello Stato per garantire la perequazione delle risorse finanziarie. Infatti non dobbiamo dimenticare che l'aspetto perequativo sarà fondamentale per consentire ad alcune Regione di recuperare quelle risorse finanziarie, necessarie per assolvere al proprio fabbisogno, che il tessuto economico locale non è stato in grado di produrre. Certo è che l'inevitabile conseguenza sarebbe quella di privare le Regioni di una consistente parte del loro

attuale gettito con il fondato rischio, in alcuni casi, che possano decidere di inasprire i tributi locali per compensare la contrazione del gettito IRAP.

In considerazione della scontata modifica della base imponibile IRAP nei termini sopra citati con una probabile riduzione di risorse, potrebbe farsi largo la possibilità di applicare una addizionale IRAP sulla falsa riga di quanto già avvenuto con altre imposte erariali quali l'IRPEF con un possibile ventaglio di percentuali a disposizione delle Regioni. Questa opzione merita una attenta analisi partendo innanzitutto da quello che potrebbe essere il suo ambito applicativo che sembrerebbe logico limitare solamente ai soggetti IRES (ex IRPEG) che rimangono di gran lunga i maggiori contribuenti dell'imposta in quanto, come appena detto, i soggetti IRPEF già oggi subiscono il peso di una addizionale (e consideriamo anche che in molti casi oltre a quella regionale viene applicata anche quella comunale) che verrebbe quindi duplicata dalla addizionale IRAP. Oltretutto si penalizzerebbero le imprese di piccole dimensioni che dovrebbero sobbarcarsi un onere tributario aggiuntivo difficilmente sopportabile. Invece le società di capitali hanno già usufruito di una progressiva riduzione dell'IRPEG a decorrere dall'anno 2000 scendendo dall'aliquota del 37% a quella del 33% in vigore con la nuova IRES a decorrere dal corrente anno e considerando anche l'imminente riduzione della base imponibile IRAP, in attuazione della L. 7 aprile 2003 n. 80, sembrerebbero gli unici contribuenti in grado di sostenere una nuova addizionale IRAP. A questo punto riducendo il campo d'azione alle sole persone giuridiche possiamo avere una prima proiezione del maggior

introito fiscale che un attento studio del Secit ha potuto già quantificare in circa quattro miliardi di euro.

Distribuzione regionale addizionale Irap 1% - Unico 2001 - Società di capitali - n.° casi = 710.731		
	Valori in migliaia di €	Valori in %
Abruzzo	58.791	1,49
Basilicata	16.944	0,43
Calabria	28.689	0,73
Campania	150.702	3,82
Emilia Romagna	563.635	14,29
Lazio	421.920	10,70
Liguria	89.343	2,26
Lombardia	1.117.218	28,32
Marche	81.473	2,07
Molise	10.698	0,27
Piemonte	353.952	8,97
Puglia	96.692	2,45
Toscana	231.831	5,88
Umbria	37.711	0,96
Veneto	364.095	9,23
Friuli Venezia Giulia	86.106	2,18
Sardegna	44.200	1,12

Sicilia	120.330	3,05
Valle d'Aosta	6.274	0,16
Bolzano	32.411	0,82
Trento	31.706	0,80
Totale	3.944.721	100

Considerando il gettito prodotto dalla nuova addizionale IRAP occorre analizzare gli aspetti positivi che una sua introduzione comporterebbe. Infatti si ritiene che una addizionale variabile preposta a colpire solo le società di capitali ovvero quei soggetti economici che principalmente sono in grado di spostare forti flussi economici e finanziari ed in grado di incidere notevolmente sul tessuto sociale offrendo nuove opportunità per posti di lavoro, potrebbe sviluppare una sana concorrenza tra le varie Regioni alla ricerca del sistema migliore per favorire nuovi insediamenti produttivi capaci di ridurre notevolmente il tasso di disoccupazione regionale. Infatti le politiche regionali si incentrerebbero anche sulle agevolazioni fiscali quale leva a loro disposizione per riuscire ad incrementare il proprio gettito dell'imposta IRAP. Indubbiamente questo comporterebbe anche un notevole interesse diretto a contrastare l'evasione fiscale con la necessità per gli enti locali di dotarsi di una propria struttura in grado di procedere autonomamente alle varie fasi di controllo, verifica e accertamento. Questo ultimo passaggio comporta certamente un aggravio in termini di costi per le attuali strutture delle regioni che non dispongono di risorse sufficienti per garantire un efficiente sistema di controllo. Però non possiamo trascurare la possibilità, almeno nella fase di avvio, di procedere ad appaltare a terzi

ed a tempo determinato il compito di procedere alla fase meramente ispettiva e di controllo, con un relativo contenimento della spesa rispetto a quelle che inevitabilmente si dovrebbero sostenere per procedere a nuove assunzioni e per la formazione del personale preposto a questa funzione. Del resto questo criterio risulta già in essere in alcune grandi città italiane dove si è quindi già intrapresa questa strada alla ricerca di una sempre maggiore efficienza ed economicità, qualità indispensabili per ottimizzare le proprie risorse.

Non possiamo ignorare che una sapiente azione di contrasto alla crescente evasione fiscale è un obiettivo essenziale per il nostro sistema tributario che ormai da troppi anni non riesce più ad arginare questo fenomeno con rilevanti danni per le entrate erariali e locali. Quindi un metodo che responsabilizzi gli enti locali in un'ottica di equilibrio tra le capacità concorrenziali, le politiche di sviluppo ed il sistema di controllo può senz'altro incentivare gli amministratori locali a procedere all'attuazione di strategie mirate a migliorare le effettive condizioni di vita sul territorio.

Del resto in Italia si risente ormai quasi in maniera congenita della sostanziale differenza tra la pressione fiscale *reale* (totale entrate/PIL - economia sommersa) e la pressione fiscale *apparente* (totale entrate/PIL) che negli ultimi anni si è attestata su dei valori tra 8% e il 10%. Il gap rimane ancora ampio, ma cercando di sviluppare nuove politiche economico-tributarie nell'ottica di un prossimo federalismo fiscale, si può sperare di iniziare a recuperare quella parte di economia sommersa che ancora sfugge alle maglie del fisco.

Un altro aspetto di sicuro interesse è quello concernente l'incentivazione di una collaborazione tra pubblico e privato in tema di spettacolo, beni e attività culturali e attiene alle scelte del legislatore tributario, e specificamente riguarda l'eventualità di prevedere un regime fiscale di favore rispetto a quello ordinario. In realtà si tratta di una questione assai complessa, per l'importanza degli interessi che coinvolge e per le differenti sfaccettature con cui si presenta. Una prima prospettiva concerne il trattamento tributario dei soggetti privati operanti nel settore dello spettacolo e della cultura. Peraltro, benché in teoria si possa ipotizzare l'emanazione di una apposita disciplina anche per le figure aventi natura imprenditoriale, allo stato la questione si pone principalmente per le organizzazioni non aventi scopo di lucro, e quindi riconducibili al cosiddetto "terzo settore". Si tratta di un tema di notevole interesse, che il legislatore, seppur con esiti controversi, non ha mancato di affrontare, ma che non costituisce oggetto specifico di queste note. Una seconda prospettiva riguarda il regime tributario del mecenatismo culturale, ossia delle donazioni a favore delle iniziative correlate a favore delle attività culturali e dello spettacolo in senso lato (donazioni che nel linguaggio legislativo vengono normalmente definite "erogazioni liberali"). Rispetto all'ipotesi precedente, l'obiettivo perseguito rimane quello di sostenere il settore dello spettacolo e della cultura, mentre mutano le tecniche utilizzate, poiché gli organismi operanti nel settore sono destinatari non di un ausilio diretto (agevolazioni nei loro confronti) bensì di un ausilio indiretto (agevolazioni per chi concede ad essi dei contributi a fondo perduto). Si noti di nuovo che il legislatore potrebbe al limite riferire il regime di favore anche ai contributi per i soggetti di tipo

imprenditoriale, o meglio per alcuni di tali soggetti, ma naturalmente il problema si pone soprattutto per i contributi alle organizzazioni che operano in assenza di finalità lucrativa, si tratti di figure private non profit oppure di enti pubblici. E' appunto su questo tema che ci si soffermerà maggiormente, non tanto per approfondirne i profili generali, del resto già analizzati dalla dottrina economica e - forse in misura minore - dalla dottrina giuridica, quanto per analizzare il quadro attuale considerando il raffronto con un precedente intervento normativo. L'attuale art. 100 del DPR 917/1986 (ex art. 65) contempla una chiara distinzione tra le erogazioni liberali effettuate a favore "dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico" previste al comma 2, lett. F) per le quali non sono stabiliti dei limiti di deducibilità, e quelle (previste dalla successiva lett. G) che scontano un limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato per le " erogazioni a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo". Alla luce di questa distinzione introdotta dal legislatore fiscale, che senz'altro penalizza il settore dello spettacolo, è interessante analizzare quanto prevedeva l'art. 38 della legge 21 novembre 2000, n. 342, recante "Misure in materia fiscale", e nella prassi meglio nota come "collegato fiscale". In estrema sintesi, e rinviando al prosieguo per un

esame più articolato, si può dire che le disposizioni dell'art. 38 introducevano nel nostro sistema tributario la possibilità di dedurre dal reddito imponibile l'importo delle donazioni in denaro effettuate a favore di soggetti privati non profit e di enti pubblici, e rivolte al sostegno di iniziative in materia di beni culturali e di spettacolo; o meglio, che tali disposizioni prevedano tale possibilità di deduzione in termini assai ampi, anziché limitati a ipotesi specifiche, come già accadeva. Ciò con una importante precisazione: la disciplina in esame riguarda le erogazioni operate dalle imprese, mentre trascura le liberalità concesse dagli enti non imprenditoriali oppure dai privati cittadini. E' soprattutto l'ultima esclusione a risultare assai rilevante, poiché comporta che l'intera area del cosiddetto "mecenatismo diffuso" rimanga estranea all'ambito di applicazione della disciplina qui considerata. In una diversa ottica, si rende necessario un chiarimento circa la stessa estensione della materia cui la disciplina in esame è destinata ad applicarsi, vista la mutevolezza del lessico utilizzato dal legislatore. Fino a pochi anni fa la legge teneva per lo più separati gli interventi in tema di "beni culturali" dagli interventi in tema di "spettacolo", alla luce non soltanto delle differenze concettuali tra i due ambiti, ma soprattutto del loro fare capo ad apparati amministrativi diversi: il primo al ministero dei Beni culturali e ambientali, il secondo dapprima al ministero del Turismo e dello Spettacolo e quindi al dipartimento per lo Spettacolo presso la presidenza del Consiglio dei ministri. Il quadro è in parte cambiato negli ultimi anni, perché la nozione unitaria di "bene e attività culturale", comprensiva tanto degli aspetti materiali quanto dei profili immateriali delle espressioni di cultura, e quindi tendenzialmente in grado di

includere nella propria portata anche lo spettacolo, sembra essersi ormai radicata nella terminologia legislativa, nella quale peraltro si era già affacciata in precedenza. E' vero che non mancano elementi di segno diverso, poiché a volte il legislatore sembra ancora tenere distinti i concetti di "attività culturali" e di "spettacolo". Ma la nozione unitaria trova ormai un decisivo riscontro nell'organizzazione degli apparati dello Stato, dopo che il ministero per i Beni e le Attività culturali si è caratterizzato anche per la circostanza di aver assorbito le competenze già svolte dal dipartimento dello Spettacolo. Al riguardo l'art. 38 della legge n. 342/2000 sembra ispirato ad un duplice criterio: dal punto di vista del lessico, si riferisce ai "settori dei beni culturali e dello spettacolo", visti come ambiti distinti, conformandosi in apparenza all'impostazione tradizionale; dal punto di vista dei contenuti, invece, disciplina congiuntamente i due settori, cui dunque risulta applicabile la stessa disciplina, mostrando di aderire ad un orientamento unitario. Ciò sembra offrire diversi spunti di interesse. Dal punto di vista strettamente tributario, si dettano regole omogenee, che impediscono ingiustificate disparità di trattamento, e facilitano l'attività degli operatori del settore. Dal punto di vista dell'ordinamento generale, risulta confermato il favore legislativo per una visione complessiva della cultura, per un disegno volto alla razionalizzazione e al coordinamento degli interventi.

Prima di analizzare questa specifica disciplina sembra opportuno fare un passo indietro, per esaminare brevemente il contesto in cui essa viene ad inserirsi. Infatti, sarebbe inesatto ritenere che prima dell'entrata in vigore di tale disciplina il nostro ordinamento tributario non conoscesse alcuna fattispecie di agevolazione fiscale per

le donazioni a favore della cultura e dello spettacolo, poiché invece da tempo si registrano interventi normativi nella materia. Senza pretesa di completezza, si possono menzionare almeno le principali disposizioni emanate al riguardo, rammentando peraltro che anche il legislatore tributario fin qui si era mosso nel senso di regolamentare separatamente i due ambiti dei beni culturali e dello spettacolo.

Relativamente ai beni culturali, è osservazione unanimemente condivisa che l'ordinamento fiscale italiano conosca significative misure di incentivazione soltanto a partire dall'entrata in vigore della legge 2 agosto 1982, n. 512. La legge presenta un contenuto piuttosto articolato, poiché prende in considerazione pressoché tutti i profili del trattamento fiscale dei beni culturali, e quindi interviene sulle diverse normative concernenti i singoli tributi (tra cui le imposte sui redditi, l'imposta di successione, l'imposta di registro). Le sue disposizioni sono per la gran parte ancora applicabili, sebbene siano state oggetto di un certo numero di modifiche, e risultino confluite nei testi unici successivamente approvati in corrispondenza dei vari settori dell'ordinamento tributario, tra cui, in relazione alla disciplina del mecenatismo, rileva soprattutto il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. In materia di spettacolo, considerazioni simili valgono per la legge 30 aprile 1985, n. 163, nota per aver istituito appunto il Fondo unico per lo spettacolo, ma cui si deve pure la previsione di un significativo corpus di agevolazioni fiscali. In realtà le due leggi appena richiamate, per quanto riguarda le incentivazioni tributarie da esse previste, sono

state oggetto di non poche critiche, dovute tra l'altro all'oscurità di talune disposizioni, alle difficoltà e resistenze incontrate in sede di attuazione pratica, al differente trattamento legislativo di situazioni analoghe causato proprio dalla separazione tra le norme sui beni culturali e le norme sullo spettacolo. Ciò nondimeno, la disciplina risultante da queste leggi, così come emendata e coordinata dai successivi interventi del legislatore, offre diversi spunti di interesse per quanto riguarda specificamente le agevolazioni al mecenatismo culturale (tanto più che la normativa introdotta dall'art. 38 della legge n. 342/2000 si è aggiunta, e non sostituita, a quelle preesistenti). Tali misure di agevolazione sono distinte, come già accennato più volte, a seconda che le donazioni riguardino un intervento in materia di beni culturali oppure di spettacolo. Nonostante questa distinzione, peraltro, è possibile individuare alcuni tratti comuni ai due ambiti, seppur con un certo margine di approssimazione, più che altro al fine di esplicitare le linee essenziali dell'orientamento del legislatore. In entrambe le ipotesi, l'erogazione liberale può provenire sia da un privato cittadino, sia da un ente non commerciale, sia da un'impresa. I beneficiari possono essere tanto pubbliche amministrazioni, territoriali o meno, quanto fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, e comunque il legislatore ha cura di precisare che deve essere assente lo scopo di lucro. La donazione di regola può avere ad oggetto soltanto somme di denaro, risultando quindi escluse le forniture a titolo gratuito di beni o servizi. Relativamente ai beni culturali, sono ammesse all'agevolazione le donazioni per "attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico", a loro volta "effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il

restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (beni immobili o mobili di interesse artistico, storico, archeologico, etnografico) e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (archivi di Stato)", ivi comprese in particolare le donazioni per "l'organizzazione di mostre, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette" nonché per "gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari". La prosa è piuttosto complessa, ma il senso è quello di incentivare soltanto le erogazioni connesse ad interventi di tipo conservativo, ancorché eventualmente accompagnati da attività accessorie, siano esse preliminari (studi e ricerche) o successive (mostre). Per quanto riguarda lo spettacolo, sono oggetto di agevolazione le donazioni "per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo". In entrambe le ipotesi, la disciplina differenzia le modalità di determinazione delle agevolazioni sulla base della natura soggettiva del donatore: se si tratta di una persona fisica o di un ente non commerciale, il 19% dell'importo della donazione può essere detratto dall'imposta sul reddito (al lordo); se si tratta di un'impresa, l'intero ammontare della donazione può essere dedotto dal reddito imponibile. Peraltro non solo i donatori ma anche i beneficiari sono soggetti a rigorose prescrizioni: infatti le somme erogate a titolo di liberalità, qualora non risultino utilizzate entro termini ben precisi, devono confluire integralmente nelle casse dello Stato. Fin qui parrebbe che le regole dettate per i due ambiti considerati - beni culturali e spettacolo - fossero sostanzialmente omogenee. Tuttavia non si è ancora dato conto di alcune disposizioni che, seppur

perseguano lo stesso obiettivo e in specie mirino a garantire la serietà delle iniziative filantropiche, vengono a spezzare l'uniformità della disciplina, in apparenza per lo scarso coordinamento tra le diverse disposizioni legislative più che per ragioni di sostanza. In tema di beni culturali, per godere degli incentivi le donazioni devono essere accompagnate da una serie di adempimenti. Infatti è necessario in primo luogo che il donatore e il beneficiario sottoscrivano una apposita convenzione, e in secondo luogo che il progetto sia autorizzato dal ministero per i Beni e le Attività culturali. Si aggiunga che il ministero esercita ulteriori poteri, essendo chiamato tra l'altro ad approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo, e a controllare l'impiego delle somme oggetto della liberalità. In materia di spettacolo, la cautela del legislatore si è tradotta non nell'introduzione di procedure di autorizzazione e controllo, bensì nella previsione di limiti generali molto stringenti, se non addirittura discriminatori rispetto al settore affine dei beni culturali. Si consideri in proposito che i beneficiari devono operare "esclusivamente" nel settore dello spettacolo, da un lato, e che l'ammontare del contributo non può superare il 2% del reddito del donatore, dall'altro.

Nel dibattito sulle agevolazioni fiscali a favore del settore della culturale e dello spettacolo si è per lo più affermata l'insufficienza del quadro descritto al paragrafo precedente, auspicandone il superamento mediante l'introduzione di ulteriori ipotesi di incentivazione. Questo dibattito, che è infine sfociato nell'art. 38 della legge n. 342/2000, ha spesso fatto riferimento alle esperienze di altri ordinamenti, in cui il fenomeno delle donazioni alla cultura risulterebbe particolarmente favorito dal

legislatore tributario. Pare quindi utile dare un breve sguardo ad alcune di tali esperienze, sia pure considerando le difficoltà di cogliere le reali dinamiche di altri sistemi giuridici, a causa non solo della frammentarietà e mutevolezza della normazione positiva, ma anche delle peculiarità storiche e culturali - prim'ancora che strettamente giuridiche - di ciascun contesto nazionale.

a) Stati Uniti.

Il punto di partenza di questa sintetica rassegna risulta quasi obbligato, almeno stando ai consueti termini della discussione, secondo cui negli Stati Uniti il mondo del non profit si reggerebbe per la gran parte sul mecenatismo privato, il quale sarebbe a sua volta oggetto di consistenti agevolazioni tributarie; e ciò sia in termini generali, sia con specifico riferimento al settore culturale. A ben vedere, il fatto stesso di addurre come esempio un sistema così peculiare, e per certi versi così distante dalle realtà europee, deve indurre a muoversi con cautela, evitando pericolose semplificazioni. Infatti, se è indubbiamente vero che le organizzazioni private senza fine di lucro raggiungono negli Stati Uniti un'estensione notevole per quantità e qualità, fino a dimensioni sconosciute alla nostra tradizione, è altrettanto vero che il quadro risulta più composito e sfaccettato di quanto possa apparire. In primo luogo, numerosi enti non profit sono in qualche modo sostenuti dalle autorità pubbliche, che figurano tra gli originari promotori dell'ente, oppure intervengono in seguito mediante l'erogazione di finanziamenti. Ciò soprattutto a partire dal 1965, con la creazione di un organismo federale, il *National endowment for the arts* (Nea),

e di una rete di agenzie statali, istituzionalmente preposti al sostegno delle iniziative in campo artistico, da realizzarsi anche mediante l'erogazione di sovvenzioni.

In secondo luogo, le varie figure che rientrano nel cosiddetto "terzo settore", e in specie le fondazioni, differiscono non poco tra di loro: dal punto di vista operativo, poiché alcune provvedono direttamente alla realizzazione di progetti culturali mentre altre operano come finanziatrici delle iniziative altrui; dal punto di vista delle risorse economiche, in quanto ai soggetti che si sostengono con le donazioni provenienti da una pluralità di fonti (private e talora anche pubbliche) si contrappongono i soggetti destinatari del budget stanziato annualmente da una grande azienda, che normalmente è stata l'artefice della loro istituzione, e di cui rappresentano in pratica una sorta di articolazione (si tratta delle cosiddette "corporate foundations").

In terzo luogo, il mecenatismo culturale vede una netta prevalenza delle donazioni provenienti dai cittadini rispetto alle erogazioni concesse dalle persone giuridiche, aventi o meno natura imprenditoriale. Si tratterebbe anzi di una tendenza accentuatasi dopo le riforme tributarie del periodo reaganiano, venute a diminuire il prelievo fiscale sui redditi, e quindi a disincentivare le donazioni effettuate per puri scopi "di bilancio". E' un dato di estrema importanza, perché dimostra che il successo e la stabilità del mecenatismo dipendono da fattori sociali e civili, dal radicamento nella sfera di valori dei singoli, oltre - e più - che dalla convenienza economica per le imprese.

Comunque, l'ordinamento tributario statunitense risulta effettivamente ispirato ad un criterio di favore per le donazioni alle organizzazioni non profit, in generale

prim'ancora che nello specifico campo della cultura. Per quanto riguarda le imposte federali sul reddito, le somme versate sono deducibili dall'imponibile del donatore, a condizione che il loro importo sia contenuto entro un certo limite: il 50% del reddito, se il donatore è un soggetto non imprenditoriale; il 10% del reddito, se il donatore è un'impresa. Per quanto riguarda le imposte sul reddito applicabili nei singoli Stati, normalmente vigono regole ispirate alla disciplina dettata dal legislatore nazionale, e appena descritta. Sicché una stessa donazione dà diritto a godere sia delle agevolazioni federali, sia delle agevolazioni statali.

b) Australia.

Nel panorama internazionale si segnala anche il caso dell'Australia, che dispone di un ampio strumentario di agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale. Per quanto riguarda le imposte sui redditi, in particolare, esistono due principali regimi di agevolazione, entrambi consistenti nella possibilità di dedurre dalla base imponibile il valore della donazione.

La prima misura (*Register of cultural organizations*) comporta la deducibilità delle donazioni - in denaro o in beni - effettuate a favore degli enti non lucrativi iscritti in un apposito registro. Quanto ai donatori, possono essere sia imprese, sia organizzazioni filantropiche, sia singoli cittadini. Quanto ai beneficiari delle erogazioni, l'inserimento nell'elenco è subordinato alla verifica del rispetto di alcune condizioni organizzative. Nella pratica, i soggetti ammessi ammonterebbero a diverse centinaia, e sarebbero operanti soprattutto nel settore della letteratura, dello spettacolo, delle manifestazioni dal vivo in genere.

La seconda misura (*Cultural gifts program*) consiste nella deducibilità delle donazioni - però soltanto sotto forma di oggetti d'arte, con esclusione dei beni di altra natura e del denaro - effettuate a favore di istituzioni pubbliche che gestiscono musei, gallerie, biblioteche. E' necessario che tali istituzioni esprimano preventivamente la propria accettazione del dono.

c) Francia.

La Francia viene talora indicata come esempio di un atteggiamento opposto rispetto a quello dei paesi di tradizione anglosassone, relativamente alla politica culturale. Ciò perché la situazione francese conosce un maggiore intervento diretto dei pubblici poteri, assai attenti ai temi della cultura e dell'arte. Nonostante questo, anche in Francia il legislatore riconosce agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale.

Prendendo in esame come di consueto la disciplina dell'imposta sui redditi, si può notare che risultano incentivate le donazioni a favore di fondazioni o associazioni "riconosciute di pubblica utilità", nonché di organismi "di interesse generale", in specie - per quanto qui interessa - ove abbiano carattere culturale, o concorrano alla valorizzazione del patrimonio artistico, o contribuiscano alla diffusione della lingua e cultura francese.

Il regime dell'incentivazione segue regole diverse a seconda della natura del donatore. Se si tratta di un privato cittadino, una somma pari al 50% della donazione è detraibile dall'imposta dovuta, fermo restando che godono dello sgravio soltanto le erogazioni contenute entro il 6% del reddito. Se si tratta di un'impresa, l'intera donazione è deducibile dal risultato d'esercizio, avendosi peraltro che sono

ammesse allo sgravio unicamente le erogazioni contenute nel 2,25 per mille del giro d'affari.

Una volta individuati alcuni riferimenti nell'esperienza nazionale e comparata, è possibile esaminare più da vicino la disciplina da ultimo dettata dall'art. 38 della legge n. 342/2000 e nel d.m. 11 aprile 2001.

Nell'accingersi ad analizzarne i singoli aspetti, peraltro, sembra opportuno ricordare che essa prende spunto soprattutto dalle esigenze rappresentate dal mondo imprenditoriale italiano, che negli ultimi anni ha aumentato la propria presenza nel settore dello spettacolo, dell'arte e della cultura, e, in parallelo a ciò, ha promosso la ricerca di nuovi strumenti istituzionali e giuridici che possano riconoscere e supportare tale impegno. Tra le richieste delle imprese si segnalano soprattutto quelle sul potenziamento delle forme di collaborazione tra pubblico e privato e - per l'appunto - quelle sull'ampliamento delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale (tematiche strettamente connesse l'una con l'altra).

Questo dato "genetico", ossia il fatto che la disciplina in esame costituisca una risposta alle istanze provenienti dagli operatori imprenditoriali, da un lato può essere visto in modo positivo, poiché rende più probabile che le nuove incentivazioni non rimangano soltanto sulla carta bensì abbiano buon esito pratico, ma d'altro lato potrebbe incidere in certa misura sull'equilibrio dell'istituto, come si vedrà meglio di seguito.

a) I possibili donatori.

Già sotto questo profilo emerge un elemento di squilibrio, per collegarci a quanto si diceva poc'anzi. Si tratta di un problema al tempo stesso di tecnica legislativa e di contenuti normativi. Va premesso che l'art. 38 della legge n. 342/2000 non rappresenta una disciplina in sé coerente e conclusa, bensì contiene disposizioni che vanno a novellare il testo unico delle imposte sui redditi. Ebbene, esso inserisce una nuova "voce" nell'elenco delle deduzioni concernenti il reddito d'impresa, ma trascura di operare una analoga modifica per quanto riguarda il reddito degli enti non commerciali e - soprattutto - il reddito delle persone fisiche. Perciò il nuovo regime di incentivi, sebbene il legislatore non affermi esplicitamente di volerlo riferire all'una o all'altra categoria di contribuenti, in definitiva risulta applicabile soltanto ai soggetti imprenditoriali (individui o società).

Non è possibile sapere se ciò sia dovuto ad una semplice svista degli estensori della norma, o se invece corrisponda alla precisa intenzione di limitare l'area delle agevolazioni, per attenuarne l'impatto sul gettito fiscale. Rimane comunque un dato certo: proprio l'area del mecenatismo non aziendale, e specificamente del mecenatismo dei privati cittadini, che in altri paesi - a partire dagli Stati Uniti - costituisce l'asse portante del finanziamento filantropico allo spettacolo e alla cultura, nel nostro ordinamento rimane relegato ai margini del sistema.

b) I possibili beneficiari.

L'individuazione dei soggetti ammessi a beneficiare delle donazioni agevolate costituisce uno dei punti centrali della disciplina. In proposito, l'art. 38 della legge n.

342/2000 contiene soltanto alcune indicazioni di massima, mentre per avere un quadro dettagliato occorre fare riferimento al d.m. 11 aprile 2001.

Il legislatore si limita ad affermare che le donazioni possono essere destinate a quattro tipi di soggetti: gli enti pubblici territoriali (esplicitamente nominati: Stato, regioni, enti locali); gli enti pubblici di altro genere; le istituzioni pubbliche (non meglio definite); le fondazioni o associazioni legalmente riconosciute. Dopodichè rimette al provvedimento ministeriale di attuazione il compito di specificare "i soggetti e le categorie di soggetti" rientranti in tale quadruplici tipologia. Ciò ha posto fin da subito un problema interpretativo di notevole rilievo, dato che l'espressione "i soggetti e le categorie di soggetti" si presta a letture molto diverse, a seconda che si valorizzi l'uno o l'altro sostantivo in essa contenuto.

Infatti il riferimento ai "soggetti" potrebbe comportare che il decreto attuativo fosse abilitato ad identificare i singoli organismi ammessi a beneficiare dei donativi, in questo modo si rafforzerebbe il ruolo del ministero, e per converso si limiterebbe la possibilità di scelta propria dei mecenati, stabilendo in definitiva un mercato indirizzo pubblico delle erogazioni private (naturalmente con l'esclusione dei casi in cui si rinunciassero a priori alla deducibilità). A dire il vero, come si rileva anche altrove in questo scritto, le agevolazioni fiscali comportano un esborso da parte dello Stato pari all'importo del minor prelievo tributario, e quindi la previsione di qualche forma di intervento statale nell'allocazione dei fondi costituirebbe non un'interferenza fine a sé stessa, bensì il riconoscimento del ruolo dell'erario quale (co)autore del finanziamento. Nonostante ciò, l'attribuzione al ministero di un potere di

predeterminazione integrale e puntuale dei soggetti ammessi a godere dei suddetti interventi sarebbe fonte di numerose perplessità, non solo per la compressione del ruolo dei donatori, ma anche perché gli apparati ministeriali si troverebbero gravati di un compito forse eccessivamente oneroso, almeno nell'auspicata ipotesi di una consistente diffusione del mecenatismo culturale.

In realtà in sede attuativa si è privilegiato il riferimento alle "categorie di soggetti", e quindi, almeno per il momento, si sono fugati i dubbi appena esposti. Infatti il d.m. 11 aprile 2001, quanto all'indicazione dei beneficiari delle donazioni agevolate, si limita ad elencarne le tipologie, senza spingersi fino all'individuazione di singoli organismi. Tra le due possibili opzioni, l'una più dirigistica, l'altra più liberale, il ministero risulta dunque aver accolto la seconda.

Si tratta a questo punto di verificare quali siano concretamente le figure annoverate tra i possibili beneficiari delle erogazioni liberali, alla luce dell'art. 1 del decreto, che sviluppa e arricchisce le scarse indicazioni offerte in proposito dall'art. 38 della legge. Il decreto anzitutto conferma alcune categorie già individuate dalla legge, e specificamente quelle relative agli enti pubblici territoriali nonché agli enti pubblici di altro genere. Ma il punto di maggior interesse consiste nella indicazione di una serie di categorie che paiono il frutto di una rielaborazione, più che di una specificazione, delle ulteriori tipologie previste dal legislatore, come detto concernenti le "istituzioni pubbliche" e le "fondazioni e associazioni legalmente riconosciute". Il provvedimento ministeriale enumera infatti le seguenti ipotesi:

- "persone giuridiche private" costituite mediante leggi nazionali o regionali: si tratta di una definizione piuttosto ampia, che con ogni probabilità si riferisce anzitutto ai soggetti risultanti dalla trasformazione di precedenti apparati pubblici, tra cui le figure riorganizzate in sede di attuazione della legge 15 marzo 1997, n. 59 (come la Biennale di Venezia, divenuta ora "società di cultura");

- "persone giuridiche" (senza specificazioni, ma il riferimento vale soltanto per i soggetti privati, dato che gli enti pubblici sono già stati considerati come categoria autonoma) costituite o partecipate dallo Stato, dalle regioni o dagli enti locali: qui la definizione è se possibile ancor più ampia, forse per la preoccupazione di renderla applicabile non solo agli organismi cui gli enti territoriali danno il loro apporto in virtù della propria generale capacità di diritto privato, ma anche alle strutture privatistiche che trovano la copertura di specifiche disposizioni legislative emanate negli ultimi anni (si pensi alle forme strutturate di collaborazione previste dall'art. 10 del decreto legislativo n. 368/1998, per quanto riguarda il ministero per i Beni e le Attività culturali);

- "soggetti aventi personalità giuridica pubblica o privata" (ma ancora una volta l'effetto utile della norma concerne unicamente le realtà privatistiche) che abbiano usufruito degli appositi finanziamenti statali per le istituzioni culturali, o dei contributi del Fondo unico per lo spettacolo, o comunque di una sovvenzione prevista da leggi dello Stato o delle regioni; ciò a condizione che le somme siano state ricevute nei cinque anni anteriori all'anno d'imposta in cui avviene la donazione agevolata, essendo peraltro sufficiente che del beneficio ci si sia avvalsi un'unica volta nell'arco

del quinquennio. Al di là dei tecnicismi, in pratica si stabilisce un meccanismo per cui la circostanza di aver goduto di una risorsa pubblica, e quindi di aver superato positivamente la relativa istruttoria, costituisce di per sé una "patente" di serietà e qualità, e perciò dà titolo per l'ammissione ad ulteriori forme di incentivazione; meccanismo che pare trovare il proprio precedente soprattutto nell'esperienza dei paesi anglosassoni (ove si parla in proposito di "matching grants");

- "associazioni, fondazioni e consorzi", che risultino costituiti esclusivamente tra le persone giuridiche di diritto privato appartenenti alle categorie fin qui richiamate, oppure tra tali soggetti e gli enti locali: questa definizione risulta non del tutto limpida, soprattutto per il generico riferimento ai consorzi, suscettibile di una pluralità di letture, dato che il legislatore designa con tale termine una serie di forme organizzative assai diverse l'una dall'altra; comunque, l'obiettivo sembra quello di ammettere a fruire delle erogazioni liberali anche gli organismi "di secondo livello", ossia le strutture in qualche modo promananti dai soggetti di per sé direttamente legittimati a percepire le donazioni agevolate;

- "persone giuridiche private" che, in qualità di titolari o gestori, risultino possedere musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche, raccolte di altri beni culturali, universalità di beni mobili, cui si applichi la disciplina del decreto legislativo n. 490/1999; ciò a condizione che tali beni siano a disposizione del pubblico almeno cinque giorni alla settimana, secondo un orario prefissato.

Riguardo alle categorie appena menzionate si può notare che, nonostante la legge si riferisca univocamente alle "fondazioni o associazioni legalmente riconosciute", il

decreto impiega quasi sempre la più generica espressione "persone giuridiche private". Questa differenza non sembra casuale, perché in tal modo si apre la via per includere tra i destinatari delle donazioni agevolate taluni moduli organizzativi privatistici non propriamente collocabili tra le fondazioni e le associazioni, moduli che vanno affacciandosi nella prassi (come la "fondazione in partecipazione") o rispetto ai quali si prospetta la tipizzazione legislativa (come la "impresa non lucrativa di utilità sociale" o la "impresa a finalità sociale"). Per tutti i casi, comunque, il decreto ribadisce l'indicazione della legge secondo cui deve essere assente lo scopo di lucro, il che elimina ogni possibile dubbio circa un'eventuale estensione della disciplina in esame a favore dei soggetti imprenditoriali (così come attualmente disciplinati dal codice civile, e quindi fatta salva l'introduzione in futuro di imprese prive di fine lucrativo, cui si è appena fatto cenno).

Si rilevi inoltre che il decreto pone una duplice precisazione, all'apparenza ovvia ma assente dal testo della legge, quanto ai requisiti generali per poter ricevere le erogazioni liberali. In primo luogo, risulta indispensabile possedere come fine statutario "il perseguimento di finalità nel settori dei beni culturali e dello spettacolo", pur non essendo richiesto che tali finalità siano le uniche cui l'ente si dedichi. In secondo luogo, è necessario che all'astratta vocazione culturale si accompagni un "effettivo svolgimento di corrispondente attività", sebbene non siano previste procedure per attestare in via preventiva la sussistenza di tale condizione, che dunque potrà essere contestata soltanto all'atto di un eventuale accertamento tributario. Questi requisiti comportano l'esclusione del novero dei beneficiari, ad

esempio, degli enti pubblici privi di competenze in materia culturale (stante la mancanza del fine statutario), così come delle strutture pubbliche o private che, pur in possesso di astratte vocazioni culturali, non risultino concretamente operanti (stante la mancanza di attività effettiva).

c) Le iniziative interessate.

L'art. 38 della legge n. 342/2000 prevede che le donazioni possano essere effettuate sia "per lo svolgimento dei compiti istituzionali" del beneficiario, sia "per la realizzazione di programmi culturali" da parte del beneficiario medesimo. Le due ipotesi sono piuttosto diverse l'una dall'altra, e insieme conferiscono all'incentivo in esame un ambito di applicazione assai ampio, soprattutto se confrontato con la portata più ristretta delle agevolazioni fiscali preesistenti (quelle introdotte dalle leggi n. 512/1982 e n. 163/1985).

La prima ipotesi, riferita ai "compiti istituzionali", fa sì che possano godere dello sgravio le donazioni destinate genericamente a sostenere l'organismo culturale, senza che sia necessaria la finalizzazione ad una specifica iniziativa (come accadeva fin qui).

La seconda ipotesi, riferita ai "programmi culturali", invece agevola proprio le donazioni preordinate al sostegno di singoli interventi, rispetto ai quali peraltro non pone nessuna distinzione o tipizzazione (come avveniva finora). Si noti che l'indicazione da parte del mecenate nel senso di utilizzare la sua donazione per un determinato progetto, anziché per le spese generali di funzionamento del

beneficiario, risulta pressoché indifferente ai fini fiscali, visto che entrambe le evenienze rientrano nella portata applicativa dell'agevolazione.

Nel caso in cui via sia un tale vincolo di scopo, e il destinatario dell'erogazione sia una pubblica amministrazione, potrebbe porsi qualche problema di raccordo con le norme di contabilità pubblica, e in specie con i principi di "universalità" e di "unicità" del bilancio, per quanto riguarda la garanzia che le somme donate non si confondano con le altre entrate dell'ente, e che la loro assegnazione allo specifico progetto segua percorsi semplici e rapidi. Relativamente alle donazioni effettuate per sostenere programmi realizzati dal ministero per i Beni e le Attività culturali, nei suoi organi centrali e - soprattutto - periferici, l'art. 6 del d.m. 11 aprile 2001 esprime la preoccupazione di rispondere alle suddette esigenze di chiarezza ed efficienza, anche se non sembra in grado di eliminare tutti i dubbi. Questa disposizione stabilisce che le somme, previo versamento presso le tesorerie provinciali, affluiscono al bilancio statale e siano assegnate allo stato di previsione del ministero, nell'ambito delle pertinenti unità previsionali di base, venendo infine fatte oggetto di "trasferimento agli organi ai quali farà carico la realizzazione dell'attività prevista". Ciò significa, per esemplificare, che una donazione destinata al sostegno di un progetto a favore di una struttura decentrata posta sul territorio nazionale, deve prima passare per il bilancio statale e per le procedure ministeriali di allocazione delle risorse. Sicuramente ciò penalizza non solo i modi e i tempi di realizzazione dei programmi, ma anche la stessa capacità di attrarre le donazioni private, è vero infatti che la normativa in esame non subordina lo sgravio fiscale al completamento del

progetto finanziato entro termini specifici, tuttavia sembra indubitabile che un donatore, ancor più trattandosi di un'impresa (unica ipotesi attualmente prevista), sia interessato ad associare il proprio nome ad un'iniziativa assistita da garanzie di snellezza e celerità, piuttosto che ad un intervento eseguito secondo le ordinarie regole amministrative.

d) La portata dell'incentivazione.

Il legislatore tributario, trovandosi a regolamentare un incentivo riguardante le imprese (visto che gli altri soggetti sono esclusi dalla disciplina in esame), ha scelto nuovamente la via della deducibilità dal reddito. Sicché, le erogazioni liberali in esame possono essere portate in diminuzione dalla base imponibile dell'azienda donatrice. Si aggiunga che non vi sono limiti quantitativi in tal senso, poiché manca l'indicazione di una porzione massima del reddito annuale che possa essere destinata al mecenatismo culturale (contrariamente al nuovo disposto dell'art. 100, 2° comma, lett. G) .

Va inoltre evidenziato che anche in questo caso la donazione può consistere esclusivamente in una somma di denaro, e non in una fornitura di beni o servizi.

e) I limiti alle incentivazioni.

Nonostante quanto si è appena rilevato, la disciplina delle agevolazioni fiscali al mecenatismo culturale risulta oggetto di precise delimitazioni, per quanto riguarda il suo impatto complessivo sul bilancio dello Stato. Il legislatore, diversamente da quanto ha fatto in altre occasioni, forse proprio perché i nuovi incentivi paiono

destinati ad un successo maggiore di quello incontrato dai loro predecessori, ha cioè dettato apposite regole per contenere il minor gettito tributario entro valori precisi.

L'art. 38 della legge n. 342/2000 prevedeva infatti che il calo del gettito debba mantenersi entro 175 miliardi di lire per l'anno 2002, ed entro 100 miliardi di lire per gli anni a partire dal 2003. In via convenzionale e forfetaria, basandosi sulle attuali aliquote di tassazione dei redditi, la norma specifica che per l'anno 2001 ciò consente di effettuare donazioni agevolate per un totale di 270 miliardi di lire (mentre per gli anni successivi, specificamente nell'ipotesi che mutino le aliquote fiscali, tale importo può essere rideterminato con decreto del ministro delle Finanze di concerto con il ministro per i Beni e le Attività culturali). Ne deriva che le erogazioni liberali che eccedano la soglia di 270 miliardi sono sottoposte a prelievo fiscale. In merito peraltro il legislatore ha seguito una via piuttosto originale: si è già accennato che sul versante del donatore non sussiste nessun limite alla deducibilità, e a tale scelta consegue necessariamente l'applicazione dell'imposta sul versante del beneficiario.

In effetti l'art. 38 stabilisce che la tassazione delle somme eccedenti il limite di 270 miliardi gravi sui destinatari delle donazioni, e sia pari al 37%. A sua volta, l'art. 2 del d.m. 11 aprile 2001 stabilisce che le somme eccedenti, e il correlato prelievo tributario, vengano suddivisi tra tutti i soggetti che hanno percepito le liberalità, sulla base di un criterio proporzionale. Gli elementi appena descritti costituiscono alcuni dei punti di maggiore criticità, dal punto di vista operativo, della disciplina. Circa l'adeguatezza o meno della soglia totale non sembra possibile dare una valutazione definitiva, sia perché sarebbero necessari delicati calcoli statistico-finanziari sulla

vocazione delle imprese italiane al mecenatismo culturale, sia perché l'esperienza applicativa ben presto dovrebbe fornire dati più attendibili, e semmai indurre a modificare il testo attuale della normativa, adeguando o addirittura sopprimendo il limite massimo.

Circa l'ammontare dell'aliquota prevista per le erogazioni eccedenti rispetto all'importo programmato, vanno registrate le perplessità di chi ha rilevato come la tassazione del 37% risulti piuttosto cospicua, e in linea di massima superiore a quella che si applicherebbe alle stesse somme se rimanessero nel patrimonio dell'impresa, anziché essere oggetto di donazione. Certo è comunque che i soggetti beneficiati si troveranno in una situazione di incertezza quanto all'effettivo importo delle risorse disponibili, dovendo attendere la fine dell'anno d'imposta per sapere se dagli importi ricevuti debba venire sottratto il prelievo fiscale.

In conclusione va rammentato che il decreto attuativo non ha dato seguito alla possibilità, pur contemplata dalle disposizioni legislative, che fosse direttamente il ministero per i Beni e le Attività culturali a ripartire "le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario". Si tratta di una scelta senz'altro più che opportuna, che evita di accentuare al di là del necessario il ruolo del ministero, a vantaggio della libertà dei donatori e dei beneficiari.

La disciplina delle incentivazioni tributarie al mecenatismo culturale, così come dettata dal legislatore e completata dalle disposizioni ministeriali di attuazione, offre numerosi spunti di riflessione, ma soltanto alcuni possono essere toccati in questa sede.

In prima battuta, sembra potersi dire che tale disciplina, rispetto alle disposizioni di analogo oggetto emanate nel corso degli anni '80, tenda a riconoscere alla filantropia il ruolo di mezzo normale per il sostegno della cultura e dell'arte, superando una concezione che immaginava l'intervento disinteressato dei privati in termini più che altro eventuali ed episodici. Anzi, i limiti previsti dalla normativa risultano spesso meno rigorosi di quelli contemplati non solo dalle fattispecie nazionali più risalenti (che peraltro rimangono in vigore, come si è già sottolineato), ma anche da sistemi giuridici stranieri caratterizzati da una più lunga tradizione in materia. Basti ricordare nuovamente che l'incentivo introdotto dalla legge n. 342/2000 si applica a tutti gli organismi e a tutti i progetti di rilievo culturale; che sul versante dei donatori non vi è alcun limite alla deducibilità delle erogazioni liberali, mentre sul versante dei beneficiari i limiti esistono ma sono soltanto relativi, nel senso che le erogazioni eccedenti rispetto alla soglia prefissata risultano pur sempre consentite, ancorché siano sottoposte a tassazione; che la pubblica amministrazione, e in specie il ministero per i Beni e le Attività culturali, svolge un ruolo tutt'altro che invasivo, giacché non esercita poteri di autorizzazione o di controllo, bensì svolge compiti di monitoraggio informativo. Pare evidente, dal complesso di tali disposizioni, lo sforzo di costruire uno strumento efficace, che possa convogliare importanti capitali privati verso il sostegno alla cultura.

Peraltro, se queste incentivazioni tributarie comportano - o ripropongono - una serie di questioni di notevole rilievo, su cui è da attendersi una crescente attenzione della

dottrina, soprattutto nell'ipotesi in cui il mecenatismo dovesse affermarsi come stabile strumento di supporto alla cultura e all'arte e dello spettacolo.

Va rammentato ancora una volta che l'agevolazione fiscale delle erogazioni liberali non attiene solo alla sfera delle scelte private, bensì concretizza anche un contributo pubblico, pari all'importo del mancato introito tributario. Si tratta naturalmente di un finanziamento indiretto, e non di un trasferimento diretto di somme di denaro da parte dell'erario, ma ciò non vale a mutarne il carattere, che rimane per l'appunto strettamente pubblicistico. Non a caso, nella materia del sostegno pubblico alle imprese, per molti versi affine a quella in esame, la discipline comunitaria e nazionale accomuna le agevolazioni fiscali alle sovvenzioni ordinarie.

Sulla base di questa premessa, si deve verificare quale sia l'obiettivo dell'intervento pubblico nel settore culturale, secondo le regole fondamentali del nostro ordinamento, e se quindi la disciplina introdotta dalla legge n. 342/2000 sia pienamente conforme a tali regole. La risposta a simili quesiti è tutt'altro che agevole, con ogni evidenza, e rischia di dipendere almeno in parte dagli orientamenti dell'interprete.

Tuttavia sembra innegabile che i principi di "promozione della cultura" e di "libertà dell'arte" previsti dagli artt. 9 e 33 della Costituzione, ancor più se declinati congiuntamente al principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione, facciano sì che l'intervento pubblico debba tutelare e perseguire il pluralismo delle forme di espressione culturale e artistica, sostenendo i diversi movimenti e tendenze, senza privilegiarne alcuni a discapito di altri. Si tratta naturalmente di un criterio dalla

problematica applicazione, data la difficoltà di stabilire secondo criteri oggettivi e condivisi quali manifestazioni della creatività umana - passata e presente - possiedano valore culturale o artistico, e a causa della tendenza dei poteri pubblici a concentrare l'attenzione e le risorse sulle realtà più radicate nella tradizione. Ciò nondimeno, pare certo che non si possa prescindere da tale parametro.

Si è già ricordato che l'incentivazione si applica soltanto alle donazioni effettuate dalle imprese, e che al contrario trascura l'area degli enti non commerciali e dei singoli cittadini. Ebbene, tale elemento sembra porsi in tensione quanto meno con il principio di uguaglianza, se non anche con i principi di promozione della cultura e di libertà dell'arte, nella misura in cui introduce una distinzione tra le diverse categorie di contribuenti, distinzione che pare arduo giustificare in modo convincente. Ma il problema, si pone non solo sul versante dei potenziali donatori, ma anche - soprattutto - sul versante dei potenziali beneficiari. Infatti, le aziende che effettuano erogazioni liberali, sebbene per tale via dispongano anche delle somme corrispondenti al minor gettito fiscale, sono del tutto libere di finanziare l'uno o l'altro ente o progetto, senza che vi sia alcun contrappeso in grado di temperare la parzialità delle loro scelte.

Il tema è delicato e merita una precisazione. Non si tratta di immaginare il coinvolgimento di qualche apparato amministrativo, o l'imposizione di stringenti regole pubblicistiche, perché ciò si porrebbe in contrasto con le giuste aspirazioni ad un intervento pubblico limitato e "leggero". Il punto è invece di garantire che il mecenate, nel momento in cui dispone non solo delle proprie risorse ma anche delle

somme altrimenti spettanti all'erario, si ispiri a criteri di parità di trattamento e di non discriminazione tra i diversi operatori culturali e dello spettacolo. Una volta che ci si ponga in questa logica, poco importa che tale garanzia venga assicurata attraverso la pubblicazione di un bando (non si tratterebbe di una novità: si pensi alle gare di progettazione talora indette dai grandi gruppi privati per la realizzazione di interventi architettonici), oppure, a discrezione del donatore medesimo, tramite l'affidamento delle decisioni ad un organismo composto da esperti indipendenti (anche qui vi sono già esperienze pratiche cui fare riferimento).

Vista l'assenza di simili garanzie, la disciplina sulle erogazioni liberali parrebbe presentare elementi di frizione rispetto ai richiamati principi di uguaglianza, di promozione della cultura e dello spettacolo, di libertà dell'arte. Non per questo risulta immediatamente prevedibile o auspicabile un intervento del legislatore. Tuttavia sembra corretto attendersi che quest'ultimo, eventualmente, e la prassi applicativa, fin da subito, mirino a valorizzare la parità di accesso ai contributi di tutti i soggetti operanti nel settore della cultura e dello spettacolo.

Le questioni in gioco peraltro non si risolvono sul piano della coerenza interna del diritto positivo, ma coinvolgono prospettive più ampie. A monte, vi è la necessità di evitare l'importazione di singoli istituti, o peggio di loro "pezzi", del tutto estrapolati dal contesto di provenienza. Quanto al modello offerto dagli Stati Uniti, ad esempio, si è ricordato come in quel paese la filantropia coinvolga ampi strati sociali, e in specie veda il contributo dei singoli cittadini prevalere nettamente sugli apporti delle imprese. Ciò offre qualche garanzia di pluralismo culturale, poiché, mentre è nota la

tendenza delle aziende a sostenere soprattutto i progetti di maggiore visibilità e prestigio (che sono poi quelli già maggiormente dotati di risorse di altra provenienza), è immaginabile che il mecenatismo diffuso supporti specificamente le micro-iniziativa presenti sul territorio (tanto più che spesso questo tipo di mecenatismo si accompagna all'impegno diretto sotto forma di volontariato). Ecco allora che la scelta del legislatore italiano di incoraggiare la filantropia imprenditoriale e di ignorare la filantropia individuale, anche a prescindere dall'attrito rispetto ad alcuni punti fermi del nostro ordinamento, si presenta in contrasto con le regole - civili e sociali prima che giuridiche - vevoli proprio nel sistema riconosciuto come termine di riferimento, o quanto meno ne costituisce una riproduzione approssimativa e incompleta. A valle, è utile verificare se i meccanismi procedurali prescelti siano effettivamente neutri, oppure comportino a loro volta una distorsione del "mercato" delle forme di incentivazione alla spettacolo e alla cultura. Anche sotto questo profilo sono lecite alcune perplessità, poiché il panorama dei possibili destinatari delle donazioni agevolate sembra risultare piuttosto circoscritto. Infatti, le numerose categorie elencate dalla legge sono in sostanza riconducibili a tre ambiti: il primo comprende le figure pubbliche o semi-pubbliche, ossia gli enti pubblici in senso stretto nonché i soggetti aventi natura privatistica, ma fortemente legati alla sfera delle amministrazioni territoriali (quali fondatrici o associate, oppure quali titolari di poteri di indirizzo o controllo); il secondo include gli organismi privati che abbiano avuto accesso negli ultimi cinque anni a sovvenzioni pubbliche; il terzo si riferisce agli organismi privati che risultano titolari o gestori di musei o affini. E' soprattutto la

seconda area ad assumere rilievo, poiché, così com'è attualmente definita, comporta che non possano beneficiare delle erogazioni liberali pressoché tutte le realtà private estranee al sistema dei finanziamenti pubblici: ossia, presumibilmente, proprio le esperienze meno risalenti, più fragili, non del tutto istituzionalizzate. In definitiva, augurandosi un ripristino dell'equilibrio fiscale tra erogazioni liberali alla cultura e allo spettacolo, sembra potersi dire che la disciplina normativa segni un punto di svolta quanto alla collaborazione tra pubblico e privato nel sostegno economico alla cultura e allo spettacolo. Ma non si può tacere che nella prospettiva accolta dal legislatore difficilmente le espressioni culturali "minori", perché aventi natura locale o perché più innovative rispetto alla tradizione, potranno godere di risorse consistenti.

Roma, 28 luglio 2006

(dott. Michele Greco)