

Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2003 / 7

**Federalismo fiscale e
decentramento dell'IVA**

Francesco Santoro

Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2003 / 7

Federalismo fiscale e decentramento dell'IVA

*Francesco Santoro**

dicembre 2003

* Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate

I documenti di lavoro non riflettono necessariamente l'opinione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate ed impegnano unicamente gli autori.

Possono essere liberamente utilizzati e riprodotti per finalità di uso personale, studio, ricerca o comunque non commerciali a condizione che sia citata la fonte attraverso la seguente dicitura, impressa in caratteri ben visibili:

<http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi>

Informazioni e chiarimenti: ae.ufficiostudi@agenziaentrate.it

Federalismo fiscale e decentramento dell'Iva

Lo studio si inserisce nel dibattito sul federalismo fiscale con una proposta di revisione della procedura di attribuzione alle Regioni ordinarie di una quota del gettito Iva.

Considerando la tendenza ad imputare i redditi al territorio in cui essi sono prodotti nonché la caratteristica dell'Iva come prevalente imposta sui consumi, il documento propone che la quota di attribuzione del gettito alle Regioni ordinarie a titolo di "compartecipazione" sia calcolata sulla base del volume d'affari derivante dalle vendite al consumo finale nel territorio regionale.

Tale procedura, che si baserebbe su dati della dichiarazione d'imposta anziché su stime Istat, come accade attualmente, sarebbe più legata alla realtà territoriale ed attribuirebbe alle Regioni una quota di gettito correlata all'entità dell'evasione a livello locale, con la conseguenza che comprimendo l'evasione aumenterebbe la quota di compartecipazione all'Iva.

Fédéralisme fiscal et décentralisation de la TVA

L'étude s'insère au sein du débat sur le fédéralisme fiscal et propose une révision de la procédure d'attribution aux Régions ordinaires d'une partie des recettes de TVA. Etant donné la tendance à attribuer les revenus au territoire dans lequel ils sont générés de même que la caractéristique de la TVA en tant qu'impôt essentiellement sur la consommation, le document propose que la partie des recettes de TVA attribuée aux Régions ordinaires comme "coparticipation" soit calculée sur la base du chiffre d'affaires relatif à la consommation finale dans le territoire régional.

Une telle procédure serait fondée sur les déclarations fiscales et non pas sur les estimations de l'Istat comme c'est le cas actuellement. Cette procédure serait dès lors mieux représentative de la réalité territoriale et aboutirait à attribuer aux Régions des recettes en relation avec le montant de l'évasion au niveau local. Il s'en suivrait qu'une réduction de l'évasion au niveau local aurait pour conséquence une augmentation des recettes TVA attribuées.

Tax federalism and decentralisation of VAT

The study refers to the debate on the tax federalism and suggests a revision of the allocation procedure of a part of VAT income to the ordinary Regions. Given the tendency to allot the incomes to the territory in which they are generated as well as the characteristic of VAT as a tax primarily on consumption, the document proposes that the part of the income of VAT allotted to the ordinary Regions as "co-partnership" should be calculated on the basis of the turnover relating to regional consumptions.

Such a procedure would be based on the tax returns and not on the estimates of ISTAT as it is currently the case. This procedure would be better representative of territorial reality and would result in allotting to the Regions the income in relation to the amount of the tax evasion at local level. As a consequence a reduction of tax evasion at local level would generate an increase in the VAT allotted revenues.

Federalismo fiscal y descentralización del IVA

El estudio se inserta en el debate sobre el federalismo fiscal y propone una revisión del procedimiento de atribución a las Regiones ordinarias de una parte de los ingresos de IVA. Dada la tendencia a asignar las rentas al territorio en el cual se generan así como la característica del IVA como impuesto esencialmente sobre el consumo, el documento propone que la parte de los ingresos de IVA asignado a las Regiones ordinarias como "coparticipación" esté calculada sobre la base del volumen de negocios relativo al consumo final en el territorio regional.

Tal procedimiento estaría basado en las declaraciones fiscales y no en las estimaciones del ISTAT como es el caso actualmente. Este procedimiento sería mejor representativo por lo tanto de la realidad territorial y conseguiría a asignar a las Regiones ingresos en relación con el importe de la evasión a nivel local. Se seguiría que una reducción de la evasión a nivel local tendría por consecuencia un aumento de los ingresos IVA asignados.

Fiskalischer Föderalismus und Dezentralisierung der Mehrwertsteuer

Die Studie fügt sich innerhalb der Debatte über den fiskalischen Föderalismus ein und schlägt eine Revision des Zuweisungsverfahrens zu den ordentlichen Regionen eines Teiles der Mehrwertsteuer-Einnahmen vor. In Anbetracht der Tendenz, die Einkommen dem Territorium zuzuteilen in dem sie erzeugt werden ebenso wie die Eigenschaft der Mehrwertsteuer als Steuer hauptsächlich auf dem Verbrauch, schlägt das Dokument vor, daß der Teil der Einnahmen von Mehrwertsteuer, die den ordentlichen Regionen als "Mitbeteiligung" zugeteilt wurde, auf Grund des Umsatzes betreffend den Endverbrauch im regionalen Territorium berechnet sollte.

Ein solches Verfahren wäre auf den Steuererklärungen und nicht auf den Schätzungen der Istat basiert, wie es im Moment der Fall ist. Dieses Verfahren wäre also besser repräsentativ für die territoriale Wirklichkeit und würde dazu führen, den Regionen Einnahmen in Bezug auf den Betrag der Steuerhinterziehung auf der lokalen Ebene zuzuteilen. Würde sich daraus ergeben, daß eine Reduzierung der Steuerhinterziehung auf der lokalen Ebene eine Erhöhung der zugeteilten Mehrwertsteuer-Einnahmen zur Folge hätte.

INDICE

Parte prima

1. *Il nuovo quadro dei rapporti tra Stato ed enti territoriali in materia tributaria*.....4
2. *Federalismo fiscale”: questioni interpretative e possibile composizione dei conflitti*.....10
3. *Iniziative in tema di “territorializzazione” del gettito delle imposte erariali*.....13

Parte seconda

4. *L’attuale sistema di compartecipazione delle Regioni al gettito IVA*.....19
5. *Proposta di attribuzione del gettito Iva sulla base del volume d’affari dichiarato dai venditori*.....25
6. *Caratteristiche del nuovo meccanismo di attribuzione e soggetti coinvolti*.....30
7. *Operazioni interessate e settori commerciali esclusi*..... 32

Parte terza

8. *Allargamento della base imponibile IVA nella fase del consumo: quali possibilità?*.37
9. *Margini di collaborazione delle Regioni ai fini delle indagini fiscali*.....41

Riferimenti bibliografici.....47

Parte prima

1. Il nuovo quadro dei rapporti tra Stato ed enti territoriali in materia tributaria.

Com'è noto, la riforma del Titolo V della Costituzione introdotta sul finire della scorsa legislatura dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, ha profondamente modificato i rapporti tra Stato ed enti territoriali.

L'attribuzione a detti enti di "funzioni amministrative" prima di competenza statale e il generale accrescimento dei poteri regionali – in ossequio al principio di "sussidiarietà" previsto dal Trattato e rafforzato dalla recente Convenzione europea – ha investito anche il settore tributario, che avrebbe dovuto essere riordinato sulla base di alcuni "principi fondamentali" definiti d'intesa coi rappresentanti delle comunità locali.

Tuttavia la delicatezza delle questioni, l'accesa conflittualità tra alcune Regioni e l'annuncio di ulteriori misure a completamento del disegno "federalista" da parte dell'Esecutivo (poi approvate col disegno di legge sulla "*devolution*" lo scorso 16 settembre), non hanno ancora consentito di pervenire ad un "punto di equilibrio" tra le esigenze di centralizzazione e quelle di autonomia decisionale nell'ambito di un soddisfacente rapporto costi/benefici.

Nel settore dei tributi, poi, le cose si sono ulteriormente complicate in quanto la legge 17 aprile 2003, n. 80 contenente "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale"¹ ha introdotto numerose novità in materia d'imposizione senza però fornire alcuna indicazione riguardo al collegamento del nuovo sistema tributario nazionale col "federalismo fiscale", ed in particolare con l'art. 119 della Costituzione modificato, che prevede com'è noto la possibilità per tutti gli enti territoriali, comprese le Città metropolitane, di stabilire ed applicare "*tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

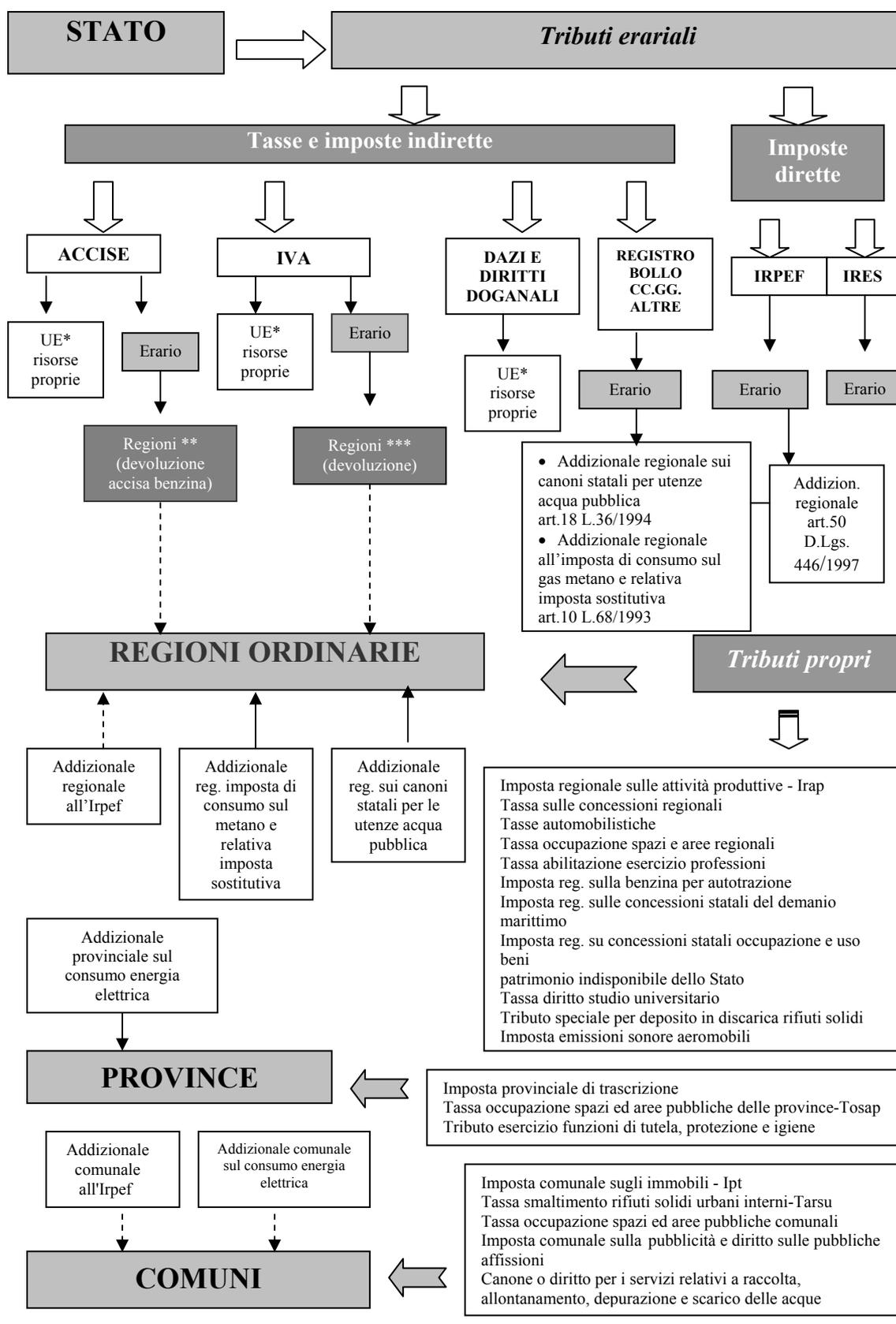
Il presente studio intende fornire un contributo alla soluzione del problema del coordinamento tra le due sfere di sovranità in materia tributaria (nazionale e locale), in particolare ipotizzando alcune modifiche normative destinate alla creazione ed applicazione di un nuovo metodo di calcolo della quota del gettito complessivo dell'*Iva* da attribuire alle Regioni basato su dati di matrice fiscale anziché su parametri statistici.

Inoltre, dato che il federalismo fiscale dovrebbe contribuire ad una maggiore competizione tra le diverse aree del Paese sia sotto l'aspetto finanziario che sotto quello organizzativo, lo studio esaminerà anche le possibilità di una futura "partecipazione" delle Regioni nell'attività di recupero di materia imponibile relativamente ai tributi erariali.

¹ La legge è stata pubblicata sulla G.U. n.91 del 18 aprile 2003.

Per affrontare adeguatamente il problema è necessario anzitutto visionare l'attuale scenario dei rapporti tra Stato ed enti locali in materia di fiscalità, comprese le Regioni a statuto speciale e le Province autonome (Tabelle 1 e 2).

Tabella 1 - Attuale distribuzione del gettito tra Stato e Regioni a statuto ordinario.



* L'attuale sistema delle risorse proprie, cioè le risorse nazionali che affluiscono al bilancio della Comunità, si basa sui regolamenti CEE n. 1990/88 del 30/6/1988, n. 89/130/CEE-Euratom del 13/2/1989 e n. 1553/89 del 29/5/1989, nonché sulla decisione del Consiglio 94/728/CE-Euratom del 31/10/1994.

Le risorse proprie sono composte da risorse proprie tradizionali (*Rpt*), cioè da dazi doganali e prelievi agricoli (per il sistema Feoga *cf.* il Reg. 12458/99/CE), dall'imponibile Iva calcolato sul 50% del Pnl nazionale determinato sulla base dell' "aliquota uniforme" ed infine dallo stesso Pnl in misura variabile annualmente. Da qualche anno si sta verificando un calo delle *Rpt* (a causa dell'abolizione dei dazi per effetto della liberalizzazione dei commerci a livello internazionale) e delle risorse da Iva (in conseguenza delle stesse decisioni comunitarie) a favore del *Pnf*.

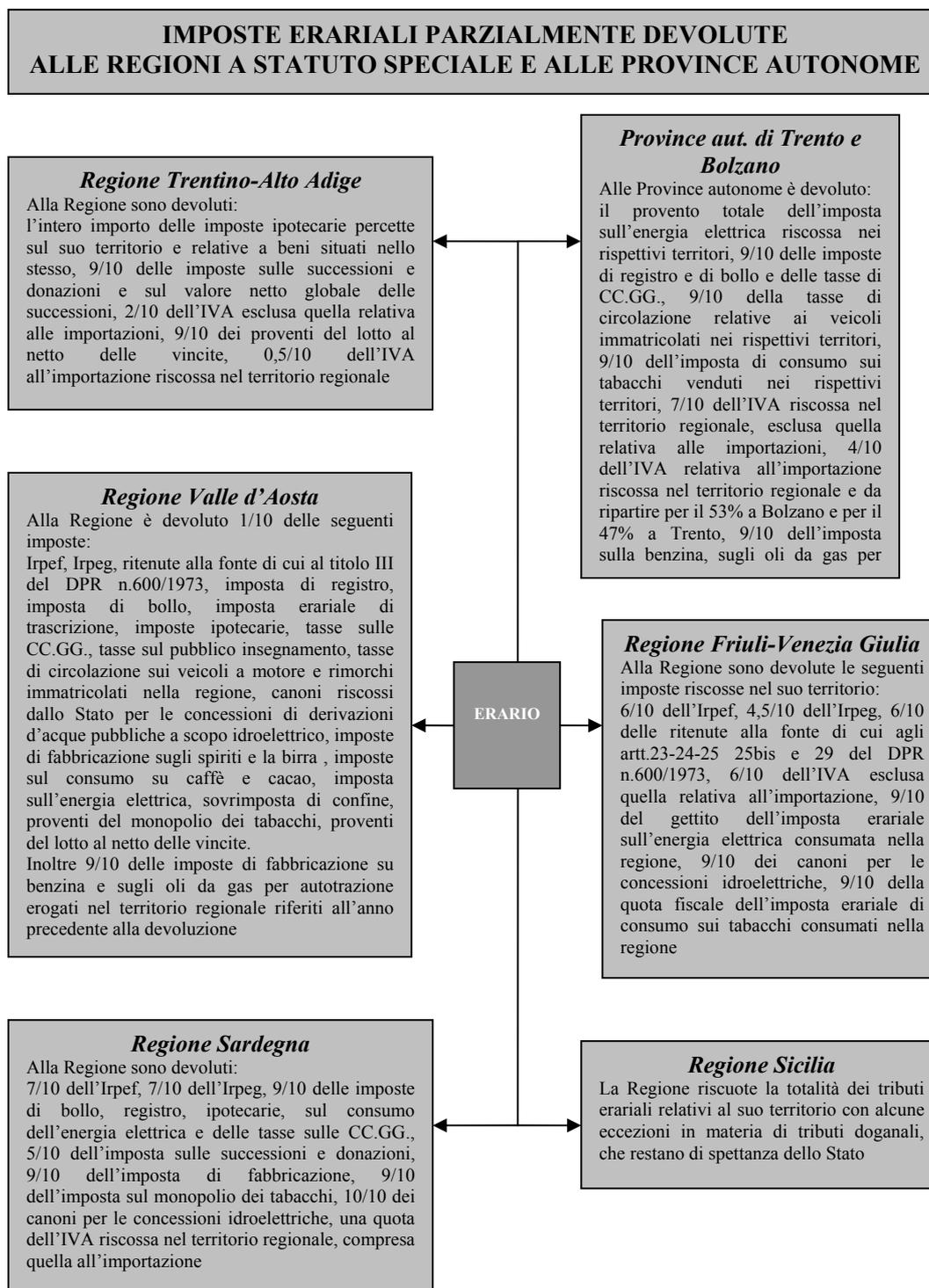
** L'art. 3, comma 12, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 prevede che la quota dell'accisa devoluta alle Regioni a statuto ordinario venga versata dai soggetti obbligati al pagamento dell'accisa mensilmente in apposito conto corrente aperto presso la Tesoreria centrale dello Stato intestato "*Accisa sulla benzina da devolvere alle regioni a statuto ordinario*".

La ripartizione delle somme viene effettuata sulla base dei quantitativi erogati nell'anno precedente dagli impianti di distribuzione di carburante, risultanti dal registro di carico e scarico.

*** Col D.Lgs. 18 febbraio 2000, n.56 alle Regioni a statuto ordinario è stata devoluta una quota pari al 25,7% dell'Iva complessiva realizzata nel penultimo anno precedente a quello considerato al netto di quanto devoluto alle regioni a statuto speciale e delle risorse dell'Unione europea. Tale quota è stata aumentata al 38,55 dal DPCM 17 maggio 2001.

L'importo della compartecipazione regionale all'Iva è attribuito alle Regioni utilizzando come indicatore di base imponibile la media dei consumi finali delle famiglie rilevati dall'*Istat* a livello regionale negli ultimi tre anni disponibili.

Tabella 2 – Le entrate erariali attualmente devolute alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano.



Come accennato, sull'assetto tradizionale dei rapporti tra Stato ed enti territoriali, il legislatore è intervenuto in maniera incisiva (anche se incompleta) con la citata legge costituzionale n. 3

del 2001, che ha apportato numerose modifiche al titolo V della Costituzione, in particolare alle materie finanziaria e fiscale.

La menzionata legge costituzionale, infatti:

- ha individuato le materie di competenza “esclusiva” dello Stato e quelle attribuite alla legislazione “concorrente” delle Regioni (attuale art.117, commi 2 e 3, della Costituzione), secondo una separazione di funzioni che dovrebbe considerarsi finalmente completata con l’approvazione del disegno di legge governativo unificato su “federalismo” e “*devolution*” da parte del Parlamento;²
- ha affidato alla legislazione territoriale nuove “funzioni amministrative”, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza (art. 118), con riferimento alle materie di cui all’art.117, terzo comma, e a quelle ulteriori destinate alla legislazione regionale in via esclusiva o concorrente dal citato disegno di legge (istruzione, polizia regionale e sanità, che attualmente assorbe da sola il 70-80% dell’intera spesa regionale);³
- ha ampliato l’autonomia finanziaria e tributaria di comuni, province, città metropolitane e regioni attraverso: *a*) un’autonomia di entrata e di spesa, *b*) un’autonomia di risorse, *c*) la possibilità di creare ed applicare tributi ed entrate propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, *d*) la compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al proprio territorio (nuovo art. 119).

In anticipo rispetto all’approvazione delle predette modifiche all’organizzazione dello Stato, il ministro del Tesoro *pro tempore* aveva varato alcune misure a carattere finanziario (poi inserite nel D.Lgs. n. 56/2000) che prevedevano a partire dal 2001:

- l’abolizione di gran parte dei trasferimenti erariali (tra cui il *Fondo sanitario nazionale*) in modo da ridurre le entrate “da trasferimento” solo a quelle necessarie per finanziare il concorso delle Regioni nell’attuazione delle politiche nazionali;
- la sostituzione di tali risorse da trasferimento con: *a*) una nuova compartecipazione regionale al gettito *Iva*, *b*) l’incremento dell’aliquota base dell’addizionale *Irpef* (da 0,5 a 0,9%) accompagnato dalla contestuale riduzione dell’aliquota erariale di 0,4 punti percentuali,

² Il provvedimento dovrebbe porre fine alle dispute sulla competenza in materie come agricoltura, energia e lavori pubblici nonché scuola, sanità e polizia locale, ora oggetto di un rilevante contenzioso presso la Corte costituzionale sotto forma di “conflitto di attribuzione”, che sarebbero riservate allo Stato per ciò che riguarda i principi fondamentali della materia e alla competenza concorrente delle Regioni per il resto.

³ In particolare, l’art. 118, come attuato dalla legge 131/2003 prevede sia la “sussidiarietà verticale”, per cui le funzioni amministrative vengono attribuite all’Ente più vicino al cittadino e in via sussidiaria agli enti superiori, sia la sussidiarietà orizzontale” in base alla quale lo Stato e gli altri enti pubblici intervengono solo laddove l’azione del cittadino, singolo o associato, non sia in grado di adempiere ad un’attività di interesse collettivo, cfr. P.M. Zerman - *La scelta di valore alla base del Titolo V*, su Il Sole 24 Ore del 14 luglio 2003.

c) l'incremento della compartecipazione all'accisa sulle benzine di 8 lire al litro (da 242 a 250 lire);

- l'istituzione di un "*Fondo nazionale di solidarietà interregionale*", finanziato con parte della quota di compartecipazione all'*Iva* e ripartito sulla base di due diversi criteri contabili (fino al 2012 la partecipazione al *Fondo* di ciascuna Regione calcolata in base alla cosiddetta "*spesa storica*", cioè ai trasferimenti soppressi; dal 2013 la contribuzione al *Fondo*, e quindi il trasferimento perequativo tra Regioni, per ciascun ente regionale, calcolata sulla differenza tra una percentuale di compartecipazione all'*Iva* sui consumi in ciascun territorio regionale e una percentuale risultante da una formula perequativa (composta da un ammontare pro capite di compartecipazione basato sul numero di abitanti corretto in base alla capacità fiscale, al fabbisogno sanitario e alla dimensione geografica della Regione).

La compagine governativa insediatasi nel 2001 contestualmente alla nuova legislatura, atteso il ritardo nella soluzione dei problemi legati alla ripartizione delle competenze ed al finanziamento delle Regioni, ha adottato una serie di misure provvisorie nel tentativo di attenuare i conflitti tra Regioni in materia finanziaria e fiscale, senza però incidere più di tanto sulle finanze nazionali.

Infatti, per evitare che l'allentamento della pressione fiscale a livello centrale previsto dalla legge-delega in materia tributaria potesse essere vanificato dall'aumento della tassazione in periferia, l'art.3 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha disposto, in funzione dell'attuazione del titolo V della Costituzione "*e in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale*" :

- la sospensione temporanea delle addizionali regionali e comunali dell'*Irpef* e delle maggiorazioni dell'*Irap* (deliberate dagli enti locali dopo il 29 settembre 2002 e superiori alle aliquote in vigore per l'anno 2002), fino al raggiungimento di un accordo sui meccanismi strutturali del "federalismo fiscale" in sede di "*Conferenza unificata*" tra Stato, Regioni ed enti locali;⁴

- l'istituzione di una *Alta commissione di studio* avente il compito di indicare al Governo i "principi di coordinamento" della finanza pubblica e del sistema tributario enunciati dall'art. 119 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale n.3 del 2001.

⁴ Peraltro la sospensione di fonti di entrata aggiuntive in conseguenza dei vincoli finanziari imposti dal "*Patto di stabilità interno*" ha costretto molti enti locali ad aumentare la quota delle imposte erariali o addirittura ad introdurre nuovi balzelli (tra cui i *ticket* sanitari). Per esempio alcune Regioni quali Piemonte, Lombardia, Veneto, Puglia, Marche e Umbria, hanno elevato l'aliquota base dell'addizionale *Irpef* (pari allo 0,9%) anche di un punto percentuale, mentre molti Comuni hanno deliberato aumenti per tutta la banda di oscillazione prevista dalla legge (0,1-0,4%), con la conseguente creazione di una fitta rete di regolamenti, aliquote, esenzioni e agevolazioni che per l'*Irap* e l'*Ici* hanno comportato numerose eccezioni all'aliquota inizialmente stabilita tra il 4 e il 7% (fino al 9 per mille o 90% della rendita catastale) diverse da comune a comune.

Poiché nel medio-lungo periodo l'Esecutivo si prefigge altresì di risanare i conti pubblici gravati dal peso dei debiti locali accollati allo Stato attraverso la riduzione delle spese della pubblica amministrazione e il blocco dei trasferimenti alle Regioni ed agli enti locali, così da annullare gli effetti della riduzione del gettito statale, è probabile che alla devoluzione delle funzioni corrisponderanno più vincoli al centro, anche per evitare la perdita di controllo della dinamica di spesa da parte di alcune Regioni.⁵

Nel necessario percorso di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario statale con la finanza locale – in cui bisognerà definire tributi ed entrate proprie di Regioni ed enti locali, livello delle compartecipazioni ai tributi erariali, fondi perequativi e interventi speciali capaci di finanziare integralmente le funzioni pubbliche devolute e le maggiori spese degli enti locali – una partita importante sarà giocata proprio sull'equilibrio tra misura dei trasferimenti statali e ampliamento dell'autonomia impositiva degli enti territoriali.

2. “Federalismo fiscale”: questioni interpretative e possibile composizione dei conflitti.

L'attuazione del “federalismo fiscale” nel nostro Paese si sta dimostrando impresa difficile, anche perché – come si è accennato – il processo di trasferimento dei poteri dal centro alla periferia è stato avviato in maniera incompleta e sta tuttora proseguendo in modo a dir poco confuso.

Infatti, la (equa) distribuzione del gettito delle imposte erariali tra centro e periferia in presenza di marcate differenze tra nord e sud (in termini di reddito prodotto, di consumi, di popolazione residente, etc.) è un problema che non potrà essere risolto se non dopo la definitiva composizione del quadro dei rapporti tra Stato ed enti territoriali e la complessiva valutazione dei costi necessari per sostenere i nuovi poteri devoluti.

Tra le forze politiche è molto diffusa l'idea secondo cui solo con la “*devolution*” e la conclusione del programma sul “federalismo fiscale” (che prevede la possibilità per gli enti locali, comprese le Città metropolitane, di istituire “tributi ed entrate propri” nonché di usufruire di “compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al proprio territorio”) le Regioni verranno messe in grado di fronteggiare adeguatamente la grave crisi finanziaria che li accomuna e rese effettivamente responsabili dei soldi che incassano e di quelli che spendono.

Tuttavia, come affermato dal sottosegretario Vegas “*la riforma [ulteriore, n.d.a.] dell'art. 119*

⁵ In tal senso A.Giancane – *Federalismo, un'opera di ingegneria finanziaria e fiscale*, su Italia Oggi del 24 gennaio 2003, per il quale “l'attuale attribuzione delle entrate non risponde al governo della spesa, ed è facile cadere in condizione di squilibrio strutturale.” Il commentatore, rilevando che il decentramento necessario per garantire adeguati livelli di sussidiarietà debba incentrarsi particolarmente su province e comuni, che dimostrano maggiori elementi di efficienza, osserva che mentre i comuni sono tenuti a rispettare i target centrali, pena il loro scioglimento, per le Regioni non ci sarebbe tale obbligo.

è una cosa complicata che non può avere una risposta semplice. Bisogna capire quante sono le funzioni trasferite alle autonomie, quanto costano e poi su quali imposte gravare per evitare di creare confusioni tra le risorse date alle Regioni e quelle destinate allo Stato". D'altra parte è stato giustamente evidenziato che "la chiave del successo del decentramento è una buona pianificazione: significa determinare in anticipo e simultaneamente sia le responsabilità di spesa, sia le fonti di finanziamento" (Tanzi).

A livello accademico il dibattito si è imperniato sul "federalismo fiscale" inteso come *"modalità di assegnazione locale di cespiti fiscali, concepiti nel segno dell'attuazione del principio di capacità contributiva di cui all'art.53 della Costituzione...affiancato al principio fiscale del beneficio...a latere del progressivo decentramento (o devoluzione, secondo un'impostazione più radicale) di funzioni pubbliche comportanti spesa"* (Vitaletti).

Senza entrare nel merito di discussioni a carattere prevalentemente teorico e ancora *"de jure condendo"*, sotto il profilo "storico" sembra utile ricordare che:

- a) la riforma tributaria del 1971 impresse alla gestione delle entrate fiscali necessarie per finanziare gli enti locali una svolta "centralista", sostituendo gran parte dei tributi a gettito decentrato con trasferimenti da parte dello Stato, nella consapevolezza che la gestione accentrata dei principali introiti tributari come quelli sul reddito fosse la via più efficace e meno costosa per gestire la fiscalità anche a fini distributivi, come finanziamento delle spese locali;
- b) successivamente, con l'introduzione prima dell'*Iva* poi dell'*Ici* (imposta totalmente a favore dei comuni) e poi ancora dell'*Irap* (tributo "partecipato" per intero dalle Regioni) nonché con la devoluzione agli enti locali dei contributi sanitari, di una parte delle tasse gravanti sugli autoveicoli e delle addizionali sui consumi energetici, si è passati a forme di gestione "concordata" della fiscalità, il che ha comportato un considerevole aumento della quota di autofinanziamento delle spese locali consolidate (attualmente pari a circa il 45% delle entrate globali);
- c) la riscossione dei tributi è continuata ad essere gestita in maniera accentrata dalla Ragioneria generale dello Stato sulla base di conti di tesoreria regolati da vecchie norme di contabilità pubblica e attraverso un sistema di riscossione consolidato: presentazione di dichiarazioni fiscali per ciascuna imposta principale, versamento delle imposte dovute presso soggetti "intermediari" (concessionari della riscossione), ristorno delle somme (al netto degli aggi) da questi ultimi al Tesoro su appositi conti collegati al bilancio statale, distribuzione delle risorse a livello regionale sulla base di specifici parametri di contabilità nazionale.

A livello giuridico-tributario, invece, si debbono evidenziare alcune importanti tesi dottrinali riferite alla recente riforma costituzionale, secondo cui:⁶

a) l'autonomia legislativa tributaria può avere valore sostanziale e può qualificare il "federalismo fiscale" solo se intesa in funzione del principio generale di autonomia fissato dall'art.5 della Costituzione e cioè come capacità di autodeterminare liberamente parte delle entrate tributarie e di esserne titolare in funzione di un più pieno svolgimento dell'autonomia regionale o locale e, quindi, a garanzia della stessa;

b) lo Stato non dovrebbe avere limiti circa l'individuazione dei tributi erariali (già esistenti o futuri) e dei relativi presupposti, alla luce della competenza esclusiva attribuitagli relativamente al "sistema tributario e contabile dello Stato" (art.117, comma 2), salvo quello rappresentato dall'ammontare complessivo delle spese da finanziare col ricorso a tributi erariali, comprese quelle relative allo svolgimento delle funzioni regionali e degli enti locali, ma a carico della finanza statale (art.117, comma 2, in relazione all'art.119, commi 2, 3 e 4);

c) le Regioni non potrebbero creare nuove imposte aventi gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali vigenti (in particolare le sovrimposte, veri e propri tributi autonomi con applicazione di un'aliquota alla base imponibile di un'altra imposta), mentre al contrario potrebbero prevedere nuovi tributi aventi presupposti collegati alle materie di competenza esclusiva delle Regioni (art.117, comma 4) e stabilmente connessi al proprio territorio, non necessariamente retti dal "principio del beneficio" ma sicuramente tributi di scopo e tributi-corrispettivi;

d) le Regioni e gli enti locali potrebbero stabilire, rispettivamente con legge e regolamento, l'istituzione di addizionali ad imposte erariali (col solo dubbio se tale potestà sia esercitabile senza la preventiva autorizzazione di una legge statale – cioè fuori dalla riserva di legge statale dovuta alla esclusività accordata dall'art.117, comma 2, lettera e, al "sistema tributario dello Stato" – soprattutto ove si consideri che *"l'addizionale equivale concettualmente ad una vera e propria <quota> di tributo erariale da attribuire alle Regioni o agli Enti locali, rappresentando essa un prelievo che, in quanto inasprimento di un tributo erariale, incide sulla competenza legislativa dello Stato"*);

e) per l'Irap – soprattutto qualora tale imposta non dovesse essere soppressa ma solo "ridefinita" – la competenza dello Stato rimarrebbe integra anche dopo l'ampliamento dei poteri regionali sui tributi di propria competenza (diventati col nuovo art. 119 della Costituzione oggetto di una potestà legislativa di tipo residuale, seppur limitata dai principi fondamentali di coordinamento). Pertanto, rimanendo intatta la potestà dello Stato di

⁶ Cfr. F.Gallo – *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, pagg. 585 ss. e *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, su *Rassegna Tributaria*, n.6/2002, pagg. 2007 ss.

rideterminare l'*Irap* e gli altri tributi con gettito totalmente o parzialmente attribuito agli enti locali, questi ultimi dovrebbero limitarsi alla determinazione delle sole aliquote nei limiti fissati dalla legge statale e tutt'al più all'integrazione e specificazione delle basi imponibili nei limiti ed alle condizioni fissate dalla legge statale.⁷

Questa tesi è stata recentemente confermata dalla stessa Corte Costituzionale, la quale, con le sentenze 296 e 297/2003 relative alla compatibilità col nuovo art. 119 della Costituzione di alcune norme regionali in materia di esonero dall'*Irap* e di proroga dei termini per l'accertamento della tassa automobilistica, ha sancito in maniera chiara ed inequivocabile:

- a) che l'*Irap* e l'imposta di bollo sugli autoveicoli sono "tributi statali" e non "tributi propri delle Regioni", per il solo fatto che trattasi di imposte (così come l'*Ici*, la *Tarsu* e la *Tosap*) istituite con legge dello Stato;
- b) che, come tali, esse sono soggette alla potestà esclusiva dello Stato e non alla potestà concorrente delle Regioni;
- c) che spetta solo allo Stato apportare modifiche in materia, al di fuori di quelle consentite espressamente a Regioni ed enti locali dalla legislazione statale, e che – nonostante la formulazione del nuovo art. 119 – le Regioni potranno istituire tributi propri solo sul campo dell'imposizione lasciato libero dall'ordinamento statale e nell'assoluto rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica.

3. Iniziative in tema di "territorializzazione" del gettito delle imposte erariali.

Attualmente, le principali entrate fiscali appannaggio degli enti territoriali sono:

- per le Regioni, l'*Iva* (pro-quota), l'*Irap* (per intero) e l'addizionale all'*Irpef*;
- per le Province, l'imposta provinciale di trascrizione e l'addizionale sul consumo di energia elettrica;
- per i Comuni, l'addizionale all'*Irpef* e l'*Ici*.

⁷ Cfr. F. Gallo, *Prime osservazioni...*, pag. 591. L. Antonini – *Varco federale per l'Irap*, su Il Sole 24 Ore del 24 giugno 2003. Quest'ultimo sostiene in particolare che la Corte costituzionale, nella sentenza n. 138/99 emessa sotto la vigenza del vecchio art.119, ha qualificato l'*Irap* come tributo proprio solo nel senso di tributo con gettito attribuito alle Regioni, né la normativa costituzionale consentiva altre figure di tributi propri, per cui chiarita la piena costituzionalità della competenza statale sulla revisione dell'*Irap* non sarebbe preclusa la sua trasformazione in tributo compartecipato, con la conseguente possibilità per gli enti territoriali di effettuare modifiche alle aliquote.

Per una disamina delle questioni attinenti alla competenza tributaria e al concorso di tributi alla luce dei principi di capacità contributiva e ragionevolezza, cfr. anche A. Giovannini – Normazione regionale in materia tributaria, su *Rassegna Tributaria*, n. 4/2003, pagg. 1165 ss.

Va detto, per inciso, che l'art.52 del D.Lgs. n. 446/1997 già consentiva agli enti locali di disciplinare qualsiasi aspetto dei tributi propri, ad eccezione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima, e che il Consiglio di Stato aveva rilevato come l'autonomia normativa dei Comuni trovi limitazione unicamente nelle riserve di legge fissate dall'ordinamento costituzionale.

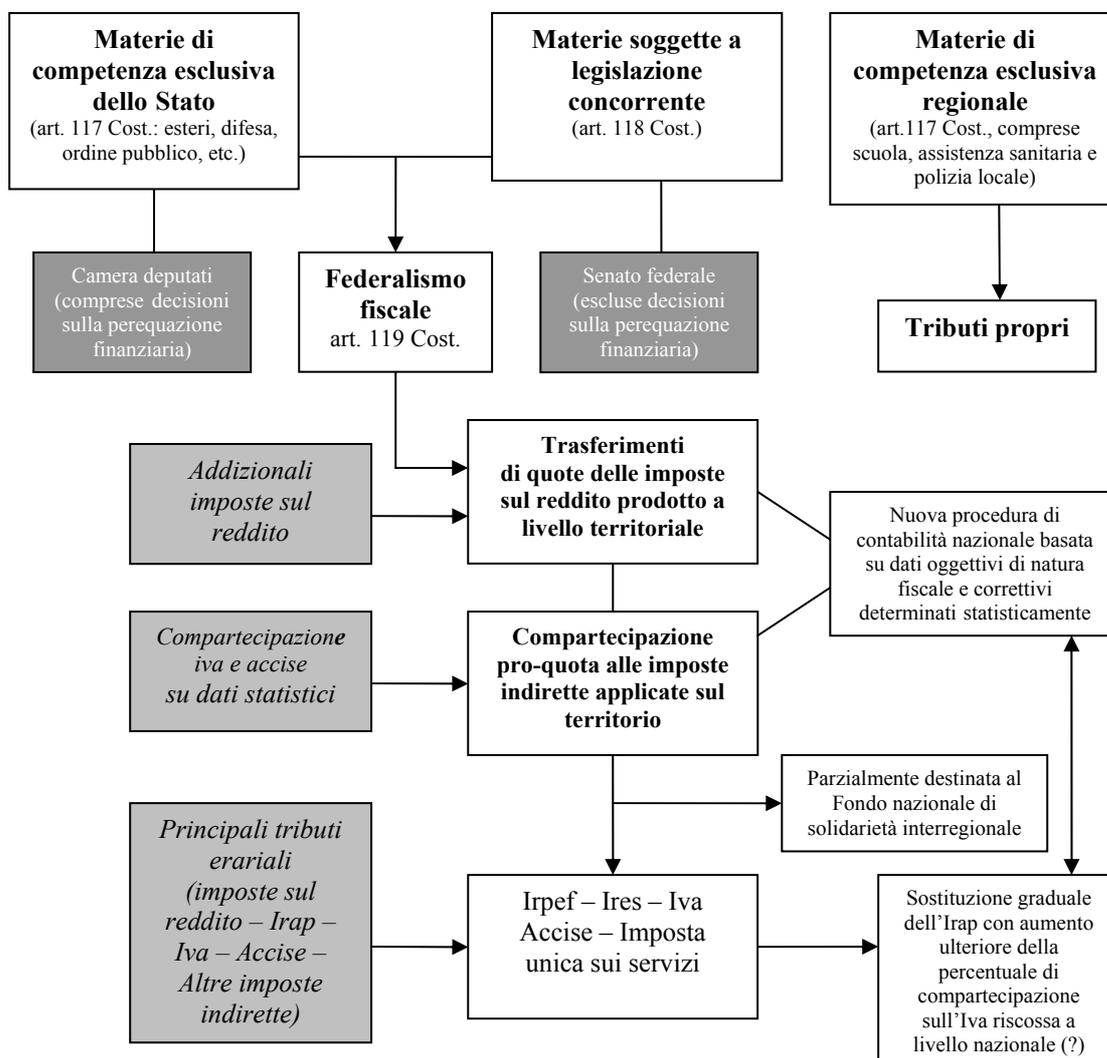
Come già evidenziato, la legge delega per la riforma tributaria n. 80/2003 non contiene indicazioni in merito al coordinamento del sistema tributario nazionale con quello rinnovato della fiscalità locale e neppure riguardo ai nuovi criteri (compartecipazione) di ripartizione dei gettiti delle imposte erariali ad eccezione di una norma (l'art. 9) in base alla quale l'esercizio della delega tributaria dovrà essere improntato alla *“semplificazione del sistema di riscossione delle somme percepite a titolo di addizionale a tributi erariali, comprese le accise, al fine di garantire agli enti locali e regionali destinatari di tali risorse la facoltà di ottenere l'attribuzione diretta delle somme versate”*.⁸

L'*Alta Commissione per il federalismo*, oltre a definire il nuovo modello di fiscalità decentrata sulla base dei “principi generali di coordinamento” dovrà agire in sintonia con la Commissione per la riforma tributaria e attenersi alle decisioni di quest'ultima. In tale contesto, si avrà modo di approfondire la proposta di sostituire – nell'ambito della “compartecipazione” assunta a rango costituzionale grazie all'art. 119 – alla quota regionale del gettito complessivo dell'*Iva* calcolata sulla base dei consumi finali delle famiglie stimati dall'*Istat* su base regionale con un'altra basata sul totale regionale delle vendite al consumo dichiarate ai fini dell'imposta.

Peraltro, con l'approvazione del *Ddl* governativo sul federalismo fiscale il quadro dei rapporti Stato-Regioni sembra essersi chiarito e ciò dovrebbe porre finalmente la Commissione *ad hoc* in condizione di rivedere gli attuali meccanismi di riscossione e ripartizione delle imposte tra i due principali livelli di sovranità, nazionale e regionale, in attuazione del dettato dell'art.119 Cost.

⁸ In linea col nuovo art.117, comma 6, della Costituzione, che attribuisce ai Comuni esclusiva potestà regolamentare sulla disciplina “dell'organizzazione e dello svolgimento” delle funzioni proprie, il Ministero delle Finanze – Ufficio del federalismo fiscale, con risoluzione 30 luglio 2002, n.8 si è espresso a favore della potestà regolamentare dei Comuni che decidano di riscuotere direttamente la *Tarsu* anziché affidarla alla gestione dei concessionari, a condizione che la procedura si dimostri efficace e di semplice applicazione per i cittadini-contribuenti. Il che equivale a dire che al Comune è lasciata la possibilità di introdurre strumenti di riscossione autonomi alternativi al ruolo (liquidazione d'ufficio e autoliquidazione del contribuente previa comunicazione del Comune).

Schema 3 – La probabile distribuzione del gettito delle imposte sui redditi e sui consumi alle Regioni (ordinarie) collegata al “federalismo fiscale”.



In merito all’allocazione regionale *pro-quota* di una parte delle entrate erariali, un compito particolarmente delicato sarà quello di definire i “*parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese che hanno la sede legale e tutta o parte dell’attività produttiva in regioni diverse*”, prevista dall’art.3, lett. b) della legge n. 289/2002 per consentire una migliore applicazione del principio della compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio locale.⁹

⁹ Cfr. C.Zanardi – *L’Irap regionale aumenta il divario*, su Il sole 24 ore del 7 dicembre 2002. Peraltro, la legge 28 dicembre 2001 n. 448 (artt. 25 e 28) aveva introdotto una delega riguardo alla revisione dell’intero sistema dei trasferimenti erariali e la ripartizione dei fondi per la finanza decentrata.

Più che un nuovo principio, quello della “localizzazione” del gettito dei tributi erariali “*riferibili*” al territorio di comuni, province, città metropolitane e regioni alla base del principio di “compartecipazione” sancito dal nuovo art. 119 della Costituzione appare piuttosto un criterio di contabilità generale oggettivamente più coerente con la nuova realtà geo-politica da collegare al reddito prodotto su base regionale dall’impresa allocata anche localmente con proprie strutture periferiche. Difatti il meccanismo di allocazione del gettito non sarebbe più correlato alla determinazione dell’imposta sul reddito d’impresa su base soggettiva ma ad un criterio oggettivo/materiale, per effetto del quale l’imposta sarebbe attribuita al luogo dove l’impresa produce effettivamente il reddito anziché a quello in cui essa semplicemente lo dichiara.

Il riferimento della norma alla “*regionalizzazione del reddito d’impresa*” (nuova *Ires*, già in fase di attuazione) sembra escludere per il momento un’estensione del nuovo parametro di riferimento di contabilità nazionale ad altre imposte erariali (come l’*Irpef* e l’*Irap*).¹⁰

Stesso discorso dovrebbe valere anche per l’*Iva* e le accise. Tuttavia per questi due tributi il menzionato D.Lgs. n. 56/2000 ha anticipato il sistema di “compartecipazione” previsto dall’art.119 della Costituzione stabilendo per l’*Iva* e le accise un meccanismo di ripartizione *pro-quota* della percentuale del gettito *Iva* alle Regioni ordinarie e agli altri enti locali interessati basato essenzialmente su un dato statistico (in particolare i consumi finali delle famiglie stimati a livello regionale, la cui media è utilizzata come indicatore di base imponibile per l’attribuzione della predetta quota di compartecipazione).

Tale criterio, già in via di modificazione per effetto dell’art.7 della “Finanziaria 2004”, dovrebbe essere definitivamente sostituito dall’attuale meccanismo di “compartecipazione” riveduto e corretto con riferimento ai corrispettivi delle vendite al dettaglio dichiarati

¹⁰ Molto interessante appare l’opinione di F.Pica – *La compartecipazione nella riforma del Titolo V della Costituzione*, su Rassegna Tributaria n.4, luglio-agosto-2003, pag. 1243 e s., a proposito del collegamento della compartecipazione regionale alle imposte “*riferite*” al territorio della Regione.

A parere dello studioso, il termine concerne il momento dell’incidenza del tributo e non quello della “*percussione*”, perché è attraverso l’incidenza che “si individua l’*oggetto* effettivo del tributo, e cioè la distribuzione di esso rispetto alla ricchezza”. Per l’*Iva* la ricchezza non è rappresentata affatto dal valore aggiunto ed inoltre, per via dei meccanismi della rivalsa e della detrazione, “per equivalenza macroeconomica l’*oggetto* dell’*Iva* consiste nei consumi delle famiglie”, tant’è che per il D.L. 56/2000 l’imposta è “*riferibile*” al territorio attraverso un indicatore basato sui consumi”.

Nello specifico, “trattandosi di meccanismo di finanziamento della sanità e cioè di prestazioni..in via di principio.. disponibili in misura uguale...ad ogni cittadino della Repubblica, il parametro di “*riferimento*” dovrebbe consistere non genericamente nei consumi, ma in quella parte di essi..destinata ad esigenze primarie (consumi essenziali)”... e quindi, secondo la scelta tedesca, nel parametro della popolazione, da usare come variabile *proxy*. Pertanto, occorre individuare un tributo che corrisponda – più o meno – alla ricchezza prodotta, tributo che non è l’*Iva*, il cui oggetto consiste nei consumi delle famiglie, e neppure l’imposta personale sui redditi, in ordine alla quale sono evidenti gli scarti tra i redditi fruiti dai contribuenti e redditi prodotti sul territorio e ad esso “*riferibili*”, ma proprio l’*Irap*, “che attraverso il meccanismo di detrazione di imposta da imposta e per equivalenza macroeconomica ha ad oggetto la somma dei consumi, investimenti, esportazioni, al netto degli ammortamenti, cioè la grandezza..denominata in statistica ..prodotto interno netto (PIN)”.

annualmente dagli esercenti attività di commercio al minuto e assimilati, con particolare riferimento ai soggetti passivi aventi attività ubicate nel territorio di Regioni diverse da quella del proprio domicilio fiscale.¹¹

Una recente indagine condotta in materia di federalismo fiscale dall'*Astrid – Associazione Studi e ricerche sulla riforma delle istituzioni democratiche e sull'innovazione delle amministrazioni pubbliche*, partendo dalla situazione attuale basata sulla media della spesa locale degli ultimi tre anni, ha elaborato nuovi parametri *standard* che tengono conto dell'efficienza dei servizi e dei costi medi necessari per metterli in atto nonché una procedura di finanziamento basata sull'*Iva*, imposta ritenuta meglio distribuita sul territorio nazionale.¹²

Ciò premesso, si cercherà adesso di delineare una metodologia che consenta effettivamente di attribuire parte del gettito globale dell'*Iva* alle Regioni in proporzione ai consumi regionali visti però in relazione al punto commerciale-soggetto fiscale venditore), verificandone effetti e conseguenze anche nell'eventualità di una sostituzione graduale dell'*Irap* con un aumento progressivo della quota a titolo di *Iva* e/o di accise.¹³

Al riguardo occorre rimarcare che il passaggio a legislazioni più o meno decentrate (legislazione esclusiva e legislazione concorrente delle Regioni sulla base di principi generali “concordati”) in teoria dovrebbe determinare una maggiore “concorrenza” tra gli enti territoriali in tutti i settori gestiti, una migliore organizzazione delle risorse ed una più accentuata efficienza, a vantaggio soprattutto delle Regioni più attente al rapporto economicità di gestione/capacità di spesa.

Tuttavia, ciò che sta accadendo in concreto e in maniera grave (almeno in questa fase di transizione caratterizzata da un passaggio di poteri non ancora ben definito) è la

¹¹ Cfr. M. Massaro – *Aliquote regionali nel futuro dell'Iva*, su *Il Sole 24 ore* del 17 luglio 2003 a commento del Convegno internazionale sul federalismo fiscale organizzato dall'Università Bocconi e dal Cnel a Milano.

¹² Lo studio prevede altresì che le Regioni mantengano le entrate esistenti grazie all'attribuzione dell'intero gettito delle accise sui petroli e una compartecipazione sul gettito erariale dell'*Iva* pari al 31,873% (cioè al livello che serve alla Lombardia per coprire integralmente la propria spesa) dell'imposta riscossa sul loro territorio più ulteriori quote perequative ricavate da un'altra fetta del gettito *Iva* (circa il 25%) per le Regioni che non dovessero raggiungere la parità di gettito rispetto alle entrate attuali.

Esso prevede anche l'attribuzione alle province dello 0,3036% dell'*Iva* riscossa sul proprio territorio più un eventuale fondo perequativo ricavato da un altro 0,78% dell'*Iva*, ed ai comuni una compartecipazione pari al 6,4473% dell'*Irpef*, altrove integrata da quote perequative ricavate da un altro 3,44% dell'*Irpef* medesima.

¹³ A. D'Auro – *Il federalismo fiscale dopo le modifiche al Titolo V, parte II della Costituzione*, su *Tributi* n.5/2002, pagg. 320 ss e part. pag. 325, ritiene che “una eventuale nuova imposta regionale dovrebbe individuare una base imponibile non suscettibile di sovrapposizioni con la tassazione statale. A tal fine, la funzione di coordinamento dovrebbe impedire che la medesima materia imponibile soggiaccia alla tassazione di due differenti livelli di governo.”

sovrapposizione di norme statali e regionali o addirittura la sostituzione – in via del tutto autonoma e senza alcuna “concertazione” – di queste ultime alle prime.

Ad esempio, in materia di commercio la maggioranza delle Regioni ha introdotto, sulla scorta dell’acquisita autonomia, norme in assoluta controtendenza rispetto alla “liberalizzazione” operata dal Decreto n. 114/1998, con l’effetto di inaccettabili differenziazioni tra Regioni in materia di autorizzazioni, di metratura disponibile per la grande distribuzione, etc. e con ripercussioni negative sulle scelte degli operatori, ormai abituati ad una burocrazia ridotta al minimo ed a regole chiare e valide per tutto il territorio nazionale.

In tale contesto, un calcolo della distribuzione della quota dell’*Iva* nazionale basata sui consumi effettuati su un dato territorio, per quanto più adatto a fotografare una realtà distributiva sempre più capillare ed efficiente (caratterizzata da un numero crescente di imprese commerciali ed artigianali dotate di punti-vendita ubicati in luoghi e addirittura in Regioni diverse da quella del proprio domicilio fiscale), potrebbe subire gli effetti distorsivi della confusione normativa in materia di commercio e dimostrarsi alla fine meno efficace di quello utilizzato attualmente.

Parte seconda

4. L'attuale sistema di compartecipazione delle Regioni al gettito IVA.

Riassumendo brevemente i termini della questione, si rammenta che il D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56 recante disposizioni sul federalismo fiscale in attuazione dell'art.10 della legge n. 133/1999 (il cosiddetto "decreto Visco") ha avviato il nuovo sistema di finanziamento delle Regioni a statuto ordinario prevedendo in particolare:

- l'abolizione dal 2001, dei trasferimenti erariali a favore delle Regioni ordinarie (in particolare del Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente), ad eccezione di quelli destinati a finanziare interventi per calamità naturali o per rilevanti interessi nazionali;
- la compensazione dei trasferimenti di tesoreria soppressi con compartecipazioni all'*Irpef* (mediante un aumento dell'aliquota dallo 0,5% allo 0,9%), all'accisa sulle benzine (con un aumento di 8 lire dell'aliquota della compartecipazione regionale, da 242 a 250 lire al litro) ed all'*Iva*, secondo quote per ciascun ente territoriale rideterminate periodicamente con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri d'intesa con la *Conferenza Stato-Regioni* e modificate ogni triennio subordinatamente all'adeguamento delle aliquote;
- la revisione del meccanismo di perequazione, che si fonda sull'attribuzione della compartecipazione all'*IVA* basata su nuovi più razionali criteri individuati: a) nella capacità fiscale di ciascuna Regione, per la quale le differenze dalla media relativamente ai principali tributi e compartecipazioni a tributi erariali vengono perequate al 90%; b) nei fabbisogni sanitari, per i quali gli scostamenti dalla media vengono perequati al 100%; c) nei fabbisogni derivanti dalle dimensioni geografiche, per i quali le differenze dalla media vengono perequate al 50%.

In particolare, con Dpcm 17 maggio 2001 la percentuale di compartecipazione regionale all'*Iva* è stata elevata per l'anno 2001 al 38,55% (dal precedente 25,7%) del "gettito *Iva* complessivo realizzato" nel 1999 (desunto dal rendiconto generale dello Stato, capitolo 1203, articoli 01 e 02, in conto competenza), al netto di quanto devoluto alle Regioni a statuto speciale e delle risorse proprie UE, da suddividere in base alla media dei consumi finali delle famiglie a livello regionale nel triennio anteriore al 1999 (media utilizzata come indicatore di base imponibile per l'attribuzione della compartecipazione regionale all'*Iva*).

Poiché l'art.7 del citato D.Lgs. n. 56/2000 aveva istituito un "*Fondo perequativo nazionale*", con altro Dpcm dello stesso 17 maggio 2001 si è provveduto altresì: a) a determinare i proventi della compartecipazione all'*Iva* per ciascuna Regione (destinata parzialmente a finanziare anche il *Fondo di solidarietà interregionale*); b) a fissare le quote di concorso alla solidarietà

interregionale previste dall'art.2, comma 4, lett.b, del citato D.Lgs. n.56/2000 relativamente all'anno 2000; c) ad assegnare le quote a titolo di fondo perequativo nazionale per il 2001.

Fino al 2012 la partecipazione al *Fondo* di ciascuna Regione sarà calcolata in base alla "spesa storica" in cui la ripartizione dell'IVA tra le Regioni avverrà riducendo gradualmente il peso della perequazione basata sulla spesa storica ed aumentando quello fondato sulla perequazione a regime, mentre dal 2013 la contribuzione (e cioè il trasferimento perequativo tra Regioni), per ciascuna di esse, deriverà dalla differenza tra la percentuale di compartecipazione all'*Iva* calcolata in base ai consumi regionali e una percentuale risultante da una formula composta da un ammontare pro-capite di compartecipazione basato sul numero di abitanti corretto in base alla capacità fiscale, al fabbisogno sanitario e alla dimensione geografica della Regione.

Nelle tabelle che seguono sono state sintetizzati i principali dati relativi al decentramento fiscale a livello nazionale.

Tabella 4 – Anno 2001, *Compartecipazione regionale all'IVA determinata in base ai consumi delle famiglie, tabella A allegata al DPCM 17/5/2001 – Passaggio dal vecchio al nuovo sistema di perequazione di cui al D.Lgs. 56/2000.*

Regioni a statuto ordinario	Ripartizione regionale (valori in mld. di lire)	Gradualità del superamento del criterio fondato sulla spesa storica		
		<i>Anno 2001</i>	Anno	Quota di compartecipazione IVA da ripartire tra le Regioni in base alla spesa storica
Piemonte	5.011	2001	100%	0%
Lombardia	11.347	2002	95%	5%
Veneto	5.345	2003	90%	10%
Liguria	2.073	2004	81%	19%
Emilia-Rom.	5.093	2005	72%	28%
Toscana	4.172	2006	63%	37%
Umbria	880	2007	54%	46%
Marche	1.608	2008	45%	55%
Lazio	6.019	2009	36%	64%
Abruzzo	1.222	2010	27%	73%
Molise	283	2011	18%	82%
Campania	4.499	2012	9%	91%
Puglia	3.425	2013	0%	100%
Basilicata	460			
Calabria	1.692			
Totale RSO	53.127			

Tabella 5 – Ipotesi di revisione della percentuale regionale di compartecipazione per l'anno 2002.

RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE (D.LGS. 56/2000) - COMPARAZIONE PROVVEDIMENTI E IPOTESI DI COMPARTECIPAZIONE ALL'IVA DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO (valori in milioni di euro)		
	2001 con IVA al 38,55% (DPCM 17/5/2001)	Proposta governativa IVA 2002 dell'11/04/2003
Fabbisogno sanità totale Regioni	67.575	75.602
PIL	1.216.583	1.258.349
Rapporto Fabbisogno/PIL	5,6%	6,0%
Ipotesi di Fabbisogno al 6% del PIL	72.995	75.501
<i>I dati successivi si riferiscono solo alle Regioni a statuto ordinario</i>		
Fabbisogno sanità iniziale Regioni a statuto ordinario	55.883	61.804
(-) Entrate proprie	1.722	1.871
(+) Mobilità sanitaria	125	104
Riequilibri interni e ripartizione quota RSO su accantonamento di 1.032		
(+) di euro		812
Necessità di finanziamento = IRAP sanità + addizionale IRPEF 0,5% + FSN	54.287	60.849
GEIITTOIRAP	25.553	28.443
- di cui destinato a sanità	23.147	25.969
Addizionale IRPEF 0,5%	2.177	2.394
FSN da abolire	28.962	32.486
(+) Altri trasferimenti soppressi	298	298
Fabbisogno da sostituire con compartecipazioni D.Lgs. 56/2000	29.260	32.784
(-) Addizionale IRPEF (+0,4%)	1.742	1.916
(-) Accisa benzina (+8 Lire al litro)	81	77
Compartecipazione IVA	27.438	30.791
Base nazionale di riferimento IVA	71.183	82.353
Aliquota IVA	38,55%	37,39%
<i>(per memoria) Fabbisogno sanità finale Regioni a statuto ordinario</i>		62.616

Peraltro, l'art. 7 dello schema di Legge finanziaria per il 2004 prevede che fino alla determinazione dell'aliquota definitiva di compartecipazione regionale all'Iva di cui all'art.2 del D.Lgs. n. 56/2000, "la determinazione degli importi dell'Iva da rimborsare alle regioni a statuto ordinario e agli enti locali interessati ai sensi dell'art. 9, comma 4, della legge 7 dicembre 1999, n. 472 e dell'art. 6, comma 3, della legge 23 dicembre 1999 n. 488, è effettuato al lordo delle quote dell'Iva spettanti alle regioni a statuto ordinario in base alla normativa vigente".

A tal fine, ferme restando le vigenti modalità di determinazione dei rimborsi a titolo di compartecipazione per le Regioni a statuto speciale, per le province autonome di Trento e Bolzano e per gli enti locali dei rispettivi territori, per il triennio 2004-2006 sono stati stanziati 282 milioni di euro per ristorare i predetti enti territoriali dei maggiori oneri sostenuti nel triennio 2001-2003 in cui il rimborso è stato operato al netto delle suddette quote di compartecipazione.

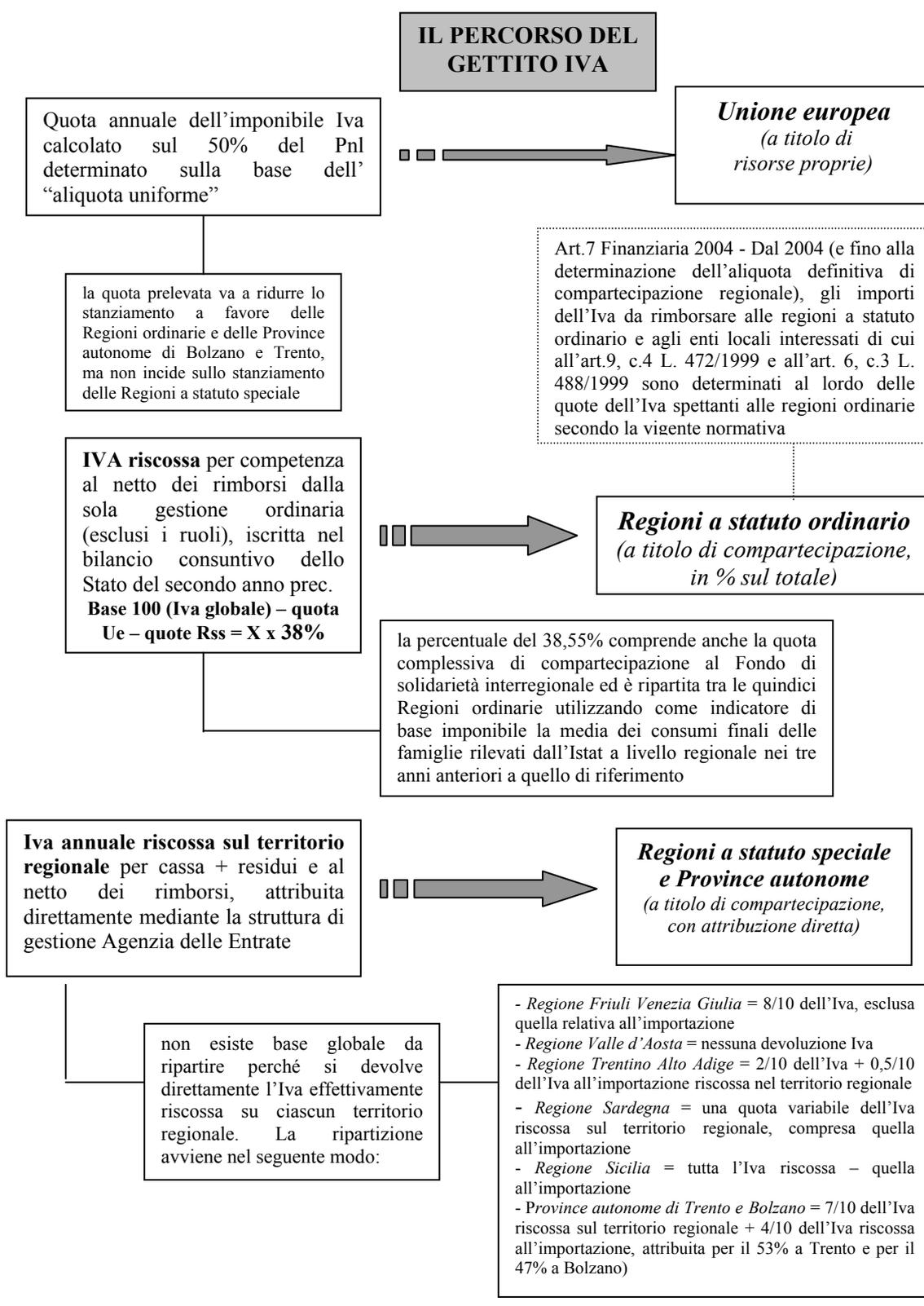
La “compartecipazione” ai tributi erariali – nel frattempo assurta a principio costituzionale col nuovo art.119, che consente agli enti territoriali di istituire tributi ed entrate propri nonché di usufruire di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al proprio territorio – per le Regioni a statuto speciale e le Province autonome continua peraltro a basarsi su un diverso criterio che prevede l’attribuzione diretta annuale di una quota variabile di tutta l’*Iva* riscossa sul territorio regionale, comprensiva talvolta anche di quella riscossa sulle importazioni ivi effettuate.

Per la Sardegna, ad esempio, alla quale per norma statutaria viene devoluta una quota dell’*Iva* riscossa sul proprio territorio, compresa quella all’importazione, al netto dei rimborsi effettuati ai sensi dell’art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 – da determinarsi per ciascun anno finanziario..in relazione alle spese necessarie ad adempiere le normali funzioni regionali – il Decreto 10 gennaio 2003 ha fissato la quota variabile dell’imposta da attribuire per gli anni 2000 e 2001, pari ad una quota basata sull’incremento del tasso d’inflazione per ciascun anno.¹⁴ Quindi, mentre per le Regioni ordinarie è prevista una “percentuale a titolo di compartecipazione” dell’*Iva* complessivamente riscossa (cioè del totale per competenza dei versamenti di tutti i contribuenti soggetti passivi al netto delle compensazioni con altri tributi e dei rimborsi), ed in particolare di una quota di detta percentuale da attribuire sulla base della media triennale dei consumi sui rispettivi territori stimati dall’*Istat* (risultato corretto successivamente da altri parametri specifici), per le Regioni speciali e le Province autonome è prevista l’attribuzione dell’ “*Iva* riscossa” sul territorio regionale, desunta direttamente dai tabulati della riscossione formati sui dati risultanti dai modelli F24.

Per entrambe le procedure – così come per l’*Iva* all’importazione (riscossa dagli “uffici cassa” delle dogane e immediatamente disponibile anche come dato) – si considera l’*Iva* globalmente versata agli intermediari abilitati alla riscossione con modello F24 e da questa riversata sui conti di tesoreria ma la distribuzione avviene con procedure alquanto diverse e secondo una tempistica di acquisizione dei dati e ritorno delle somme che per le Regioni speciali è molto più rapida in quanto le somme vengono liquidate su base annuale e secondo il metodo dell’attribuzione diretta, già basata sull’individuazione territoriale delle somme medesime incassate.

¹⁴ Una certa preoccupazione per un possibile sviluppo del federalismo fiscale in termini vessatori e discriminatori si appunta su quei tributi regionali “minori” come il recente “tubatico”, imposto dalla Regione siciliana su tutti i proprietari di gasdotti ed altre tubature a compensazione del (presunto) danno ambientale dovuto all’attraversamento del territorio regionale, che verosimilmente si abatteranno sui costi dell’utenza finale. Al riguardo L.Antonini – *Sul federalismo fiscale cresce il rischio-caos*, su *Il Sole* 24 ore del 30 settembre 2003.

Tabella 6 – Gli attuali metodi di attribuzione della quota a titolo di compartecipazione regionale all'Iva.



In questo frangente, uno dei temi più discussi riguarda proprio la compatibilità del citato D.Lgs. 56/2000 con la riforma in senso federale, soprattutto a causa della complessità dei criteri di ripartizione dei gettiti e della loro inadeguatezza a compensare le maggiori spese regionali collegate all'attribuzione delle nuove "funzioni amministrative".¹⁵ Ferma restando l'opportunità di pervenire ad un criterio di allocazione del gettito *Iva* uniforme per tutti gli enti territoriali, occorre rilevare che per le Regioni ordinarie la sostituzione del criterio di rilevazione dei consumi locali su base statistica con altro risultante dai dati dell'Anagrafe tributaria potrebbe già segnare un miglioramento sulla strada della trasparenza e dell'equità.

Per l'individuazione dei dati rilevanti ai fini del calcolo della quota di gettito specifica da attribuire alle Regioni ordinarie, è opportuno partire da un esempio del funzionamento dell'*Iva* in operazioni interne ad una catena commerciale (Schema 6).

7 – Schema esemplificativo di operazioni all'interno di una catena commerciale con aliquota costante.

	<i>Acquisti</i>			<i>Cessioni</i>			<i>Imposta</i>		
	<i>Corrispettivo netto</i>	<i>IVA 20%</i>	<i>Corrisp. lordo</i>	<i>Corrispettivo netto</i>	<i>IVA 20%</i>	<i>Corrisp. lordo</i>	<i>Credito</i>	<i>Debito</i>	<i>Saldo da versare</i>
Produttore	—	—	—	1000	200	1200	—	200	200
Distributore Regionale	1000	200	1200	1500	300	1800	200	300	100
Grossista provinciale	1500	300	1800	2000	400	2400	300	400	100
Dettagliante	2000	400	2400	2500	500	3000	400	500	100
Imposta complessivamente versata all'Erario									500
Consumatore finale	2500	500	3000						

Nell'esempio schematizzato risulta evidente l'impostazione ideale dell'*Iva*, per effetto della quale l'imposta netta corrisponde esattamente a quella applicata allo stadio finale della catena commerciale in cui all'acquirente/committente è preclusa la deduzione dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati in veste di consumatore sprovvisto di partita *Iva*.

Poiché la procedura di contabilità nazionale che si vorrebbe adottare prevede il trasferimento alle Regioni di una quota percentuale del gettito complessivo dell'imposta (attualmente pari al 38,55% comprensivo di una quota di concorso alla solidarietà interregionale) sulla base della

¹⁵ In particolare, le Regioni del sud contestano il parametro della "spesa storica" che, nella fase transitoria della "compartecipazione" - secondo aliquote di compartecipazione all'*Iva* che partono dal 5% del 2002 per arrivare al 100% di assegnazione alle amministrazioni locali nel 2012 - farebbe perdere ben cinque miliardi di euro all'intero Mezzogiorno da qui al 2013. In sede di *Conferenza Stato-Regioni* è stata avanzata anche la proposta di abbassare l'aliquota di compartecipazione all'*Iva* dal 5 al 2% nel 2003 e di stringere i tempi per l'attuazione del nuovo art. 119 della Costituzione che prevede la totale indipendenza economica regionale, salvaguardando così l'equilibrio economico delle regioni più piccole e svantaggiate.

media dei consumi regionali del triennio di riferimento desunti (non dai dati *Istat* ma) dal “volume d'affari” dichiarato annualmente dalle imprese di vendita al dettaglio, dalle società di servizi al pubblico e dai professionisti, ai fini del calcolo di contabilità nazionale si dovrà continuare a parlare solo in termini di *Iva* lorda, prima del calcolo della detrazione.¹⁶ Conseguentemente, il dato numerico da rilevare non sarà l'imposta netta applicata dal negoziante e pagata dal consumatore (i 500 dell'esempio), ma l'imponibile di 2500 dichiarato a fronte delle vendite effettuate in ciascun ambito regionale registrate e dichiarate ai fini dell'imposta.

5. Proposta di attribuzione del gettito *Iva* sulla base del volume d'affari dichiarato dai venditori.

Per rendere il dato di riferimento (volume d'affari dichiarato ai fini *Iva*) il più ampio possibile, è necessario chiarire preliminarmente alcune cose. Occorre in particolare decidere se, ai fini di una distribuzione dell'*Iva* regionale in percentuale sul volume d'affari realizzato dalle vendite al consumo, si debba dare prevalenza al luogo del (presunto) consumo ovvero – come da noi sostenuto – al luogo di ubicazione dell'esercizio commerciale che ha fatturato i corrispettivi. Infatti, in questo secondo caso andrebbero considerati anche i corrispettivi delle operazioni non imponibili effettuate nei confronti di privati consumatori stranieri (a meno che non li si voglia considerare consumatori domiciliati o residenti all'estero).

In via intermedia si potrebbe pensare di escludere dal volume d'affari preso a riferimento per il calcolo di contabilità nazionale le sole cessioni (non imponibili) all'esportazione, intracomunitarie e le operazioni previste dagli artt. 71 e 72 del D.P.R. n. 633/1972 (cessioni verso San Marino, sedi diplomatiche e consolari, etc.), includendo nel conteggio, viceversa, le cessioni assimilate alle esportazioni e i servizi internazionali verso consumatori privati nonché le vendite a distanza comunitarie con *Iva*, le vendite imponibili effettuate nei negozi *duty-free* ubicati in zone aeroportuali non extra-territoriali (tipo area Schengen) e quelle fatte nei confronti di turisti stranieri ai sensi dell'art.38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 (ancorché si tratti di beni presumibilmente destinati al consumo fuori dell'Italia e di acquisti con imposta normalmente rimborsata).¹⁷

¹⁶ Ed invero, l'imposta prelevata dai clienti è una *Iva* teoricamente dovuta all'Erario ma non ancora un'*Iva* versata, rappresentata invece da quella risultante a debito dopo l'esercizio della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e le importazioni effettuate “a monte” dai commercianti al minuto e dai soggetti equiparati, in applicazione della “neutralità” tipica dell'imposta. La modifica dell'indicatore statistico di base imponibile con un indicatore desunto direttamente dalle dichiarazioni *Iva* e dunque comunicato dagli stessi titolari di partita *Iva* appare più aderente alle esigenze di trasparenza e semplificazione amministrativa nel quadro di un federalismo fiscale equo e solidale.

¹⁷ Non sono da considerare ai nostri fini le importazioni effettuate da privati ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972 - ancorché l'*Iva* riscossa dalla dogana per l'immissione in consumo all'interno della Comunità europea sia indetraibile ed abbia effetti netti sul gettito e alcune Regioni come la Sardegna riscuotano pure l'*Iva* all'importazione - gli acquisti intracomunitari imponibili effettuati da cittadini

Quest'ultima scelta potrebbe creare complicazioni che tuttavia, come si rileverà, potrebbero essere superate con opportuni accorgimenti (in particolare una modifica alla dichiarazione *Iva*) tali da rendere possibile comunque conoscere:

- a) se sono state emesse fatture nei confronti di privati e soggetti assimilati non titolari di partita *Iva* (o titolari di solo codice fiscale);
- b) qual'è l'ammontare complessivo dei corrispettivi fatturati a privati rispetto al volume d'affari complessivo realizzato;
- c) a quanto ammonta il volume dei corrispettivi "regionalizzato" rispetto al volume d'affari totale per le imprese esercenti attività commerciali e servizi al pubblico attraverso "punti vendita", laboratori, studi, etc. ubicati in Regioni diverse, oggi non previsto dalla dichiarazione *Iva* perché ritenuto non necessario ai fini dei controlli e neppure ad altre finalità amministrative.¹⁸

Per rendere possibile l'acquisizione alla rete informativa tributaria e il successivo inoltro alla ragioneria centrale di tali dati occorrerebbe agire su due livelli: uno legislativo ed un'altro tecnico-amministrativo.

Dal punto di vista legislativo, bisognerebbe:

- predisporre anzitutto una norma in base alla quale, a partire da un dato anno (poniamo il 2005) "*per le Regioni a statuto ordinario le quote di compartecipazione all'imposta sul valore*

residenti o domiciliati in Italia, trattandosi di vendite a distanza poste in essere da operatori comunitari appositamente identificati ai sensi dell'art. 35-ter del citato D.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art.1, comma 1, lett.b, del D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (pur essendo l'*Iva* applicata, dichiarata e versata secondo le regole italiane, le vendite sono effettuate da commercianti residenti fiscalmente in altro Stato membro), nonché gli acquisti imponibili di servizi via Internet o comunque tramite mezzi elettronici effettuati – a decorrere dal 1° luglio 2003, ai sensi del D.Lgs. 1/8/2003, n. 273 – presso operatori non comunitari (anche in questo caso si tratta di operazioni rese da imprese estere, peraltro ancora limitate e dal gettito irrisorio).

L'imposta assolta sulle importazioni non risulta quantificata dalle Dogane ma in ogni caso incide in maniera non rilevante sulle entrate di competenza. Il documento "*Dogana in cifre, risultati dell'anno 2000*" – Edizione 2001, a cura dell'Agenzia delle Dogane, Direzione Centrale degli Affari Generali, del Personale e dei Servizi Informatici e Tecnici, rileva che le entrate, comprensive di diritti doganali e imposte sulla produzione e sui consumi, dal 1997 al 2000 sono aumentate di circa 9.000 miliardi di lire (da 76.500 a 85.500 miliardi, con somme accertate a titolo di diritti doganali, compresa l'IVA all'importazione, pari a lire 15.263.200.000 per il 1997, 15.462.500.000 per il 1998; 16.636.700.000 per il 1999 e 24.446.400.000 per il 2000).

Devesi notare che per le importazioni di pacchi e piccoli colli postali la procedura applicata è ancora quella manuale gestita per cassa sulla base di appositi bollettari "*madre-figlia*", per la cui compilazione non è richiesto il codice fiscale del contribuente. Con la prevedibile crescita del commercio elettronico e degli acquisti a distanza, spesso in mercati fiscalmente più accessibili, la descritta situazione unita all'effettuazione di controlli "a campione" potrebbe condurre a rilevanti perdite di gettito.

¹⁸ Si ricorda che, ai sensi dell'art.4, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i soggetti passivi che esercitano attività nel territorio di più Regioni o province autonome ai fini *Irap* è richiesta la ripartizione territoriale della base imponibile in funzione della Regione (o della provincia autonoma) di produzione e la determinazione della relativa imposta netta. In particolare, il riparto del valore della produzione e della relativa base imponibile, da moltiplicare per l'aliquota corrispondente al fine della determinazione dell'imposta relativa, va indicato nella Sezione VI della dichiarazione, righe da IQ 70 a IQ 90.

aggiunto sono stabilite prendendo a riferimento il volume d'affari realizzato nei confronti di consumatori finali nelle singole Regioni, come risultante dalla dichiarazione IVA”;

- modificare l'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, aggiungendo al comma 2 un secondo periodo del seguente tenore: *“Rientrano tra detti elementi [gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione Iva] anche i dati relativi alle cessioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori privati in più territori regionali, necessari per consentire di determinare la quota di compartecipazione al gettito dell'imposta da attribuire alle Regioni a statuto ordinario e la percentuale a titolo di perequazione. Tali dati possono essere liberamente registrati ma il contribuente è tenuto ad esibirli agli organi fiscali di controllo richiedenti.”*

In effetti l'art. 8 è una norma di per sé sufficiente all'acquisizione di tutti i dati ed elementi non riguardanti il funzionamento del tributo. Tuttavia la richiesta di indicazione delle informazioni di interesse finanziario andrebbe specificata con un'apposita disposizione soprattutto per evidenziare che il nuovo adempimento richiesto non comporta un aggravio della contabilità fiscale, trattandosi di dati da comunicare solo a consuntivo in sede di dichiarazione annuale *Iva* (per quanto punibili, ove omessi, con la sanzione amministrativa da € 258 a € 2065 prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

La misura proposta, infatti, non arrecherebbe modifiche alle norme *Iva* in tema di registrazione delle operazioni e lascerebbe ampia libertà ai soggetti d'imposta che presentano la dichiarazione annuale – già oggi in grado di gestire agevolmente, grazie ai moderni *software* gestionali, tutte le operazioni effettuate nei punti vendita dislocati in diversi luoghi del territorio nazionale – di registrare le informazioni da inoltrare all'Amministrazione finanziaria (prima nota distinta, serie distinte di fatture, annotazioni sul singolo documento, raccolta separata di documenti, etc.).

Poiché l'indicatore consistente nel volume d'affari realizzato in ciascuna Regione nei riguardi di privati consumatori e soggetti assimilati (enti, associazioni, etc.) sulla base dei corrispettivi registrati e dichiarati sarà l'elemento caratterizzante la nuova metodologia di calcolo della ripartizione dell'imposta, la quota di compartecipazione di ogni singola Regione corrisponderà alla sua quota di volume d'affari realizzato nei riguardi dei consumatori privati sul totale del volume d'affari delle Regioni considerate.

Inoltre, sotto il profilo tecnico-amministrativo si dovrà necessariamente ricorrere ad una modifica del modello di dichiarazione IVA (normale e UNICO) con le relative istruzioni riguardo alle condizioni e ai limiti del nuovo adempimento. Ciò potrebbe avvenire:

- inserendo nel *Quadro VA: informazioni di carattere generale*, un rigo VA X con una casella, collegata alla compilazione del nuovo prospetto “Quadro VJ” di cui si dirà appresso, da barrare intanto per indicare se, a prescindere dalla tenuta o meno del registro dei corrispettivi o

del registro delle fatture emesse, nell'ambito dell'attività esercitata (non solo quella di commercio al minuto) sono state emesse fatture nei confronti di consumatori privati e di altri soggetti sprovvisti di partita *Iva*, anche in considerazione della disposizione contenuta nell'art.33, comma 9, seconda parte, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269;¹⁹

- introducendo nella dichiarazione annuale *Iva* un allegato Quadro VJ destinato alla *“Rilevazione dei volumi d'affari realizzati su base regionale dagli esercenti commercio al minuto ed attività assimilate, nonché dai soggetti esercenti attività miste in più territori regionali”* (vedasi lo schema 7), riportante tutte le informazioni necessarie ai fini del nuovo criterio di calcolo, tra cui la quantificazione dei volumi d'affari realizzati attraverso punti vendita ubicati in più territori regionali (come nel caso delle grandi imprese di distribuzione, delle catene alberghiere, delle ditte di traslochi e spedizioni con più sedi operative, etc.).

Per comodità, il prospetto è stato composto da riquadri contraddistinti da tonalità diverse per indicare le due scelte che si potrebbero fare agli effetti del calcolo dei consumi dichiarati sotto forma di corrispettivi: 1) tenere conto delle sole cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un esercente impresa, arte o professione italiano nei confronti di privati consumatori e soggetti senza partita *Iva* nazionali (rigo VE 23 - Sezione 2 del quadro E); 2) considerare anche le operazioni effettuate nei confronti di consumatori esteri, compreso il personale tecnico-amministrativo di ambasciate, consolati, organismi internazionali in territorio italiano e i turisti stranieri (rigo VE 40 del quadro E).

Nel prospetto risultano altresì evidenziate con colore più scuro due colonne a destra relative all'imposta sulle operazioni imponibili effettuate a livello nazionale ed eventualmente a livello regionale (rispettivamente, righe VE 10, VE 25 e VE 41) ma soltanto per rimarcare la loro non utilità ai fini della scelta in futuro di un diverso parametro di calcolo dei consumi dichiarati per l'*Iva*.

Infatti un'eventuale (terza) scelta tendente a devolvere alle Regioni ordinarie una quota del 38,55% del gettito complessivo dell'*Iva* calcolata sull'imposta applicata sulle vendite al

¹⁹ La misura ha una valenza “strutturale”, anche se è stata inserita tra le disposizioni sul “concordato preventivo” in via cautelativa per obbligare i contribuenti aderenti al concordato esonerati provvisoriamente per due anni dagli obblighi di certificazione fiscale, di comunicare in ogni caso i volumi delle cessioni e prestazioni al consumo rispetto al totale delle operazioni fatturate nei confronti di soggetti *Iva*.

In proposito giova ricordare che nel modello IVA'96 era prevista l'indicazione (facoltativa in quanto richiesta solo in presenza di dati disponibili per il tipo di contabilità utilizzata dal contribuente) delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali, a sua volta collegata alla compilazione del prospetto RP 11 relativo alla suddivisione del volume d'affari su base provinciale. Infatti, al rigo A17 del modello era richiesta ai contribuenti che nel 1996 avessero effettuato, in tutto o in parte, cessioni di beni e/o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali, l'indicazione di un “codice di classe” (da A a N) distintivo dei contribuenti secondo la percentuale approssimativa (calcolata per scaglioni di dieci punti) di operazioni svolte verso consumatori finali in rapporto al totale del volume d'affari (% = operazioni verso consumatori finali/volume d'affari, codice di classe 0=A, 1-10 =B, 11-20 = C, etc.).

consumo – i 500 dell’esempio riportato nello schema 6 – contrasterebbe sia col metodo di calcolo prescelto, avente come indicatore di base imponibile i consumi regionali (verosimilmente la media dei consumi dei tre anni anteriori all’anno di riferimento) desunti dal volume dei corrispettivi dichiarati ai fini *Iva*, sia col criterio di compartecipazione, in base al quale alle Regioni ordinarie è distribuita una quota (calcolata come sopra) attinta dall’*Iva* complessivamente riscossa a livello nazionale, che certo è cosa diversa da quella applicata dal venditore.²⁰

8 – Prospetto di ripartizione territoriale del volume d'affari *Iva*.

Totale volume d'affari di cui al rigo VE 23	1	Totale volume d'affari di cui al rigo VE 40	2	Totale corrispettivi fatturati nei confronti di soggetti passivi	3	Totale corrispettivi fatturati a privati e soggetti assimilati (ev. anche stranieri, col.2)		Imposta totale di cui al rigo VE 25 (o VE 41)	Imposta relativa alle operazioni imponibili a livello regionale
Volume d'affari distinto per Regione o Provincia autonoma		Codice					5	6	
Abruzzo		01							
Basilicata		02							
Bolzano		03							
Calabria		04							
Campania		05							
Emilia Romagna		06							
Friuli Venezia Giulia		07							
Lazio		08							
Liguria		09							
Lombardia		10							
Marche		11							
Molise		12							
Piemonte		13							
Puglia		14							
Sardegna		15							
Sicilia		16							
Toscana		17							
Trento		18							
Umbria		19							
Valle d'Aosta		20							
Veneto		21							

Peraltro, per rendere il calcolo più preciso (sotto il profilo oggettivo) ma anche più completo (riguardo alle operazioni interessate), considerare il volume d'affari dichiarato consentirebbe di conteggiare anche le operazioni effettuate da soggetti esonerati dall'emissione di scontrini e ricevute fiscali (ad esempio artigiani ambulanti, piccoli dettaglianti ambulanti, etc.), compresi i

²⁰ Poiché l'imposta applicata corrisponde all'imposta dovuta, cioè quella lorda ancora non decurtata dalla detrazione dell'*Iva* assolta sugli acquisti e le importazioni (*Iva* netta del periodo), il dato risulterebbe fuorviante e peraltro, non tenendo conto delle compensazioni con altre imposte contestualmente al versamento tramite mod. F24, risulterebbe sicuramente diverso da quello relativo al versamento dell'imposta (*Iva* netta acquisita dall'Erario).

contribuenti beneficiari della sospensione degli obblighi tributari di emissione dello scontrino, della ricevuta fiscale e della fattura nei confronti di privati ai sensi dell'art. 33, comma 9, del D.L. 30/9/2003, n. 269 in quanto aderenti al “concordato preventivo”, ma ugualmente dichiaranti.

Tuttavia, a parte il fatto che dal dato relativo al volume d'affari dichiarato andrebbero escluse tutte le variazioni in aumento dovute all'adeguamento ai maggiori ricavi previsti in applicazione degli studi di settore o per l'adesione a forme concordatarie, tale approccio escluderebbe dal computo le operazioni esenti effettuate in via esclusiva in una o più Regioni che – com'è noto – esonerano dall'obbligo di presentare la dichiarazione (in questo caso il rigo da considerare dovrebbe essere il VE 40).

6. Caratteristiche del nuovo meccanismo di attribuzione e soggetti coinvolti.

La nuova metodologia di attribuzione alle Regioni ordinarie del gettito *Iva* – che sarebbe opportuno, per motivi di equità e di semplificazione, estendere alle Regioni speciali e alle Province autonome – inverte il modo di valutazione dell'elemento economico principale, spostandolo dal lato statistico (la media triennale dei consumi delle famiglie su base regionale) al lato commerciale-fiscale (le vendite di beni e servizi da parte di un operatore commerciale come rilevate dai dati in possesso dell'amministrazione finanziaria).

Ciò significa che l'elemento fondamentale da prendere in considerazione non è la residenza o il domicilio del consumatore e neppure il contratto di compravendita o di cessione di altro diritto reale di godimento, quanto piuttosto il luogo fisico in cui avviene la cessione del bene o la prestazione di servizio (coincidente normalmente col “punto vendita” autorizzato per il dettaglio ovvero con lo studio professionale o il laboratorio), a prescindere:

- a) dal fatto che il domicilio fiscale (ovvero il luogo di tenuta delle scritture contabili relative all'attività esercitata dal contribuente interessato) si trovi in luogo diverso da quello di materiale esercizio dell'attività;
- b) dalla circostanza che le citate attività riconducibili ad un'unica partita *Iva* vengano esercitate in più Regioni attraverso negozi, strutture ricettive, sedi operative, etc.²¹

Peraltro, il criterio prescelto è in linea sia con l'art.3, lett. b) della legge n. 289/2002 che, com'è noto, ha attribuito alla più volte citata *Commissione per il federalismo fiscale* il compito di definire i “*parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese che hanno la sede legale e tutta o parte dell'attività produttiva in regioni diverse*”, sia con il già citato art.

²¹ Le attuali norme amministrative in materia, in particolare il D.Lgs. n. 114/1998, pur essendo più aperte ed elastiche rispetto a quelle precedenti non sembrano in contrasto con la “unicità” della soggettività fiscale dell'esercente l'attività commerciale al dettaglio anche in Regioni diverse, nonostante il passaggio di competenze dallo Stato agli enti territoriali stia creando non poche situazioni di conflittualità.

4, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per effetto del quale la base imponibile ai fini *Irap* nel caso di attività condotte attraverso più impianti è auto-dichiarata dal contribuente con riferimento al numero dei dipendenti allocati in ciascun territorio.

Esso inoltre terrebbe conto anche di alcuni particolari rapporti giuridici, molto diffusi nell'odierna prassi commerciale (ad es. il *franchising*) in cui un venditore aderisce alla filiera della grande distribuzione utilizzando marchio, merce, etc. forniti da terzi ma esercitando però l'attività di vendita in maniera distinta ed autonoma attraverso una propria partita *Iva*.

Dal punto di vista soggettivo, i contribuenti interessati in prima battuta al futuro adempimento sono gli esercenti attività di commercio al minuto indicati nell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 (cedenti e prestatori ammessi, com'è noto, all'utilizzo di documenti alternativi alla fattura ed alla tenuta del registro dei corrispettivi nonché alla determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni al netto dell'*Iva* incorporata mediante diminuzione dei corrispettivi di un importo risultante dall'applicazione delle cosiddette "percentuali di scorporo" in relazione alle diverse aliquote d'imposta).

Tali soggetti, facoltati al rilascio di documenti alternativi alla fattura (se non richiesta dal cliente) in quanto venditori di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni ovvero somministratori di alimenti e bevande in pubblici esercizi ovvero prestatori di servizi di ristorazione e alloggio (ristoranti, alberghi e soggetti similari), possono oggi ricorrere indifferentemente all'emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale, essendo venuta meno l'alternatività tra i due documenti (ricordiamo che l'emissione dei documenti di certificazione dei corrispettivi, compresa la fattura, sarà sospeso dal 2004 solo per i contribuenti aderenti al "concordato preventivo").

Ai predetti contribuenti devono aggiungersi gli esercenti attività mista (ad esempio ingrosso/dettaglio) che optano, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, per l'applicazione separata dell'imposta e tenuti, naturalmente, a distinguere il volume d'affari dell'attività al dettaglio rispetto a quello relativo all'attività di produzione o distribuzione.

Come rilevato in precedenza, il riferimento al volume d'affari dichiarato e agli altri dati richiesti con l'allegato alla predetta dichiarazione proposto in questa sede (Prospetto n. 7), consente di rilevare con precisione anche i corrispettivi (ed eventualmente l'imposta) relativi alle operazioni al consumo effettuate:

- dai contribuenti che non essendo commercianti al minuto non emettono scontrini o ricevute fiscali ma esclusivamente fatture o parcelle recanti il codice fiscale del cliente, utilizzando conseguentemente per la registrazione di tali documenti il normale registro delle fatture di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972;
- dai contribuenti esonerati dal rilascio di scontrini e ricevute fiscali (contribuenti minimi, minori, marginali, nonché dal 2004 i soggetti passivi aderenti al "concordato preventivo"

introdotto dall'art. 33 del citato D.L. n. 269/2003) e dai soggetti esercenti attività soggette a regimi speciali per i quali non è prevista l'emissione dei documenti tradizionali ma di speciali "biglietti fiscali" valenti anche come titolo d'ingresso agli spettacoli ed intrattenimenti),²²

- dai dettaglianti che cedono beni ad operatori commerciali o a professionisti titolari di partita *Iva* (ad es. il verduraio che vende ortaggi al ristorante o il cartolibrario che vende prodotti di cancelleria all'avvocato), accompagnandoli a richiesta del cliente indifferentemente con scontrino fiscale o fattura.

Uno stimolo in tal senso giunge dalla norma inserita nel comma 9 dell'art. 33 del citato D.L. n. 269/2003 con riferimento alla temporanea sospensione degli obblighi di certificazione fiscale delle operazioni di vendita prevista per i contribuenti aderenti al "concordato preventivo" fiscale, in base alla quale: *"Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione annuale sono definite le modalità di separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA."*

7. Operazioni interessate e settori commerciali esclusi.

In linea di principio, le operazioni commerciali il cui corrispettivo è destinato a formare il volume d'affari *Iva* (preso a riferimento dalla nuova metodologia di contabilità nazionale per l'attribuzione della quota del gettito nazionale alle Regioni) dovrebbero essere le sole cessioni di beni e prestazioni di servizi assoggettate ad imposta effettuate in ciascun ambito regionale dagli esercenti attività commerciali, artistiche o professionali nei confronti di privati e di enti ed altre organizzazioni sprovvisti di partita *Iva*.

Infatti, se è vero che cambia la visuale del fenomeno indagato (non il consumo calcolato statisticamente dall'*Istat* ma quello rilevato dai corrispettivi dichiarati ai fini *Iva*) è anche vero che dal volume d'affari dichiarato si risale facilmente agli acquisti effettuati in ambito regionale e quindi ai consumi privati.

Di conseguenza, tra i corrispettivi generanti volume d'affari dovrebbero essere esclusi quelli relativi alle cessioni all'esportazione ed alle operazioni equiparate (non imponibili), per il fatto

²² L'introduzione del concordato preventivo biennale, accanto alla sospensione dell'obbligo di emissione dei documenti fiscali di certificazione delle operazioni ha previsto (art. 33, comma 16) la soppressione della sanzione applicabile al destinatario della transazione sprovvisto della ricevuta o dello scontrino prevista dall'art. 11, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997 (sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro). Peraltro, come è stato subito giustamente osservato (*cf.* F.Ricca – *Lo scontrino è sempre obbligatorio*, su Italia Oggi del 9 ottobre 2003) se è vero che è stata abolita la sanzione a carico del cliente-consumatore e che la sospensione dell'obbligo di rilascio di scontrini, ricevute e fatture per i soggetti che aderiranno al concordato preventivo fiscale decorrerà dal 1° gennaio 2004, è anche vero che per tutti gli altri contribuenti l'obbligo di certificazione dei corrispettivi rimarrà in piedi.

che si tratta di beni e servizi consumati presuntivamente fuori dal territorio nazionale (e regionale).

Tuttavia, come già rilevato, se si vuole dare al meccanismo una precisione maggiore in considerazione delle sue caratteristiche e finalità, sarebbe opportuno non guardare tanto alle caratteristiche del consumatore ovvero al regime applicabile all'operazione (imponibilità, non imponibilità, esenzione, non assoggettamento, etc.) ma badare piuttosto al luogo della vendita o della prestazione di servizio.

Da questo punto di vista, il meccanismo prescelto, prendendo spunto dal volume d'affari dichiarato, terrebbe conto di un'unica distinzione: quella cioè tra contribuenti (in regime normale o in regime speciale poco importa) che presentano la dichiarazione annuale e quelli esonerati dalla presentazione della predetta dichiarazione.

Fatta questa precisazione, i problemi si concentrerebbero più che altro:

- sui soggetti che nell'anno d'imposta abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art.10 nonché sui contribuenti che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36-*bis* abbiano effettuato soltanto operazioni esenti, che non sono tenuti a presentare la dichiarazione *Iva*;

- i contribuenti in regime speciale che non abbiano optato per l'applicazione del regime *Iva* normale, beneficiari a seconda dei casi di una detrazione "forfetizzata" ovvero di una determinazione e/o versamento dell'imposta in maniera forfetizzata (per alcuni di questi regimi l'acquisizione dei dati, come nel caso del settore degli spettacoli ed intrattenimenti, appare francamente difficoltosa);

- i soggetti d'imposta per i quali si applicano in via preventiva o automatica adeguamenti automatici del volume d'affari rispetto al maggior volume dei ricavi, in applicazione degli studi di settore, sia pure limitatamente al maggior volume d'affari dichiarato agli effetti dell'*Iva*.

Tuttavia, poiché è presumibile che i gettiti dell'imposta ripartiti a livello regionale possano essere di modesta entità in relazione allo scarso numero di partite *Iva* operanti nei settori delle vendite al consumo a livello "pluriregionale" (si è detto dei gruppi della grande distribuzione, delle catene alberghiere e delle attività di traslochi e spedizioni), sarebbe opportuno dare alle vendite dichiarate ai fini *Iva* (sinonime di "consumo privato") una maggiore ampiezza possibile.

Quindi, ai fini della rilevazione del volume d'affari complessivamente dichiarato per le operazioni al consumo, occorrerebbe considerare che:

- a) nel caso del regime dell'*agricoltura*, potrebbero inserirsi nel conteggio le sole operazioni riassunte nel rigo VE 10 della dichiarazione (a livello di imponibile), con la sola esclusione dei "volumi d'affari" realizzati dai produttori agricoli indicati nel comma 6 dell'art. 34, vale a dire i contribuenti in regime di esonero con volume d'affari composto per almeno 2/3 da cessioni di

prodotti agricoli (per gli altri contribuenti minori con volume d'affari oltre il limite di esonero ma non superiore a 20.658,28 € vi sarebbe comunque l'obbligo della dichiarazione);

b) nel caso del *regime del "margine"* per i beni usati, d'arte e di antiquariato, l'imposta sul margine è già ricompresa nel rigo VE 25;

c) nel caso del *regime dell'editoria*, si è in presenza di imposta "monofase" interamente dovuta dall'editore, ma si potrebbe assumere come riferito al consumo (salvo la cessione diretta ad imprese anche per il tramite di abbonamenti) il 50% del volume d'affari (ed eventualmente della stessa imposta) risultante dalle cessioni a distributori ed edicolanti/librai, al netto della resa (per l'editore – già in possesso di avanzati sistemi di monitoraggio delle vendite e dei resi – non dovrebbero esserci particolari problemi di ripartizione regionale dei corrispettivi al netto dell'imposta);

d) riguardo al settore delle *telecomunicazioni*, in effetti, l'applicazione dell'imposta similmente al sistema "monofase" è limitata alle "schede prepagate" mentre per quanto riguarda invece i normali abbonamenti, per il collegamento sia fisso che mobile, si è in un normale regime di gestione dell'*Iva*;

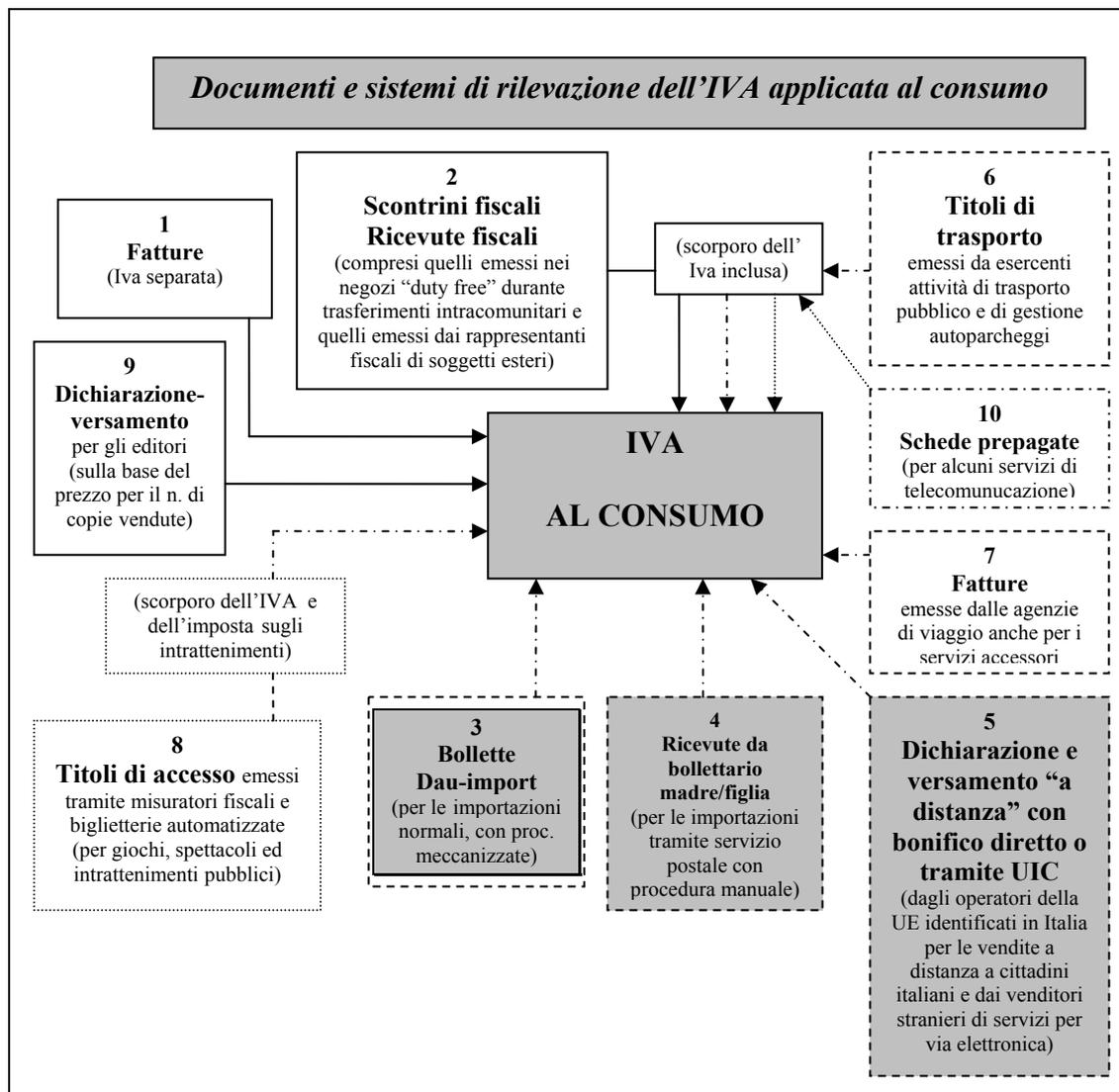
e) per quanto concerne il particolare regime applicabile alle *agenzie di viaggio*, l'applicazione dell'imposta è basata su una modalità particolare fondata sul principio della detrazione "base da base" anziché "imposta da imposta", ma ciò non escluderebbe che, ove le operazioni effettuate assumano rilevanza ai fini *Iva*, le stesse, seppur mediante l'indicazione di un imponibile lordo determinato in maniera specifica da cui va scorporata l'imposta, transitino per il quadro VE della dichiarazione annuale;

f) infine, le attività di *intrattenimento e spettacolo* di cui all'art. 74, comma 6, sono attività per le quali non è previsto alcun obbligo dichiarativo ai fini *Iva*, ma si potrebbe valutare di individuare l'ammontare *Iva* da ripartire alle Regioni mediante monitoraggio dei versamenti eseguiti dai soggetti interessati con modello F24 prendendo a base, nello specifico, i versamenti eseguiti con riferimento a ciascun anno solare, con codice tributo 6729, con l'avvertenza che questo codice transita per la sezione Erario priva del codice Regione (anche se il sistema basato su una distribuzione riferita all'imposta applicata localmente è da sconsigliare);

g) nel settore del commercio dei rottami e degli altri materiali di recupero di cui all'art. 74, commi 8, 9, 10 e 11 – peraltro recentemente riformato dall'art. 35 del più volte citato D.L. n. 269/2003) non si verificano cessioni a privati;

h) nel settore dei contribuenti con limitato volume d'affari cosiddetti "minimi", di cui all'art.3, commi da 171 a 176, della legge n. 662/1996 e di quelli soggetti a regimi fiscali agevolati di cui agli artt.13 e 14 della legge n. 388/2000, le agevolazioni formali e contabili previste danno luogo ad obblighi ridotti al minimo ma tali soggetti sono comunque tenuti alla presentazione della dichiarazione.

Schema 9 – Le fonti dell'IVA al consumo



Giova comunque ribadire che il dato fiscale di riferimento per il calcolo di cui sopra è costituito dal volume d'affari dichiarato ai fini Iva a prescindere dal tipo di documento di certificazione dei corrispettivi utilizzato e dalle risultanze contabili, con la conseguenza che la maggiorazione del volume d'affari seguente dall'adeguamento agli studi di settore *ex ante* (col "concordato preventivo") o in via automatica non dovrebbe essere presa in considerazione ai fini della quantificazione dei consumi su cui effettuare la distribuzione regionale *pro-quota* dell'Iva riscossa, sia per motivi sostanziali (l'innalzamento del volume d'affari per via di presunzioni od automatismi non rispecchierebbe l'andamento effettivo dei consumi) sia per questioni di tempi (i dati

relativi all'adeguamento verrebbero inseriti al sistema molto dopo rispetto a quelli riguardanti l'*Iva* riscossa), con gravi distorsioni del dato finale ancorché in un sistema contabile fondato sul principio "di competenza" e non "di cassa".

Parte terza

8. Allargamento della base imponibile IVA nella fase del consumo: quali possibilità?

La quantificazione dei consumi attraverso un dato del volume d'affari complessivamente dichiarato dai contribuenti interessati desunto dalle dichiarazioni *Iva* (anch'esso specchio infedele della realtà perché non inclusivo delle attività non dichiarate per legge e neppure dell'evasione, più o meno stimata, dell'imposta) determinerà una diversa ripartizione regionale dell'*Iva* erariale con vantaggi e svantaggi differenti rispetto alla situazione attuale.

Pertanto, anche a fronte di una metodologia più precisa ed oggettiva ci sarà sempre bisogno di interventi correttivi come la “perequazione” monetaria e il *Fondo di solidarietà interregionale* a tutela delle Regioni più colpite dall'incidenza del nuovo meccanismo contabile e con meno difese dal punto di vista economico.

Poiché però il federalismo fiscale dovrebbe funzionare oltre che come strumento di sostegno e solidarietà tra aree diverse del Paese anche come “sistema” portatore di maggiore “concorrenza” tra Regioni, è interesse di tutti (Stato ed autonomie locali) entrare in una logica di completa collaborazione, necessaria anche per l'allargamento della base imponibile.

Il problema a questo punto sarà per tutte le realtà istituzionali periferiche quello di favorire nuove iniziative produttive e commerciali ma altresì di contribuire ad una più estesa e corretta applicazione dell'*Iva* nella fase finale del consumo.

Per quanto riguarda, in generale, la ricerca di nuova materia imponibile, l'esperienza insegna che l'incremento del gettito *Iva* può avvenire in due modi: individuando nuove operazioni imponibili e/o eliminando agevolazioni.

In merito all'individuazione di nuove attività od operazioni imponibili, occorre considerare:

- l'ampiezza del concetto di “cessione di beni” (nel senso che ai fini dell'imposta hanno rilevanza i beni di ogni genere: mobili, immobili, nuovi, usati, materiali, immateriali, durevoli, di largo consumo, etc.);²³
- la netta separazione tra cessioni di beni e “prestazioni di servizi” (dal cui ambito – per precisa scelta del legislatore comunitario – sono stati esclusi l'energia, il calore e il freddo, assimilati ai beni, e viceversa inclusi i trasferimenti di licenze, disegni, marchi, *know-how* e

²³ Si veda la nota 10/2/1973 n. 562739 a proposito dell'imponibilità delle vendite giudiziarie e la sentenza della Corte di Cassazione 12/8/1997, n.7528 sull'imponibilità delle vendite forzate come cessioni di beni, richiamata dalla risoluzione n.193/E del 26 /11/2001.

diritti d'autore nonché i servizi via Internet interamente *on-line* e i servizi cosiddetti “a valore aggiunto”);²⁴

- la sussistenza della “imprenditorialità” anche nelle ipotesi di esercizio di un'attività occasionale o di realizzo di un unico affare che comporta una serie coordinata di atti economici, atteso che la qualifica di imprenditore non è necessariamente subordinata ad una struttura organizzata, potendosi evidenziare anche col solo impiego di mezzi finanziari da destinare a finalità economiche.²⁵

Dato che l'*Iva* è un'imposta armonizzata che potrebbe limitare l'ambito di azione del legislatore nazionale, bisogna precisare che nelle norme comunitarie non si rinvencono elementi che permettono di presumere un interesse fiscale, inteso quale interesse della collettività ad acquisire risorse tributarie, nel quadro dei valori comunitari.

Probabilmente la mancanza di una fiscalità propria dalla quale derivino le risorse per il funzionamento dell'Unione europea – mostrando questa i caratteri della finanza derivata – attenua sensibilmente l'interesse a garantire l'effettività della pretesa tributaria, demandandosi tale esigenza alla competenza degli Stati membri. Si è visto d'altronde come lo stesso interesse fiscale della Comunità si attegga a valore sostanzialmente differente rispetto all'interesse

²⁴ Riguardo al commercio elettronico (inteso come servizi *on-line*) F.Galimberti: *Arriva il fisco sulle vendite via Internet*, su Il Sole 24 ore – Plus del 1 marzo 2003 ha affermato che le *sales taxes* che non vengono riscosse sulle vendite via Internet rappresentano un salasso per i conti pubblici tanto più che quella base imponibile già tende a ridursi (relativamente) per conto suo: in un'economia dove i servizi coprono una quota crescente del reddito prodotto, continuare a tassare solo i beni (come succede nella grande maggioranza dei casi con le *sales taxes*) vuol dire condannarsi a striminzite risorse ...ed è per questo che Paesi come l'Australia hanno sostituito le *sales taxes* con la *use tax* e poi con l'*Iva*.

²⁵ Trattasi di principi consolidati in giurisprudenza (ad es. Cass. 8193/1997 e 4407/1996) ultimamente confermati dalla risoluzione 7 agosto 2002, n. 273/E (che richiama, a sua volta, la risoluzione 20 giugno 2002, n.204) relativa al caso di un soggetto comproprietario assieme alla moglie di un terreno in regime di comunione legale di beni che intende ivi costruire box-auto da destinare alla vendita sulla base di un contratto di appalto con un'impresa edile.

Contrariamente alle affermazioni del contribuente, il quale riteneva la propria attività di natura occasionale esercitata da persona fisica non in regime d'impresa e, come tale, fuori campo di applicazione dell'*Iva* e produttiva di soli redditi diversi ai sensi dell'art.81, lett.b) del D.P.R. n.917/1986, l'Agenzia ha evidenziato – con riferimento alla circolare 2 agosto 1973, n.45 – che ai fini *Iva* impresa costruttrice può essere considerata anche quella che svolge in via occasionale attività di produzione e successiva vendita di immobili, a nulla influenzando la devoluzione a terzi della materiale esecuzione dei lavori.

Anche un'attività a carattere saltuario effettuata senza organizzazione di mezzi può essere considerata di tipo imprenditoriale e rientrare così tra quelle elencate nell'art.51 del TUIR che producono redditi d'impresa, in relazione alle quali è necessario aprire una partita *Iva* per fatturare la vendita dei box.

In fattispecie come questa, in un primo tempo traspare un “risparmio” fiscale per il contribuente-imprenditore a seguito dell'applicazione di un'aliquota *Iva* agevolata del 4% da parte del costruttore e della dichiarazione come reddito diverso delle somme derivanti della vendita dei box. Tuttavia, una volta entrata nel circuito imprenditoriale ai sensi dell'art.4 del D.P.R. n. 633/1972, l'esposizione fiscale del contribuente-imprenditore nei confronti del Fisco potrebbe essere anche più conveniente se si considera, da un lato, l'applicazione della detrazione sugli acquisti a monte e l'applicazione alternativa dell'imposta di registro, se l'attività fosse stata riconosciuta come occasionale.

fiscale nazionale, rivolgendosi esso ad obiettivi tipicamente sovranazionali quali lo sviluppo unitario convergente e la corretta applicazione dei sistemi tributari degli Stati membri.

Ne consegue che il contrasto tra valori costituzionali e valori comunitari assume una consistenza concreta, risultando ben possibile una collisione tra fonti comunitarie ispirate (almeno principalmente) alla logica liberista e fonti nazionali dirette al perseguimento della capacità contributiva e dell'interesse fiscale.²⁶

Ciò nondimeno, la ricerca di nuovo gettito da *Iva* si presenta oggi particolarmente difficile perché se da un lato c'è necessità di aumentare gli incassi del tributo a titolo definitivo (cioè l'imposta netta derivante dalla tassazione sul consumatore all'ultimo stadio della catena commerciale), dall'altro la contrazione dei consumi e le prospettive di un'ulteriore aumento dei prezzi non lasciano prevedere incrementi significativi della base imponibile complessiva collegati all'aumento dei consumi privati.²⁷

Occorrerà perciò verosimilmente indirizzare gli sforzi nelle due citate direzioni (allargamento della base imponibile anche mediante allargamento della base produttiva e abolizione o riduzione di agevolazioni fiscali non strategiche), anche per evitare effetti inflattivi o, ancor peggio, ulteriori riduzioni dei consumi conseguenti alla nuova o maggiore imposizione.

Per ciò che riguarda l'allargamento della base imponibile, particolare attenzione merita – pur nel contesto generale di una contrazione degli acquisti di beni di largo consumo e durevoli (come le autovetture) – l'aumento delle spese relative ai consumi di servizi nel settore della nautica da diporto, anche a seguito dell'abolizione della tassa di stazionamento, ed in quello, ben più vasto, delle telecomunicazioni.

In prospettiva futura, una spinta notevole alla crescita dei consumi privati (pur escludendo un "riassorbimento" degli effetti del "caro-euro" sui prezzi al consumo) dovrebbe derivare dall'attuazione di alcune importanti direttive europee di "liberalizzazione" (in particolare quelle in materia di telecomunicazioni e di "servizi globali" e di forniture energetiche che, ad esempio, prevedono entro il 2007 l'apertura totale del mercato di elettricità e gas per tutti i consumatori

²⁶ P.Boria - *Il sistema fiscale: conflitto tra valori comunitari e valori costituzionali nazionali*, su *Fiscalia* – Ipsoa n.2/2002, pag. 140. Anche se il rischio di evasione fiscale e in genere la ragion fiscale non possono costituire validi motivi per derogare ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, secondo la Corte giustizia UE nella sentenza *Avoir fiscal* del 28/1/1986 nella causa 270/83.

²⁷ Si hanno buone ragioni di ritenere che il notevole aumento dei prezzi degli ultimi tempi - dovuto principalmente allo scorretto comportamento dei dettaglianti i quali, in modo spregiudicato e pericoloso, hanno proceduto ad "arrotondamenti" da capogiro (in pratica 1000 lire = 1 euro) – pur con tutte le misure correttive, non sarà riassorbito in tempi rapidi, come confermano i dati Istat relativi all'inflazione (+2,8% ad agosto e +2,9% a settembre). Secondo una ricerca della CGIA relativa al periodo 1999/2001, le famiglie hanno speso più di quanto hanno guadagnato aumentando del 24% il proprio indebitamento, il cui ammontare ha toccato la media di 8.848 euro alla fine dell'anno scorso, con una punta nel Trentino Alto adige pari a 13.000 euro per famiglia.

grazie anche all'abolizione del canone per Mgwh ancora applicabile agli scambi transfrontalieri di energia elettrica).

Altri due settori che potrebbero svilupparsi fortemente con la caduta dei monopoli e dell'apertura della concorrenza sono quello dei servizi postali (la direttiva recentemente approvata prevede la liberalizzazione dei servizi di spedizione delle lettere di peso superiore a 100 grammi e la trasformazione anche del francobollo nel corrispettivo di un servizio) e il settore dei trasporti ferroviari (per il quale si prevede come obiettivo finale nel 2008 l'apertura totale della concorrenza per il trasporto su rotaia delle merci e dei passeggeri).

E' probabile che alcune delle operazioni collegate a tali importanti settori economici possano alla fine dimostrarsi ininfluenti sotto il profilo delle entrate nette da Iva in quanto esenti dall'imposta perché collegate a servizi di utilità generale, ma è indubbio che in generale la caduta delle barriere commerciali darà luogo ad un notevole incremento delle entrate sui consumi. Naturalmente, il processo di "liberalizzazione" sarà tanto più rapido quanto più efficaci saranno in ciascun Stato membro le iniziative di coordinamento con le realtà territoriali in un contesto di equa distribuzione di poteri e competenze.

Schema 10 – *Le possibili fonti di incremento della base imponibile IVA.*

IPOTESI DI INCREMENTO DEL GETTITO IVA	MODALITÀ	NOTE
<i>Allargamento della base imponibile</i>	<i>Nuove iniziative produttive</i>	Incentivare, anche con politiche regionali e locali, nuove attività nei settori della produzione e commercializzazione nonché la lotta al "sommerso" . Una spinta al riguardo dovrebbe giungere dal volano rappresentato dalle grandi opere infrastrutturali nonché dalla liberalizzazione di settori tradizionalmente monopolistici , quali quello dell' energia e dei servizi postali e delle spedizioni le cui attività, secondo la direttiva recentemente approvata in sede comunitaria, dovrebbero uscire dall'area dell'esenzione ed entrare nel regime di imponibilità all'Iva.
	<i>Nuove operazioni imponibili</i>	Oltre che a quelle legate al settore postale, un numero rilevante di nuove operazioni soggette al campo applicativo dell'imposta dovrebbe essere rappresentato dalle operazioni collegate all'evoluzione delle nuove tecnologie ed in particolare alla " <i>new economy</i> " (servizi di telecomunicazione a valore aggiunto, commercio elettronico , etc). Si tratta peraltro di settori tecnologici in grado di interagire attraverso la "convergenza" delle tecnologie, in maniera da fornire qualsiasi servizio qualunque sia il mezzo o la rete di

		<p>supporto (etere, cavo, satellite, Internet). A tali servizi occorre aggiungere i servizi di telecomunicazione individuati agli effetti fiscali dalla direttiva 1999/59/CE e dal Decreto n.366/2000, i servizi di “comunicazione elettronica” e i “servizi globali” di cui alle direttive 2002/19-20-21-22/CE, peraltro non ancora individuati agli effetti fiscali.</p>
<i>Eliminazione e/o riduzione di agevolazioni</i>		<p>Le possibilità di intervento sono numerose, anche in considerazione delle facoltà attribuite agli Stati membri dalla sesta direttiva circa l'assoggettamento o meno all'imposta di determinate operazioni. Tuttavia, la materia rientra nella competenza esclusiva del legislatore nazionale, tenuto peraltro al rispetto degli indirizzi comunitari, e non sono ammessi margini di intervento regionale. I primi segnali in direzione della lotta agli abusi, sono dati dalle recenti misure di certificazione preventiva dei requisiti per ottenere l'iscrizione all'anagrafe delle Onlus e alle relative agevolazioni, nonché l'approvazione del nuovo statuto delle società ed associazioni sportive.²⁸</p>

9. Margini di collaborazione delle Regioni ai fini delle indagini fiscali.

L'attribuzione alle Regioni ordinarie di maggiori poteri sotto forma di competenza esclusiva o “concorrente” con lo Stato, a cui è collegata la distribuzione *pro-quota* di alcune tra le più importanti entrate erariali, pone automaticamente la domanda se la “compartecipazione”, così come attualmente strutturata e nella sua prevista evoluzione, possa rappresentare uno stimolo all'attivazione della condotta locale per tutto ciò che possa determinare, direttamente od indirettamente, una crescita degli introiti fiscali.

In altre parole, posto che la compartecipazione delle Regioni all'*Iva* è in rapporto ai consumi effettuati a livello regionale ricavati dai corrispettivi dichiarati fiscalmente dai venditori di beni e prestatori di servizi al consumo ubicati localmente, è evidente che aumentando i consumi privati “regolari” aumenterebbero anche (a parità di quote di compartecipazione) le entrate da *Iva* appannaggio di ciascuna di esse.

Posta in questi termini la questione, risulta agevole pensare ad un interesse degli enti territoriali ad attivarsi maggiormente nella lotta all'evasione fiscale, soprattutto con riferimento alle

²⁸ Alla luce della sentenza della Corte di Giustizia U.E. C-174/2000 del 21 marzo 2002 relativa all'esenzione per le prestazioni di servizi sportivi fornite da organizzazioni non lucrative prevista dall'art.13, lett. A della sesta direttiva, la quota di iscrizione ad un circolo sportivo è soggetta ad *Iva* a prescindere dall'utilizzo degli impianti dell'associazione in corso d'anno e la circostanza che il contributo annuale sia forfetario e non possa essere riferito all'effettiva utilizzazione degli impianti non incide sul fatto che si tratti comunque di prestazioni reciproche scambiate tra soci ed associazione.

attività “sommese”, irregolari rispetto alla normativa (regionale) su commercio, spazi pubblici, sanità, etc. prima ancora che sotto il profilo fiscale.

Prima di fornire qualche suggerimento al riguardo è utile riassumere brevemente la storia dell'emersione dal “sommerso” partendo dalla legge n.383/2001, che ha introdotto disposizioni tese ad incentivare l'uscita graduale di attività irregolari da situazioni di irregolarità o addirittura illegalità.

La caratteristica principale delle norme sul “sommerso” è consistita nel consentire la regolarizzazione – per le annualità dal 2001 al 2003 – di attività completamente sconosciute al Fisco nonché di quelle registrate fiscalmente ma basate sull'apporto di personale, anche stagionale, completamente o parzialmente “*in nero*” sotto il profilo previdenziale ed amministrativo, mediante una sorta di “concordato” consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva sull'incremento di reddito imponibile d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato dai datori di lavoro per ciascuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio agevolato ovvero sull'intero reddito mai dichiarato.²⁹

Le misure per combattere il fenomeno purtroppo non hanno dato i risultati sperati nonostante l'inasprimento delle sanzioni a seguito del D.L. n.12/2002 e le ulteriori misure introdotte dal D.L. n. 210 del 25 settembre 2002 a modifica dell'art. 1, comma 4-*bis*, della legge n.383/2001 (proroga al 15 maggio 2003 del termine per la presentazione delle domande di emersione, estensione della normativa alle imprese agricole non produttrici di redditi d'impresa, passaggio dei poteri di controllo preventivo delle dichiarazioni di emersione dai sindaci ai *Cles-Comitati per il lavoro e l'economia sommersa*, organismi rappresentativi di tutte le amministrazioni interessate al fenomeno a livello locale, etc.).³⁰

²⁹ Cfr. le circolari 20 giugno 2002, n.56/E e 2 agosto 2002, n.65/E. Quest'ultima (in particolare par. 3), ha chiarito che la regolarizzazione dei lavoratori solo parzialmente irregolari vale sia nel caso di accesso alla procedura di emersione automatica che nel caso di utilizzo della procedura di emersione progressiva, con graduale regolarizzazione degli obblighi contrattuali.

La circolare n.65/E ha altresì precisato che ai fini del concordato la dichiarazione di emersione deve essere presentata prima della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica ovvero prima dell'inizio di un'attività istruttoria finalizzata al controllo sostanziale della posizione fiscale (verifiche, ispezioni, accessi etc.) o dell'invio di questionari, richieste di notizie, etc., con la conseguenza che in caso di ispezione fiscale in corso sono sanabili solo le annualità non oggetto di verifica (tutti gli anni precedenti in caso di controllo a fini previdenziali). D.Deotto – Ma la riforma fiscale riduce l'appeal, su *Il Sole 24 Ore* del 20 settembre 2002 ha affermato che, nonostante le modifiche apportate dal nuovo decreto in materia, non saranno certo gli incentivi fiscali a far sì che i datori di lavoro accedano al sommerso, ma piuttosto quelli di tipo previdenziale e assicurativo nonché quelli derivanti dalla regolarizzazione progressiva per chi intenderà avvalersi di questa nuova procedura, anche perché l'annunciato “concordato fiscale” o il condono potranno essere un'alternativa molto valida per definire le annualità pregresse sotto il profilo tributario.

³⁰ Secondo M. Peruzzi – *Emersione al palo...*, su *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2002, dai primi controlli è risultato che il lavoro nero e l'economia sommersa si annidano in tutti i settori, con una preponderanza dei settori agricolo e turistico in cui, per il carattere “stagionale”, il lavoro è più frequentemente di totale sommerso della manodopera. Dall'incrocio dei dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria (a

Successivamente, vuoi per l'intervento dei condoni vuoi anche per la mancanza di coordinamento tra gli organismi centrali e locali in merito alle azioni di contrasto al fenomeno, i risultati hanno continuato a deludere le aspettative al punto da indurre Lombardia e Puglia ad istituire apposite *Agenzie regionali per il sommerso*.

Proprio durante il periodo di prima applicazione della legge sul "sommerso", quest'ufficio diffondeva uno studio sulla situazione dell'evasione fiscale in Italia, basato sull'analisi delle principali attività economiche con riferimento all'anno 1998.³¹

Mettendo a confronto il piano straordinario di accertamenti previsto dall'art.1, comma 7, della citata legge n.383/2001, le linee guida messe a punto dal *Cipe* e le indicazioni fornite dal predetto studio sull'entità dell'evasione, l'Agenzia ha predisposto uno specifico programma di potenziamento dei controlli per verificare il livello di adempimento fiscale da parte dei contribuenti relativamente al periodo d'imposta 1999, programma contenuto nella circolare n.72/E del 14 agosto 2002.

Dovendo coniugare la tradizionale attività operativa degli uffici con i nuovi obiettivi imposti dalla recente normativa, la circolare n.72/E (ispirata ai principi e alle garanzie dello "statuto del contribuente", tra i quali l'annualità dell'indagine) ha indirizzato l'azione amministrativa verso tre direttrici di accertamento: emersione del sommerso, grandi imprese e soggetti con attività posizionate nei "paradisi fiscali", varando un piano di controlli formali e sostanziali che, in quanto comunque limitati rispetto alla platea di contribuenti, sono stati affiancati da una capillare attività di "*intelligence*" condotta a livello locale e riferita in particolare al lavoro sommerso.

A tal fine sono state previste anche interventi più flessibili basati su verifiche e accessi brevi "mirati", costituenti la naturale prosecuzione dei questionari inviati ai potenziali evasori risultanti privi di elementi significativi per confutare le anomalie correlabili all'utilizzo di lavoro irregolare ovvero dell'inerzia dei datori di lavoro.³²

marzo 159 domande di emersione per un totale di 430 lavoratori regolarizzati e un costo del lavoro emerso pari a 4 milioni di euro) e quelli diffusi dall'*Inps* lo scorso luglio, risultano a tale mese aperte 302 nuove posizioni assicurative da parte di altrettante aziende (di cui 212 già conosciute all'*Inps*, che quindi si sono limitate a sistemare le posizioni di singoli lavoratori in grigio o in nero, e altre 90 fino ad allora completamente sconosciute) e circa 1000 lavoratori messi in regola per un totale di costo di lavoro emerso di quasi 8 milioni di euro.

³¹ Lo studio, pubblicato su *Il Sole 24 Ore* del 21 luglio 2002, rileva che circa il 20% della ricchezza prodotta sfugge ad ogni prelievo fiscale e che in alcuni settori economici l'evasione supera addirittura la quota dichiarata al Fisco, come dimostrato dall'incrocio dei dati sul valore aggiunto al costo dei fattori produttivi calcolato dall'Istat per ciascuna tipologia di attività con la corrispondente base imponibile Irap dichiarata dalle aziende.

³² Se l'iniziativa avrà successo, potrebbero essere sovvertite le pessimistiche valutazioni della Corte dei Conti contenute nella "*Relazione sulle gestioni delle amministrazioni statali*", in cui si sostiene che nonostante l'incremento del 37,22% nel 2001 rispetto al 2000 delle entrate derivanti dalla lotta all'evasione fiscale (pari a circa 6 mila miliardi di lire, di cui il 55,5% da imputare agli accertamenti

I risultati definitivi della campagna di controlli contro il “sommerso” dell’Agenzia non sono ancora disponibili e perciò non è possibile tracciare un bilancio definitivo dell’azione di contrasto dell’evasione, anche se ci sono fondati motivi per pensare ad un sostanziale “assorbimento” delle regolarizzazioni specifiche per il “sommerso” con quelle più generali previste dalla legge n. 289/2002.³³

Piuttosto, va rilevato che le difficoltà di un contrasto efficace all’evasione fiscale collegata ad attività “nascoste” dipendono anche dall’inadeguatezza delle norme e dei controlli di carattere più strettamente amministrativo. Infatti, il fenomeno dell’evasione fiscale si sta sempre più intrecciando all’economia sommersa, caratterizzata a sua volta da una diffusa illegalità prevalentemente d’importazione e la stessa legislazione sul sommerso – che, come detto, determina effetti fiscali solo in via secondaria – è risultata poco efficace anche perché la platea dei possibili interessati non ha avuto interesse ad “uscire allo scoperto”.

Poiché si tratta di un problema molto grave, occorre che lo stesso sia affrontato in modo complessivo con l’apporto dei diversi organi amministrativi di controllo, anche per non distogliere eccessivamente l’Agenzia dai propri compiti “istituzionali” (basati – è bene ricordarlo – quasi esclusivamente su un’attività di indagine sulle attività note o comunque “visibili” attraverso un numero di registrazione fiscale).

Sotto il profilo formale e procedimentale, in effetti, alla maggiore attenzione al problema da parte delle varie amministrazioni centrali e locali interessate (si è parlato delle *Agenzie regionali per il sommerso* ma si potrebbe anche citare l’esempio dei cosiddetti “*agenti di emersione*” che la regione Calabria sta reclutando per la lotta al lavoro irregolare e alle imprese illegali), dovrebbe fare riscontro un migliore coordinamento dell’azione generale con quelle da intraprendere a livello locale, soprattutto dopo il passaggio dei poteri in materia di vigilanza commerciale alle Regioni.

Sotto l’aspetto sostanziale, invece, l’approccio al problema appare ancora confuso perché tuttora non è ben chiaro se la linea da seguire debba essere quella dell’intransigenza e della “tolleranza zero” ovvero una più morbida.

Irpef), il circolo virtuoso è destinato a bloccarsi dal 2003. La Corte punta il dito soprattutto su quelle norme che prevedono agevolazioni o riduzioni di entrate coperte in maniera approssimativa da entrate future derivanti dalla lotta all’evasione, di per sé non ben quantificabile a priori (preoccupazione che peraltro dovrebbe essere superata con l’entrata in vigore del D.L.n. 194/2002). D’altra parte – si legge nella relazione – l’Amministrazione non è, ad oggi, in grado di fornire gli elementi informativi necessari per poter valutare, in termini sia pure approssimativi, neppure gli effetti di interventi specifici, qual è ad esempio, il caso dell’applicazione degli studi di settore”.

³³ Come riferisce S. Fossati – *Sommerso e bonus, Fisco all’attacco*, su *Il Sole 24 Ore* del 10 ottobre 2003, i dati definitivi riferiti a giugno 2003 parlano di sole 1029 aziende presentatrici di un piano di uscita dal sommerso, con 3.854 lavoratori irregolari, mentre all’*Inps* sono risultate in nero quasi ottomila aziende con oltre 21 mila lavoratori irregolari, con richiesta di emersione automatica da parte di 1.794 aziende su un totale di 2.893, molto lontano dal numero di 40.000 aziende sospette destinatarie della “richiesta d’informazioni” da parte delle Entrate.

Esaminando ad esempio il fenomeno dell'abusivismo commerciale, si ha la netta sensazione di come la superficialità e la tolleranza possano trasformare attività dannose per gli interessi collettivi in comportamenti tutto sommato non pericolosi e per molti addirittura utili. Infatti l'ambulante, pur essendo il terminale di una catena illegale che porta quasi sempre alla criminalità organizzata, spesso d'importazione, diventa di fatto il punto di riferimento soprattutto per i cittadini meno abbienti interessati a prodotti a buon mercato a prescindere dalla correttezza dell'operazione sotto il profilo fiscale e contributivo.³⁴

Esploso proprio all'epoca in cui il D.Lgs. n. 114/1998 semplificava fortemente la disciplina del commercio escludendo l'autorizzazione preventiva per l'apertura di esercizi commerciali e richiedendo al suo posto (tranne che per i prodotti alimentari) la mera iscrizione al registro delle imprese (come esercizio di vendita all'ingrosso o al dettaglio) accompagnata da una comunicazione al comune interessato, il pericoloso fenomeno si è ulteriormente radicato da quando:

- la materia è passata completamente alle Regioni, con aumento della confusione normativa e delle differenze tra le varie legislazioni locali (ad esempio, per l'ambulantato in forma itinerante alcune Regioni prevedono la possibilità di andare a vendere nel territorio di altre Regioni, mentre il Lazio prevede il numero chiuso senza possibilità di provenienza da altre entità territoriali);
- la localizzazione delle aree per il commercio ambulante in sede fissa e mobile è affidata ai Comuni i quali, proprio per le difficoltà di reperire e delimitare nuove aree rispetto alle richieste, hanno in realtà favorito l'espandersi dell'abusivismo commerciale;
- i controlli sono praticamente assenti (ad esempio per il commercio ambulante con sede mobile di prodotti non ortofrutticoli non sono possibili controlli di polizia annonaria perché non si tratta di prodotti agricoli, perché i beni venduti non sono soggetti a vigilanza sanitaria ed infine perché non esistono locali oggetto di controlli ai sensi della legge 626, etc.).

³⁴ Per G.Gentili – *Pirati? All'arrembaggio*, su Ventiquattro magazine, supplemento de Il Sole 24 Ore del 5 ottobre 2002, pag. 5, la contraffazione conta un giro d'affari di otto miliardi di euro e vede il nostro Paese al terzo posto nel mondo dopo Cina e Sud Corea tra i produttori di beni falsi. L'autore cita il Ministero delle Attività produttive secondo il quale sono almeno 40 mila i posti di lavoro persi ogni anno a causa della pirateria, mentre il mancato introito per lo Stato si aggira intorno al 9% del gettito *Irpef* e del 23% di quello *Iva*.

Per il giornalista non bastano le intenzioni del ministro Marzano di potenziare gli uffici che tutelano marchi e brevetti e intensificare gli accordi bilaterali con i Paesi "canaglia", ma occorre appunto una "tolleranza zero" che parta dall'iniziativa dei sindaci e dai controlli di pubblica sicurezza.

Le azioni, più o meno coordinate, degli organi di polizia e della Guardia di finanza si stanno effettivamente moltiplicando negli ultimi tempi con risultati molto incoraggianti in termini di scoperta di evasori totali o paratotali e di recupero di materia imponibile per molti miliardi di euro, soprattutto nei confronti di comunità straniere estremamente agguerrite, come quella cinese e bengalese, e in particolari aree geografiche (alcuni quartieri delle principali città, le zona di Prato e quella vesuviana).

A questo riguardo va segnalato che la polizia locale è sprovvista dei poteri di polizia tributaria e quindi non può individuare e segnalare alla competente autorità eventuali infrazioni in materia fiscale (ad esempio la mancata tenuta del registratore di cassa da parte dell'ambulante con o senza "sede fissa"). Qualcosa potrebbe cambiare con la prevista attribuzione anche al personale della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle Entrate del monitoraggio dei prezzi al consumo per analizzare l'andamento dell'intera filiera commerciale ai fini dell'aggiornamento degli studi di settore e della definizione dei livelli di congruità dei ricavi, ma si tratta comunque di controlli a campione che non comporterebbero indagini fiscali più approfondite.

Peraltro, la prevista abolizione delle sanzioni a carico dei cittadini sprovvisti di scontrino e/o ricevuta fiscale (a prescindere dalla circostanza se l'emittente aderisca o meno al "concordato preventivo") potrebbe diventare uno stimolo ulteriore a comportamenti non conformi alle regole fiscali.

Da questo punto di vista, ci sarebbe da chiedersi se non sia prevedibile una qualche forma di coinvolgimento delle amministrazioni locali nell'attività di accertamento e controllo fiscale (con una norma speciale di carattere generale o anche attraverso una modifica degli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972), ad esempio consentendo a queste ultime di segnalare all'amministrazione finanziaria tutte le irregolarità amministrative di carattere oggettivo e soggettivo riscontrate durante i controlli in via amministrativa, normalmente prodromiche di illeciti fiscali.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- *Dpef* 2004-2007, presentato dal Governo il 16 luglio 2003
- Rapporto annuale sull'attuazione del federalismo – Introduzione e sintesi, a cura dell'ISAE – Febbraio 2003
- *Dogana in cifre, risultati dell'anno 2000* – Edizione 2001, a cura dell'Agenzia delle Dogane, Direzione Centrale degli Affari Generali, del Personale e dei Servizi Informatici e Tecnici
- *Atti del Seminario su “La finanza locale nell'Unione Europea – L'evoluzione del sistema di finanziamento delle regioni*, a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario, Roma 2003
- Corte dei Conti – “*Relazione sulle gestioni delle amministrazioni statali*”, marzo 2003

- G. Viesti: *Devolution – Un dibattito partito dalla fine*, su *Il Sole 24 ore* del 9 febbraio 2003
- N. Villa – *Arriva la tassa unica sui consumi*, su *ItaliaOggi7* del 28 luglio 2003
- P.M. Zerman – *La scelta di valore alla base del Titolo V*, su *Il Sole 24 ore* del 14 luglio 2003
- A.Giancane – *Federalismo, un'opera di ingegneria finanziaria e fiscale*, su *Italia Oggi* del 24 gennaio 2003
- F.Gallo – *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002
- F.Gallo – *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, su *Rassegna Tributaria*, n.6/2002
- L. Antonini – *Varco federale per l'Irap*, su *Il Sole 24 ore* del 24 giugno 2003
- A.Giovannini – *Normazione regionale in materia tributaria*, su *Rassegna Tributaria* n. 4/2003
- Zanardi – *L'Irpeg regionale aumenta il divario*, su *Il Sole 24 ore* del 7 dicembre 2002
- M.Massarò – *Aliquote regionali nel futuro dell'Iva*, su *Il Sole 24 ore* luglio 2003
- A.D'Auro – *Il federalismo fiscale dopo le modifiche al Titolo V, parte II della Costituzione*, su *Tributi* n.5/2002
- F.Pica – *Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione*, su *Rassegna Tributaria* n.4/2003
- L.Antonini – *Sul federalismo fiscale cresce il rischio-caos*, su *Il Sole 24 ore* del 30 settembre 2003
- F.Galimberti – *Arriva il fisco sulle vendite via Internet*, su *Il Sole 24 ore – Plus* del 1 marzo 2003
- F.Ricca – *Lo scontrino è sempre obbligatorio*, su *Italia Oggi* del 9 ottobre 2003
- P.Boria – *Il sistema fiscale: conflitto tra valori comunitari e valori costituzionali nazionali*, su *Fiscalia – Ipsa* n.2/2002
- M. Peruzzi – *Emersione al palo...*, *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2002
- G.Gentili – *Pirati? All'arrembaggio*, su *Ventiquattro magazine*, supplemento de *Il Sole 24 Ore* del 5 ottobre 2002
- S. Fossati – *Sommerso e bonus, Fisco all'attacco*, su *Il Sole 24 Ore* del 10 ottobre 2003

- Corte di Giustizia CE, sentenza C-174/2000 del 21 marzo 2002