



*Consiglio Nazionale
dell'Economia e del Lavoro*

L'ASSEMBLEA

(seduta del 1° giugno 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa);

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato, prodotto dal Sottogruppo *"Irap e federalismo fiscale"*, coordinato dalla Prof.ssa Valeria Mastroiacovo e dal Dr. Vieri Ceriani, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 19 novembre 2022, 3, 14 e 17 dicembre 2021, concernente proposte per la revisione dell'Irap;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 17 dicembre 2021;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 23 febbraio 2022 (punto 5 O.d.g.);

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 aprile 2022 (punto 6 O.d.g.);

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 25 gennaio 2022 (Allegato 1 al presente documento);

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 21 aprile 2022;

VISTA la nota (email) 13 giugno 2022, n. 1292 di trasmissione del documento position paper 1 giugno 2022, concernente Osservazioni al documento CNEL *"Federalismo fiscale IRAP"* a firma del Dr. Stefano Santalucia in rappresentanza di Confindustria, (Allegato 2 al presente atto);

VISTO il documento *"Federalismo fiscale e Irap"*;

VISTE le proprie Osservazioni e Proposte – n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti *"Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario"*) all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di contribuire, ai sensi dell'art. 99 della Costituzione, ai processi legislative in atto sulla riforma fiscale;

UDITA la relazione del Presidente del CNEL;

Udito l'intervento del Vicepresidente Floriano Botta;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

PRESO ATTO della posizione di dissenso nei termini espressi dal Vicepresidente Floriano Botta e del contenuto del documento di position paper 1 giugno 2022 sopra richiamato ed allegato al presente documento;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di Osservazioni e proposte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro concernente "*Federalismo fiscale e IRAP*".

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente della Camera dei deputati, al Presidente del Senato della Repubblica, per il seguito di competenza, ed al Presidente del Consiglio dei ministri.

IL PRESIDENTE

Prof. Tiziano TREU



OSSERVAZIONI E PROPOSTE
DEL CONSIGLIO NAZIONALE DELL'ECONOMIA E DEL LAVORO
FEDERALISMO FISCALE E IRAP

1. Premessa.

Deve innanzitutto prendersi atto, in via generale, del persistente stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale e del mancato coinvolgimento degli assetti della finanza decentrata nella riforma del sistema fiscale nazionale varata dal disegno di legge delega per la riforma fiscale («Delega al Governo per la riforma fiscale», presentato alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021, n. 3343). La crisi pandemica e la conseguente attuazione del PNRR potrebbero, invece, essere la migliore occasione per superare l'attuale situazione di stallo e, di conseguenza, per rilanciare le autonomie e riorganizzare la materia dei rapporti Stato-Regioni-enti locali. L'enfasi che il Piano ha posto sulla necessità di una riforma della pubblica amministrazione come prerequisito di una sua corretta attuazione non può, infatti, prescindere dall'assetto istituzionale e finanziario che si vorrà dare al sistema di relazioni intergovernative.

Si deve, in particolare, prendere atto che sono state differite al 2023 sia la rideterminazione dell'addizionale IRPEF (anche eventualmente in forma di sovrainposta) a favore delle Regioni a statuto ordinario, sia la soppressione dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni, sia l'istituzione del fondo perequativo di cui all'art. 119 Cost. Il PNRR si è limitato ad affermare che il completamento del federalismo fiscale "è in corso di approfondimento da parte del tavolo tecnico istituito presso il MEF" e che il processo sarà definito entro il primo quadrimestre del 2026.

Se si vuole dare finalmente attuazione, seppur nei larghi tempi indicati dal PNRR, al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost., è perciò inevitabile che i temi su cui le forze politiche dovranno confrontarsi non potranno che essere, per le grandi linee, quelli a suo tempo affrontati e definiti in modo soddisfacente dalla legge delega n. 42 del 2009 e dai decreti delegati di essa attuativi ovvero sia quelli:

- del rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale;
- della perequazione interregionale;
- dello sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti;
- del superamento per tutti gli enti territoriali del criterio della spesa storica;
- dell'introduzione generalizzata dei livelli essenziali delle prestazioni e del finanziamento delle funzioni in relazione ai fabbisogni e ai costi *standard*.

2. Il possibile recupero delle autonomie sul fronte delle entrate.

Se passiamo a considerare la crisi del modello federalista sotto lo specifico aspetto delle entrate, e cioè della disciplina dell'autonomia tributaria, va innanzitutto rilevato che la legge delega n. 42 del 2009 nel suo art. 2, lettera p) richiama espressamente il principio della "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa". Ciò nonostante, questo arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità non è stato finora sostanzialmente perseguito né per le Regioni, né per gli enti locali, essendo prevalsa la preoccupazione sul piano politico che la previsione di tributi propri in senso stretto potesse aumentare la già elevata pressione tributaria complessiva, aggiungendosi e non sostituendosi ai vigenti tributi erariali e a quei pochi regionali derivati.

La conseguenza del prodursi di questa situazione è che le Regioni e gli enti locali continuano ad essere un significativo centro di spesa, finanziata però con fatica da trasferimenti statali e, ai sensi dell'art. 119, da quote dei tributi erariali e da tributi propri derivati, e cioè da tributi pur sempre di fonte statale.

Sarebbe, invece, auspicabile che lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria delle Regioni e secondaria degli enti locali in materia tributaria sia quantomeno esteso a quei tributi regionali e locali, c.d. "corrispettivi" e di "scopo", che sono gli unici che la Regione può stabilire di sua iniziativa con riguardo agli enti locali insistenti nel suo territorio, beninteso nell'ambito della normativa di coordinamento per principi fondamentali fissata dallo Stato (vedi per tutte sentenza n. 102 del 2008 e da ultimo n. 82 del 2021).

In effetti, vigente il titolo V della Costituzione, un seppur limitato spazio per allargare l'ambito già così ristretto dei tributi locali c'è sempre stato e ci sarebbe ancora: solo per fare alcuni esempi più probanti, si pensi all'imposta di soggiorno (intesa come un tributo di scopo improprio di natura speciale); alle imposte sulla pubblicità (che sono state trasformate dal 1° gennaio di quest'anno in canone patrimoniale sugli impianti pubblicitari e che avrebbero, invece, potuto più accortamente estendersi anche alle modalità più penetranti e invasive di pubblicità, a livello territoriale, come quelle sulla Rete e la pubblicità televisiva); alle c.d. imposte sullo "spreco di suolo" provocato dall'edilizia selvaggia e alla rivitalizzazione della tassa sulle concessioni (da applicare in funzione delle nuove competenze comunali in materia di realizzazioni delle reti a banda ultralarga e infrastrutture e reti digitali). Si pensi anche, sia alle imposte ambientali regionali e locali sull'emissione di CO2 proposte dalla Commissione UE, sia – sappiamo di toccare un tasto delicatissimo – alla reintroduzione dell'IMU sulla prima casa, in coerenza con quanto accade in tutti i principali Paesi europei, dove è previsto un tributo immobiliare devoluto interamente agli enti territoriali in funzione del beneficio ricavato dal proprietario per la fruizione dei

servizi locali; fermo restando, comunque, la possibilità di prevedere regimi agevolativi.

Si può dire dunque che attualmente, a legislazione invariata, gli enti regionali e locali non possono considerarsi un adeguato collettore di entrate proprie in senso stretto, e cioè di entrate funzionali sia allo svolgimento della loro autonomia politica in termini di effettività, sia al potenziamento della fondamentale regola dell'*accountability*. E non risulta nemmeno che sia intenzione dell'attuale Governo di emendare in qualche modo tale carenza in sede di attuazione del progetto di riforma fiscale di cui al disegno di legge delega approvato. Dalla lettura di tale disegno emerge, infatti, che al legislatore delegato è affidato solo il compito di ristrutturare l'IMU con riferimento alla futura riforma del catasto, di stabilire l'effetto che potrà avere la trasformazione in sovrainposte delle attuali addizionali IRPEF comunali e regionali e di individuare il nuovo prelievo che dovrà sostituire l'IRAP di cui è prevista la graduale abolizione, garantendo in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario. Nulla, insomma, che riguardi il recupero di un'effettiva autonomia tributaria.

3. La perequazione.

3.1. Se si guarda poi all'altro importante aspetto del federalismo fiscale riguardante la perequazione, non può non essere ricordato l'ammonimento della Corte costituzionale, la quale con la sentenza n. 193 del 2012 ha invitato il legislatore statale a non sottrarsi al dovere di costruire un sistema di finanziamento perequato, organico e definitivo e ha stigmatizzato il suo essersi limitato a prevedere tagli estemporanei per poi estenderli agli anni a venire. Secondo la Corte, lo Stato dovrebbe fare, invece, interventi di ristrutturazione delle spese in via definitiva concependo e attuando vere e proprie riforme e stabilendo "i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti, ex art. 117, secondo comma, lettera *m*) su tutto il territorio nazionale". Essa ha rilevato, in particolare, che «non è stato ancora emanato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, cui l'art. 13, quarto comma, del decreto legislativo n. 68 del 2011 demanda la ricognizione dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie dell'assistenza, dell'istruzione e del trasporto pubblico locale...". La mancata emanazione di tale decreto determina perciò per la Corte "la perdurante inattuazione di quanto previsto in materia dalla legge n. 42 del 2009, che non può non riflettersi sull'attuazione dell'art. 119, la quale, quanto meno sotto questo profilo, può dirsi ancora incompiuta".

Non può negarsi che l'adozione dei costi e fabbisogni *standard*, invocata dalla Corte, costituisce l'unica via per uscire dall'attuale situazione di sperequazione e di disuguaglianza: solo adottando questo criterio sarà possibile quantificare, in applicazione del principio di uniformità, i livelli essenziali delle

prestazioni (che è come dire definire quanti asili nido e quante residenze per anziani occorrono per un determinato numero di abitanti e, quindi, quante risorse finanziarie sono necessarie per garantire questi servizi in modo efficiente).

3.2. È più che evidente, dunque, la necessità di individuare con urgenza i criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

E la prima cosa da fare dovrebbe essere dare finalmente un significato al disposto dell'articolo 119 Cost., i cui terzo e quarto comma indicano, quali parametri di perequazione, il criterio – indubbiamente meno favorevole per le Regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della “minore capacità fiscale per abitante” e fissano, nel contempo, la regola generale, conosciuta come regola di piena “autosufficienza finanziaria”, per la quale le risorse finanziarie, indicate nello stesso articolo 119, “devono consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

L'art. 9 della legge delega n. 42 del 2009 nell'intento di dare attuazione a tali disposizioni costituzionali, le ha interpretate nell'unico modo logicamente possibile, e cioè non nel senso che i predetti commi dell'art. 119 Cost. debbano prevalere l'uno sull'altro, ma in quello che i servizi essenziali vanno finanziati in modo uniforme e quelli non essenziali vanno finanziati in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale.

Il che significa, quanto al finanziamento dei servizi essenziali, che le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni destinati a tale finanziamento devono essere determinate dallo Stato al livello minimo sufficiente ad assicurare, con il relativo gettito, la piena copertura del fabbisogno corrispondente, appunto, ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione. E significa anche quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, sempre secondo l'art. 9 della legge n. 42 del 2009, che le Regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non dovrebbero attingere al fondo di perequazione e non dovrebbero ricevere risorse per tale via, mentre quelle con minore capacità fiscale dovrebbero partecipare a tale fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante (ad aliquota *standard*) rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo).

Il punto delicato di questa diversa disciplina è che, trattandosi di una differenza del gettito per abitante e il gettito medio nazionale, la sua applicazione comporta che l'abitante della Regione “povera” – e cioè della minore capacità fiscale per abitante – è svantaggiato rispetto a quello della Regione “ricca”, perché il riparto del fondo sarebbe fatto avendo come parametro la “media” e non l'effettivo costo del servizio.

In altri termini, il fatto che a formare la media partecipino le stesse Regioni “povere” comporta l’abbassamento della media stessa e, conseguentemente, produce un parametro di riparto che è meno favorevole del parametro pieno (non medio) della Regione più ricca.

Questo trattamento differenziato dei servizi in ragione del loro carattere essenziale o meno si presta a due osservazioni di fondo.

Quella positiva è che il trattamento per i servizi essenziali, per il legislatore del 2009, costituisce l’effetto di una precisa condivisibile scelta diretta a privilegiare la spesa sociale in un contesto di federalismo fiscale cooperativo, rispettoso dei principi di uguaglianza e solidarietà ed a perseguire, di conseguenza, l’obiettivo “dell’integrale finanziamento delle funzioni” fissato dal quarto comma dell’art. 119 Cost.

Le spese sostenute per i servizi essenziali costituiscono infatti l’85-90% delle spese complessive e, pertanto, il criterio di uniformità è di amplissima applicazione.

L’osservazione negativa è che il criterio meno favorevole della capacità fiscale per abitante si riferisce solo al restante limitato 10 - 15%, ma è anche vero che esso riguarda servizi che, seppur non essenziali, attengono allo sviluppo economico e interessano, perciò, proprio quelle Regioni e quegli enti locali delle zone meno sviluppate che dovrebbero essere incentivate a raggiungere – sia pure entro un ragionevole lasso di tempo – gli stessi livelli di crescita delle altre Regioni e degli altri enti. Da questo punto di vista, perciò, la perequazione in ragione della minore capacità fiscale svantaggerebbe fortemente queste Regioni, che sono per la maggior parte del Sud. E non è dato sapere se sarà sufficiente ad evitare questo effetto la generica disposizione dell’art. 9, primo comma, lettera b) della legge delega n. 42 del 2009, la quale cripticamente fa riferimento al criterio di “adeguatezza” per individuare l’entità della “riduzione delle differenze tra i territori con minore capacità fiscale per abitante”.

Tutto sta quindi a vedere se, nell’ottica di un federalismo fiscale cooperativo, questo *handicap* possa essere ragionevolmente compensato con la c.d. “fiscalità di vantaggio” o di “sviluppo”. Questo è uno dei problemi – politicamente più rilevante – che il legislatore dovrà affrontare e risolvere tenendo presente che l’utilizzo dello strumento della fiscalità di vantaggio implica necessariamente il superamento degli ostacoli che a tale tipo di incentivazione sono frapposti dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato, come finora interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea.

3.3. Deve dirsi, in conclusione, che sul tema della perequazione il quadro offerto dall’art. 119 Cost. non è ancora assestato. Ma almeno a nostro avviso è in compenso sufficientemente espresso dal suddetto principio di base sviluppato dall’art. 9 della legge n. 42 del 2009 secondo cui deve esserci una corrispondenza tra scelte di tipologia di finanziamento e di perequazione e tipo di funzioni da

finanziare, essenziali e non. A tutt'oggi, però, questa distinzione non è stata operata, i livelli essenziali delle prestazioni (LEP) non sono stati ancora definiti, le modalità di perequazione non sono state ancora differenziate e tutto l'impianto delle norme attuative della legge n. 42 del 2009 non ha trovato applicazione.

Tutto ciò può avere e sta avendo effetti negativi non solo rispetto all'attuazione a regime della stessa perequazione, ma anche rispetto a quella nuova tipologia di Regioni, quali potrebbero essere le future Regioni ad autonomia differenziata, che verrebbero anch'esse coinvolte da eventuali tagli e necessità di coordinamento.

4. Gli imprescindibili interventi attuativi del federalismo fiscale nella prospettiva di un'organica riforma tributaria.

Alla luce di quanto sopra si indicano qui di seguito, in via conclusiva, gli interventi più importanti che in tema di federalismo fiscale sarebbero necessari ai fini dell'attuazione di un'organica riforma fiscale.

La via per uscire dall'attuale *impasse* dovrebbe essere quantomeno quella che si è sopra indicato di attuare nel breve e medio termine riforme che nella prospettiva di un federalismo:

- garantiscano una gestione finanziaria virtuosa secondo i richiamati indirizzi contenuti nella legge delega n. 42 del 2009, basata, appunto, su costi e fabbisogni *standard* e sulla corretta individuazione dei LEP;
- attribuiscono una maggiore autonomia tributaria agli enti decentrati;
- potenzino i meccanismi di partecipazione-cooperazione degli enti territoriali alle decisioni statali, soprattutto in materia finanziaria; sarebbe utile, al riguardo, ripensare almeno alcuni tratti fondamentali del Sistema delle conferenze Stato-Regioni, le quali, nell'assetto attuale, sembrano non fornire adeguati strumenti di bilanciamento fra esigenze autonomistiche e centralistiche.

Più in particolare:

- andrebbe integrato il potere di spesa con forme di maggiore responsabilità impositiva. L'attuale debole assetto fiscale regionale e locale non facilita, infatti, le azioni volte a contrastare la tendenza espansiva della spesa pubblica;
- andrebbe utilizzato lo strumento di programmazione dei saldi finanziari per assicurare i livelli essenziali delle prestazioni e le funzioni fondamentali, attraverso l'attivazione di un sistema di monitoraggio in grado di rilevare gli enti che si discostano maggiormente dagli obiettivi loro assegnati;
- andrebbe finalmente accelerato il passaggio della spesa storica al fabbisogno determinato secondo i costi *standard*,

varando un sistema generalizzato di finanziamento delle funzioni (sia essenziali che non) basato appunto su fabbisogni e costi *standard*.

5. I principi della delega per la riforma fiscale: Irap e addizionali IRPEF.

Venendo in particolare ai principi di delega previsti dagli artt. 5 e 7 del disegno di legge per la riforma fiscale riguardo all'Irap e alle addizionali IRPEF, si ricorda che:

- l'art. 5 reca «[p]rincipi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive», superamento che, in particolare, dovrà:

- a) avvenire «nell'ambito» della revisione complessiva dell'imposizione dell'IRPEF e dell'IRES (comma 1);
- b) essere attuato secondo le disposizioni di spesa di cui al successivo art. 10, comma 2¹ (comma 2);
- c) avere luogo attraverso interventi normativi che «garantisca» in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario» (comma 3);

- l'art. 7, a sua volta, prevede «[p]rincipi e criteri direttivi per la revisione delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF e del riparto tra lo Stato e i comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo», e, in particolare, consente:

- i. la sostituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF con una sovrapposta sull'IRPEF la cui aliquota di base può essere aumentata o diminuita dalle regioni entro limiti prefissati (a invarianza di gettito rispetto all'aliquota base);
- ii. l'incremento obbligatorio della predetta sovrapposta sostitutiva per le regioni sottoposte a piani di rientro per disavanzi sanitari;
- iii. la sostituzione della facoltà per i Comuni di applicare un'addizionale all'IRPEF con quella di applicare una sovrapposta sull'IRPEF (a invarianza di gettito rispetto all'aliquota media);

¹ L'art. 10, comma 2, dispone che «[i]n considerazione della complessità della materia trattata e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica di cui all'articolo 1, comma 3, evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica. Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri o minori entrate, che non trovino compensazione al proprio interno o mediante parziale utilizzo delle risorse di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, nel limite di 2 miliardi di euro per l'anno 2022 e di 1 miliardo di euro annui a decorrere dall'anno 2023, eventualmente integrate in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 1, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, trasmessi alle Camere prima di quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tale fine, le maggiori entrate confluiscono in un apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze. I decreti legislativi che recano nuovi o maggiori oneri o minori entrate entrano in vigore contestualmente o successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria».

- iv. la revisione dell'attuale riparto tra lo Stato e i comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D ed eventualmente degli altri tributi incidenti sulle transazioni immobiliari, in attuazione dei principi del federalismo fiscale (senza oneri per lo Stato, compensando eventuali variazioni di gettito per i diversi livelli di governo attraverso la corrispondente modifica del sistema dei trasferimenti erariali, degli altri tributi comunali e dei fondi di riequilibrio).

I predetti principi di delega evidenziano con sufficiente chiarezza la consapevolezza del legislatore circa il ruolo cruciale dell'IRAP e delle addizionali regionali nell'attuale assetto della finanza regionale per quanto concerne specificamente la spesa sanitaria (e ciò ancorché non si tratti di tributi di scopo "premarcati" a tal fine). La delega precisa, infatti, che le eventuali misure introdotte con i decreti delegati potranno considerarsi idonee laddove garantiscano «in ogni caso» il finanziamento del fabbisogno sanitario e l'invarianza di gettito, tenuto conto delle attuali previsioni di aliquota delle addizionali regionali e correlati automatismi imposti a causa di disavanzi sanitari.

6. Finanziamento "regionale" della spesa sanitaria.

Per quanto riguarda in particolare i rapporti tra Stato e Regioni, va sottolineato che la legge n. 42 del 2009 ha indicato principi e criteri direttivi che li avrebbero dovuti regolare distinguendo opportunamente le seguenti due tipologie di spese:

- da un lato, le spese relative a materie che richiedono la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti sul territorio nazionale (art. 117, comma 1, lettera *m* della Costituzione);

- dall'altro, le spese autonome, per le quali non sussiste un analogo vincolo. Tale distinzione, per quanto opportuna, è stata poi negli anni la principale fonte di inerzia nell'attuazione della legge, dato che allo stato attuale risultano operativi solo i livelli essenziali di assistenza (LEA) in ambito sanitario.

Sempre più attuale risulta pertanto la necessità di individuare con urgenza i criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

A ben vedere, i principali punti critici emergono con riferimento al comparto sanitario, in ragione del peso preponderante che tale comparto assume nei bilanci regionali (in media circa tre quarti del totale, ancorché le entrate sub specie di tributi non abbiano una destinazione vincolata a tale scopo). A prescindere dalle specifiche modalità di calcolo dei fabbisogni sanitari regionali,

si può rilevare che l'attuale sistema di finanziamento prevede tre fonti tributarie principali:

- IRAP;
- addizionale Irpef imputate ad aliquota base;
- compartecipazione Iva che – a prescindere dagli aspetti tecnici della sua determinazione – copre la differenza tra i fabbisogni regionali e il gettito delle due imposte.

Al riguardo vi è un importante aspetto da considerare.

Sarebbe quanto mai opportuno affrancare, almeno in misura sostanziale, il gettito dei tributi propri regionali dal compito di coprire parzialmente il fabbisogno sanitario regionale. Nell'attuale sistema, l'imputazione dei tributi regionali al finanziamento della sanità sembra assolvere la funzione di una sorta di clausola di salvaguardia per il governo centrale, il quale – nel devolvere quote di compartecipazione Iva inferiori a ciò che sarebbe necessario se tale compartecipazione fosse l'unica fonte di finanziamento – riduce la probabilità di finanziare elementi di inefficienza e spreco che vengono di fatto riversati sui tributi regionali.

Va poi osservato che il vincolo (indiretto) che grava sull'aliquota base di IRAP e addizionale Irpef implica – per quella parte – una loro indisponibilità da parte delle Regioni e contribuisce a rendere opache le attribuzioni di responsabilità su una spesa la cui base di determinazione è di competenza statale, oltre ad impedire la possibilità che quei tributi siano impiegati per il finanziamento di spese diverse (le spese autonome).

Oltre a ciò si consideri che:

- non tutto il maggiore gettito di IRAP e addizionale Irpef – rispetto alla quota sanitaria – può considerarsi espressione di un autonomo esercizio della potestà impositiva regionale, dato che in alcune Regioni l'aumento si è reso necessario – in quanto obbligatorio – nel caso di squilibri nel settore sanitario;
- nel tempo, provvedimenti nazionali hanno periodicamente compresso l'autonomia regionale attraverso il blocco delle aliquote dei tributi da esse applicati.

Appare, comunque, necessario riflettere sul collegamento tra i tributi (nazionali o regionali) chiamati a finanziare la spesa sanitaria (e più in generale il *welfare*) e la natura dei servizi erogati. In altre parole, se si tratta di servizi pubblici rivolti alla persona, la cui fruizione è garantita su base universalistica (e a maggior ragione se i servizi in questione presentano tutele di ordine costituzionale riguardo ai livelli essenziali delle prestazioni), sarebbe opportuno che il prelievo tributario interessi, in veste di contribuenti, la generalità dei fruitori dei servizi stessi.

7. Il graduale superamento dell'IRAP con la manovra di bilancio 2022.

Le recenti notizie relative alla manovra di bilancio per il 2022², attualmente in discussione in Parlamento, sembrano indicare che il legislatore intenda andare nella direzione opposta a quella sopraindicata. Sembrerebbe, infatti, prevista un'esclusione dall'IRAP delle persone fisiche (imprenditori e lavoratori autonomi) ovvero sia di soggetti evidentemente fruitori dei servizi sanitari al cui finanziamento è oggi, di fatto, preposta l'IRAP. Questa soluzione appare in contrasto con quanto previsto dallo stesso disegno di legge di bilancio, che nella versione originaria prevedeva la riduzione della aliquota dell'IRAP, e non questa esclusione "verticale", limitata ad alcune tipologie di contribuenti (imprenditori persone fisiche e lavoratori autonomi). Questa esclusione appare peraltro in evidente contrasto con il principio, contenuto nello schema di legge delega di riforma fiscale, che sancisce (Articolo 3, comma 1, lett. d)) la *"tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale"*. Sulla base di questo criterio, non si comprende perché le imprese costituite in forma di società di capitali debbano restare soggette all'IRAP, mentre gli imprenditori individuali vengono esentati.

Tale ulteriore segmento evolutivo della disciplina dell'IRAP³ si aggiungerebbe evidentemente al progressivo svuotamento della sua generalità cui si è assistito negli anni, abbassando le aliquote, aumentando le deduzioni, da ultimo escludendo dalla base imponibile il costo del lavoro a tempo indeterminato e mandando completamente esente il settore agricolo.

Alla luce di quanto sinteticamente accennato, le prospettive di riforma (che come si è detto sembrano caratterizzate da un taglio verticale relativo solo ad alcuni soggetti passivi) paiono addirittura aggravare progressivamente gli aspetti critici dell'IRAP, rendendo ancora più evidenti i dubbi di ragionevolezza e di sostenibilità ed equitativa del meccanismo in vigore, considerandolo, in

² La riduzione di un miliardo dell'Irap è finanziata all'interno degli 8 miliardi destinati dal ddl bilancio alla riduzione della pressione fiscale. Di questi:

- 2 miliardi nel 2022 e 1 miliardo dal 2023 derivano da stanziamenti già disponibili nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale dalla legge di bilancio 2021 (art. 1, c.2 legge 178/2020) e sono quindi già inclusi nel bilancio tendenziale a legislazione vigente;
- 6 miliardi nel 2022 e 7 miliardi dal 2023, derivano da un incremento del suddetto Fondo, previsto dalla nuova legge di bilancio (Titolo II, art. 2) e contribuiscono a determinare le nuove esigenze complessive di indebitamento.

L'indebitamento, considerando l'insieme tra maggiori e minori spese e tra minori e maggiori entrate rispetto all'andamento tendenziale a legislazione vigente, aumenta di 23,3 miliardi nel 2022 (1,2 punti percentuali di Pil), 29,9 nel 2023 (1,5 punti di Pil) e 25,7 nel 2024 (1,3 punti di Pil). Questa manovra espansiva, ritenuta necessaria nell'attuale difficile fase economica, è resa possibile, pur mantenendo gli obiettivi programmatici indicati nella NADEF, dal miglioramento dei conti tendenziali, rispetto a quanto previsto nel DEF, dovuto al buon andamento dei dati macroeconomici e dei tassi di interesse.

³ Come è noto l'IRAP è nata nel 1997 in sostituzione dell'ILOR, della patrimoniale sulle imprese, dei contributi sociali sanitari, della tassa sulla salute, dell'ICIAP e della tassa di concessione sulla partita IVA.

particolare, ancorché in via di fatto, nella prospettiva del sistema di reperimento delle entrate finalizzate al finanziamento della spesa sanitaria.

Infine occorre considerare che questo primo parziale sgravio dell'Irap è stato finanziato in disavanzo.

La prosecuzione del graduale superamento dell'imposta non potrà presumibilmente trovare copertura con ulteriori disavanzi. Si porrà quindi il problema di reperire risorse tributarie sostitutive.

8. L'imposta generale per le prestazioni sociali (IPRES)

A fronte di tali incongruenze, che rendono ancor più irragionevole il seppur temporaneo assetto dell'IRAP, tanto varrebbe allora ipotizzare una via differente, comunque compatibile con i principi di delega, che superi la riduzione del ruolo dei tributi propri regionali nel finanziamento della sanità restituendo ragionevolezza al sistema del *welfare* nel suo complesso (tenuto conto dei diversi livelli di governo statale e regionale).

Rispetto a questo obiettivo non sembrano vincenti le ipotesi che attingano al graduale superamento dell'IRAP:

- mediante un'addizionale regionale all'IRES, che porterebbe verosimilmente l'aliquota IRES + addizionale IRES al 32-34 per cento e avrebbe peraltro lo svantaggio di una base imponibile fortemente sperequata tra regioni in quanto legata a un'imposta versata in base alla sede legale;

- mediante un'ulteriore forma di addizionale all'IRPEF, ciò in particolare all'esito della esenzione "soggettiva" della manovra 2022 – illustrata al paragrafo precedente – in quanto appare altamente contraddittorio esentare da IRAP imprenditori individuali e autonomi e poi ritassarli con un'addizionale Irpef; dato che l'addizionale regionale Irpef già esiste, sembrerebbe quindi necessario, o istituire una nuova imposta, oppure - forse più ragionevolmente - "maggiorarla" per queste specifiche categorie reddituali; ma entrambe le soluzioni appaiono difficilmente perseguibili in concreto. Queste difficoltà sarebbero ancora maggiori nel caso di sovraimposte.

Il graduale superamento dell'IRAP con un intervento idoneo a garantire «in ogni caso» il fabbisogno della spesa sanitaria potrebbe essere raggiunto, invece, attraverso una modalità più razionale, che restituisca al sistema equità e ragionevolezza.

Quest'ultima forma di prelievo potrebbe consistere in un'imposta per le prestazioni sociali (IPRES), avente sostanzialmente le connotazioni del contributo di solidarietà proposto nel documento Astrid (giugno 2021).

Si tratterebbe di un nuovo prelievo, configurato dal punto di vista giuridico come tributo, con base imponibile amplissima, funzionale a reperire

gettito aggiuntivo, da utilizzare finanche per ridurre il cuneo fiscale sul lavoro attraverso la fiscalizzazione (parziale) dei contributi previdenziali.

L'IPRES sarebbe connotata dunque da una base imponibile molto allargata, non limitata ai redditi prodotti, ma inclusiva oltre che dei redditi d'impresa, di lavoro autonomo, dei salari e degli stipendi, anche dei redditi da capitale (interessi e dividendi), delle plusvalenze, degli affitti, dei diritti d'autore, delle vincite al gioco, eventualmente anche delle pensioni di anzianità e vecchiaia (almeno le più elevate); essa includerebbe anche i redditi dei forfettari, dei produttori agricoli e del lavoro autonomo occasionale. Questo tributo si configurerebbe come una serie di addizionali su tutti i redditi percepiti, efficacemente attuabili in buona parte con ritenute alla fonte. Il presupposto di questo tributo sarebbe quindi molto diverso da quello dell'IRAP (che è il valore della produzione netta da attività economiche autonomamente organizzate): oggetto di tassazione sarebbe il reddito entrata, cioè tutti i redditi percepiti, ampliando molto la base imponibile, riducendo varie forme di erosione e mantenendo un'aliquota bassa.

In questa prospettiva, l'IPRES costituirebbe un elemento unificatore di prelievo su tutti i redditi attraverso l'impiego di addizionali agli esistenti regimi di tassazione, superandone l'attuale frammentazione in cui convivono redditi esenti, redditi soggetti a regimi agevolati e forfettari, e redditi soggetti a progressività. Tale caratteristica contribuirebbe a restituire una dimensione relativamente onnicomprensiva al concetto di capacità contributiva, almeno con riferimento al finanziamento delle spese per il *welfare*, particolarmente apprezzabile nel caso di servizi a carattere universalistico.

A questo riguardo, l'IPRES si colloca nel solco di altre esperienze di finanziamento della sicurezza sociale con forme di contribuzione generalizzata, a carico di una platea molto ampia di soggetti e redditi. Un esempio è la *Cotisation Sociale Généralisée* (CSG), istituita in Francia nel 1991, con l'intento di far partecipare la generalità dei contribuenti e dei redditi al finanziamento del *welfare*, in precedenza basato su contributi sociali a carico del solo lavoro dipendente. In sostanza, la CSG ha esteso all'intera platea dei beneficiari della sicurezza sociale la contribuzione al *welfare*, eccessivamente concentrata sul lavoro dipendente, con problemi di incoerenza di sistema e di equità. Del resto, alla stessa finalità rispondeva la Tassa sulla salute (TS), introdotta a seguito della riforma sanitaria del 1978, con la quale fu istituito il servizio sanitario pubblico universale, rivolto a tutti i residenti e soggiornanti. La TS, anche se molto meno generale della CSG, intendeva far partecipare al finanziamento del servizio sanitario anche i soggetti che dopo la riforma vi potevano accedere e che precedentemente non rientravano nel soppresso sistema mutualistico di tipo assicurativo, rivolto solo ai lavoratori dipendenti. La TS fu abolita nel 1997 con

l'istituzione dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'Irpef, che hanno dato al finanziamento della sanità un'impronta molto più generale.

Come si è detto, l'IPRES sarebbe destinato anche a finanziare (almeno in parte) la previdenza: i criteri di determinazione delle pensioni di anzianità e vecchiaia resterebbero invariati (metodo contributivo), ma parte dei contributi previdenziali passerebbero a carico della fiscalità generale⁴.

Inoltre, parte del gettito aggiuntivo potrebbe essere destinato, anziché alla fiscalizzazione dei contributi previdenziali, al finanziamento di forme rafforzate di protezione sociale, nel solco della tendenza avviata negli ultimi anni con il reddito d'inclusione (REI), con il reddito di cittadinanza, che ha poi avuto seguito, in occasione della crisi post-COVID, con la cassa integrazione in deroga, con il sostegno agli imprenditori e ai professionisti, con il reddito di emergenza (REM). Ed infatti, in prospettiva è molto verosimile che gli istituti di protezione sociale assumano una connotazione più stabile e strutturata, rivolta alla generalità della popolazione.

Sarebbe ragionevole assicurare il loro finanziamento, oltre che con fondi dal bilancio dello stato, anche con un tributo specifico di carattere generale. Che, come detto, contribuirebbe anche al finanziamento della sanità, come oggi l'IRAP. Anche la spesa sanitaria, dopo il COVID, sarà verosimilmente aumentata, se non altro per migliorare la prevenzione. La recente pandemia ha posto bene in risalto l'importanza di un servizio sanitario pubblico e di interventi straordinari di assistenza sociale. La loro fruibilità da parte della generalità della popolazione sottolinea l'importanza di un collegamento tra una protezione sociale universalistica e una contribuzione a carattere generale, per tutti i tipi di reddito e di attività svolta.

Va sottolineato che la proposta formulata da Astrid non è un'ipotesi specifica di riforma, quanto piuttosto una strategia di intervento, che lo stesso documento Astrid articola in diverse possibili versioni alternative. Il punto fermo è che sostituire l'IRAP con un'addizionale all'IRES non è praticabile e quindi è opportuno istituire un tributo generale, con base imponibile la più ampia possibile. In concreto, l'entità della riforma resta da definire. Ad esempio, il documento Astrid indica che, in un'ipotesi minimale di sola sostituzione dell'Irap (gettito stimato in 22 miliardi di euro, includendo anche l'imposta riscossa sui dipendenti pubblici), l'aliquota del nuovo tributo potrebbe essere del

⁴ È suggestiva l'idea (Astrid giugno 2021) di ridurre il cuneo fiscale sul lavoro operando non sull'IRPEF ma sui contributi previdenziali, avviandone la fiscalizzazione. Si eviterebbero, tra l'altro problemi di incapienza sui redditi di lavoro più bassi. Dando priorità alla fiscalizzazione dei contributi previdenziali a carico del lavoratore si darebbe un beneficio immediato in busta paga, aspetto non trascurabile in periodo di recessione e in particolare di flessione dei consumi, dovuto anche a motivi precauzionali e a un clima di incertezza e sfiducia da parte delle famiglie.

solo 2 per cento. All'estremo opposto, con l'aliquota al livello attuale dell'IRAP (3,9 per cento), si otterrebbe un gettito aggiuntivo dell'ordine di 20 miliardi di euro. Se utilizzato interamente per fiscalizzare i contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti, la loro aliquota potrebbe essere abbassata di circa 6 punti percentuali. Il cuneo fiscale sul lavoro scenderebbe di circa 2 punti percentuali. Parte del maggior gettito (all'estremo, tutto il maggior gettito) potrebbe invece essere destinato a finanziare la protezione sociale, anziché a ridurre i contributi previdenziali. Ma, al di là delle diverse ipotesi prospettate, è evidente nella proposta Astrid l'intento di assicurare comunque un calo del costo del lavoro (o, anche nelle ipotesi più "minimali", almeno la sua invarianza).

Anche sulla tassazione delle imprese il documento Astrid formula ipotesi alternative. Menziona infatti, come possibili basi imponibili alternative, il valore della produzione lorda e il margine operativo lordo (EBITDA), ma anche l'EBIT e il reddito d'impresa come calcolato ai fini IRES potrebbero essere considerate come alternative da adottare. Ovviamente, l'aliquota dell'IPRES verrebbe fissata sulla base delle basi imponibili prescelte e del gettito desiderato in funzione di ciò che si vuole finanziare: la sola soppressione dell'IRAP, oppure anche la fiscalizzazione (parziale) dei contributi previdenziali e di qualche spesa di *welfare*.

Una parte dell'IPRES potrebbe essere erariale, ad aliquota unica nazionale; un'altra parte regionale, con aliquota variabile, per garantire autonomia tributaria e finanziaria alle regioni. Si potrebbero ripartire le basi imponibili tra l'imposta erariale e quella regionale, tenendo conto di criteri di semplicità amministrativa per il fisco e per i contribuenti.

La nuova imposta non porrebbe problemi amministrativi particolarmente complessi; potrebbe essere riscossa ricorrendo in larga misura a ritenute alla fonte: imposte sui redditi finanziari, vincite al gioco, pensioni, diritti d'autore. Su alcuni tipi di reddito si andrebbe invece, come oggi, in dichiarazione: ad esempio, gli affitti, il reddito d'impresa, il lavoro autonomo, i forfettari, gli agricoltori. Anche la ripartizione geografica della base imponibile non sarebbe complessa: si potrebbe adottare la residenza del percettore, ad eccezione del reddito d'impresa, il cui imponibile sarebbe ripartito tra le regioni come ora l'IRAP.



*Consiglio Nazionale
dell'Economia e del Lavoro*

ALL.1

RESOCONTO DELLA RIUNIONE DELLE COMMISSIONI ISTRUTTORIE CONGIUNTE
DEL CNEL TENUTA IN DATA 25 GENNAIO 2022

Alle ore 16.00 del giorno 25 gennaio 2022, sono riunite in modalità telematica le Commissioni istruttorie I (Politiche economiche), II (Politiche sociali e sviluppo sostenibile) e III (Politiche UE e cooperazione internazionale) convocate dai Vicepresidenti Gianna Fracassi e Floriano Botta il giorno 18 gennaio 2022 per l'esame del seguente ordine del giorno:

1. *Documento concernente l'esame del principio di delega per il superamento dell'IRAP, di cui al progetto di legge C.3343 "Delega Governo per la revisione del sistema fiscale", presentato nel corso dell'Assemblea del CNEL del 21 dicembre 2021 (punto 4 O.d.g.);*
2. *Varie ed eventuali.*

Il Presidente **Treu** introduce la discussione sul documento all'ordine del giorno della presente seduta redatto dai componenti del Sottogruppo di lavoro "Irap e federalismo fiscale" che è stato presentato all'Assemblea del 17 dicembre 2021 e dà la parola al Prof. Franco Gallo, coordinatore del Gruppo di lavoro per l'esame del disegno di legge sulla revisione del sistema fiscale (A.C. 3343).

Il Prof. **Franco Gallo** preliminarmente precisa che, pur afferendo il documento alle problematiche connesse al superamento dell'IRAP e inserite nell'ampio contesto del federalismo fiscale, è utile tuttavia concentrare l'attenzione del dibattito odierno sull'imposta e rinviare la trattazione delle problematiche sul federalismo ad una prossima occasione.

Dà quindi lettura dell'articolo 5 del disegno di legge sopra citato sottolineando come i criteri di delega impartiti impongono il collegamento al finanziamento del fabbisogno sanitario.

Con riferimento a detto aspetto riporta che l'attuale sistema di finanziamento della Sanità grava, oltre che sull'IRAP, sulle addizionali IRPEF imputate ad aliquota base, e sulla compartecipazione all'IVA (che copre il divario tra i fabbisogni regionali e il gettito delle imposte IVA e IRPEF).

Nel tempo i provvedimenti di ambito nazionale hanno progressivamente compresso, agendo sulle aliquote, l'autonomia regionale. Ciò rende necessaria una riflessione sulla natura dei tributi coinvolti (statali o regionali) e sulla migliore idoneità degli stessi a finanziare i servizi di prestazione sociale quali la sanità e il welfare.

I servizi alla persona dovrebbero, infatti, essere garantiti su base universalistica e ricevere una tutela di ordine costituzionale con riferimento ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP).

In tale ottica sarebbe necessario che il prelievo tributario interessasse tutti i contribuenti fruitori dei servizi e non solo una parte di essi.

L'emendamento governativo al disegno di legge di bilancio 2022 (che si limitava a prevedere una riduzione di aliquota dell'IRAP per determinate categorie) sembra orientato in una direzione opposta, posto che essa prevede l'esclusione verticale dai soggetti IRAP, cioè imprenditori persone fisiche e lavoratori autonomi.

Tale scelta pare in contrasto con lo stesso provvedimento di delega che all'art. 3, comma 1, lett. d) prevede la *"tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale"*.

Le conseguenze negative dell'impostazione appena riferita sono descritte nel documento presentato al CNEL e riassumibili nel progressivo svuotamento del carattere di generalità dell'IRAP avviato negli anni precedenti, con l'abbassamento delle aliquote, l'ampliamento della deducibilità, l'esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro a tempo indeterminato e la completa esenzione delle imprese del settore agricolo. Inoltre, l'emendamento governativo rende ancor più marcati quegli aspetti critici già rilevati in passato su detta imposta concernenti la ragionevolezza e la sostenibilità equitativa, specie se si considera la prospettiva di un sistema di prelievo finalizzato al finanziamento della spesa sanitaria. Si aggiunga infine che già il primo sgravio dell'IRAP fu finanziato in disavanzo ed è probabile che il "superamento" dell'IRAP, di

cui al disegno di legge in esame, debba trovare copertura in imposte sostitutive.

A fronte di dette incongruenze, il documento propone una soluzione alternativa, compatibile con i principi di delega posti dal Parlamento e che al tempo stesso supera il ruolo dei tributi propri regionali nel finanziamento della Sanità restituendo ragionevolezza al sistema del welfare complessivamente considerato, tenuto conto dei livelli di governo centrale e regionale. Detta soluzione è finalizzata a reperire gettito aggiuntivo e appare idonea a ridurre il cuneo fiscale sul lavoro attraverso la fiscalizzazione degli oneri previdenziali.

Il tratto fondamentale della proposta muove dalla ricerca di una base imponibile amplissima che ricomprenda, oltre al reddito di impresa (anche in regime forfetario), il reddito da lavoro autonomo (anche occasionale), salari e stipendi, redditi di capitale, interessi, dividendi, plusvalenze, affitti, diritti d'autore e vincite al gioco.

Un nuovo tributo, dunque, che assume un presupposto obiettivamente diverso dall'IRAP attuale, strutturato in diverse addizionali su tutti i redditi percepiti attuabili attraverso ritenute alla fonte, di talché si passerebbe dalla nozione di reddito "prodotto" a quella di reddito "entrata" ampliando la base imponibile e riducendo il margine di erosione, con l'effetto di una dimensione omnicomprensiva con riferimento al principio costituzionale della capacità contributiva, e ciò almeno con riferimento al finanziamento della Sanità e del welfare.

Il prelievo così congegnato sarebbe destinabile anche al finanziamento della previdenza. Secondo la proposta, infatti, i criteri di determinazione delle pensioni di anzianità e vecchiaia resterebbero invariati adottando il metodo contributivo, ma una parte della contribuzione verrebbe posta a carico della fiscalità generale.

In conclusione, il nuovo tributo avrebbe il pregio di finanziare tutto il welfare, dalla sanità all'assistenza sociale alla fiscalizzazione dei contributi previdenziali e presenta il vantaggio che una parte di esso potrebbe essere erariale, ad aliquota unica nazionale ed in parte regionale, ad aliquota variabile, a garanzia dell'autonomia regionale attualmente piuttosto compressa.

Su invito del Presidente Treu prende la parola il **Cons. Giuseppe Gallo** (CISL) il quale formula apprezzamenti sulla proposta appena illustrata che

ha il pregio di individuare un metodo che dovrebbe essere alla base per una riforma organica. Detta proposta, a suo avviso, conserva un profilo alto, anche ove paragonata a quanto attuato dal Governo con l'emendamento sopra richiamato alla legge di bilancio per il 2022 che, invece, denota un approccio molto parziale e asistematico e che rischia pertanto di risultare inconcludente sotto il profilo degli effetti. Ritiene il Cons. Gallo che il CNEL non debba rinunciare a porre la domanda al Governo e al Parlamento circa lo stato dell'attuazione del federalismo fiscale oggetto di una "rimozione" non più sostenibile. Infatti, va tenuto fermo l'obiettivo del federalismo fiscale volto al potenziamento dell'autonomia regionale e dell'amministrazione finanziaria decentrata. Come sottolineato nella proposta, i centri di spesa debbono evolversi in collettori del gettito fiscale proprio e finalizzato allo sviluppo dell'autonomia finanziaria. Un secondo punto di pregio riguarda la trattazione del tema della perequazione con tutti i riferimenti costituzionali compiutamente enunciati e con la sottolineatura (critica) della mancata sostanziale attuazione dei LEA e dell'impianto della legge 42/2009. La proposta del nuovo tributo (IPRES) risponde pienamente all'attuazione di fondamentali precetti posti dalla Costituzione seguendo il principio della corrispondenza tra universalità della fruizione dei servizi sociali e universalità della base imponibile e di gettito. Detto tributo non soltanto dovrebbe supplire al venir meno dell'IRAP ma dovrebbe finanziare anche l'assistenza nonché, in parte, la fiscalizzazione degli oneri previdenziali. Proprio in ordine a quest'ultimo aspetto e fermo restando l'apprezzamento ampio della proposta, il Cons. Giuseppe Gallo esprime perplessità nell'inclusione nel meccanismo dell'IPRES di "una parte" della fiscalizzazione degli oneri previdenziali che costituisce una separazione del sistema di finanziamento della previdenza e assistenza tra fiscalità generale e contribuzione. Egli reputa più opportuno lasciare invariato il sistema previdenziale così come è ora, sia per non inficiare la integralità e universalità del principio assunto in premessa per il nuovo tributo e sia perché, diversamente operando si introdurrebbe un elemento di complicazione.

Prende la parola il **Cons. Proietti** (UIL) che esprime pieno apprezzamento della proposta formulata dal Gruppo di lavoro che denota un metodo adeguato all'obiettivo di superamento dell'IRAP e che fornisce un chiaro

esempio di come la riforma deve essere impostata, non solo sul tema oggi all'esame, ma su tutti quelli riguardati dal progetto di legge di delega.

Sottolinea che nei prossimi mesi occorrerà individuare le risorse per la copertura del costo della sottrazione dalla base imponibile dell'IRAP della quota relativa al lavoro autonomo e alle persone fisiche (un miliardo). Al riguardo egli riporta le rassicurazioni rese, a richiesta della UIL, dal Ministro dell'Economia e Finanze circa la copertura in parola, ma esprime la preoccupazione che detta copertura possa risolversi nell'ulteriore aggravio fiscale dei soli contribuenti adempienti, ribadendo la necessità che ogni ipotesi di riforma fiscale muova da una decisa strategia per la rimozione della grande anomalia dell'evasione fiscale. Il Cons. Proietti rinnova, a conclusione del suo intervento, il pieno apprezzamento della proposta che reputa un importante contributo al dibattito sul tema del superamento dell'IRAP.

Su invito del Presidente Treu prende la parola il **Dott. Stefano Santalucia** (Confindustria) che valuta il documento di proposta all'esame molto complesso e ben strutturato su cui tuttavia intende esprimere, in questa sede, alcune perplessità.

Concorda sulle considerazioni a base del documento circa la crisi del federalismo fiscale e la scarsità degli esiti attesi, convenendo che si registra, anzi, un peggioramento del livello dei servizi (di cui elenca ampia e puntuale esemplificazione anche con riferimento alla qualità della gestione della spesa per il finanziamento dei servizi alla collettività) e il consolidarsi di effetti traslativi degli oneri di finanziamento dei servizi dal soggetto elettore (persona fisica) al soggetto che non vota (l'impresa).

Con riferimento specifico al finanziamento della spesa sanitaria egli obietta che sul piano quantitativo l'ordine dei tributi che vi contribuiscono appare inverso rispetto a quanto risultante dal documento di proposta in discussione. Infatti, il gettito della compartecipazione IVA ammonta a circa 71 miliardi annui (67% del fabbisogno sui dati 2018) cui si aggiungono circa 12 miliardi di addizionali regionali e una quota di addizionali locali, che complessivamente rappresentano la quota erariale. A fronte di ciò il gettito dell'IRAP si attesta invece a 25 miliardi di cui solo 12 riguardano il settore privato. Da questi dati risulta, a suo avviso, che la sanità regionale è finanziata dal gettito IVA (compartecipazione) piuttosto che dal gettito IRAP.

Sull'IRAP egli riporta che Confindustria esprime, da tempo, forti perplessità per molte ragioni sinteticamente riportate tra cui la sua risalenza e inadeguatezza al contesto attuale, caratterizzato da una concorrenza fiscale a livello internazionale profondamente diversa dal contesto in cui detta imposta fu introdotta. Inoltre, detta imposta era concentrata sul lavoro autonomo e sulle imprese erogatrici di servizi assumendo colpendo in modo incisivo le imprese *labour intensive* e, infine, essa continua a gravare sugli interessi passivi. Per tali ragioni egli esprime favore per un graduale superamento di detta imposta. Tale superamento non deve essere attuato (concordando in questo con il documento di proposta) attraverso una addizionale all'IRES, ciò che porterebbe l'aliquota dell'IRES al 32% laddove la media della tassazione societaria in Europa è del 21% circa. Questa soluzione va contrastata pena l'abbattimento drastico della competitività delle imprese italiane ed il conseguente rischio di uscita dal mercato.

Quanto alla proposta di "contributo di solidarietà" (IPRES) che il documento mutua dalla proposta formulata da Astrid (che a sua volta ripercorre esperienze elaborate in Francia a partire dal 1991 e più di recente nel 2011, nell'ambito del processo di riforma avviato in quel Paese), egli esprime perplessità circa la sua trasportabilità nel sistema impositivo italiano profondamente diverso da quello francese dove sussistono ampi margini per l'introduzione di un contributo di solidarietà. L'IPRES sarebbe caratterizzata da una ampia base imponibile, ma aumenterebbe il peso del costo del lavoro nella tassazione delle società di capitali e ciò è, a suo avviso, fortemente criticabile perché determinerebbe un aumento del cuneo fiscale e l'annullamento di quanto fatto a partir dal 2015 (discesa dal 48% al 44,7%, secondo i dati OCSE 2020) con conseguente perdita di competitività. Reputa inoltre incoerente la reintroduzione del parametro costo del lavoro con la contestuale, parziale, fiscalizzazione. Aggiunge che l'estensione della base imponibile presenta difficoltà pratiche specie laddove il reddito scaturisce da rapporti con soggetti privi di partita IVA, ciò che determina l'impossibilità di esercizio della funzione di sostituto di imposta con la conseguenza che detta funzione dovrebbe essere trasferita al sistema bancario. Ma laddove il sistema bancario non è coinvolto nelle transazioni, occorrerebbe poi ricorrere a misure di tax expenditures per incentivare modalità di pagamento tracciabili.

Per altre forme di reddito come le cedolari secche sarebbe necessario un livello aggiuntivo di efficienza dell'amministrazione finanziaria che al momento non è affatto presumibile date le difficoltà organizzative in cui essa versa da molti anni.

Conclusivamente egli ritiene che l'obiettivo del finanziamento della spesa sanitaria vada perseguito con altre imposte (come l'IVA che attualmente assicura la quasi totalità delle entrate o altre imposte indirette per il finanziamento della sanità) in quanto l'IPRES, come descritta, costituirebbe un passo indietro rispetto agli sforzi di riduzione del cuneo fiscale che colpisce soprattutto le imprese *labour intensive*, e ciò non corrisponde, a suo avviso, all'interesse del Paese in questo momento.

Peraltro, in prospettiva, la riduzione di forza lavoro nelle imprese, quale effetto della digitalizzazione, renderebbe relativo il vantaggio sperato. Dichiarò la disponibilità, anche con il coinvolgimento dell'ufficio studi di Confindustria, a collaborare per la ricerca di soluzioni alternative.

Il Dott. **Maurizio Benetti** (CISL) prende la parola per sottolineare innanzitutto che le difficoltà pratiche richiamate dal Dott. Santalucia sono sempre presenti nella introduzione di nuovi tributi e tuttavia esse vanno affrontate e risolte. La proposta del nuovo tributo si pone tre obiettivi: coprire il mancato gettito IRAP, costruire un nuovo sistema di finanziamento del *welfare* e tagliare il costo del lavoro. Con riferimento al finanziamento del *welfare* osserva che i contributi diminuiscono perché diminuiscono le forme tradizionali di lavoro, aumenta la precarietà del lavoro e diminuiscono i contributi. Diminuisce anche il gettito IRPEF assicurato sostanzialmente dal lavoro dipendente. Aumentano invece le prestazioni universalistiche. Pertanto, si è di fronte ad una diminuzione delle fonti di finanziamento e ad un aumento delle prestazioni cui occorre fare fronte. La proposta non può dunque che riguardare tutti i redditi come del resto accade in altri Paesi, tra cui la Germania. Tale approccio, a suo avviso, è molto condivisibile in quanto consente un abbassamento dell'aliquota proprio in virtù dell'ampiezza della base imponibile.

Con riferimento alle pensioni non condivide la limitazione all'ingresso nella base imponibile delle sole pensioni di alto valore economico.

Quanto alla fiscalizzazione degli oneri sociali (quale strumento di contenimento del cuneo fiscale) osserva che le pensioni sono il frutto di contribuzione (salvo eccezioni). Mutare questo sistema richiederebbe una

riflessione più approfondita di quella fatta nel documento. In ogni caso la proposta di introduzione dell'IPRES risulterebbe più semplice se tenesse fuori questo elemento che andrebbe considerato separatamente.

Interviene il Presidente **Tiziano Treu** che si associa agli apprezzamenti già espressi in merito alla logica sistematica che caratterizza la proposta oggi in discussione. Osserva che il sistema di un *welfare* basato esclusivamente sui contributi da lavoro è divenuto insufficiente perché deve rispondere anche alla domanda di prestazioni di chi non lavora. Questo aspetto è stato rilevato pressoché da tutti i Paesi che hanno ricercato soluzioni alternative spostando gli oneri di finanziamento sull'IVA (Francia) o su altre imposte (Germania). Considerata, dunque, l'evoluzione in senso universalistico delle prestazioni (sanità, ammortizzatori sociali, pensioni) la proposta formulata di allargamento della base imponibile risulta a suo avviso pienamente coerente e corrisponde anzi ad una scelta ineluttabile. Ciò detto ritiene necessario un approfondimento circa le ricadute di questa scelta sugli altri elementi del sistema complessivo (ad esempio tax expenditures e costo del lavoro).

La Vicepresidente **Gianna Fracassi** (CGIL) interviene per esprimere apprezzamento e condivisione per il metodo e le scelte operate dal documento, anche alla luce degli interventi adottati con la legge di bilancio che peccano di parzialità e rafforzano la convinzione che il CNEL può rendere un contributo utile all'evoluzione dell'iter di attuazione della legge delega.

Il Prof. **Vieri Ceriani** prende la parola per rendere alcune precisazioni in merito all'intervento di Stefano Santalucia, la prima delle quali riguarda il ruolo dell'IVA nel finanziamento della sanità. Il livello di compartecipazione all'IVA consegue alla decisione circa l'ammontare del Fondo sanitario nazionale e garantisce così un volume di risorse idoneo alla copertura del SSN. Si tratta, in realtà, di un trasferimento erariale a carico della fiscalità generale, non certo di una compartecipazione delle regioni al gettito dell'IVA erariale riscossa nei territori. Al finanziamento della sanità contribuiscono anche l'IRAP e l'addizionale IRPEF, sia pure con quote minori. La domanda cui occorre dare risposta è la seguente: con quale prelievo sostituire l'abolenda IRAP? Il dott. Santalucia ha auspicato, salvo errori, di aumentare l'IVA e destinare il gettito, tramite la compartecipazione, al finanziamento della sanità. Ma, come rilevato, non si tratta di vera compartecipazione al gettito erariale riscosso nelle singole

regioni, ma di un coefficiente che, applicato all'intero gettito dell'IVA, determina con la legge di bilancio l'ammontare del trasferimento dello Stato al Fondo sanitario. In questo modo, si finanzierebbero le regioni con un maggiore trasferimento erariale, mentre si abolisce un tributo proprio. Ciò può risultare semplice, ma crea alcuni problemi rispetto ai contenuti del decreto legislativo n. 42/2009 e in relazione al titolo V della Costituzione, così come è oggi vigente. Infatti, il finanziamento delle autonomie non si deve basare su trasferimenti erariali (eccetto quelli per la perequazione della capacità fiscale), ma su tributi propri e compartecipazioni al gettito erariale. Occorre cioè garantire l'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali, con il riconoscimento di un margine di manovra sui tributi propri.

Ciò premesso, aumentare i trasferimenti dallo Stato finanziandoli con l'IVA e sopprimere l'IRAP, eliminando una capacità tributaria propria, non sembra agevolmente percorribile, perché in contraddizione con l'impianto del citato Titolo V Cost. e del decreto legislativo n. 42/2009.

Il contributo sociale di solidarietà elaborato e adottato in Francia nel 1991 e da allora effettivamente operante in quel Paese è molto simile alla proposta in discussione per l'Italia. Dà atto al Dott. Santalucia che mutuare una soluzione da un altro Paese in modo automatico, integrale e acritico non è auspicabile. Ma le proposte avanzate contengono elementi di diversità su molti aspetti. Soprattutto, riguardo alla struttura complessiva del sistema tributario e al ruolo che la forma di prelievo proposta vi giocherebbe, va sottolineato che mentre nel sistema francese la misura in esame ha un ruolo di assoluto rilievo (con un gettito che supera i 120 miliardi di euro, è la seconda entrata dopo l'IVA), in Italia stiamo ragionando sulla sostituzione di ciò che resta dell'IRAP, cioè circa 13 miliardi di euro.

Le critiche rivolte all'IRAP non tengono conto della logica che ha portato alla sua introduzione: l'IRAP ha inteso sostituire una pluralità di tributi e contributi allora esistenti. Ha infatti previsto la soppressione dei contributi sanitari a carico del lavoro (25.000 miliardi di lire), dell'ILOR (16.000 miliardi), dell'imposta patrimoniale sulle imprese (7.000 miliardi) e della "tassa sulla salute" (11.000 miliardi). Quest'ultima era il "modo" italiano di generalizzare il prelievo su redditi diversi dal lavoro dipendente e portare gli altri redditi a contribuire al finanziamento della sanità. In tutti gli ordinamenti si è posto il problema di come finanziare i servizi di

welfare, e in particolare la sanità, facendo contribuire la generalità dei redditi e non solo quelli da lavoro dipendente. Oltre all'esempio della Francia, meriterebbe esaminare anche quello della Germania.

Pertanto, la soppressione dell'IRAP lascia aperto il problema della sua sostituzione per finanziare la sanità. Andrebbe escluso il ricorso ad addizionali all'IRES, che porterebbe l'aliquota complessiva, attualmente al 24 per cento, verso il 34 per cento. Inoltre, l'addizionale IRES mal si presterebbe a fungere come tributo proprio regionale, data la forte sperequazione territoriale dell'imposta. Potrebbe essere devoluta al bilancio dello Stato e utilizzata per aumentare i trasferimenti al Fondo sanitario. Ma non sarebbe certo un tributo proprio regionale. Già oggi il ricorso alla fiscalità generale, con i trasferimenti statali al Fondo sanitario, è la parte preponderante del finanziamento.

L'IRAP odierna dopo la legge di bilancio per il 2022 resta a carico solo delle società di capitale, avendo esentato gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi. L'eventuale addizionale IRES manterrebbe il carico fiscale solo sulle stesse società di capitale. Questo assetto appare poco razionale, in quanto i servizi sanitari sono fruiti dalle persone fisiche (inclusi gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi), non dalle società di capitale.

Con la proposta dell'IPRES si è pensato ad una estensione della base imponibile, generalizzata, al punto tale da risultare più ampia dell'attuale IRAP e di quella previgente (inclusiva del costo del lavoro) e della stessa IRPEF. Va chiarito che quelle espresse nella proposta sono idee per uno schema di riforma e non precise ipotesi di riforma. Si fondano sulla scelta di non gravare il finanziamento della spesa sanitaria sui soli redditi di impresa delle società di capitale, ma di ripartirne l'onere sui redditi di lavoro, pensioni, vincite al gioco, diritti di autore, affitti, plusvalenze, redditi da capitale e anche le pensioni di anzianità e vecchiaia (eventualmente di importo più elevato). Sono volte a far contribuire la platea più vasta possibile di contribuenti al finanziamento dei servizi di welfare di cui godono (in primo luogo, la sanità), includendo anche categorie di contribuenti oggi escluse, come i lavoratori autonomi senza organizzazione, i forfetari e, in particolare, i produttori agricoli che oggi non contribuiscono né alla spesa sanitaria, né alla spesa pubblica in generale. I redditi agricoli dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli autonomi erano sottoposti alla tassa sulla salute, poi sono entrati

nell'IRAP: recentemente ne sono fuoriusciti, come sono usciti, con la legge di bilancio per il 2022, i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali. Occorre recuperare l'effettività del principio di solidarietà e far sì che il contributo alla spesa pubblica e al finanziamento dei servizi generali non si risolva, come per il settore agricoltura, nel pagamento dell'IVA sui consumi personali e delle ritenute sul risparmio finanziario.

Dunque, l'idea di fondo è di finanziare il welfare, in particolare la sanità, con un contributo generalizzato, preservando l'autonomia finanziaria delle regioni con un tributo loro proprio, su cui hanno margini di manovra nella fissazione delle aliquote.

Con riferimento alla perplessità riportata dal Dott. Santalucia circa eventuali negativi riflessi sul costo del lavoro, il Dott. Ceriani precisa che, nell'ambito delle soluzioni elaborate da Astrid, un obiettivo importante era, contrariamente a quanto paventato, proprio la riduzione del costo del lavoro. Se il gettito dell'imposta viene tarato in modo tale da fiscalizzare (almeno in parte) i contributi previdenziali, il costo del lavoro si riduce, perché il calo del contributo previdenziale (fiscalizzato) sarà superiore al gettito del nuovo "contributo di solidarietà", la cui aliquota sarà inferiore rispetto al calo percentuale dei contributi previdenziali. Secondo le valutazioni di Astrid, se l'aliquota del nuovo tributo venisse fissata al livello attuale dell'IRAP (3,9 per cento), si otterrebbe un gettito aggiuntivo dell'ordine di 20 miliardi di euro. Se utilizzato interamente per fiscalizzare i contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti, la loro aliquota potrebbe essere abbassata dall'attuale 9,19 al 3 per cento circa. Il cuneo fiscale sul lavoro scenderebbe di circa due punti percentuali. I salari netti salirebbero del 6 per cento circa.

Riguardo alle preoccupazioni avanzate dal dott. Santalucia rispetto alle eventuali complessità amministrative della proposta IPRES, il dott. Ceriani non le condivide. In particolare, per i redditi di lavoro e di pensione, l'IPRES sarebbe riscossa con le ritenute alla fonte (come oggi i contributi sociali e l'Irpef). Per i redditi di impresa (società di capitali e imprese individuali) e il lavoro autonomo la riscossione avverrebbe tramite la dichiarazione dei redditi, come per l'Irpef e l'Ires. Per i redditi di capitale di natura finanziaria, la riscossione sarebbe in sostanza operata con ritenute alla fonte, come è oggi. Il tributo sugli affitti degli immobili percepiti dalle persone fisiche, come sui diritti d'autore sarebbe riscosso tramite la dichiarazione Irpef, come oggi. In sostanza, il dott. Ceriani non

vede stravolgimenti dell'attuale sistema di riscossione, né particolari complessità amministrative.

Con riferimento agli interventi di Santalucia, **Giuseppe Gallo** e **Benetti** in ordine alla parziale fiscalizzazione degli oneri sociali contenuta nella proposta in discussione, osservano che per la riduzione del costo del lavoro non è sufficiente agire sull'IRPEF, che tra l'altro è già stata incisa, da ultimo, dalla legge di bilancio per il 2022. Per operare sgravi significativi sulle componenti del costo del lavoro, non restano che i contributi previdenziali. Se è vero che i contributi previdenziali danno solidità al sistema pensionistico fondato sul metodo contributivo, ciò non toglie che una parte di essi possano essere fiscalizzati, posto che i diritti e i trattamenti previdenziali restino inalterati. Dunque, se per ragioni di competitività si vuole ridurre il costo del lavoro, quella della fiscalizzazione parrebbe una via obbligata. Essa può essere percorsa mediante un contributo dello Stato teso ad alleviare un carico contributivo troppo alto e con riflessi negativi sulla competitività, non solo internazionale, ma anche verso i settori "grigi" e "neri", che costituisce uno dei principali ostacoli all'ingresso stabile delle nuove generazioni nel mercato del lavoro. Per questo la proposta ipotizza una fiscalizzazione parziale, che potrebbe anche essere strutturata come limitata ai nuovi ingressi nel mercato del lavoro, a vantaggio dell'occupazione dei segmenti "deboli", in particolare le nuove generazioni chiamate, peraltro, a sopportare le conseguenze della riforma pensionistica che decurterà la copertura dei futuri trattamenti rispetto alla retribuzione salariale.

Il Pres. Treu dà la parola al Cons. **Gambuzza** il quale esprime apprezzamento circa il metodo adottato nella produzione e discussione delle proposte in merito alla riforma fiscale. Osserva che il sistema produttivo dell'agricoltura è complesso: alla produzione delle "materie prime" si affiancano le "attività connesse" che vanno dall'energia alla recettività, mentre sul piano organizzativo esso ricomprende sia il coltivatore diretto che l'impresa di capitali. Ciò premesso reputa utile una integrazione della proposta e si riserva di far pervenire osservazioni scritte.

Il Pres. Treu ringrazia il Dott. Gambuzza e apprezza l'impegno assunto a contribuire all'integrazione della proposta; conferma l'opportunità di approfondire alcune tematiche particolarmente rilevanti e significative emerse nel corso del dibattito e suggerisce ai presenti di inviare, qualora ritenuto utile, specifici contributi e/o approfondimenti settoriali.

Il Dott. **Santalucia** ritiene opportuno fare alcune precisazioni, soprattutto in merito ai trasferimenti tra i vari livelli di governo (Stato, Regione). Nello specifico egli ribadisce come non si sia sostenuto che il finanziamento alle Regioni deve avvenire solo attraverso i trasferimenti statali derivanti dalla compartecipazione all'Iva. Tuttavia, l'analisi per componenti del gettito attuale – che vede coinvolte, tra le altre imposte, l'IRAP e l'addizionale regionale (il cui contributo totale ammonta oggi alla metà di quello prodotto dall'Iva) – evidenzia come, sostanzialmente, la sanità regionale sia di fatto finanziata dalle risorse derivanti dall'IVA (e, quindi, dal meccanismo di compartecipazione). In questo contesto l'individuazione di tributi "alternativi o sostitutivi" si rivela molto complessa, soprattutto se si optano ulteriori destinazioni ai tributi in argomento; ciò comporterebbe la scelta di un tributo con un gettito di circa 40-50 miliardi avente un forte impatto sulla pressione fiscale già esistente nel Paese.

Inoltre, nella prospettiva di favorire la domanda e i consumi interni e dato atto dei recenti interventi sull'IRPEF, egli suggerisce una riflessione sugli effetti conseguenti all'autonomia impositiva delle Regioni sulle addizionali regionali all'IRPEF (che potrebbero, infatti, aumentare tali aliquote).

In ordine al tipo di tributo ricorda una ricerca di Astrid su contributo di solidarietà, valore del prodotto e *Mol*. Nello specifico tali analisi facevano riferimento all'inserimento degli ammortamenti e dei salari nel valore del prodotto e nel *Mol*. Tale scelta determinerebbe l'inserimento del costo dei fattori di produzione nella base imponibile del nuovo contributo di solidarietà e, quindi, l'impossibilità di dedurre il costo del lavoro e gli ammortamenti. In questo contesto molte imprese subirebbero uno svantaggio e un impatto negativo, soprattutto nel caso di rilevanti nuovi investimenti in beni strumentali (ad esempio quelli collegati al programma Industria 4.0). Ritiene, quindi, adeguato apportare le opportune integrazioni al documento *in fieri* nella sezione relativa alle imposte sulle società di capitali.

Per quanto riguarda gli altri redditi assoggettati egli esprime alcune perplessità sui contributi a base molto ampia, poiché l'esperienza delle dichiarazioni fiscali evidenzia come in alcune circostanze/settori/categorie i margini di *tax gap* ed evasione/elusione siano elevati. In molti casi essi sarebbero, infatti, attuati con lo strumento dell'autodichiarazione, piuttosto che con un sistema di ritenute, che potrebbe tra gli altri dar luogo

a molte complicazioni (ad esempio nei regimi forfettari) senza centrare l'obiettivo di pieno recupero del *tax gap*.

Sul contributo di solidarietà per il lavoro dipendente egli evidenzia come la relativa trattenuta (ad opera dei datori di lavoro) possa rivelarsi incoerente e opposta con i recenti interventi di taglio dell'IRPEF, poiché la somma delle due azioni potrebbe avere un "effetto finale nullo" su salari e stipendi.

Egli suggerisce, inoltre, di valutare gli aspetti operativi del tributo, che è teorico ed è ripreso da sistema francese che, però, è differente dal nostro; in Italia l'IRPEF ha un peso molto elevato, soprattutto in confronto con gli altri Paesi della UE. La valutazione dell'inserimento di questo nuovo tributo nel sistema italiano non può limitarsi a mere comparazioni con le esperienze di altri Paesi e rischia di aumentare in modo significativo la pressione fiscale. Comunica, infine, l'invio a breve di un documento sul contributo di solidarietà, soprattutto in riferimento alle società di capitali.

Il Prof. **Franco Gallo** ricorda come le ipotesi in discussione siano già un'alternativa alle proposte di riforma del sistema fiscale elaborate dal Governo e su cui più parti hanno espresso perplessità. Evidenzia come alcuni temi non siano stati inseriti nella trattazione (come il federalismo) e suggerisce di accompagnare, secondo un metodo costruttivo, le analisi critiche con le soluzioni reputate più adeguate.

Il Pres. **Treu** conclude i lavori e comunica la prosecuzione del dibattito in sede assembleare.

F.to

Il Presidente

Prof. Tiziano Treu

Il Segretario

Dr. Patrizio Michetti



CONFINDUSTRIA

Osservazioni al documento CNEL “Federalismo fiscale e IRAP”

Position Paper

1° giugno 2022

1. Premessa

Il Disegno di legge: "**Delega al Governo per la riforma fiscale**" (A.C. n. 3343) prevede, rispettivamente agli articoli 5 e 7, un graduale **superamento dell'IRAP** e una revisione dell'attuale disciplina della fiscalità locale e regionale.

Si tratta di interventi da attuare "*nell'ambito della revisione complessiva dell'imposizione dell'IRPEF e dell'IRES*", ferma restando la necessità di garantire "*in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario*" e l'invarianza di gettito, tenuto conto delle attuali previsioni di aliquota delle addizionali regionali e correlati automatismi imposti a causa di disavanzi sanitari¹.

Oltre a questi riferimenti, non si rintraccia, nel disegno di legge delega, alcuna indicazione concreta circa il superamento dell'IRAP, nata con finalità di semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario ma, con il tempo, profondamente mutata nella sua struttura.

Nella relazione conclusiva della "*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'IRPEF e altri aspetti tributari*", pubblicata dalle Commissioni riunite Finanze di Camera e Senato (presiedute dall'On. Marattin e dall'On. D'Alfonso) il 30 giugno 2021, si sottolinea come una riforma che si ponga come principale obiettivo lo stimolo alla crescita non può prescindere dal **considerare in modo critico una imposta che ha come base imponibile la remunerazione dei fattori produttivi, "la cui accumulazione è – insieme alla dinamica della produttività totale dei fattori – la determinante della crescita economica"**².

Alla luce di questi elementi, nella assemblea del CNEL del 18 gennaio 2022 è stata presentata dal Gruppo di lavoro per l'esame del disegno di legge sulla revisione del sistema fiscale, coordinato dal Prof. Franco Gallo, una proposta volta al superamento dell'IRAP

¹ Le entrate delle Regioni sono date dai seguenti tributi:

1. IRAP;
2. addizionale Irpef imputate ad aliquota base;
3. compartecipazione Iva che – a prescindere dagli aspetti tecnici della sua determinazione – copre la differenza tra i fabbisogni regionali e il gettito delle due imposte.

² Si vedano, sul tema, le audizioni di Confindustria del 12 febbraio 2021 nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario Vicepresidente per il Credito la Finanza e il Fisco, Dott. Emanuele Orsini e del contributo di Confindustria sul DdL delega sulla riforma fiscale del 17 novembre 2021.

CONFINDUSTRIA

attraverso la sua sostituzione con un nuovo prelievo denominato **IPRES - Imposta generale per le prestazioni sociali**.

Nei paragrafi successivi si esaminano le principali ragioni che, a nostro avviso, giustificano un definitivo e radicale superamento dell'IRAP; si esplorano, inoltre, alcune ipotesi alternative di intervento.

2. L'IPRES secondo la proposta di CNEL e Fondazione ASTRID

Secondo le modalità ipotizzate dal citato gruppo di lavoro del CNEL, l'IPRES si configurerebbe come un tributo connotato da una ampia base imponibile, funzionale a reperire gettito aggiuntivo, da utilizzare finanche per ridurre il cuneo fiscale sul lavoro attraverso la fiscalizzazione (parziale) dei contributi previdenziali.

In particolare, la base imponibile dell'IPRES includerebbe, oltre ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, anche redditi di lavoro dipendente, redditi da capitale (interessi e dividendi), plusvalenze, affitti, diritti d'autore, vincite al gioco, pensioni; essa includerebbe anche i redditi dei forfettari, dei produttori agricoli e del lavoro autonomo occasionale.

In sostanza, dunque, si configurerebbe come un **tributo addizionale su tutti i redditi percepiti**, con un presupposto impositivo coincidente con il "reddito entrata", cioè tutti i redditi percepiti; ne deriverebbe un rilevante ampliamento della base imponibile, riducendo varie forme di erosione e mantenendo – auspicabilmente - un'aliquota bassa.

L'IPRES, secondo i suoi proponenti, sarebbe preferibile rispetto alle ipotesi alternative di superamento dell'IRAP attualmente in discussione, quali: (i) un'addizionale regionale all'IRAP, che porterebbe verosimilmente ad una aliquota nominale pari al 32-34%, con lo svantaggio di una base imponibile fortemente sperequata tra Regioni in quanto legata a un'imposta versata in base alla sede legale, (ii) un'ulteriore forma di addizionale all'IRPEF.

Nelle intenzioni del Gruppo di lavoro, l'IPRES si colloca nel solco delle esperienze di finanziamento della sicurezza sociale con forme di contribuzione generalizzata, adottate in altri Paesi (es. in Francia con la **Cotisation Sociale Généralisée**, istituita nel 1991), richiamando le connotazioni del "**Contributo di solidarietà**", proposto dalla Fondazione Astrid (giugno 2021).

Proprio dall'esame dei lavori della Fondazione Astrid sono desumibili dettagli ulteriori sulle modalità di applicazione dell'IPRES sui redditi di impresa e sull'aliquota nominale del nuovo tributo.



CONFININDUSTRIA

Nei merito, tali studi proponevano le seguenti ipotesi alternative di tassazione:

1. **un'imposta sul valore lordo della produzione (IVP)**, per imprese e lavoratori autonomi, con base imponibile più estesa rispetto all'IRAP: **non sarebbero deducibili le spese sostenute per lavoratori dipendenti e le quote di ammortamento dei beni di impresa (materiali/immateriali)**. Tale prelievo sarebbe affiancato da un contributo di solidarietà applicato su tutti gli altri redditi (es. redditi finanziari, redditi diversi di derivazione finanziaria, affitti, diritti d'autore, vincite al gioco, pensioni di anzianità e vecchiaia di maggiore importo, ecc..).³
2. **un'imposta sul margine operativo lordo (MOL)**, identificabile nell'EBITDA (*Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*), con **inclusione quindi nella base imponibile degli ammortamenti sui beni di impresa**. Il prelievo sui redditi di lavoro dipendente e le prestazioni di lavoro autonomo verrebbe operato dal datore di lavoro (o dal soggetto committente della prestazione), mediante assoggettamento a ritenuta alla fonte, mentre sugli altri redditi si applicherebbe il contributo di solidarietà.

Le aliquote nominali ipotizzate sarebbero le seguenti:

- a) **2 per cento**, qualora si voglia garantire l'invarianza di gettito rispetto all'attuale IRAP (circa 22 miliardi di euro nel 2017);
- b) **3,9 per cento**, qualora si voglia ricavare un gettito aggiuntivo di circa 20 miliardi di euro (per complessivi 42 mld di euro), che potrebbero essere utilizzati per la fiscalizzazione dei contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti (nelle stime dei proponenti l'aliquota contributiva si ridurrebbe dall'attuale 9,19% al 3% circa, con un taglio percentuale del cuneo fiscale sul lavoro di circa 2 punti percentuali).

L'IPRES potrebbe avere una aliquota minima unica su base nazionale, cui si aggiungerebbe un prelievo regionale, con aliquota variabile, per garantire autonomia tributaria e finanziaria alle Regioni.

³ La riscossione della nuova imposta seguirebbe due modalità alternative in base alla tipologia dei redditi: (i) mediante ritenute alla fonte (imposte sui redditi finanziari, vincite al gioco, pensioni, diritti d'autore), (ii) mediante autoliquidazione per gli altri redditi (es. affitti, reddito d'impresa, lavoro autonomo, forfettari, agricoltori).

3. Osservazioni di Confindustria sul superamento dell'IRAP

Confindustria ha accolto con soddisfazione l'articolo 5 del DdL delega fiscale con il quale il Governo si impegna ad un **definitivo superamento dell'IRAP**, tributo verso il quale abbiamo da sempre manifestato forte contrarietà.

L'IRAP si articola come imposta sul valore aggiunto della produzione di beni e servizi ed è determinata applicando regole specifiche ai diversi soggetti passivi (imprese industriali, commerciali e di servizi, imprese bancarie e assicurative, enti non commerciali, imprese agricole).

Nello specifico, per il settore industriale, il tributo si applica sul valore della produzione, indipendentemente dal risultato di esercizio dell'impresa. Inoltre, almeno nella sua configurazione originaria, il tributo aveva una notevole incidenza sul fattore produttivo "lavoro"; questa componente è stata resa sostanzialmente deducibile per effetto di modifiche legislative intervenute negli anni.

A ciò va aggiunta l'ulteriore considerazione che con l'ultima legge di bilancio (art. 1, comma 8, L. n. 234/2021) sono state escluse dall'ambito applicativo IRAP, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997".

Permane, però, tuttora, il peso dell'imposta sul capitale (proprio e/o di terzi) investito nell'impresa (utili ed interessi passivi). Le attuali modalità di determinazione della base imponibile IRAP comportano che:

- l'indeducibilità integrale (dalla base imponibile IRAP) degli oneri finanziari provochi una distorsione reale, in quanto aumenta il costo del capitale rispetto al suo costo opportunità e, quindi, scoraggia gli investimenti;
- sono soggette al pagamento dell'IRAP anche le imprese in perdita.

Si tratta in buona sostanza di un **tributo pro-ciclico che in una fase di recessione economica colpisce maggiormente proprio le imprese in maggiore difficoltà**.

Riteniamo il risultato di una eccessiva semplificazione **le tesi a difesa del mantenimento dell'IRAP quale principale tributo destinato a finanziare la sanità regionale**. Il finanziamento del Servizio sanitario nazionale si regge, infatti, su un sistema molto più articolato e complesso. Dove le Regioni non arrivano deve intervenire lo Stato ridistribuendo le risorse dell'IVA, delle accise e del fondo sanitario nazionale.

Da una analisi dei dati dell'ultimo riparto, emerge che lo Stato ha destinato alle Regioni oltre 2/3 dell'IVA totale (il 67,07%), mirati al finanziamento della Sanità attraverso la



CONFINDUSTRIA

compartecipazione al gettito. Parliamo – solo per il 2018 - di 72,2 miliardi su 107,7 incassati dallo Stato di IVA. E l'IVA è un'imposta su cui le Regioni (e persino lo Stato) hanno manovrabilità prossima allo zero. **Per intenderci, nel 2018 l'IRAP totale, pubblica e privata, è stata di 25 miliardi** (su un totale di spesa sanitaria per lo stesso anno di **116 miliardi di euro**) se consideriamo che l'IRAP pubblica è una partita di giro, 13,5 miliardi di IRAP privata risultano un importo un po' limitato per sostenere che l'imposta sostenga in pieno il finanziamento della sanità.

Superare l'IRAP vuole dire ragionare su un nuovo sistema di finanziamento della sanità pubblica per renderla più efficiente.

Giova osservare, inoltre, che la totale eliminazione dell'IRAP **non costituirebbe una violazione dei principi del federalismo fiscale** in quanto, come chiarito dalla Corte Costituzionale⁴, l'IRAP è un tributo locale derivato.

“Locale” in quanto il gettito è destinato alle regioni, non già allo Stato. “Derivato”, in quanto tributo istituito con legge statale, accertato e riscosso secondo regole nazionali, non già secondo regole regionali. L'IRAP non è dunque un tributo “proprio” delle regioni, con la conseguenza che la sua disciplina può essere modificata dall'ente pubblico territoriale esclusivamente con riferimento agli elementi per i quali tale modifica sia stata prevista (per esempio, la regione può intervenire sulle aliquote e sul sistema delle esenzioni).⁵

Condividendo, sul punto, le conclusioni degli esperti del CNEL, siamo assolutamente **contrari all'ipotesi di trasformazione *tout court* dell'IRAP in un prelievo addizionale IRES.**

Secondo l'analisi svolta da Confindustria, infatti, una ipotesi di intervento di questo genere presenterebbe almeno due svantaggi che ne annullerebbero i benefici:

- a) in primo luogo, operando la trasformazione dell'IRAP in un prelievo addizionale IRES, si trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e lavoratori autonomi. Le simulazioni effettuate dal

⁴ Quanto alla **natura del tributo**, con la sent. n. 296/2003, la Corte Costituzionale ha ritenuto che l'IRAP non possa considerarsi “tributo proprio della Regione”, dal momento che sono regionali in senso stretto i “soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale”. Ed ha aggiunto che “la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta ... oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, comma 3, Cost., ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, comma 2, lett. e)”.

⁵ In tal senso, Beghin M., Diritto tributario, 2015, pag. 707.



CONFINDUSTRIA

Centro Studi Confindustria (CSC) mostrano come il **trasferimento dell'IRAP sull'IRES accrescerebbe il carico fiscale per complessivi 2,9 miliardi** principalmente per grandi imprese del manifatturiero ⁶.

- b) Il citato intervento, inoltre, incidendo sull'aliquota nominale IRES, collocherebbe **l'Italia tra i Paesi europei con la più elevata tassazione sui redditi delle società**, con una significativa distanza dalla media UE e con effetti negativi sulla competitività internazionale.

Dalle dichiarazioni fiscali emerge che, in caso di abrogazione dell'IRAP per tutti i suoi attuali contribuenti e ove si scegliesse la strada di far conseguire a tale abrogazione un aumento dell'aliquota nominale IRES, per recuperare il gettito perso (pari a 14,5 miliardi) **sarebbe necessario un incremento dell'aliquota IRES di 10,3 punti percentuali (dall'attuale 24% al 34,3%)**. Nel caso di abrogazione dell'IRAP solo per le società di capitali, la perdita di gettito sarebbe pari a 11,6 mld di euro e porterebbe l'aliquota IRES al 32,2%.

Vale la pena evidenziare che, attualmente, solo Malta ha una aliquota di tassazione sui redditi societari al 34%; diversi paesi (Austria, Belgio, Estonia, Spagna) hanno un'aliquota intorno al 25%; **l'aliquota media nell'UE è pari al 21,4%**.

Un intervento del genere, dunque, oltre a essere assolutamente in controtendenza rispetto al trend dei principali Paesi OCSE che, negli ultimi anni, hanno ritoccato al ribasso le aliquote di tassazione societaria, costituirebbe un decisivo svantaggio competitivo sul piano di un confronto internazionale con un pesante disincentivo agli investimenti esteri in Italia, senza contare che non sarebbe coerente con l'obiettivo di riduzione del carico fiscale sui fattori produttivi posto alla base della riforma fiscale.

Si esprime la medesima **contrarietà all'ipotesi di sostituzione dell'IRAP con nuovi tributi** che da una prima analisi delle formulazioni disponibili, per garantire l'esatta copertura

⁶ Nell'anno di imposta 2018 (ultime dichiarazioni fiscali disponibili), i contribuenti IRAP sono stati più di 3,7 milioni, contro gli 1,2 milioni dell'IRES. Le società di capitali contribuenti IRAP sono pari a 1,2 milioni. I restanti 2,5 milioni di contribuenti sono persone fisiche, società di persone, enti non commerciali e Amministrazioni Pubbliche, che non sono soggetti IRES. Quindi se si decidesse di eliminare l'IRAP e aumentare l'aliquota IRES per compensare la perdita di gettito IRAP, si andrebbe a caricare sulle società di capitali anche il gettito che oggi versano persone fisiche, società di persone, enti non commerciali che era pari, nell'anno di imposta 2018, a 2,9 miliardi.

In particolare, le società di capitali che sarebbero colpite sono quelle che pagano l'IRES (733.709, pari al 59,7% del totale dei contribuenti IRES). Le imprese del manifatturiero, per l'anno di imposta 2018, hanno assicurato il 31,9% del gettito IRES, quelle del commercio all'ingrosso e al dettaglio il 20,8% e gli istituti finanziari e assicurativi il 10,4%. Le imprese di maggiori dimensioni (con oltre 50 milioni di volume d'affari) hanno versato circa la metà del gettito (49,0%).



CONFINDUSTRIA

del gettito IRAP, **dovrebbe includere nella loro base imponibile il costo del personale, nonché gli interessi passivi**, così riproponendo, in buona sostanza, i difetti dell'impianto originario dell'IRAP (un'imposta che incide sulle imprese labour-intensive, sulle imprese in perdita e su quelle maggiormente indebitate).

In definitiva, una misura così costruita rischierebbe di incrementare il cuneo fiscale sul lavoro, peggiorando la competitività Paese, dopo che - faticosamente - negli ultimi due anni **il cuneo fiscale e contributivo è stato ridotto dal 48% al 44,7% (Rapporto OCSE - Taxing wages 2020)**.

Parimenti da rigettare le ipotesi di sostituire l'IRAP con un tributo che vada a colpire gli investimenti realizzati in questi anni dalle imprese nella innovazione tecnologica (nell'ottica del piano Industria 4.0) e nella ricerca, **negando la deducibilità dalla base imponibile degli ammortamenti sui beni materiali ed immateriali** impiegati nell'attività di impresa.

4. Una proposta alternativa di revisione della tassazione delle imprese - cenni

Nell'ottica di fornire un contributo fattivo alla discussione, detto si analizza, qui di seguito, **un'ipotesi alternativa di superamento dell'IRAP** attraverso una riformulazione dell'attuale sistema di tassazione delle imprese, volta che semplifichi il contesto di riferimento e funga anche ad incentivare da incentivo alla patrimonializzazione e alla crescita delle stesse, nella direzione di un riequilibrio dell'imposizione sui redditi prodotti dal capitale di rischio (utili delle imprese) rispetto a quella che grava sulla remunerazione del capitale di debito (interessi su finanziamenti).

Nel concreto, la proposta prevede di rimodulare l'attuale IRES, attraverso una differenziazione del prelievo in due fasi:

1. con una **aliquota "base" applicata sul reddito al momento della sua produzione**.
L'obiettivo - pur ambizioso - della riforma dovrebbe essere quello di modulare questa aliquota al di sotto dell'attuale aliquota complessiva derivante da IRES (24%) e IRAP (3,9%), al fine di ridurre l'imposizione sul reddito che resta impiegato nell'attività produttiva (sulla base delle risorse disponibili si potranno ipotizzare differenti combinazioni di aliquote); sulla determinazione dell'aliquota base impattano ulteriori considerazioni in punto di fiscalità internazionale descritte al paragrafo 4;
2. con una **tassazione "aggiuntiva" degli utili, al momento della loro distribuzione** (o, comunque, della destinazione dei medesimi utili a finalità estranee all'impresa).
Con questo meccanismo, una parte del prelievo verrebbe differita al momento della fuoriuscita di risorse dall'attività di impresa (distribuzione ai soci o altre destinazioni), favorendo, così, la capitalizzazione delle imprese e con essa la crescita economica.



CONFINDUSTRIA

Come accennato, non vanno, peraltro, trascurati gli effetti di semplificazione sul sistema impositivo, che possono derivare dall'eliminazione dell'IRAP (e dei connessi adempimenti di calcolo e dichiarativi) e dall'assorbimento nell'aliquota base degli attuali regimi agevolativi per la patrimonializzazione delle imprese quali l'Aiuto alla Crescita Economica (ACE, di cui al comma 287, Legge 27 dicembre 2019, n. 160).

La proposta è caratterizzata, inoltre, dai seguenti aspetti:

- **non sono previsti vincoli di destinazione per gli utili accantonati.** L'applicazione dell'aliquota "base" prescinde dalle modalità di impiego delle risorse dell'impresa (diversamente, ad esempio, da quanto prefigurato nella Legge di Bilancio 2019 con la c.d. Mini-IRES, di fatto mai entrata in vigore, a mente della quale si accordava una riduzione di 9 punti percentuali di IRES in ragione della quota degli utili reinvestiti in nuove assunzioni o in acquisizioni di beni strumentali);
- **non si interviene sulle attuali regole di tassazione sui dividendi percepiti da soggetti IRPEF ed IRES.** Analogamente invariate rimarrebbero le regole di determinazione del reddito imponibile IRES;
- il nuovo meccanismo impositivo **si applicherebbe a regime alla generalità dei soggetti che producono reddito di impresa** (quindi anche a imprese individuali e società di persone, attualmente assoggettate a prelievo IRPEF), anche se potrebbe essere introdotto gradualmente, con applicazione in una prima fase alle sole società di capitali (le simulazioni nel paragrafo 3 sono infatti condotte sotto questa ipotesi);
- è previsto, come accennato, **il superamento dell'Aiuto alla Crescita Economica** (c.d. ACE di cui al comma 287, Legge 27 dicembre 2019, n. 160). come accennato, per un uso più efficiente delle risorse finanziarie e per semplificare il sistema ed evitare inutili duplicazioni, il nuovo meccanismo impositivo supera il vigente regime di deduzione dalla base imponibile del rendimento figurativo degli incrementi patrimoniali (c.d. ACE); a ciò dovrà fare da corredo un regime transitorio che consenta di utilizzare appieno le eccedenze ACE maturate nei periodi precedenti l'entrata in vigore della nuova imposta. Si precisa che nell'analisi che segue non è stato considerato l'impatto della c.d. "ACE innovativa", introdotta per un solo periodo di imposta 2021 dall'articolo 19 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

Tabella 1: IRES e IRAP pagate dalle società da capitali nell'anno di imposta 2018



CONFINDUSTRIA

	IRES	ACE	IRAP	IRES+IRAP
Numero contribuenti	1.229.010	312.022	1.207.998	
<i>di cui attivi</i>	<i>733.709</i>	<i>312.022</i>	<i>697.479</i>	
Base imponibile (mld euro)	140,6	7,9 *	270,4	
Imposta pagata (mld euro)	33,6	-1,9	11,6	45,1
<i>di cui quota: manifattura</i>	<i>31,9%</i>	<i>23,5%</i>	<i>24,8%</i>	
<i> commercio</i>	<i>20,8%</i>	<i>9,5%</i>	<i>16,6%</i>	
<i> attiv. finanziarie e assicurative</i>	<i>10,4%</i>	<i>39,1%</i>	<i>13,2%</i>	
Aliquota nominale	24,0%	-	3,9%	24%+3,9%
Aliquota media effettiva	22,6%		4,3%	
Aliquota media effettiva su base imponibile IRES**	22,6%	-	7,8%	30,4%

* È il valore della deduzione ACE rilevante per l'anno, che determina un minor gettito di 1,9 miliardi.

**Le aliquote effettive sono entrambe calcolate sulla base imponibile IRES al lordo della deduzione ACE (148,4 miliardi).
Eventuali discrepanze derivano da arrotondamenti.