

I commi 320 e seguenti dispongono, infine, una modifica del d.lgs. 56/2000 prevedendo un più graduale passaggio dal criterio della spesa storica a quello dell'attribuzione secondo i criteri stabiliti dall'art. 7, comma 3, del decreto legislativo 56/2000. Tale provvedimento aveva previsto che l'ammontare attribuito secondo il criterio della spesa storica fosse ridotto annualmente del 5 per cento per gli esercizi 2002 e 2003, e del 9 per cento a decorrere dal 2004, fino all'azzeramento nel 2013. La finanziaria prevede, invece, che tale ammontare sia ridotto del 5 per cento per l'esercizio 2002 e dell'1,5 per cento annuo nel triennio 2003-2005. Viene, inoltre, introdotto un tetto massimo, a partire dall'anno 2003, alla somma delle differenze positive tra gli importi attribuiti in base al decreto legislativo 56/2000 e l'ammontare dei trasferimenti soppressi: tale somma di differenze non può essere superiore a quella relativa al 2002 (23,4 milioni di euro) incrementata per ciascun anno di un pari importo.

La norma dispone, inoltre, che le risorse da assegnare alle regioni a statuto ordinario con riferimento al periodo 2002-2005 siano corrisposte secondo un piano graduale, definito entro il 31 marzo 2006 con decreto ministeriale, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano.

Si tratta di una disposizione che, come evidenzia la relazione tecnica, mira a dare attuazione all'accordo stipulato il 21 luglio 2005 tra i presidenti delle regioni, diretto a superare le difficoltà applicative sorte in relazione al riparto delle risorse da destinare alla perequazione territoriale in attuazione del decreto legislativo 56/2000.

Tale disposizione, insieme a quella che prevede che alla determinazione, in via definitiva, della compartecipazione regionale all'IVA, dell'addizionale regionale IRPEF e della compartecipazione regionale all'accisa sulle benzine, di cui agli articoli 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 56/2000, si provveda nel quadro delle misure di attuazione dell'art. 119 della Costituzione, hanno, di fatto, definitivamente ratificato il superamento del meccanismo attuativo del federalismo fiscale introdotto con il decreto legislativo 56/2000, senza che peraltro si sia definito un disegno attuativo alternativo.

La norma ha anche disposto che il fondo di garanzia finalizzato a compensare le regioni a statuto ordinario delle eventuali minori entrate dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF, rispetto alle previsioni delle imposte medesime contenute nel DPEF (articolo

13 dello stesso decreto legislativo 56/2000), sia conservato fino all'attuazione del nuovo sistema di finanziamento e che, dall'anno 2006, nella determinazione delle aliquote provvisorie delle compartecipazioni e delle addizionali regionali, si tenga conto delle somme da corrispondere per il finanziamento delle funzioni conferite. Al proposito è stato opportunamente osservato, in sede di verifica da parte del Servizio del Bilancio della Camera, che con tale proroga, non accompagnata da una contestualmente disposizione che preveda che, per le regioni che realizzino un gettito complessivo dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF superiore a quello previsto, si provveda al recupero delle eventuali maggiori entrate, si rischia di produrre un onere aggiuntivo. Corretta è anche l'osservazione con cui si ritiene necessario un chiarimento dell'entità agli importi annuali già scontati nel fabbisogno tendenziale del triennio di previsione relativi all'erogazione graduale delle somme previste: l'erogazione solo parziale delle risorse stanziata in bilancio a favore delle regioni negli esercizi 2002-2005 potrebbe essersi tradotta, per tali esercizi, in minori pagamenti per cassa di tali enti (o delle ASL) e in un conseguente aumento dei debiti di fornitura. In tal caso, i risultati conseguiti, in termini di andamento del fabbisogno del settore statale e del debito pubblico, negli esercizi considerati, sconterebbero gli effetti di un miglioramento temporaneo dovuto al rinvio agli esercizi futuri di parte delle erogazioni per cassa corrispondenti alle spese sostenute. Effetti di segno opposto dovrebbero, invece, verificarsi negli esercizi in cui le regioni potranno disporre delle somme necessarie per effettuare i pagamenti riferiti ad anni pregressi.

In attesa della definizione della struttura di finanziamento degli enti territoriali coerente con il nuovo testo costituzionale (di cui la riforma costituzionale approvata lo scorso dicembre e soggetta a referendum confermativo prevede un triennio per la definizione), la finanziaria conferma la sospensione delle addizionali IRE ed IRAP. Gli aumenti — rispetto alle aliquote vigenti per l'anno 2002 — delle addizionali IRE regionali e comunali e la maggiorazione Irap eventualmente deliberati dagli enti restano sospesi fino al 31 dicembre 2006.

La manovra correttiva: i principali provvedimenti in materia di entrate.**28.**

Gli interventi in materia di entrate sono sparsi nei tre specifici – ma raccordati – interventi legislativi che costituiscono la manovra di bilancio per il 2006: 1) la *Legge Finanziaria* (Legge 23 dicembre 2005, n. 266); 2) il Decreto Legge 203/2005, convertito nella legge 248/2005 (provvedimento *collegato*), al cui interno sono confluite le misure del Decreto Legge 211/2005, emanato successivamente, a chiusura dell'obiettivo di sicurezza concordato in sede europea per il 2005 e a garanzia dei conti pubblici nel 2006; 3) i c.d. *maxi emendamenti governativi* che, prima al Senato e poi alla Camera, hanno notevolmente ampliato l'azione correttiva nel corso dell'iter di approvazione parlamentare dei provvedimenti.

La *manovra* approvata non contraddice la strategia delineata nel DPEF, fondata sul non inasprimento delle imposte personali sul reddito, sull'eliminazione delle *una tantum* e sull'allargamento delle basi imponibili, perseguito con misure di contrasto del sommerso e dell'evasione fiscale e contributiva e coinvolgendo nell'attività di controllo anche gli enti territoriali. I provvedimenti antievasione, tuttavia, incidono in misura molto limitata sul maggior gettito complessivamente atteso, che risulta, invece, principalmente tributario delle misure anti-erosione ed anti-elusione nell'ambito della fiscalità d'impresa, oltre che delle entrate volontarie (programmazione fiscale e collegato concordato per il 2003-2004, rivalutazione dei beni e delle aree fabbricabili delle imprese, proventi dei giuochi) e di prelievi mirati a carico di soggetti societari selezionati. Una prima conseguenza è un appesantimento, in parte transitorio, ma in misura consistente anche strutturale, della pressione fiscale sulle imprese (un aumento di circa 8 miliardi nel 2006).

La valutazione degli effetti quantitativi degli interventi di entrata riguarda indistintamente il fabbisogno e l'indebitamento netto, assunti come identici in sede di relazioni tecniche. Tuttavia la *manovra* contiene alcuni rilevanti interventi con effetto da contabilizzare solo a valere sul saldo netto da finanziare. In particolare, si tratta:

- degli articoli 1 e 2 del *collegato*, relativi alla partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione ed a specifici interventi di contrasto all'evasione: controlli preventivi per l'IVA, assunzioni e incrementi di produttività per la Guardia di finanza e per l'Agenzia delle entrate, rafforzamento del sistema doganale. L'effetto combinato di tali interventi dovrebbe comportare una maggiore entrata per 3.350 milioni per il 2006² (mentre ai fini del fabbisogno, trattandosi di valutazioni di cassa, le riscossioni effettive vengono stimate dal Dipartimento della Ragioneria generale pari al 10% delle imposte iscritte a ruolo), importo che costituisce l'aggregato più rilevante a copertura dei maggiori oneri correnti derivanti dalla *manovra*;
- del comma 38 della *Finanziaria* relativo al versamento all'entrata, entro il mese di gennaio 2006, del 60% delle somme giacenti da oltre un anno sulle contabilità speciali, per un ammontare stimato pari a 1.920 milioni. A tal fine è stato istituito un apposito capitolo di entrata³ – 3380 – sul quale, al 18 aprile, risultava un versamento per un importo di 2.303,1 milioni, con un gettito superiore, rispetto alla previsione iniziale di competenza (1.920 milioni), di 383 milioni;
- del comma 48 della stessa legge finanziaria relativo al versamento all'entrata - capitolo 2961⁴ - di somme accantonate da enti pubblici, il cui effetto viene quantificato dalla R.G.S. in 416 milioni per il solo 2006.

Da segnalare l'abrogazione dell'anticipazione dell'1,5 per cento delle somme rimosse dalle banche disposta dal *collegato* (art. 3, comma 28), anticipazione che era dovuta annualmente dalle banche ai sensi del DL 10 dicembre 2003, n. 341 e commisurata all'1,50% delle somme rimosse nell'esercizio finanziario precedente e che nel 2004 aveva consentito la contabilizzazione di introiti per 5.185 milioni. L'abrogazione ha avuto effetto già per l'esercizio 2005 ed è responsabile della diminuzione dei due terzi delle entrate tributarie registrata a consuntivo.

L'abrogazione era un atto sostanzialmente dovuto, in relazione al quale questa Corte ripetutamente evidenziato la natura sostanzialmente fittizia di tali proventi, da ultimo

² E per 4.600 milioni per gli anni successivi.

³ Capitolo 3380 - quota del 60% delle somme giacenti sulle contabilità speciali comunque costituite presso le sezioni di tesoreria e sui conti correnti aperti presso la tesoreria centrale, non movimentati da oltre un anno.

⁴ Capitolo 2961 - somme dovute da enti ed istituti di credito.

riclassificati come debito da EUROSTAT. La disponibilità degli importi versati era per l'erario limitata a pochi giorni: il versamento era dovuto il penultimo giorno non lavorativo dell'anno, ma le banche erano autorizzate a recuperare l'intero importo a partire dal primo giorno dell'esercizio finanziario successivo.

La manovra originaria e quella definitiva.

29.

Per l'esercizio 2006 l'effetto complessivo – costituito dal saldo tra le maggiori e le minori entrate - derivante dagli interventi previsti dalla *manovra* 2006 nel suo complesso è notevolmente aumentato rispetto a quello prodotto dal disegno originario (da 1,36 a circa 7 miliardi, tavola 12), incremento principalmente riconducibile alle maggiori entrate, più che raddoppiate (da 4.717 a 10.823 milioni), mentre le minori entrate sono cresciute in misura molto più contenuta (da 3.360 a 3.834 milioni).

In particolare, per le maggiori entrate la differenza è dovuta principalmente:

- alla programmazione ed al concordato fiscale, interventi introdotti dalla *Finanziaria* che dovrebbero comportare un effetto per circa 2 miliardi per il 2006 e per circa 1,1 miliardi per gli esercizi successivi;
- alla nuova disciplina sull'ammortamento del valore di avviamento, prevista dal *collegato*, dalla quale è atteso un apporto pari a circa 1,7 miliardi per il 2006 ed a circa 0,9 per gli esercizi successivi;
- alla nuova imposta sostitutiva sulla cessione dei fabbricati, introdotta dalla *Finanziaria*, per circa 0,5 miliardi;
- agli interventi per l'eliminazione del *dividend washing*, con un effetto stimato pari a 0,4 miliardi, introdotti dal *collegato*.

Piuttosto marginale, invece, è l'apporto della molto discussa *pornotax* (156 milioni), anch'essa istituita dalla *Finanziaria* nella fase finale di approvazione della *manovra*.

Tavola 12

- MANOVRA 2006: INTERVENTI IN MATERIA DI ENTRATE EFFETTI SULL'INDEBITAMENTO NETTO DELLA P.A. (in milioni)								
		NORMA	Manovra definitiva			Manovra iniziale		
			2006	2007	2008	2006	2007	2008
A) MAGGIORI ENTRATE			10.822,8	8.988,9	9.290,0	4.716,6	4.032,0	4.427,1
LEGGE 248 /05 (EX DL 203/05)			5.041,1	4.415,5	5.184,5	2.308,6	2.205,2	2.429,2
lotta all'evasione (partecipaz. Comuni e rafforzamento Entrate, Dogane e Gdf)	art. 1 e 2	300,0	460,0	460,0	300,0	460,0	460,0	
accertamenti diritti doganali	art. 2, c.3	35,0	36,0	38,0	25,0	36,0	38,0	
Riscossione S.p.A. (incremento riscossioni)	art. 3	300,0	450,0	780,0	300,0	450,0	780,0	
PEX plusvalenze delle società	art. 5, c. 1	53,7	299,7	298,2	36,4	242,2	147,3	
abolizione regimi forfetari ex legge 662/96	art. 5, c. 2	0,0	0,0	49,4				
avviamento (IRES - IRPEF)	art. 5bis	1.680,0	952,0	952,0				
leasing (IRES - IRPEF)	art. 5ter	26,8	310,3	528,5				
disciplina concambio	art. 5 quater	264,0	132,0	132,0				
dividend washing (IRES)	art. 5 quinquies	435,0	483,0	483,0				
effetto disincentivante e accertamento su operazioni 2004 e 2005 dividend washing	art. 5 quinquies	100,0	0,0	0,0				
banche e assicurazioni: ineducibilità IRAP	art. 6, c. 1	21,8	11,8	11,8	21,8	11,8	11,8	
assicurazioni (riserve sinistri a 0,60)	art. 6, c.2	214,2	108,3	100,2	214,2	108,3	100,2	
svlutazione crediti banche e assicurazioni (da 0,6% a 0,40%)	art. 6, c.3	1.103,0	560,0	520,0	1.103,0	560,0	520,0	
abolizione 15% immobili società ed enti	art.7, c. 1	98,2	55,9	55,9	98,2	55,9	55,9	
previdenza complementare	art.8, c.2	0,0	21,0	56,0	0,0	21,0	56,0	
emersione contributiva	art. 10,	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	
ammortamento energia	art.11 quater	68,0	0,0	0,0				
ammortamento energia - IRAP	art.11 quater	11,0	0,0	0,0				
proroga imposta sostitutiva rivalutazione terreni	art.11 quaterdec, c. 4	12,4	3,5	3,5				
contrasto gioco illegale - gioco a distanza	art.11 quinquiesdec, c. 1	18,0	45,0	45,0				
aggi (lotto, enalotto, totip, ecc.)	art.11 quinquiesdec, c. 2	0,0	0,0	132,0				
giochi opzionali	art.11 quinquiesdec, c.4	80,0	212,0	264,0				
punti remoti scommesse ippiche	art.11 quinquiesdec, c. 6	10,0	15,0	15,0				
gioco a distanza	art.11 quinquiesdec, c. 11	150,0	200,0	200,0	150,0	200,0	200,0	
scommesse sportive	art.11 quinquiesdec, c.12	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	
LEGGE FINANZIARIA 2006			5.781,7	4.573,4	4.105,5	2.408,0	1.826,8	1.997,9
autofinanziamento authorities	c. 65-71	43,4	44,7	44,7	65,6	66,5	66,5	
imposta consumo olii lubrificanti	c. 116	90,1	62,5	74,4				
ammortamento energia a regime (IRES)	c. 325 - 328	790,0	877,0	877,0	800,0	800,0	900,0	
ammortamento energia a regime (IRAP)	c. 325 - 328	102,0	113,0	113,0				
rivalutazione delle sanzioni pecuniarie	c. 329	100,0	200,0	200,0	100,0	200,0	200,0	
previdenza complementare: esonero contributivo	c. 269	46,0	74,0	0,0				
esonero contributivo	c. 270	72,0	116,0	0,0				
sgravi fiscali - previdenza complementare	c. 270	125,0	411,0	0,0				
IVA cooperative	c. 306	10,0	10,0	10,0				
rivalutazione beni impresa	c. 469 - 472	601,7	0,0	0,0	601,7	0,0	0,0	
rivalutazione aree edificabili imprese	c. 473 - 476	310,7	0,3	18,4	310,7	0,3	18,4	
sostegno gioco legale	c. 525 - 534	365,0	520,0	573,0	365,0	520,0	573,0	
contrasto gioco illegale - gioco a distanza	c. 535 - 549	75,0	150,0	150,0	75,0	150,0	150,0	
tabacchi	c. 550 - 551	90,0	90,0	90,0	90,0	90,0	90,0	
pornotax più effetto IVA	c. 466 - 467	155,8	147,3	183,5				
concessioni idroelettriche	c. 486	60,0	60,0	60,0				
SOGIN	c. 493	35,0	35,0	35,0				
cessioni fabbricati	c. 495 - 498	500,0	467,6	481,5				
programmazione fiscale	c. 499-509	1.040,0	1.100,0	1.100,0				
adeguamento 2003 - 2004	c. 510 - 520	990,0	0,0	0,0				
imprese energetiche ammortamento avviamento	c. 522	180,0	95,0	95,0				
ineducibilità minuvavlenze					0,0	350,0	200,0	

B) MINORI ENTRATE		3.834,1	2.534,5	2.645,3	3.360,5	2.090,0	2.275,4
LEGGE 248 /05 (EX DL 203/05)		151,2	297,8	405,3	58,0	89,0	247,0
riscossione deducibilità sanitaria	art.3, c. 38c)	12,0	15,0	15,0	12,0	15,0	15,0
abolizione modifica disposiz. transitoria PEX	art. 5, c.2	0,0	117,8	67,3			
agevolazioni enti non commerciali	art.7sexies	1,5	0,0	0,0			
previdenza complementare - esonero contributivo	art.8, c. 1	46,0	74,0	232,0	46,0	74,0	232,0
diritti e canoni aeroportuali (riass)	art. 11 septies	30,0	30,0	30,0			
tonnage tax	art.11 quaterdec, c. 19	1,7	1,0	1,0			
detraibilità IVA acquisti giochi	art.11 quinquiesdec, c. 7-8	60,0	60,0	60,0			
LEGGE FINANZIARIA 2006		3.682,9	2.236,7	2.240,0	3.302,5	2.001,0	2.028,4
SGRAVI FISCALI		1.136,4	500,2	254,5	1.306,5	445,0	199,4
proroghe agevolazioni fiscali		1.006,0	428,1	167,7	1.216,5	366,1	115,6
<i>Emulsioni stabilizzate</i>	115a	8,9	-4,9	2,1			
<i>Metano uso industriale</i>	115b	88,8	-48,9	21,2			
<i>Gasolio zone montane</i>	115c	51,9	-8,3	3,6			
<i>Biomasse (credito imposta)</i>	115d	11,0	12,0	0,0			
<i>Metano uso civile</i>	115e	20,9	-3,3	1,5			
<i>Gasolio riscaldamento</i>	115f	18,1	-2,9	1,4			
<i>Esenzione gasolio Trieste ed Udine</i>	115g	13,3	-1,7	0,7			
<i>Riscaldamento serre</i>	115h	22,9	-12,6	5,5			
<i>36 % boschi</i>	117	0,0	1,0	0,6			
<i>IRAP agricoltura</i>	118	388,5	-73,0	-48,5			
<i>Agevolazioni pesca</i>	119	45,8	33,7	-10,9			
<i>Agevolazioni proprietà contadina</i>	120	71,0	0,0	0,0			
<i>IVA consorzi bonifica</i>	42	2,0	2,0	2,0			
<i>Ristrutturazioni edilizie detrazione 41%</i>	121a	36,0	381,0	238,0			
<i>Ristrutturazioni edilizie detrazione 41% imprese</i>	121b	2,5	26,0	16,0			
<i>Frontalieri</i>	122	0,0	48,0	-20,0			
<i>Fondi sanitari integrativi</i>	123	4,0	2,4	0,0			
<i>IVA ciclomotori auto</i>	125	217,0	-6,3	-9,4			
<i>Esenzione Belice</i>	126	1,5	0,0	0,0			
<i>Agevolazioni IPAB</i>	127	2,0	0,0	0,0			
<i>Distribuzione carburanti</i>	129	0,0	84,0	-36,0			
Asilo nido- detrazione IRE	335	30,4	-12,0	0,0			
Tassa sui brevetti	351-352	40,0	28,9	33,8	40,0	28,9	33,8
Distretti	366-372	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Esenzione accisa biodisel	421	10,0	0,0	0,0			
Biocombustibili-reddito agrario	423	0,0	5,2	3,0			
ALTRI INTERVENTI		2.546,5	1.736,5	1.985,5	1.996,0	1.556,0	1.829,0
Limiti versamento/rimborso imposte	137	0,5	0,5	0,5			
Autotrasporto: compensazione contributo SSN	103	75,0	0,0	0,0			
Autotrasporto: riduzioni premi INAIL	105	50,0	0,0	0,0			
Autotrasporto: deduzione spese non documentate	106	120,0	-52,0	0,0			
Autotrasporto: esonero contributivo INPS	107	120,0	0,0	0,0			
Cessioni di partecipazioni (Pex)	131	0,0	106,0	51,0			
Riduzione costo lavoro	361-362	1.996,0	1.556,0	1.829,0	1.996,0	1.556,0	1.829,0
Previdenza complementare	269a	0,0	21,0	0,0			
Ammortamento dell'avviamento	521	185,0	105,0	105,0			
C) EFFETTO COMPLESSIVO (A-B)		6.988,7	6.454,4	6.644,7	1.356,1	1.942,0	2.151,7

La leggera crescita (circa 0,5 miliardi) relativa alle minori entrate è essenzialmente riconducibile ad interventi introdotti dalla *Finanziaria*, tutti con modesti effetti quantitativi, come l'ammortamento dell'avviamento in 18 anni, e, per l'autotrasporto, l'estensione delle deduzioni forfetarie e l'esonero dei contributi INPS. Rispetto al disegno originario, risultano, invece, ridotti i minori introiti dovuti agli sgravi fiscali, passati dai 1.306 milioni, inizialmente stimati, ai 1.136, quantificati dalla Rgs come effetto definitivo.

Analisi della manovra 2006.

30.

L'effetto complessivo, in termini sia di fabbisogno che di indebitamento netto, degli interventi in materia di entrata previsto dalla *manovra* dovrebbe comportare un saldo tra le maggiori e le minori entrate pari a 6.988,7 milioni (nella tavola 13 gli interventi sono aggregati per tipologia).

Con riferimento al solo esercizio 2006, le minori entrate ammontano a 3.834 milioni e sono per circa il 96 per cento riconducibili ad interventi previsti dalla *Finanziaria*, essendo quasi irrilevante il peso di quelli introdotti dal *collegato*. Nello specifico sono dovute:

- per ben 1.996 milioni (52 per cento) alla riduzione del costo del lavoro, di cui ai commi 361 e 362 della *Finanziaria*. In particolare, il comma 361, intervenendo sul c.d. *cuneo contributivo*, dispone l'esonero dal versamento dei contributi sociali alla Gestione delle prestazioni temporanee presso l'INPS per i lavoratori dipendenti, nel limite massimo complessivo di un punto percentuale. Il successivo comma prevede che tale esonero operi prioritariamente sull'aliquota contributiva per gli assegni per il nucleo familiare e, nel caso in cui il datore di lavoro operi in settori per i quali l'aliquota è dovuta in misura inferiore ai predetti limiti, a valere anche sui versamenti di altri contributi sociali dovuti dai medesimi datori di lavoro alla predetta gestione, considerando in via prioritaria i contributi per maternità e per disoccupazione. In ogni caso sono esclusi da tali esoneri il contributo al fondo di

garanzia per il TFR e il contributo integrativo dovuto per l'assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione involontaria previsto dall'articolo 12 della legge n. 160/75 nella misura dell'1,30 per cento della retribuzione. In seguito, a decorrere dal 1° gennaio 1979, l'articolo 25, comma 4 della legge n. 845/78 ha previsto un aumento dell'aliquota nella misura dello 0,30 per cento delle retribuzioni. In merito, non è chiaro se l'esclusione dall'esonero contributivo riguardi l'intero importo del contributo integrativo o esclusivamente la maggiorazione del contributo introdotta dal comma 4 dell'articolo 25 della legge n. 845/1978.

- Per 1.136 milioni (29,6 per cento) le minori entrate sono dovute agli sgravi fiscali, di cui 1.006 milioni (26,2 per cento) riconducibili alla proroga di provvedimenti già in vigore e 130 milioni (3,4 per cento) all'introduzione di nuovi sgravi relativi ai distretti industriali (50 milioni), alla tassa sui brevetti (40 milioni), alla detrazione IRE del 19 per cento per gli asili nido (30,4 milioni) e all'esenzione dall'accisa per il *biodiesel* (10 milioni). La proroga degli sgravi preesistenti per oltre 1 miliardo riguarda una serie di voci, di cui le principali, che incidono sul complesso per oltre il 60 per cento, sono: l'IRAP dovuta dai soggetti operanti nel settore agricolo e della pesca (comma 118), per 388 milioni; la proroga del regime di parziale indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti di ciclomotori, motocicli e autovetture, che si concretizza nell'aumento al 15 per cento della misura della parte detraibile e nella corrispondente crescita al 15 per cento della quota, che costituisce base imponibile in caso di successiva cessione (comma 125), con un effetto pari a 217 milioni.

Per ulteriori 702 milioni (18,3 per cento) le minori entrate dipendono da una serie di interventi di modesta rilevanza, come:

- a) la riduzione del periodo di ammortamento delle spese di avviamento iscritte in bilancio: la disposizione prevede un aumento della quota massima di ammortamento deducibile a fini fiscali e relativa alla voce avviamento da un ventesimo ad un diciottesimo dell'onere complessivo. Ciò comporta che l'onere sostenuto per l'avviamento rimane, in ogni caso, interamente deducibile, ma il periodo di tempo necessario per procedere all'ammortamento dell'intero costo viene ridotto da 20 a 18 anni (comma 521), con una minor entrata per 185 milioni;

- b) la deduzione forfetaria di spese non documentate per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del comune in cui ha sede l'impresa, per un importo pari al 35 per cento di quello spettante per i medesimi trasporti nell'ambito della regione o delle regioni confinanti (comma 106), per 120 milioni di minori entrate;
- c) per i lavoratori dipendenti con qualifica di autisti delle imprese di autotrasporto, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti all'INPS, per la quota a carico dei datori di lavoro, nel limite di spesa di 120 milioni di euro (comma 107).

Sul fronte delle maggiori entrate, sempre per il solo esercizio 2006, gli interventi dovrebbero comportare un effetto, sia sul fabbisogno che sull'indebitamento netto, pari a 10.822,8 milioni. Le misure previste sono state aggregate in tre principali tipologie, per un importo complessivo di oltre 9,8 miliardi: le entrate volontarie e/o fortemente incentivate o indotte (3.663 milioni), le maggiori entrate derivanti dall'ampliamento della base imponibile attraverso la riduzione di erosione, elusione ed evasione (3.289 milioni) ed i prelievi mirati su soggetti selezionati (2.849 milioni).

Ci sono poi ulteriori misure minori (il cui effetto viene stimato in 1.022 milioni) che, a parte gli effetti di maggior gettito dei guadagni di efficienza attesi con la pubblicizzazione delle attività di riscossione (300 milioni) e di quelli legati all'esonero contributivo INPS e della previdenza complementare (243 milioni), concernono una serie di inasprimenti fiscali: aumento dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti (90 milioni), rivalutazione delle sanzioni pecuniarie (100 milioni), aumento dell'imposta sui tabacchi (90 milioni), autofinanziamento delle *Authorities* (43,4 milioni) e *pornotax* comprensiva di effetto IVA (156 milioni).

Tavola 13

**MANOVRA 2006: EFFETTI SULL'INDEBITAMENTO NETTO DELLA P.A.
INTERVENTI IN MATERIA DI ENTRATA PER TIPOLOGIA (milioni)**

MINORI ENTRATE	NORMA	2006	2007	2008	Incidenza % minori entrate		
					2006	2007	2008
Sgravi fiscali		1.136,4	500,2	254,5	29,6	19,7	9,6
proroga agevolazioni fiscali	LF	1.006,0	428,1	167,7	26,2	16,9	6,3
<i>Emulsioni stabilizzate</i>		8,9	-4,9	2,1	0,2	-0,2	0,1
<i>Metano uso industriale</i>		88,8	-48,9	21,2	2,3	-1,9	0,8
<i>Gasolio zone montane</i>		51,9	-8,3	3,6	1,4	-0,3	0,1
<i>Biomasse (credito imposta)</i>		11,0	12,0	0,0	0,3	0,5	0,0
<i>Metano uso civile</i>		20,9	-3,3	1,5	0,5	-0,1	0,1
<i>Gasolio riscaldamento</i>		18,1	-2,9	1,4	0,5	-0,1	0,1
<i>Esenzione gasolio Trieste ed Udine</i>		13,3	-1,7	0,7	0,3	-0,1	0,0
<i>Riscaldamento serre</i>		22,9	-12,6	5,5	0,6	-0,5	0,2
<i>36 % boschi</i>		0,0	1,0	0,6	0,0	0,0	0,0
<i>IRAP agricoltura</i>		388,5	-73,0	-48,5	10,1	-2,9	-1,8
<i>Agevolazioni pesca</i>		45,8	33,7	-10,9	1,2	1,3	-0,4
<i>Agevolazioni proprietà contadina</i>		71,0	0,0	0,0	1,9	0,0	0,0
<i>IVA consorzi bonifica</i>		2,0	2,0	2,0	0,1	0,1	0,1
<i>Ristrutturazioni edilizie detrazione 41%</i>		36,0	381,0	238,0	0,9	15,0	9,0
<i>Ristrutturazioni edilizie detrazione 41% (imprese)</i>		2,5	26,0	16,0	0,1	1,0	0,6
<i>Frontalieri</i>		0,0	48,0	-20,0	0,0	1,9	-0,8
<i>Fondi sanitari integrativi</i>		4,0	2,4	0,0	0,1	0,1	0,0
<i>IVA ciclomotori auto</i>		217,0	-6,3	-9,4	5,7	-0,2	-0,4
<i>Esenzione Belice</i>		1,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<i>Agevolazioni IPAB</i>		2,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0
<i>Distribuzione carburanti</i>		0,0	84,0	-36,0	0,0	3,3	-1,4
nuovi sgravi fiscali	LF	130,4	72,1	86,8	3,4	2,8	3,3
<i>Asilo nido- detrazione IRE</i>		30,4	-12,0	0,0	0,8	-0,5	0,0
<i>Tassa sui brevetti</i>		40,0	28,9	33,8	1,0	1,1	1,3
<i>Distretti</i>		50,0	50,0	50,0	1,3	2,0	1,9
<i>Esenzione accisa biodisel</i>		10,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0
<i>Biocombustibili-reddito agrario</i>		0,0	5,2	3,0	0,0	0,2	0,1
Riduzione costo lavoro	LF	1.996,0	1.556,0	1.829,0	52,1	61,4	69,1
Altri interventi		701,7	478,3	561,8	18,3	18,9	21,2
riscossione deducibilità sanitaria	248	12,0	15,0	15,0	0,3	0,6	0,6
abolizione modifica disposiz. transitoria PEX	248	0,0	117,8	67,3	0,0	4,6	2,5
agevolazioni enti non commerciali	248	1,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
diritti e canoni aeroportuali (riass)	248	30,0	30,0	30,0	0,8	1,2	1,1
tonnage tax	248	1,7	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0
detraibilità IVA acquisti giochi	248	60,0	60,0	60,0	1,6	2,4	2,3
Limiti versamento/rimborso imposte	LF	0,5	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0
Autotrasporto	LF	365,0	-52,0	0,0			
<i>Compensazione contributo SSN</i>		75,0	0,0	0,0	2,0	0,0	0,0
<i>Riduzioni premi INAIL</i>		50,0	0,0	0,0	1,3	0,0	0,0
<i>Deduzione spese non documentate</i>		120,0	-52,0	0,0	3,1	-2,1	0,0
<i>Esonero contributivo INPS</i>		120,0	0,0	0,0	3,1	0,0	0,0
Pex	LF	0,0	106,0	51,0	0,0	4,2	1,9
Previdenza complementare	LF	0,0	21,0	0,0	0,0	0,8	0,0
previdenza complementare - esonero contributivo	248	46,0	74,0	232,0	1,2	2,9	8,8
Ammortamento dell'avviamento	LF	185,0	105,0	105,0	4,8	4,1	4,0
TOTALE MINORI ENTRATE		3.834,1	2.534,5	2.645,3	100,0	100,0	100,0

MAGGIORI ENTRATE		2006	2007	2008	Incidenza % maggiori entrate		
					2006	2007	2008
Entrate volontarie		3.662,8	2.255,8	2.510,9	33,8	25,1	27,0
Programmazione fiscale		2.030,0	1.100,0	1.100,0	18,8	12,2	11,8
programmazione fiscale	LF	1.040,0	1.100,0	1.100,0	9,6	12,2	11,8
adeguamento 2003 - 2004	LF	990,0	0,0	0,0	9,1	0,0	0,0
rivalutazione terreni e beni impresa		924,8	3,8	21,9	8,5	0,0	0,2
rivalutazione beni impresa	LF	601,7	0,0	0,0	5,6	0,0	0,0
rivalutazione aree edificabili imprese	LF	310,7	0,3	18,4	2,9	0,0	0,2
proroga imposta sostitutiva rivalutazione terreni	248	12,4	3,5	3,5	0,1	0,0	0,0
Giochi	248	708,0	1.152,0	1.389,0	6,5	12,8	15,0
contrasto gioco illegale - gioco a distanza	248	18,0	45,0	45,0	0,2	0,5	0,5
aggi (lotto, enalotto, totip, ecc.)	248	0,0	0,0	132,0	0,0	0,0	1,4
giochi opzionali	248	80,0	212,0	264,0	0,7	2,4	2,8
punti remoti scommesse ippiche	248	10,0	15,0	15,0	0,1	0,2	0,2
gioco a distanza	248	150,0	200,0	200,0	1,4	2,2	2,2
scommesse sportive	248	10,0	10,0	10,0	0,1	0,1	0,1
sostegno gioco legale	LF	365,0	520,0	573,0	3,4	5,8	6,2
contrasto gioco illegale - gioco a distanza	LF	75,0	150,0	150,0	0,7	1,7	1,6
Ampliamento basi imponibili		3.288,7	3.124,5	3.406,5	30,4	34,8	36,7
misure antierosione		1.788,2	1.017,9	1.067,3	16,5	11,3	11,5
ammortamento avviamento (IRES - IRPEF)	248	1.680,0	952,0	952,0	15,5	10,6	10,2
abolizione deduzione redditi da locazione	248	98,2	55,9	55,9	0,9	0,6	0,6
IVA cooperative	LF	10,0	10,0	10,0	0,1	0,1	0,1
abolizione regimi forfetari ex legge 662/96	248	0,0	0,0	49,4			
misure antielusive		515,5	1.093,0	1.309,7	4,8	12,2	14,1
dividend washing (IRES)	248	435,0	483,0	483,0	4,0	5,4	5,2
PEX plusvalenze delle società	248	53,7	299,7	298,2	0,5	3,3	3,2
leasing (IRES - IRPEF)	248	26,8	310,3	528,5	0,2	3,5	5,7
misure antievasione		985,0	1.013,6	1.029,5	9,1	11,3	11,1
lotta all'evasione (partecipaz. Comuni e rafforzamento Entrate, Dogane e Gdf)	248	300,0	460,0	460,0	2,8	5,1	5,0
accertamenti diritti doganali	248	35,0	36,0	38,0	0,3	0,4	0,4
cessioni fabbricati	LF	500,0	467,6	481,5	4,6	5,2	5,2
emersione contributiva	248	50,0	50,0	50,0	0,5	0,6	0,5
effetto disincentivante e accertamento su operazioni 2004 e 2005 dividend washing	248	100,0	0,0	0,0	0,9	0,0	0,0
Prelievi mirati		2.849,0	1.992,1	1.944,0	26,3	22,2	20,9
disciplina concambio	248	264,0	132,0	132,0	2,4	1,5	1,4
svalutazione crediti banche e assicurazioni (da 0,6% a 0,4%)	248	1.103,0	560,0	520,0	10,2	6,2	5,6
assicurazioni (riserve sinistri a 0,60)	248	214,2	108,3	100,2	2,0	1,2	1,1
banche e assicurazioni: ineducibilità IRAP	248	21,8	11,8	11,8	0,2	0,1	0,1
ammortamento distribuzione gas e energia elettrica		1.151,0	1.085,0	1.085,0	10,6	12,1	11,7
ammortamento energia a regime (IRES)	LF	790,0	877,0	877,0	7,3	9,8	9,4
ammortamento energia a regime (IRAP)	LF	102,0	113,0	113,0	0,9	1,3	1,2
ammortamento energia	248	68,0	0,0	0,0	0,6	0,0	0,0
ammortamento energia - IRAP	248	11,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0
imprese energetiche ammortamento avviamento	LF	180,0	95,0	95,0	1,7	1,1	1,0
concessioni idroelettriche	LF	60,0	60,0	60,0	0,6	0,7	0,6

SOGIN	LF	35,0	35,0	35,0	0,3	0,4	0,4
Altri interventi		1.022,3	1.616,5	1.428,6	9,4	18,0	15,4
Riscossione s.p.A	248	300,0	450,0	780,0	2,8	5,0	8,4
previdenza complementate		243,0	622,0	56,0	2,2	6,9	0,6
<i>previdenza complementare</i>	248	0,0	21,0	56,0	0,0	0,2	0,6
<i>previdenza complementare: esonero contributivo</i>	LF	46,0	74,0	0,0	0,4	0,8	0,0
<i>esonero contributivo</i>	LF	72,0	116,0	0,0	0,7	1,3	0,0
<i>sgravi fiscali - previdenza complementare</i>	LF	125,0	411,0	0,0	1,2	4,6	0,0
imposta consumo olii lubrificanti	LF	90,1	62,5	74,4	0,8	0,7	0,8
rivalutazione sanzioni pecuniarie	LF	100,0	200,0	200,0	0,9	2,2	2,2
tabacchi	LF	90,0	90,0	90,0	0,8	1,0	1,0
autofinanziamento authorities	LF	43,4	44,7	44,7	0,4	0,5	0,5
pornotax comprensivo effetto IVA	LF	155,8	147,3	183,5	1,4	1,6	2,0
TOTALE MAGGIORI ENTRATE		10.822,8	8.988,9	9.290,0	100,0	100,0	100,0
EFFETTO COMPLESSIVO		6.988,7	6.506,4	6.644,7			

Fonte: elaborazione Cdc su dati RGS

31.

Nella prima tipologia di misure fiscali – quella delle entrate volontarie – il 55,4 per cento è riconducibile alla programmazione fiscale (1.040 milioni), con i correlati adeguamenti per gli anni 2003 e 2004 (990 milioni). Rilevante è anche il peso (25,3 per cento) degli effetti della rivalutazione di terreni, partecipazioni, beni ed aree edificabili delle imprese, per un ammontare complessivo di 925 milioni; mentre il terzo notevole apporto (19,3 per cento) è quello del contrasto del gioco illegale e di sostegno e potenziamento del gioco legale (708 milioni).

La programmazione fiscale prevede che i soggetti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo sottoposti a studi di settore e parametri al 1° gennaio 2004 - dunque con ricavi non superiori ai 10 miliardi di vecchie lire - entro il 16 ottobre 2006 possano definire, su proposta formulata dall'Agenzia delle entrate, il carico fiscale dall'anno d'imposta 2006 a tutto il 2008. Nel caso in cui il periodo 2004 sia stato oggetto di accertamenti, processi verbali di constatazione o inviti al contraddittorio (notificati entro 31 dicembre 2005), la proposta viene formulata solo su richiesta del contribuente. Il perfezionamento della programmazione presuppone congruità agli studi o parametri per il triennio; il mancato raggiungimento degli importi programmati o congrui presuppone accertamento della differenza.

La constatata discrepanza tra reddito dichiarato ed effettivo, la mancata osservanza degli adempimenti strumentali o la commissione di reati di natura tributaria comportano l'inapplicabilità della sterilizzazione dei poteri accertativi. La variazione dell'attività esercitata, nel corso del triennio, comporta la cessazione degli effetti della programmazione.

L'adesione alle proposte che riceveranno dal Fisco per il triennio futuro consente ai contribuenti di chiudere i conti anche per il biennio 2003/2004 sul fronte delle imposte dirette e dell'IRAP. Ai soggetti destinatari viene, infatti, formulata anche una proposta di adeguamento dei redditi di impresa e di lavoro autonomo per i periodi di imposta 2003 e 2004. I maggiori redditi proposti scontano un'imposta sostitutiva (redditi, addizionali e IRAP) del 28 per cento per i soggetti IRES e del 23 per cento per gli altri soggetti.

Gli interventi della *Finanziaria* attinenti alla rivalutazione dei beni di impresa e delle aree edificabili dispongono la riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni e delle partecipazioni d'impresa e delle aree edificabili delle imprese, estendendo, in quest'ultimo caso, la facoltà di rivalutazione anche ai beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. beni-merce).

In relazione alla rivalutazione dei beni delle imprese e delle partecipazioni, è possibile eseguire la rivalutazione dei beni materiali e immateriali (con l'eccezione delle aree fabbricabili, per le quali è prevista una specifica disciplina), con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004, ed il riconoscimento fiscale dei maggiori valori decorrerà dal 2008. Sul maggior valore iscritto in bilancio è dovuta una imposta sostitutiva nella misura del 12 per cento per i beni ammortizzabili e del 6 per cento per quelli non ammortizzabili. Viene, infine, concessa la facoltà alle imprese interessate di affrancare la riserva di rivalutazione attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 7 per cento della riserva medesima, ed il pagamento deve obbligatoriamente essere eseguito in tre rate (sulle quali non devono essere applicati interessi).

Per le aree fabbricabili non ancora edificate possedute da imprese e iscritte nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 2004, la rivalutazione viene consentita ai soli soggetti esercenti attività d'impresa (imprese individuali e società), indipendentemente dal

regime contabile adottato, e limitatamente alle aree considerate fabbricabili, a condizione che non siano state ancora edificate o che i fabbricati insistenti sopra di esse siano stati demoliti. Inoltre la rivalutazione è ammessa a condizione che, entro i cinque anni successivi, l'impresa realizzi l'utilizzazione edificatoria dell'area. La misura dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione è pari al 19 per cento dell'importo della rivalutazione stessa, e deve essere obbligatoriamente versata in tre rate annuali senza interessi (40 per cento nel 2006, 35 per cento nel 2007 e 25 per cento nel 2008).

Si tratta di una disposizione che potrebbe risultare molto favorevole per le società che operano nell'edilizia. Queste, infatti, attraverso la rivalutazione delle aree fabbricabili, considerate beni-merce, aumentano i costi di esercizio, riducendo di conseguenza l'imponibile.

Infine, in relazione ai maggiori proventi di giochi e scommesse nel 2006 è atteso, come si è visto, un maggior gettito per 708 milioni di euro, grazie a misure di sostegno del gioco legale e di contrasto di quello illegale, ma anche a nuovi giochi ed a nuove modalità di gioco (giochi opzionali, gioco a distanza, punti remoti scommesse ippiche). Ed è sicuramente positivo e condivisibile che non si continui semplicemente a fare affidamento su un'ulteriore crescita dei proventi dei giochi tradizionali (lotto, enalotto, lotterie, ecc.).

32.

Gli interventi finalizzati all'ampliamento delle basi imponibili (per 3.289 milioni) sono riconducibili a tre tipologie: la prima, relativa ad una serie di misure anti-erosione, che insieme incidono per 1.788 milioni (pari al 54,4 per cento), fortemente concentrati sulla nuova disciplina dell'ammortamento dell'avviamento (1.680 milioni, pari al 51 per cento). Inoltre, in misura modesta, vi sono l'abolizione della deduzione del 15 per cento sui redditi di locazione degli immobili di società ed enti (98 milioni) e la soppressione dell'aliquota ridotta IVA del 4 per cento per prestazioni sanitarie rese da cooperative e loro consorzi (10 milioni).

In particolare per l'ammortamento dell'avviamento, l'articolo 5 *bis* del decreto legge aveva stabilito che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 3 dicembre 2005, le

somme corrisposte a titolo di avviamento (anche se iscritte in periodi precedenti) fossero fiscalmente ammortizzate su un periodo di 20 anni (5 per cento), e non più di 10, come stabilito dall'art. 103, comma 3, del TUIR. L'articolo 1, comma 521 della *Finanziaria* ha ulteriormente modificato la disciplina in questione stabilendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2006, l'avviamento debba essere fiscalmente ammortizzato su un periodo di 18 anni (5,55 per cento). La norma della finanziaria è opportunamente redatta in modo da rendere del tutto ininfluyente quella precedentemente dettata dal decreto legge.

Perplessità insorgono in relazione al fatto che in tal modo viene ad ulteriormente ampliarsi il già ampio divario prima esistente tra valutazione civilistica (quinquennale, ai sensi dell'art. 2426, n. 5, del codice civile) e deduzione fiscale (18 anni, come si è detto, rispetto ai 10 precedenti).

Nella seconda tipologia rientrano le misure anti-elusive (per complessivi 515 milioni, pari al 15,7 per cento), comprendenti l'eliminazione del *dividend washing* (435 milioni), la disciplina restrittiva delle plusvalenze finanziarie delle società (54 milioni nel 2006, ma circa 300 negli anni successivi) e le modifiche alla disciplina del *leasing* (27 milioni nel 2006, ma 310 nel 2007 e 528 nel 2008).

Le novità in materia di reddito d'impresa tendono, in buona parte, a contrastare i fenomeni di elusione e di erosione, e, quindi, ad allargare la base imponibile. Particolare rilevanza in tale contesto assume la norma (art. 5 *quinquies* del decreto legge) che elimina gli effetti fiscali distorsivi delle operazioni di *dividend washing*, stabilendo la non rilevanza, sino alla concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi o acconti percepiti nei 36 mesi precedenti il realizzo, delle eventuali minusvalenze realizzate dalla cessione di azioni, quote e strumenti finanziari che non possiedono i requisiti *Pex* (*participation exemption*). L'applicazione di tale norma dovrebbe da sola portare, come si è visto, ad un aumento di gettito di 435 milioni nel 2006 e di 483 negli anni successivi. L'art. 5, commi 1-3, del decreto legge stabilisce, poi, la riduzione della percentuale di esenzione da imposizione delle plusvalenze realizzate con la cessione delle partecipazioni dotate dei requisiti *Pex*.

La disciplina del *Pex*, tra collegato fiscale, legge finanziaria e, da ultimo, il cosiddetto decreto "mille proroghe", è stata oggetto di un continuo susseguirsi di modifiche e di