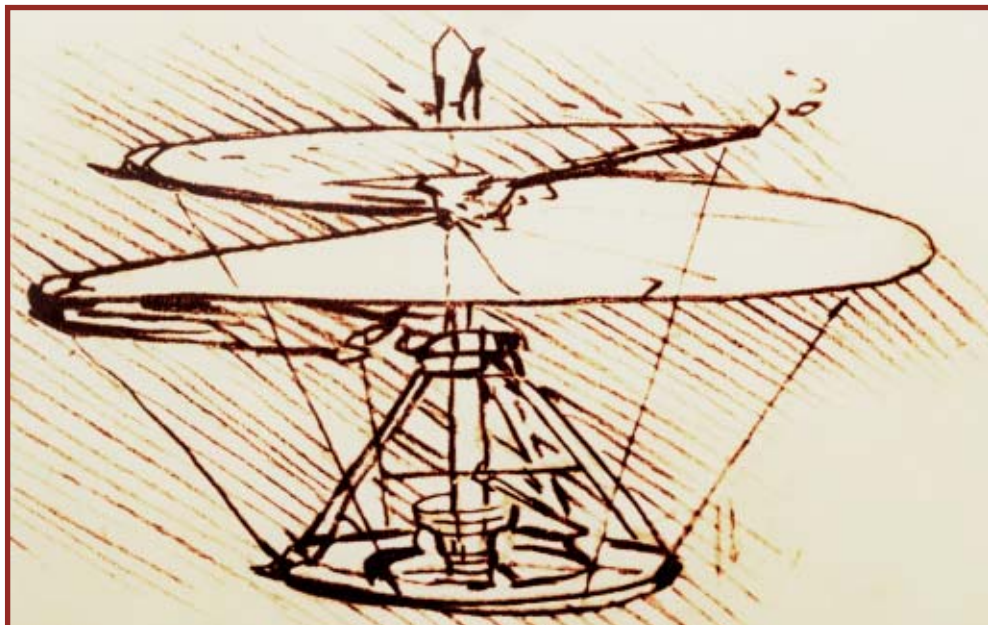




CONFINDUSTRIA SERVIZI
INNOVATIVI E TECNOLOGICI



**Primo Rapporto sul sistema
della fiscalità del settore
dei Servizi Innovativi e Tecnologici**



**PRIMO RAPPORTO SUL SISTEMA
DELLA FISCALITÀ DEL SETTORE
DEI SERVIZI INNOVATIVI E TECNOLOGICI**

Proposte di riforme tributarie nello specifico comparto

A cura

dell'“Osservatorio Permanente per le Problematiche tributarie”

di Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici

e

dell'Avvocato Francesco Fratini



Prefazione di Pietro Guindani



**CONFINDUSTRIA SERVIZI
INNOVATIVI E TECNOLOGICI**



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

In copertina : il progetto di Leonardo da Vinci di elica, idea innovativa e tecnologica. Le note scritte di suo pugno sono essenziali per realizzare e quindi rendere utile l'invenzione.

Basta creare un ostacolo, come ha fatto Leonardo scrivendo le note al contrario perché il progetto dell'elica non sia comprensibile e quindi non realizzabile.

La metafora vuol raccontare come l'eliminazione di un ostacolo può rendere efficiente attività geniali altrimenti irrealizzabili.



PREMESSA e RINGRAZIAMENTI

La federazione “Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici”, sotto la Presidenza dell’Ing. Alberto Tripi, ha istituito la vice-Presidenza con delega al Credito, Fisco e Finanza, carica ricoperta nel mandato 2006-2009 dal Dott. Pietro Guindani, Presidente di Assotelecomunicazioni e di Vodafone Italia.

In questo ambito, a partire dal 2006 e’ stato costituito un “Osservatorio Permanente per le Problematiche Tributarie” a cui attualmente partecipano, attraverso i loro rappresentanti 20 sezioni territoriali di Confindustria (*) e 11 associazioni di categoria (**). L’Osservatorio e’ guidato da un Comitato Scientifico (***) coordinato dal Dott. Massimo Ferrari, già Direttore Affari Fiscali di Vodafone Italia ed attualmente Direttore di Tax Affairs-Business Support di Vodafone Group Plc, il quale con il prezioso contributo della Dott.ssa Maria Rosaria Leccese e del Dott. Giuseppe Costa ha promosso la realizzazione di questo “Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici” curato dall’Avvocato Francesco Fratini.

Si ringrazia altresì in modo particolare il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell’Economia e delle Finanze, nonché il gruppo di valutazione sul gettito della SOGEI SpA per la fattiva e preziosa collaborazione assicurata nel corso dell’elaborazione del Rapporto.

(*) Le 20 Sezioni territoriali di Confindustria sono: Assindustria Gorizia, Assolombarda, Confindustria Basilicata, Confindustria Cosenza, Confindustria Fermo, Confindustria Firenze, Confindustria Genova, Confindustria La Spezia, Confindustria Lecce, Confindustria Mantova, Confindustria Napoli, Confindustria Padova, Confindustria Perugia, Confindustria Pesaro Urbino, Confindustria Pistoia, Confindustria Taranto, Confindustria Trento, Confindustria Verona, Confindustria Viterbo, Unione Industriali Roma.

(**) Le 11 associazioni di categoria sono: ASSTEL, AGICONSUL, AISCRIS, AITECH-ASSINFORM, ASAS, ASSIRM, ASSOCONSULT, ASSOREL, ASSOSOFTWARE, OICE, RINA.

(***) Gli 8 membri del Comitato Scientifico sono: Massimo Ferrari (Vodafone Italia)-Coordinatore, Antonio Carola (IBM Italia), Massimo Dal Checco (SIDI Group), Giovanni Mastrosanti (Almaviva Italia), Roberto Moro (Telecom Italia), Salvatore Petrone (già’ Accenture), Elio Schettino (Confindustria), Marco Tribuzio (Sky TV Italia).



INDICE

PREFAZIONE di Pietro Guindani	pag. xx
PRINCIPI ISPIRATORI, METODOLOGIA E CONCLUSIONI DEL RAPPORTO	pag. xx
PARTE I	pag. xx
CONSIDERAZIONI SULLA FISCALITÀ DELLE IMPRESE OPERANTI NEL SETTORE DEI SERVIZI INNOVATIVI E TECNOLOGICI	
1. La banca dati utilizzata e l'approccio "ai numeri"	pag. xx
2. Caratteristiche tributarie strutturali del settore	pag. xx
2.1 Primo quesito: quanti sono i soggetti operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici (società di capitali, società di persone e persone fisiche)?	pag. xx
2.2 Secondo quesito: qual è l'incidenza del gettito IRES ed IRPEF del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IRES ed IRPEF nazionale?	pag. xx
2.3 Terzo quesito: qual è l'incidenza del gettito IRAP del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IRAP nazionale?	pag. xx
2.4 Quarto quesito: qual è l'incidenza del gettito IVA del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IVA nazionale?	pag. xx
2.5 Quinto quesito: nell'ambito delle società di capitali, operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici, qual è l'incidenza dell'IRES e dell'IRAP rispetto all'utile di esercizio?	pag. xx
2.6 Sesto quesito: come sono dislocati nell'ambito del territorio nazionale i soggetti operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici?	pag. xx
2.7 Settimo quesito: quali sono i comparti di attività delle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici che concorrono maggiormente al gettito IRES/IRPEF, IRAP ed IVA?	pag. xx
Appendice della Parte I	pag. xx



PARTE II	pag. xx
LE PRINCIPALI PROBLEMATICHE TRIBUTARIE AVVERTITE DALLE IMPRESE OPERANTI NEL SETTORE DEI SERVIZI INNOVATIVI E TECNOLOGICI	
1. Il questionario fiscale proposto alle imprese operanti nel settore	pag. xx
1.1 Introduzione	pag. xx
1.2 Il “bisogno fiscale” di ordine generale	pag. xx
1.3 I “bisogni fiscali” di ordine specifico	pag. xx
2. Talune riflessioni introduttive di diritto comparato sul principio di competenza ai fini della disciplina tributaria, sulla tassazione degli interessi passivi, sulla fiscalità in materia di ammortamenti, sulla disciplina del credito d’imposta per ricerca e sviluppo e sulla disciplina sanzionatoria in materia di IVA	pag. xx
2.1 Premessa	pag. xx
2.2 Brevi considerazioni sull’evoluzione degli ordinamenti tributari europei	pag. xx
2.3 Considerazioni di diritto tributario comparato in relazione alle figure sanzionatorie in materia di imposizione sui redditi con particolare riferimento alla violazione del principio di competenza in sede di determinazione del reddito imponibile	pag. xx
2.4 Considerazioni di diritto tributario comparato in materia di deducibilità degli interessi passivi nei principali ordinamenti dell’Unione Europea	pag. xx
2.5 Considerazioni di diritto tributario comparato in relazione al regime degli ammortamenti nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi	pag. xx
2.6 Considerazioni di diritto tributario comparato in materia di disciplina del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo (<i>R&D</i>) e altre agevolazioni	pag. xx
2.7 Considerazioni di diritto tributario comparato in relazione alle figure sanzionatorie in materia di imposta sul valore aggiunto	pag. xx



PARTE III	pag. xx
LE PROPOSTE INNOVATIVE	
1. Considerazioni introduttive	pag. xx
1.1 Premessa	pag. xx
1.2 Le proposte di riforma di ordine generale	pag. xx
1.3 Le proposte di riforma di ordine generale specifico: sintesi	pag. xx
2. Le soluzioni riguardanti l’IRES	
2.1 Revisione del sistema sanzionatorio degli errori di imputazione temporale	pag. xx
2.2 Deducibilità dell’IRAP dall’imponibile IRES/IRPEF	pag. xx
2.3 Revisione della disciplina fiscale degli interessi passivi – L’introduzione della nuova disposizione di cui all’articolo 96 del TUIR e le critiche formulate nei riguardi della disciplina vigente	pag. xx
2.4 La disciplina degli ammortamenti fiscali	pag. xx
3. Le soluzioni riguardanti l’IRAP e l’IVA	pag. xx
3.1 La proposta in materia di IRAP	pag. xx
3.2 Le proposte in materia di IVA	pag. xx
4. Le soluzioni riguardanti la disciplina agevolativa in materia di ricerca e sviluppo, la disciplina di altri tributi indiretti e la revisione del dettato dell’articolo 48 <i>bis</i> del D.P.R. n. 602/1973	pag. xx
4.1 La novella in materia di credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo	pag. xx
4.2 Abrogazione della Tassa di Concessione Governativa applicata ai servizi di telefonia mobile in abbonamento	pag. xx
4.3 Revisione del dettato dell’articolo 48 – <i>bis</i> del D.P.R. n. 602/1973	pag. xx
Appendice della Parte III	pag. xx



PREFAZIONE

di Pietro Guindani

Il settore di attività dei servizi innovativi e tecnologici, rappresentato dalla nostra federazione, conta in Italia oltre 1 milione di imprese con 2,5 milioni di addetti impegnati ed esprime, secondo i dati dell'Istat, il 13 per cento del PIL. In questo ambito operano imprese tra di loro molto diverse che appartengono ai settori delle telecomunicazioni, dell'informatica, dei media, degli *internet providers* e dei consulenti professionali nel campo dell'ingegneria, del marketing e delle tecniche di precisione. Anche le dimensioni delle imprese sono le più varie: si spazia dalle grandissime aziende, anche multinazionali, a moltissime aziende imprenditoriali di piccole e medie dimensioni, specie nel campo dell'informatica, fino agli studi professionali di consulenza.

Tutte queste imprese hanno però in comune un elemento, l'elemento rappresentato da risorse umane dotate di elevate competenze che utilizzano tecnologie innovative, prevalentemente nel campo delle tecnologie digitali. La federazione è dunque ben rappresentativa di quel settore dell'economia che sviluppa e diffonde competenze chiave per la competitività del sistema economico complessivo, settore in cui – pertanto – la dimensione del capitale umano è strategica.

Con orgoglio operiamo in questo settore, consapevoli delle potenzialità di crescita di cui disponiamo, anche in una fase come quella attuale di recessione; per lo stesso motivo riteniamo che anche la fiscalità dovrebbe essere funzionale, o almeno non essere di ostacolo, al pieno dispiegarsi di tale potenziale di crescita. Questo il motivo che ci ha indotto, nell'ambito della nostra federazione, a realizzare – prima – un Osservatorio Permanente Tributario, guidato efficacemente dal dottor Massimo Ferrari e – successivamente - ad avviare la redazione, ora completata dopo circa due anni di paziente lavoro di ricerca e di elaborazione da parte dell'ottimo avvocato Francesco Fratini, un Libro Bianco, ovvero il “Primo Rapporto sul sistema della fiscalità delle imprese del settore dei servizi innovativi e tecnologici”.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Dello spirito che ha animato la redazione di questo testo e delle sue principali finalità, desidero dare conto in sintesi, anche per guidare il lettore attraverso l'architettura del libro.

La considerazione di partenza e' stata la constatazione che il sistema fiscale italiano diventa ogni giorno più complesso, fino a raggiungere livelli di obiettiva difficoltà interpretativa ed applicativa. Il sistema fiscale e' infatti caratterizzato da una molteplicità di norme tributarie distribuite in molteplici testi normativi, talvolta non coordinati e soggetti a repentine modifiche, che rendono complicato ed incerto il rapporto dei contribuenti con il Fisco. In tale contesto il mondo imprenditoriale avverte la necessità di un cambiamento.

Il presente Rapporto vuole dar voce alle aziende di questo settore in maniera costruttiva tramite, in primo luogo, una rassegna di come la fiscalità attuale gravi sul sistema delle imprese in questione e, in secondo luogo, la formulazione di proposte normative realistiche, ovvero ispirate ai principi costituzionali nazionali e armoniche con l'ordinamento comunitario.

In maggior dettaglio, questi gli obiettivi che il presente Rapporto si prefigge:

- rendere note, sulla scorta di un'approfondita indagine dei dati effettivi, così come questi risultano dall'archivio SOGEI, le caratteristiche tipiche della fiscalità del settore, con riferimento sia alla composizione oggettiva del gettito (ripartita tra le diverse imposte) sia soggettiva (riferita, cioè, alle diverse tipologie di imprese che operano nel settore);
- identificare in modo preciso le aree critiche fiscali (e/o le opportunità) così come avvertite dalle imprese operanti nel settore con lo scopo precipuo di formulare chiare proposte di modifica normativa;
- identificare proposte di novella normativa sistematiche e/o specifiche, comunque sempre rappresentative di un interesse diffuso, tenuto conto anche di quanto emerso da un'analisi comparatistica della fiscalità in altri Paesi (principalmente europei).

Le proposte contenute nel Rapporto hanno la principale finalità di instaurare un "dialogo" costruttivo tra le imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici e il Fisco.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

E' infatti facile comprendere come le informazioni raccolte nel Rapporto permettano all'Amministrazione Finanziaria di meglio conoscere le imprese del settore; il fatto di aver posto in evidenza le peculiarità di tali imprese e le loro specifiche esigenze permette al contempo di apprezzarne il valore.

In questi termini il Rapporto ha l'ambizione di diventare uno strumento per accreditare le imprese associate a Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici presso le autorità tributarie con l'obiettivo di sviluppare una collaborazione volta, da un lato, ad ottenere la rimozione di alcuni "ostacoli" avvertiti come distorsivi dell'attuale sistema fiscale e, dall'altro, ad implementare quelle soluzioni avvertite come urgenti e necessarie.

Tutto ciò nella consapevolezza che sarà necessario accettare il "compromesso" di una gradualità degli interventi, secondo priorità condivise, ma affermando altresì il fatto che non sembra più differibile la risoluzione delle criticità avvertite dalle imprese del settore ed evidenziate nel presente Rapporto.



PRINCIPI ISPIRATORI, METODOLOGIA E CONCLUSIONI DEL RAPPORTO

L'attuale assetto della fiscalità, nel nostro Paese, non reca disposizioni che tengano conto delle specifiche esigenze del settore dei servizi innovativi e tecnologici il quale, tuttavia, considerata la forte espansione registrata negli ultimi anni, necessiterebbe di maggiore attenzione da parte del legislatore tributario.

Gli assunti del presente Rapporto che, allo stesso tempo giustificano concettualmente le conclusioni alle quali si perviene, trovano fondamento su due premesse “irrinunciabili”:

- l'eccessiva tassazione che grava sul settore, quale frutto della risultante dell'estensione delle basi imponibili pur in una congiuntura storica di “contrazione” delle aliquote;
- la scarsa attenzione del legislatore tributario nei riguardi delle peculiarità “morfologiche” del settore, e la sua “sordità” nel valorizzarne le caratteristiche. Ci si riferisce, ad esempio, alla tematica degli ammortamenti dei beni connotati da una forte componente tecnologica, i quali vengono assimilati a beni intrinsecamente diversi, nonché, sempre a titolo esemplificativo, all'eccessiva onerosità dell'IRAP, in particolare nei comparti caratterizzati da un elevato impiego del fattore produttivo lavoro, che determina uno svantaggio competitivo nel mercato internazionale.

Tale “indifferenza” da parte del legislatore tributario si è tradotta nella negazione di molti “bisogni fiscali” primari ai quali, invece, dovrebbe rispondere un sistema fiscale evoluto, che voglia porsi in sintonia con quello degli altri Stati, non solo Europei, con i quali l'economia del settore di riferimento si confronta¹.

Dalle nostre analisi emerge che, nel caso italiano, sono state al momento negate le seguenti fondamentali istanze manifestate dalle imprese – contribuenti:

¹ A tale riguardo, *cfr.* la relazione tenuta dal Dott. Alberto TRIPI, Presidente di Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici, in occasione della prima **Conferenza Nazionale dei Servizi Innovativi e Tecnologici** tenutasi in Milano il 4 febbraio 2008, dalla quale emergono, tra le molteplici priorità, quella di “*equiparare gli oneri fiscali e tributari che gravano sui servizi con quelli dei Paesi con cui l'Italia compete, rendendoli incentivanti per investimenti ed innovazione ...*”.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

- a) favorire il ridimensionamento del prelievo tributario il quale, in taluni casi, raggiunge livelli “espropriativi” allo scopo di migliorare il funzionamento del mercato interno del Paese e la sua competitività in un contesto internazionale;
- b) stabilire un rapporto sano tra Amministrazione finanziaria e contribuente basato sulla fiducia e sul rispetto reciproco, sulla chiarezza delle regole e sull’osservanza delle stesse;
- c) contrastare il patologico livello di evasione fiscale.

I punti a), b) e c) appena descritti possono essere qualificati come bisogni fiscali primari; il punto c), poi, rappresenta una questione particolarmente sentita in Italia.

Le urgenti riforme che le imprese del settore dei servizi innovativi e tecnologici attendono, non devono necessariamente essere ispirate alla mera riduzione della pressione fiscale. Certamente questa non deve assumere connotazioni espropriative. E, laddove ciò si realizzi occorre impedirlo. L’esigenza maggiormente avvertita è connessa al miglioramento del rapporto tributario, intendendosi con ciò l’introduzione di semplificazioni effettive e la garanzia della certezza e stabilità, in un lasso temporale ragionevolmente consistente, del carico tributario.

La prima esigenza, a cui il legislatore deve fornire concretamente una risposta, è l’eliminazione dei profili di tassazione che si traducono in un fattore distorsivo della concorrenza.

Il Fisco non può assurgere alla sola dimensione del dovere alla contribuzione, né può essere ricondotto unicamente al *genus* degli strumenti di redistribuzione dei redditi e quindi ad una funzione sociale solidaristica: oggi, nei difficili contesti di globalizzazione e di concorrenza globale, è anche un fattore competitivo dei sistemi economici. Esso è, quindi, uno dei fattori² che qualificano come competitivo o meno un sistema economico. Allo stato attuale, nel nostro Paese, a cagione della sua rigidità, il Fisco non risponde a tale esigenza, venendo a costituire pertanto uno dei condizionamenti più rilevanti per lo sviluppo del sistema stesso.

In questi termini, la leva fiscale deve essere utilizzata per sostenere l’economia³. L’esercizio al quale si è chiamati è però particolarmente complesso, stante la difficile situazione congiunturale e il contesto di crisi economica. Occorre infatti trovare il giusto connubio tra esigenze di gettito e esigenze di sviluppo competitivo del sistema, atteso che, ogni variazione, operata in un contesto di

² Sul punto *cf.* Fabrizio Onida “*Il fisco è solo un elemento della competizione globale*” in *Il Sole 24 Ore* del 1° luglio 2004.

³ Si veda, a titolo esemplificativo, l’articolo “*Manovre fiscali per ripartire*”, in *Il Sole 24 Ore* del 16 Ottobre 2008, riguardante l’orientamento che va consolidandosi in Europa, con riferimento alla crisi finanziaria del 2008.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

scarsa propensione alla crescita economica, deve probabilmente rispettare il principio dell'invarianza di gettito.

Con l'obiettivo di rispettare, per quanto possibile, questo fragile equilibrio si pongono le proposte di novella normativa contenute nel presente Rapporto.

A tale riguardo, i passaggi logici seguiti per la definizione delle citate proposte sono stati i seguenti:

- i) innanzi tutto, la definizione delle peculiarità delle imprese operanti nell'ambito dei servizi innovativi e tecnologici;
- ii) l'analisi delle esigenze delle imprese stesse;
- iii) l'individuazione di soluzioni valide sotto il profilo dell'opportunità, della legittimità ma anche, ove possibile, compatibili con gli attuali vincoli del bilancio dello Stato.

Al fine di individuare le peculiarità del settore di interesse, è stata utilizzata la fonte informativa fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento per le Politiche Fiscali e Sogei).

Dai dati così acquisiti sono emerse informazioni significative quali l'entità delle imposte pagate dalle imprese che operano nel settore rispetto al gettito complessivo, il peso della globalità delle rettifiche fiscali rispetto all'utile civilistico delle società di capitali, gli specifici comparti di attività che versano più imposte (ci si riferisce all'IRES, all'IRPEF, all'IRAP ed all'IVA), nonché l'entità delle basi imponibili che hanno generato il prelievo tributario delle imposte appena citate.

Inoltre, è stata analizzata la localizzazione geografica (per Regione) degli operatori del settore, al fine di evidenziare lo specifico gettito IRAP.

Individuate le principali caratterizzazioni economiche e di gettito del settore di interesse, si è passati ad esplorare le esigenze delle imprese, tramite la predisposizione e l'invio alle medesime di un questionario fiscale. Le principali criticità di natura fiscale, e i correttivi auspicati, sono stati segnalati con le risposte fornite al questionario, le quali costituiscono la premessa logica e metodologica delle soluzioni normative proposte nella Parte III del Rapporto.

Alcune proposte sono di ordine generale ed attengono alla disciplina dell'IRES e dell'IRAP. Ci si riferisce alla revisione dei meccanismi sanzionatori amministrativi finalizzata ad escludere l'irrogazione di sanzioni laddove si ravvisi un'errata imputazione temporale di componenti positivi o negativi di reddito; ci si riferisce altresì alla deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES/IRPEF, nella convinzione che l'attuale regime generi duplicazioni d'imposta. In materia di



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

IRAP la proposta attiene all'introduzione di una soglia massima oltre la quale la tassazione non dovrebbe compiersi.

Vi sono poi proposte di novelle normative più specificamente legate alle modalità di determinazione del reddito d'impresa: la revisione della disciplina tributaria che concerne la deducibilità degli interessi passivi, volta ad evitare fenomeni di penalizzazione soprattutto delle piccole e medie imprese; la revisione della disciplina degli ammortamenti fiscali tramite *i)* la revisione del D.M. 31 dicembre 1988; in alternativa *ii)* la previsione di ammortamenti fiscali in linea con le risultanze civilistiche; in ulteriore alternativa *iii)* l'introduzione di un nuovo modello di ispirazione scandinava denominato *Pool basis*.

Ulteriori proposte concernono la disciplina IVA: si propongono l'eliminazione delle sanzioni connesse all'obbligo di autofatturazione, laddove non vi sia danno per l'Erario, nonché il superamento dei meccanismi applicativi di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, in favore dell'introduzione di un sistema più efficiente per il recupero dell'IVA sui crediti di modesta entità divenuti inesigibili.

Passando ad altri settori impositivi "minori", è stata proposta l'abrogazione di tributi reputati distorsivi della concorrenza e freno della crescita economica dello specifico settore: è questo il caso della Tassa di Concessione Governativa sui servizi di telefonia mobile. Questo tributo, infatti, è infondato sotto il profilo del presupposto, e si traduce in un vincolo inaccettabile per lo sviluppo del mercato della telefonia mobile.

In materia di agevolazioni, e segnatamente con riferimento alla disciplina del credito per investimenti in *ricerca e sviluppo*, si propone la rivisitazione degli attuali enunciati normativi, al fine del superamento delle incertezze emerse in relazione alla definizione della natura delle attività ammissibili. Tale obiettivo potrà essere favorito dall'introduzione di istituti di dialogo con il Ministero dello Sviluppo Economico preposto a fornire i chiarimenti tecnici necessari. In aggiunta, si auspica l'estensione temporale dell'agevolazione tributaria oltre il limite di scadenza fissato al 2009.

Infine, l'ultima proposta riguarda la revisione della disciplina prevista dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, in materia di blocco dei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione in caso di cartelle esattoriali che risultano non pagate. Non si è contrari all'istituto in sé, né al principio di civiltà giuridica che esso incorpora, si deve però impedire il ricorso a meccanismi automatici,



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

talvolta particolarmente lesivi dei diritti dei contribuenti, applicati laddove la pretesa tributaria non sia certa ed incontrovertibile.

Preme rilevare che parte delle soluzioni proposte non incidono sul gettito derivante dal versamento dei tributi. Al riguardo, tra le altre, si citano le proposte in materia di IVA, finalizzate ad escludere nell'ambito delle fattispecie assoggettate a sanzioni amministrative tributarie l'ipotesi di omessa autofatturazione laddove, in concreto, non venga a determinarsi alcun danno per l'Erario, si cita altresì la proposta di revisione del sistema sanzionatorio degli errori di imputazione temporale con riferimento al criterio di competenza in materia di determinazione del reddito di impresa, ed infine la proposta di revisione dell'articolo 48 – *bis* del D.P.R. n. 602/1973 in materia di blocco dei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione.

A tale riguardo, occorre precisare che le proposte suggerite in materia di sanzioni amministrative, consistono nell'attuazione dei principi dello Statuto del Contribuente secondo i quali (cfr., in particolare le disposizioni attuative contenute nel D.Lgs. n. 32 del 2001) gli Uffici finanziari non possono irrogare le sanzioni amministrative laddove la violazione sia di natura meramente formale e non si traduca in una violazione di ordine sostanziale.

Similmente, anche il miglioramento della disciplina del credito per ricerca e sviluppo, limitatamente all'introduzione di un interpello c.d. "tecnico", non determina alcuna variazione per il gettito erariale.

Altre proposte, per contro, determinano un'incidenza sul gettito. Ci si riferisce, ad esempio, alle proposte riguardanti la deduzione dell'IRAP dall'IRES/IRPEF e l'abolizione della Tassa di Concessione Governativa sui telefoni cellulari.

Il minor gettito conseguente a tali proposte potrebbe trovare copertura, ad esempio, nei maggiori fondi derivanti dalla lotta all'evasione. In ogni caso, a seconda dell'ammontare di risorse che via via si renderanno disponibili, si potrà procedere con gradualità ad attuare la riforma proposta.

Proprio alla luce del contesto globale in cui i destinatari del presente Rapporto si trovano ad operare, non ci si è potuti esimere dall'esprimere alcune considerazioni di carattere comparatistico, ancorché meramente introduttive, circa soluzioni adottate in altri Paesi, con riferimento alla formulazione delle proposte relative a talune delle problematiche emerse dalle istanze degli operatori del settore.

Dal *benchmarking* compiuto emergono, alcune differenze significative.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Costituisce certamente un *vulnus* del sistema tributario italiano l'incertezza delle norme e la presenza di elevati costi di *compliance*.

In sostanza, è il cumularsi di elevati costi espliciti ed impliciti del fisco a penalizzare la posizione relativa dell'Italia nel contesto europeo e internazionale. Ad esempio, a poco servirebbe una riduzione dell'aliquota d'imposta, se non a perdere gettito, se contestualmente non venissero anche superate le condizioni di instabilità e incertezza normativa, ridotti i costi di *compliance* e, più in generale, rimossi altri ostacoli "di sistema" alla crescita, di natura non squisitamente fiscale.

Con queste indicazioni avviamo il lettore all'esame del Rapporto.



PARTE I

CONSIDERAZIONI SULLA FISCALITÀ DELLE IMPRESE OPERANTI NEL SETTORE DEI SERVIZI INNOVATIVI E TECNOLOGICI

1. La banca dati utilizzata e l'approccio "ai numeri"

Prima di entrare nel merito della trattazione e procedere all'esposizione delle caratteristiche tipiche del prelievo delle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici si ritiene opportuno svolgere alcune considerazioni sulle fonti informative utilizzate per la ricerca⁴.

Peraltro si ritiene indispensabile precisare che il Rapporto si limita ad effettuare una "fotografia" del settore, senza alcuna pretesa di fare un'analisi qualitativa dei dati raccolti, che potrà costituire l'oggetto di una successiva indagine da parte dell'Osservatorio Permanente per le Problematiche tributarie.

Coerentemente con tale impostazione il Rapporto si limita ad impiegare i dati raccolti al fine di stimare l'impatto sul gettito delle proposte illustrate nella Parte III (ove possibile), esprimendo valutazioni molto marginali sotto il profilo qualitativo.

I dati e le informazioni utilizzate sono quelle elaborate dall'Anagrafe Tributaria sulla base delle dichiarazioni modello UNICO 2006 (relative all'anno di imposta 2005) presentate dalle imprese.

La selezione dei soggetti coinvolti nell'indagine è stata effettuata sulla base dei codici ATECO 2004⁵ forniteci da Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici (CSIT) e che individuano le imprese associate. Si è quindi provveduto a richiedere all'Anagrafe Tributaria una specifica

⁴ Preme far presente che, alcune prime considerazioni introduttive, riguardanti la necessità di individuare il quadro economico generale nel quale operano le imprese aderenti al settore di interesse, hanno tratto spunto dai risultati raggiunti dalla ricerca effettuata da Confindustria Servizi Innovativi e Tecnologici nel mese di Febbraio 2008 (*cfr.*, in particolare, la ricerca denominata "Rapporto sui Servizi Innovativi e Tecnologici – CSIT" presentato nel corso della prima **Conferenza Nazionale dei Servizi Innovativi e Tecnologici** tenutasi in Milano il 4 febbraio 2008), dalla quale emergono alcune considerazioni sulle caratteristiche delle imprese appartenenti al settore di riferimento, in relazione a diversi livelli di analisi (regionale, nazionale ed internazionale). L'indagine CSIT ha utilizzato la base informativa "Infocamere" (elaborata dalla Società di informatica delle Camere di Commercio) nonché quella dell'"Archivio statistico delle imprese attive" (Asia). Trattasi delle stesse basi informative di cui si avvale l'ISTAT per raccogliere con riferimento a tutte le imprese attive sul territorio nazionale i seguenti elementi identificativi: a) denominazione, b) localizzazione territoriale, c) numero di addetti, attività economica esercitata, d) volume degli affari, data di inizio dell'attività, e) data di cessazione, stato dell'attività e presenza di eventuali procedure concorsuali. Tale ultimo archivio contiene notizie sistematicamente trasmesse dalle Camere di Commercio, che le estraggono dal corrispondente "Repertorio economico amministrativo" (Rea), nonché dagli archivi anagrafici dell'INPS e dell'INAIL e dell'anagrafe tributaria.

⁵ I codici ATECO 2004 sono stati in vigore fino al 31 Dicembre 2007.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

fornitura di dati e di informazioni - ancorché in termini aggregati - riguardanti tutti i soggetti dichiaranti classificati con i codici ATECO selezionati.

Seguendo questa metodologia sono state individuate circa **1,3 milioni di imprese** dichiaranti suddivise tra società di capitali, società di persone e persone fisiche titolari di partita IVA, operanti nello specifico settore di interesse.

I soggetti economici individuati in concreto sono quelli ricadenti nell'ambito delle seguenti macro-aree di attività:

- 1) *comunicazione e marketing*⁶;
- 2) *consulenza*⁷;
- 3) *ingegneria, territorio ed ambiente*⁸;
- 4) *servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture*⁹;
- 5) *informatica ed attività connesse*¹⁰;
- 6) *prove, controlli, valutazione e certificazione*¹¹;
- 7) *radiotelevisioni*¹²;
- 8) *telecomunicazioni*¹³;
- 9) *altri servizi per l'economia e le persone*¹⁴.

⁶ Studi di mercato, sondaggi di opinione, servizi di promozione pubblicitaria, agenzie di informazioni commerciali, agenzie di relazioni esterne, ecc.

⁷ Studi legali, tecnici e notarili, consulenza finanziaria e commerciale, servizi di selezione e collocamento di personale.

⁸ Studi di architettura e ingegneria, aerofotogrammetria, cartografia, ecc.

⁹ Servizi di compravendita e locazione di beni immobili, comprese le attività di Facility Management.

¹⁰ Servizi informatici, elaborazione elettronica dei dati, *et cetera*.

¹¹ Controlli di qualità, certificazioni, collaudi e analisi tecniche dei prodotti, Ricerca e Sviluppo.

¹² Programmazione e trasmissione di programmi radiofonici e televisivi.

¹³ Reti di telecomunicazioni fisse e mobili, servizi di accesso a Internet, ecc.

¹⁴ Servizi per traduzione e interpretariato, agenzie di recupero crediti, logistica aziendale, attività dei call center, ecc.

In particolare, all'interno delle macro aree indicate nella precedente nota i soggetti economici presi in esame sono stati quelli che hanno dichiarato la riconducibilità ai seguenti codici Ateco - 2004 :

Area I

Comunicazione e marketing

K 74.13.0 Studi di mercato e sondaggi di opinione

K 74.14.5 Pubbliche relazioni

K 74.40.1 Studi di promozione pubblicitaria

K 74.40.2 Agenzie di concessione degli spazi pubblicitari

Area II

Consulenza

K 74.11.1 Attività degli studi legali

K 74.11.2 Attività degli studi notarili

K 74.12.2 Attività delle società di revisione e certificazione di bilanci

K 74.12.3 Gestione ed amministrazione del personale per conto terzi

K 74.12.A Servizi forniti da dottori commercialisti

K 74.12.B Servizi forniti da ragionieri e parti commerciali

K 74.12.C Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di



amministrazione, contabilità, tributi

K 74.12.D Attività svolta dai centri di assistenza fiscale (C.A.F.)

K 74.14.1 Consulenza finanziaria

K 74.14.2 Consulenza del lavoro

K 74.14.A Consulenza fornita da agronomi

K 74.14.B Consulenza fornita da agrotecnici e periti agrari

K 74.14.4 Consulenza amministrativo-gestionale e pianificazione aziendale

K 74.50.1 Ricerca, selezione e collocamento di personale su incarico della parte che offre il lavoro o della parte che lo domanda: descrizione del tipo di impiego, esame dei candidati, controllo delle referenze, ecc.

K 74.50.2 Attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale

Area III

Ingegneria, territorio e ambiente

K 74.20.2 Studi di ingegneria integrata

K 74.20.3 Attività di aerofotogrammetria e cartografia

K 74.20.4 Attività di studio geologico e di prospezione geognostica e mineraria

K 74.20.A Attività tecniche di geometri

K 74.20.B Attività tecniche di per. industriali

K 74.20.C Attività tecniche di disegnatori

K 74.20.D Altre attività tecniche

K 74.20.E Studi di architettura

K 74.20.F Studi di ingegneria

Area IV

Servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture

K 70.11.0 Valorizzazione e promozione immobiliare

K 70.12.0 Compravendita di beni immobili

K 70.20.0 Locazione di beni immobili

K 70.31.0 Agenzie di mediazione immobiliare

K 70.32.0 Amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi

E 40.30.0 Produzione e distribuzione di calore (energia termica)

F 45.31.0 Installazione di impianti elettrici e tecnici

F 45.32.0 Lavori di isolamento

F 45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari

F 45.34.0 Altri lavori di installazione

Area V

Informatica e attività connesse

K 72.10 Consulenza per installazione di sistemi informatici e hardware

K 72.21 Edizione di software

K 72.22 Altre realizzazioni di software e consulenza informatica

K 72.30 Elaborazione (e registrazione) elettronica dei dati

K 72.40 Attività delle banche di dati

K 72.50 Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio, apparecchiature e materiale informatico

K 72.60 Altre attività connesse all'informatica, inclusa anche la creazione grafica in ambiente web

Area VI

Prove, controlli, valutazione e certificazione

K 73.10.A Ricerca e sviluppo sperimentale: matematica

K 73.10.B Ricerca e sviluppo sperimentale: statistica

K 73.10.C Ricerca e sviluppo sperimentale: fisica

K 73.10.D Ricerca e sviluppo sperimentale: chimica

K 73.10.E Ricerca e sviluppo sperimentale: biologia

K 73.10.F Ricerca e sviluppo sperimentale: geologia

K 73.10.G Ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali

K 73.20.A Ricerca e sviluppo sperimentale: economia

K 73.20.B Ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia

K 73.20.C Ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali

K 74.30.1 Collaudi e analisi tecniche di prodotti



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Dall'esame dei dati estrapolati dalle dichiarazioni tributarie UNICO 2006 - relative al periodo d'imposta 2005 - è stato possibile disporre delle seguenti informazioni con riferimento ai soggetti operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici: *i)* il numero delle imprese; *ii)* l'ammontare dell'imposta IRES, IRPEF¹⁵, IRAP ed IVA; *iii)* con esclusivo riferimento alle società di capitali, l'incidenza delle riprese fiscali IRES ed IRAP rispetto all'utile/perdita d'esercizio¹⁶; *iv)* la localizzazione territoriale su base regionale dei soggetti passivi suddivisi tra società di capitali, società di persone e persone fisiche; *v)* la frequenza¹⁷ e l'ammontare¹⁸ della base imponibile e dell'imposta IRES, IRPEF, IRAP ed IVA differenziati per i principali comparti di attività (ad es., telecomunicazioni, consulenza, settore immobiliare, etc.).

Una precisazione è necessaria.

I risultati delle sopra indicate elaborazioni costituiscono il perimetro entro il quale è stato possibile svolgere l'indagine sulle caratteristiche fiscali del settore. In futuro, nel caso in cui si potrà disporre di una base informativa maggiormente analitica, sarà possibile svolgere analisi ancor più approfondite e dettagliate.

K 74.30.2 Controllo di qualità e certificazione di prodotti, processi e sistemi

Area VII

Radiotelevisione

O92.20 Attività Radiotelesive

Area VIII

Telecomunicazioni

I 64.20.1 Gestione di reti di telecomunicazioni fissa

I 64.20.2 Gestione di reti di telecomunicazioni mobile

I 64.20.3 Gestione di reti di trasmissione di programmi radiotelesivi via cavo, satellite, ripetitori terrestri

I 64.20.4 Gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati

I 64.20.5 Fornitura di accesso a Internet (Provider)

I 64.20.6 Attività di Internet point, servizio di posto telefonico pubblico, fax pubblico

Area IX

Altri servizi per l'economia e le persone

K 74.85.2 Traduzioni e interpretariato

K 74.86.0 Attività di call center

K 74.87.1 Imprese ed enti di gestione esattoriale

K 74.87.2 Agenzie di recupero crediti

K 74.87.6 Organizzazione di fiere, esposizioni, convegni

K 74.87.7 Attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno

K 74.87.8 Altre attività di servizi alle imprese n.c.a.

¹⁵ Si precisa che i dati relativi all'IRPEF, dichiarata dalle persone fisiche operanti nel settore, si riferiscono al reddito complessivo (composto oltre che dal reddito di impresa/professionale anche dalle altre fattispecie reddituali ad es., reddito di terreni e fabbricati, reddito di capitali, reddito di partecipazione).

¹⁶ La fonte di tali dati è stata la banca dati CERVED (*cf.* www.cerved.com).

¹⁷ Con la dizione "frequenza" si intende il numero di volte in cui si verifica l'evento oggetto di analisi, rispetto al fenomeno osservato.

¹⁸ Con la dizione "ammontare" si intende l'insieme totale degli importi riguardanti le singole voci espresse in dichiarazione tributaria che di volta in volta sono state prese in considerazione nell'ambito delle elaborazioni compiute.



2. Caratteristiche tributarie strutturali del settore

Con queste premesse, si procede ad esaminare i dati e le informazioni elaborate. Per agevolare la lettura sono stati preliminarmente individuati sette quesiti, che il lettore idealmente dovrebbe porsi, e dalle cui risposte emergono le principali caratteristiche tributarie strutturali del settore di interesse. Al fine di non rendere eccessivamente gravosa la lettura vengono riportate in appendice alcune tabelle che forniscono informazioni di maggior dettaglio, cui di volta in volta si farà rinvio, per acquisire, sull'argomento trattato, indicazioni specifiche relativamente ai vari comparti di attività. Si precisa che, ove non diversamente specificato, gli ammontari esposti sono espressi in migliaia di euro.

2.1 Primo quesito: quanti sono i soggetti passivi operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici (società di capitali, società di persone e persone fisiche)?

Un primo dato di interesse, ai fini della individuazione delle caratteristiche fiscali del settore, è quello che riguarda la ripartizione delle imprese operanti nel settore, distinte tra persone fisiche (titolari di partita IVA), società di persone e società di capitali¹⁹. I dati sono stati elaborati sulla base delle informazioni relative al prelievo IRAP²⁰.

Si precisa che la frequenza delle persone fisiche titolari di partita IVA attiene esclusivamente ai soggetti che hanno presentato la dichiarazione IRAP per l'anno 2005.

La Tabella 1, in appendice, reca il predetto dettaglio con riferimento ai singoli codici di attività

¹⁹ L'esame dei dati messi a disposizione ha consentito altresì di individuare i comparti di attività, identificati tramite i codici ATECO, che interessano il maggior numero di imprese dichiaranti e che di seguito si riportano:

- 74.87.8 – “*Altre attività di servizi alle imprese n.c.a*”: 168.034 soggetti
- 74.11.1 – “*Attività degli studi legali*” : 136.680 soggetti
- 70.20.0 – “*Locazione di beni immobili*” : 131.137 soggetti
- 74.20.A – “*Attività tecniche di geometri*” :74.418 soggetti
- 45.31.0 – “*Installazione di impianti elettrici e tecnici*” : 68.944 soggetti

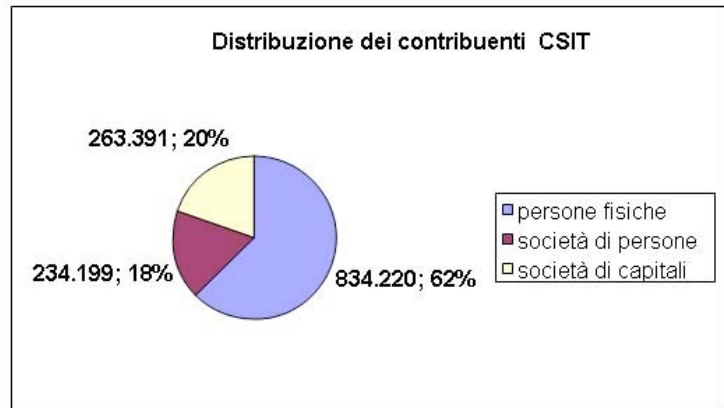
²⁰ Si precisa che dalle informazioni relative al prelievo IRAP, con riferimento alle persone fisiche, emerge un numero di dichiarazioni inferiore rispetto al numero delle dichiarazioni UNICO persone fisiche presentate dai soggetti titolari di partita iva operanti con codici di attività inclusi nei comparti rientranti nel settore CSIT. Questa differenza trova giustificazione in ragione della circostanza che, a seguito dell'interpretazione della Corte Costituzionale, sussistendo alcune condizioni, non tutti i soggetti, persone fisiche, titolari di partita iva sono soggetti all'IRAP. Con riferimento alle frequenze riferite alle persone fisiche, si è preferito fornire il dato emergente dalle dichiarazioni IRAP presentate, in quanto, ancorché numericamente inferiori, indicative dei soggetti più “strutturati” nello svolgimento delle attività professionali e imprenditoriali.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

classificati nel settore. La Tabella 2, in appendice, reca il predetto dettaglio con riferimento alla distribuzione geografica; in questo caso il dato riferito al totale delle persone fisiche attiene a tutti i titolari di partita IVA che hanno presentato il modello Unico per l'anno d'imposta 2005, e, quindi, tale dato è leggermente più elevato rispetto a quello riportato nella Tabella 1.

L'universo dei contribuenti appartenenti al settore CSIT, distribuito in relazione alla natura giuridica si compone di:



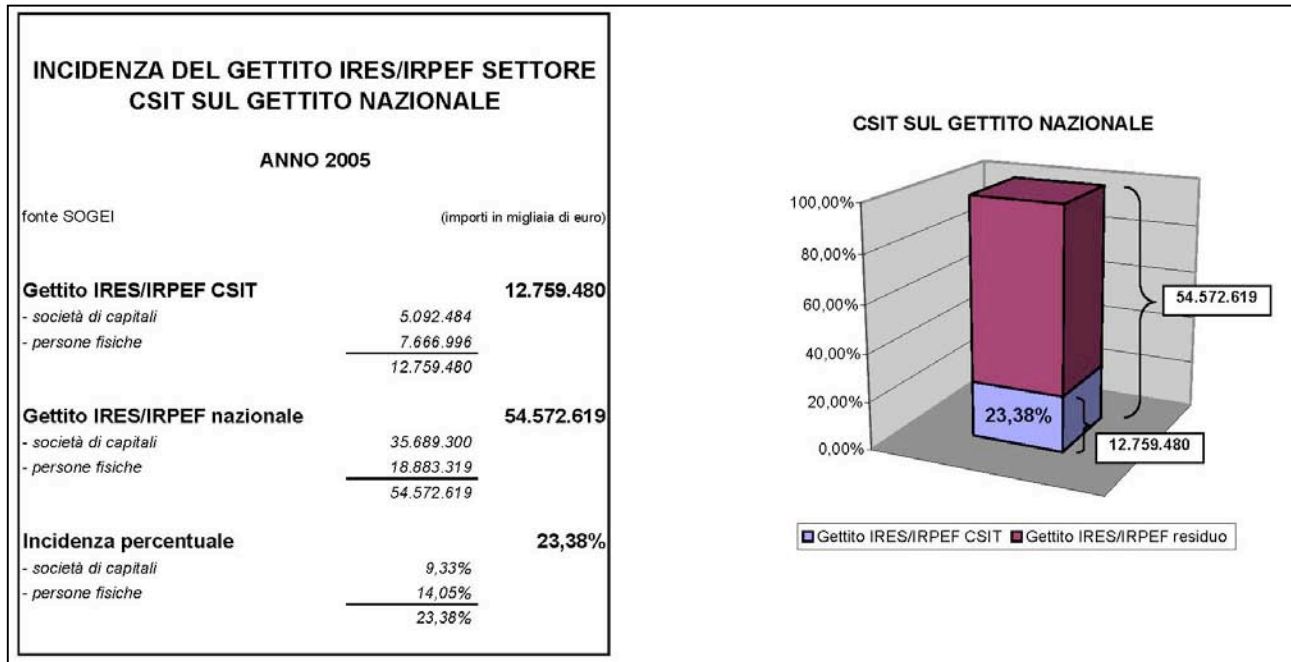
- i)* 834.220 **persone fisiche** (pari al 62 per cento del totale);
- ii)* 234.199 **società di persone** (pari al 18 per cento del totale);
- iii)* 263.391 **società di capitali** (pari al 20 per cento del totale).

Con riferimento all'analisi concernente le variazioni nel tempo (triennio 2003 – 2005) dei soggetti economici operanti nell'universo CSIT (c.d. serie storiche) si rinvia alle elaborazioni riprodotte nella Tabella 3 dell'appendice; anche in questo caso il dato riferito al totale delle persone fisiche attiene a tutti i titolari di partita IVA che hanno presentato il modello Unico per l'anno d'imposta 2005.

Nel complesso, si delinea un trend di crescita positivo degli operatori economici appartenenti all'universo CSIT.



2.2 Secondo quesito: qual è l'incidenza del gettito IRES ed IRPEF del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IRES ed IRPEF nazionale?



La tabella riporta, in valore assoluto e in percentuale, la misura in cui società di capitali e persone fisiche titolari di partita IVA, operanti nel settore CSIT, hanno inciso con il proprio gettito, rispettivamente IRES ed IRPEF²¹, sul gettito complessivo nazionale (IRES/IRPEF) dell'anno 2005; i due dati a confronto non comprendono l'apporto in termini di gettito IRPEF derivante dalle società di persone, in quanto il reddito da queste prodotto è tassato, quale reddito di partecipazione, in capo ai soci persone fisiche, i quali, non necessariamente sono inclusi tra i soggetti titolari di partita iva. Al riguardo, si precisa che:

- il gettito IRPEF del settore CSIT è calcolato sul reddito complessivo (e quindi non solo sul reddito di impresa/professionale) dichiarato dalle persone fisiche;
- il gettito IRPEF nazionale comprende esclusivamente quello riferito alle persone fisiche che hanno dichiarato reddito di impresa/professionale (oltre ad eventuali altri redditi).

Si evince che, complessivamente, le imprese operanti nel settore concorrono per il 23,38 per cento al gettito IRES/IRPEF nazionale. E, in particolare, le società di capitali vi concorrono per il 9,33 per

²¹ Per gettito IRES ed IRPEF si intende l'imposta di competenza dell'anno 2005.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

cento, mentre le persone fisiche per il 14,05 per cento. Si rinvia, per il dettaglio, alle Tabelle 4.2 e 6.2 in appendice.

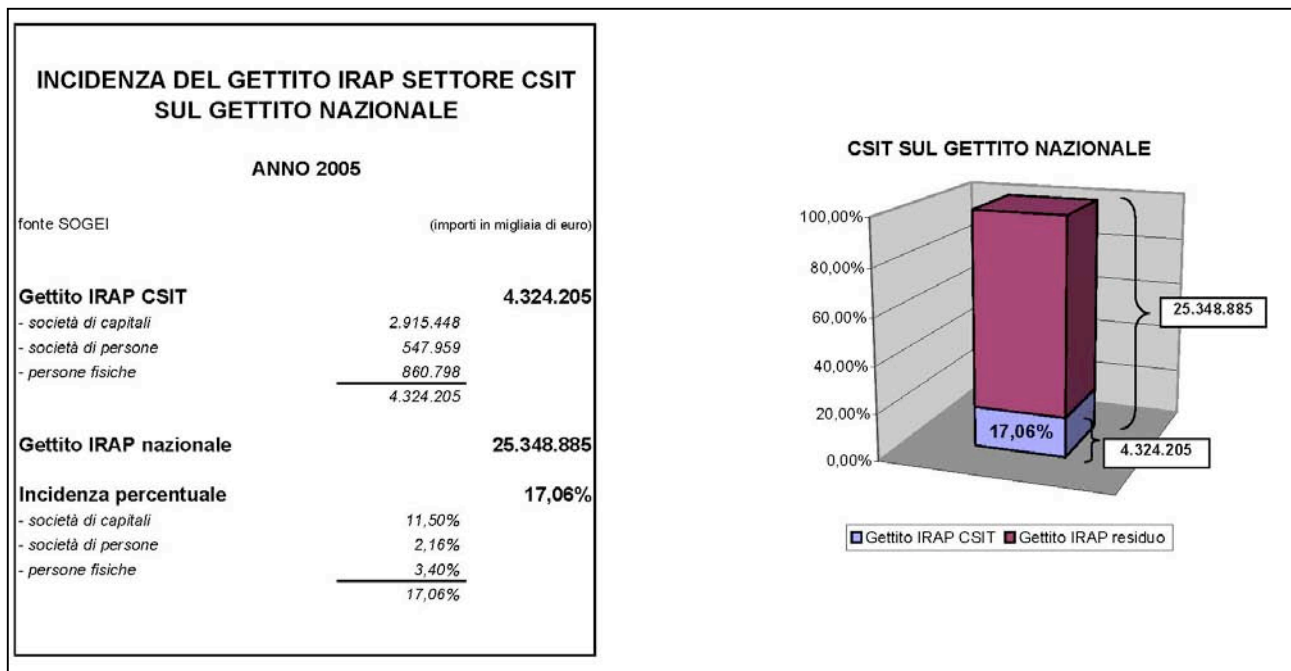
Si osserva altresì che l'apporto del gettito IRPEF generato dalle persone fisiche a livello nazionale, pari al 35 per cento, è sostanzialmente differente dall'apporto del gettito IRPEF generato dalle persone fisiche operanti nel settore CSIT pari al 60 per cento sul complessivo gettito CSIT. Come emerge dai commenti che accompagnano la Tabella 6.4, riportata in appendice, il fenomeno è giustificabile alla luce di molteplici fattori, tra i quali si segnala il fatto che il reddito di impresa/professionale medio pro capite delle persone fisiche, titolari di partita iva, rientranti nel settore CSIT, è superiore di circa il 48 per cento rispetto allo stesso dato rilevato a livello nazionale sull'intera popolazione delle persone fisiche titolari di partita iva.

* * *

Ai fini di una più estesa analisi, considerando i dati del “Rapporto sui Servizi Innovativi e Tecnologici – CSIT”, presentato nel corso della prima Conferenza Nazionale dei Servizi Innovativi e Tecnologici tenutasi in Milano il 4 Febbraio 2008, si osserva che l'incidenza del settore CSIT, sull'intera economia, in termini di fatturato, è passata dal 10 per cento, rilevato nel 2003, al 12 per cento, rilevato nel 2007; se si analizza, invece, la voce del valore aggiunto, si è passati dal 10 per cento del 2003 al 13 per cento del 2007. Occorre conseguentemente prendere atto del fatto che l'incidenza del settore CSIT in termini di gettito IRES/IRPEF, pari al 23,38 per cento, rilevata con riferimento all'anno 2005, è significativamente superiore rispetto al dato del 12/13 per cento riferito rispettivamente all'apporto in termini di fatturato e di valore aggiunto nazionale rilevati per l'anno 2007, dal citato Rapporto. Appare evidente un'incidenza della variabile tributaria particolarmente alta nel settore.



2.3 Terzo quesito: qual è l'incidenza del gettito IRAP del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IRAP nazionale?



La tabella riporta, in valore assoluto e in percentuale, la misura in cui società di capitali, società di persone e persone fisiche, operanti nel settore CSIT, hanno inciso con il proprio gettito IRAP²² sul gettito complessivo nazionale²³ dell'anno 2005.

Si evince che, complessivamente, le imprese operanti nel settore concorrono per il 17,06 per cento al gettito IRAP nazionale. E, in particolare, le società di capitali vi concorrono per l'11,50 per cento, le società di persone per il 2,16 per cento, mentre le persone fisiche per il 3,40 per cento. Si rinvia, per il dettaglio, alle Tabelle 4.2, 5.2 e 6.2 in appendice.

Ad altre considerazioni si giunge esaminando nella Tabella, riportata alla pag. 22 che segue, il rapporto esistente tra l'imposta IRAP corrente effettivamente versata per l'anno 2005 dalle società di capitali (che non si sono avvalse dell'opzione per il consolidato fiscale) e l'utile d'esercizio prima delle imposte. Dai dati ivi riportati emerge l'eccezionale onere tributario dovuto all'IRAP,

²² Per gettito IRAP si intende il versamento di imposta effettuato con riferimento all'anno 2005 (secondo il criterio di competenza).

²³ Si precisa che il gettito IRAP nazionale non include quello derivante dal settore pubblico.

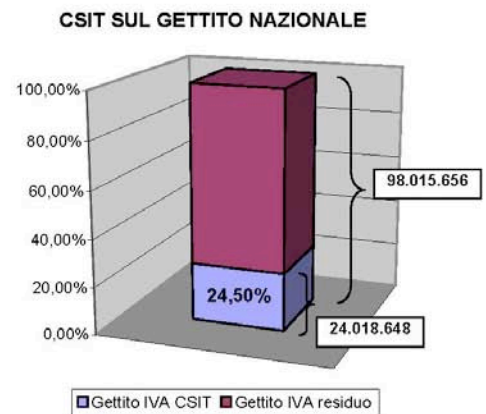


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

che, addirittura, con riferimento ad uno dei comparti del settore, incide nella misura del 52,77 per cento sul risultato ante imposte.

2.4 Quarto quesito: qual è l'incidenza del gettito IVA del settore dei servizi innovativi e tecnologici rispetto al totale gettito IVA nazionale?

INCIDENZA DEL GETTITO IVA SETTORE CSIT SUL GETTITO NAZIONALE	
ANNO 2005	
fonte SOGEL	(importi in migliaia di euro)
Gettito IVA CSIT	24.018.648
- società di capitali	15.312.009
- società di persone	3.029.348
- persone fisiche	5.677.291
	<hr/> 24.018.648
Gettito IVA nazionale	98.015.656
Incidenza percentuale	24,50%
- società di capitali	15,62%
- società di persone	3,09%
- persone fisiche	5,79%
	<hr/> 24,50%



La tabella riporta, in valore assoluto e in percentuale, la misura in cui società di capitali, società di persone e persone fisiche titolari di partita IVA, operanti nel settore CSIT, hanno inciso con il proprio gettito IVA²⁴ sul gettito complessivo nazionale dell'anno 2005.

Si evince che, complessivamente, le imprese operanti nel settore concorrono per il 24,50 per cento al gettito IVA nazionale. E, in particolare, le società di capitali vi concorrono per il 15,62 per cento, le società di persone per il 3,09 per cento, mentre le persone fisiche per il 5,79 per cento. Si rinvia, per il dettaglio, alle Tabelle 4.3, 5.3 e 6.3 in appendice.

Dalle elaborazioni emerge che, nel complesso, la capacità di concorrere al gettito generale IVA delle imprese operanti nel settore CSIT è mediamente coerente con la capacità degli stessi soggetti di generare gettito in relazione ai tributi IRPEF/IRES; dalle stesse elaborazioni emerge invece una

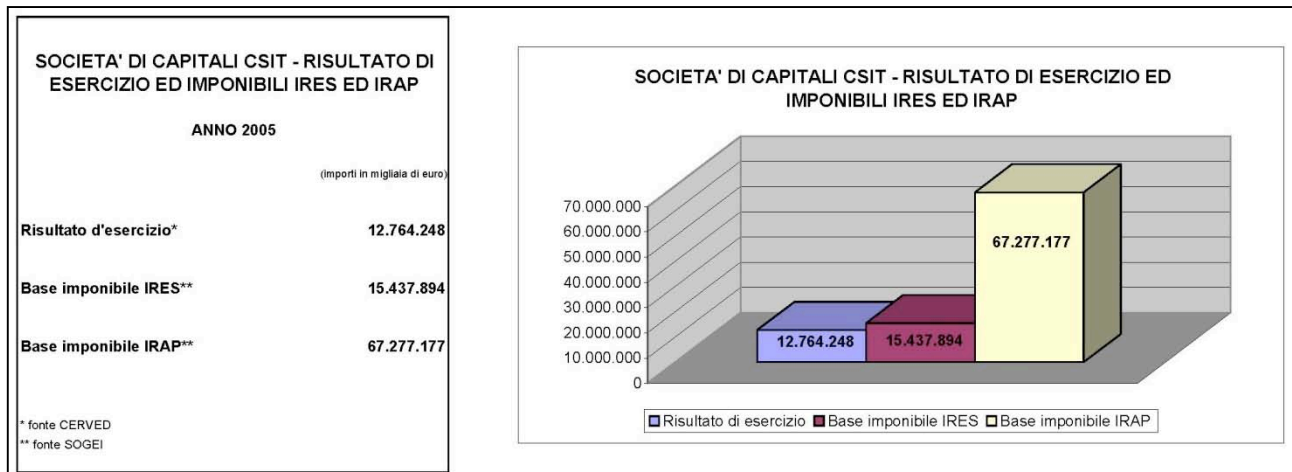
²⁴ Per gettito IVA si intende il versamento di imposta effettuato con riferimento all'anno 2005 (secondo il criterio di competenza).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

minore capacità degli stessi soggetti di creare gettito IRAP (17,06 per cento; si rinvia, sul punto, ai precedenti quesiti secondo e terzo).

2.5 Quinto quesito: nell'ambito delle società di capitali, operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici, qual è l'incidenza dell'IRES e dell'IRAP rispetto all'utile di esercizio?



Preliminarmente all'esame dei dati sopra riportati, occorre precisare che le valutazioni di seguito effettuate riguardano solo le società di capitali. Il risultato d'esercizio, sopra indicato, pari a 12,7 miliardi di euro, è dato dal differenziale tra gli utili e le perdite di esercizio fatti registrare nell'anno 2005 come indicati nella Tabella 7 in appendice. Inoltre, si segnala che la base imponibile IRES è al netto delle perdite fiscali pregresse, e, con riferimento ai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale, è costituita dalla somma algebrica degli utili e delle perdite fiscali conseguiti nell'esercizio (l'importo corrisponde alla somma dell'imponibile unico e consolidato riportati nella Tabella 4.1 in appendice).

In questa sede non ci è consentito effettuare un'approfondita analisi qualitativa del differenziale tra la base imponibile IRES ed il risultato di esercizio civilistico in quanto, la presenza di numerosi fattori distorsivi (variazioni fiscali in aumento ed in diminuzione temporanee, perdite fiscali pregresse, incidenza delle perdite fiscali nell'ambito del consolidato fiscale *et cetera*), potrebbe portare a conclusioni non attendibili e, conseguentemente, non si dispone di tutti i dati che sarebbero necessari per fornire un'indicazione sufficientemente attendibile circa l'incidenza dell'IRES sul risultato civilistico d'esercizio prima delle imposte. L'unico dato che può indicativamente essere fornito, limitatamente alle società di capitali, è quello relativo all'incidenza



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

sul risultato prima delle imposte del totale delle imposte correnti e differite, cumulativamente per IRES ed IRAP, che ammonta al 48 per cento (si rinvia per i dati alla Tabella 7 in appendice²⁵).

Diverso discorso riguarda il confronto tra la base imponibile IRAP ed il risultato d'esercizio civilistico in quanto molti dei fattori distorsivi sopraindicati con riferimento all'IRES vengono meno (non rilevano le perdite fiscali pregresse, né trovano applicazione le disposizioni in materia di consolidato fiscale). Sulla base dei dati a nostra disposizione, è stato possibile determinare l'incidenza dell'IRAP corrente, di competenza per l'anno 2005, sull'utile d'esercizio prima delle imposte, solo con riferimento alle società di capitali che non si sono avvalse dell'opzione per il consolidato fiscale. A tale riguardo si fa riferimento ai dati esposti nella Tabella che segue dai quali emerge che la citata incidenza è mediamente pari al 18,61 per cento²⁶.

ATTIVITA' ECONOMICA	Utile di esercizio	Perdite di esercizio	Imposte correnti e differite	Totale imposta Irap corrente	% dell'IRAP corrente sul risultato di esercizio ante imposte
1) Comunicazione e marketing	140.021	121.966	141.006	52.951	33,29%
2) Consulenza	322.450	146.212	241.918	102.097	24,42%
3) Ingegneria, territorio e ambiente	245.257	90.194	217.180	67.845	18,23%
4) Servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture	4.782.974	3.028.303	2.449.752	571.340	13,59%
5) Informatica e attività connesse	866.684	768.107	844.831	421.971	44,73%
6) Prove, controlli, valutazione e certificazione	98.253	121.044	100.704	41.115	52,77%
7) Radiotelevisione	302.174	66.640	53.071	12.879	4,46%
8) Telecomunicazioni	1.062.942	1.082.207	1.240.656	125.825	10,30%
9) Altri servizi per l'economia e le persone	2.431.195	1.312.980	859.534	402.514	20,35%
Totale	10.251.950	6.737.653	6.148.652	1.798.537	18,61%

²⁵ L'utile ante imposte è dato dalla seguente somma: euro (24.520.240.000-11.755.992.000+11.770.409.000); dove euro 24.520.240.000 è la somma di tutte le posizioni dei soggetti il cui conto economico chiude con un utile d'esercizio, euro 11.755.992.000 è la somma di tutte le posizioni dei soggetti il cui conto economico chiude con una perdita d'esercizio, euro 11.770.409.000 è la somma di tutte le posizioni di conto economico riferite alla somma algebrica delle imposte correnti e differite.

²⁶ Ovvero pari a euro 1.798.537/(10.251.951 - 6.737.653 + 6.148.652); laddove euro 1.798.537 è l'IRAP versata nell'esercizio; euro 10.251.951 è la somma di tutte le posizioni dei soggetti il cui conto economico chiude con un utile d'esercizio; euro 6.737.653 è la somma di tutte le posizioni dei soggetti il cui conto economico chiude con una perdita d'esercizio; euro 6.148.652 è la somma di tutte le posizioni di conto economico riferite alla somma algebrica delle imposte correnti e differite.



Appare evidente quindi che il prelievo effettivo a titolo di IRAP corrente, per il settore, è significativamente superiore all'aliquota IRAP nominale, e ove si tenga conto dell'aliquota nominale IRES del 33 per cento (vigente nel 2005), il carico fiscale corrente sconterebbe un'aliquota effettiva pari al 51,61 per cento sul risultato di esercizio prima delle imposte. Trasponendo tali considerazioni ai singoli comparti, secondo il dato riportato nell'ultima colonna della precedente Tabella, si giunge ad individuare un'aliquota complessiva che arriva, addirittura in taluni comparti (cfr. Prove, controlli valutazioni e certificazione), all'86 per cento.

2.6 Sesto quesito: come sono dislocati nell'ambito del territorio nazionale i soggetti operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici?

Nelle elaborazioni che seguono sono esposti i dati relativi alla distribuzione geografica, a livello regionale, delle imprese operanti nel settore di interesse distintamente per società di capitali, società di persone e persone fisiche titolari di partita IVA.

I dati sono stati elaborati sulla base del gettito regionale IRAP generato dai soggetti presi a riferimento²⁷.

Tali elaborazioni potrebbero assumere rilevanza in futuro con riferimento allo scenario del federalismo fiscale²⁸.

²⁷ Si rinvia alla Tabella n. 2 in appendice per i dettagli.

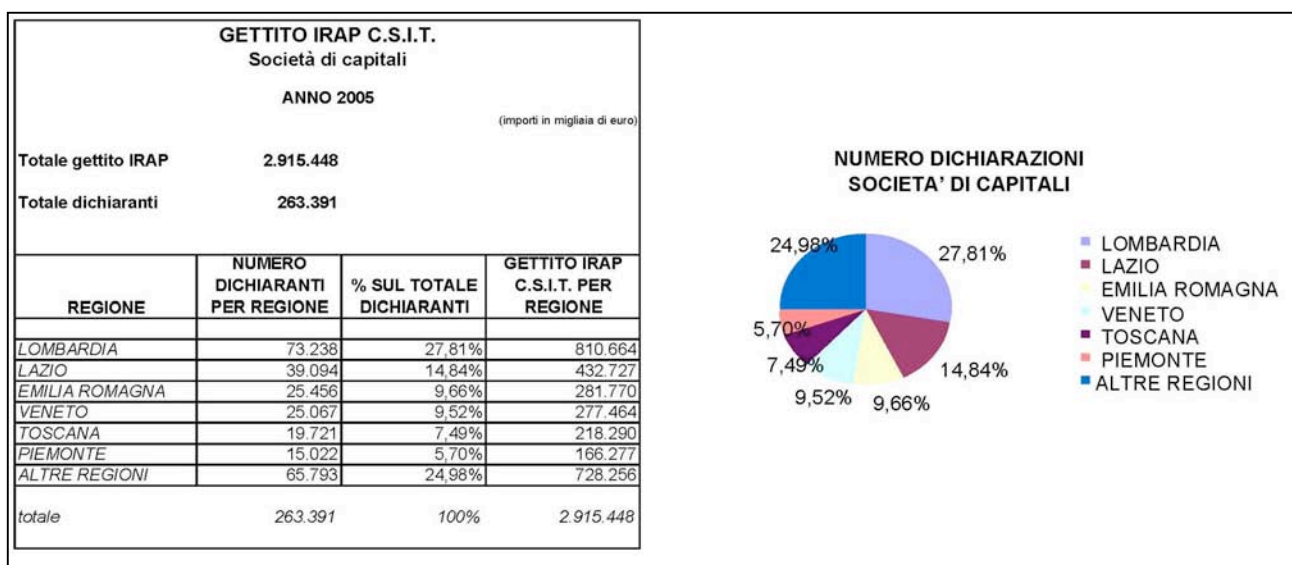
²⁸ Sul punto si richiama il lettore alle considerazioni esposte nell'ambito del disegno di legge in materia di federalismo fiscale 3 settembre 2008 "Attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: delega al governo in materia di federalismo fiscale" (c.d. "Legge Calderoli").



L'universo delle società di capitali

Prendendo in esame il *genus* delle *società di capitali* (cfr. Tabella n. 2 in appendice) è possibile ricavare che, in termini unitari, la maggiore frequenza dei soggetti economici operanti nel settore di riferimento si colloca prevalentemente nel Nord d'Italia (fatta eccezione per il Lazio nel quale sono concentrati circa il 15 per cento dei dichiaranti) secondo l'ordine che di seguito si riproduce:

Dalla presente tabella è possibile acquisire in termini di dato medio, due distinte informazioni: la



prima relativa al gettito IRAP attribuibile alle sopra indicate Regioni; la seconda relativa alla distribuzione regionale dei dichiaranti.

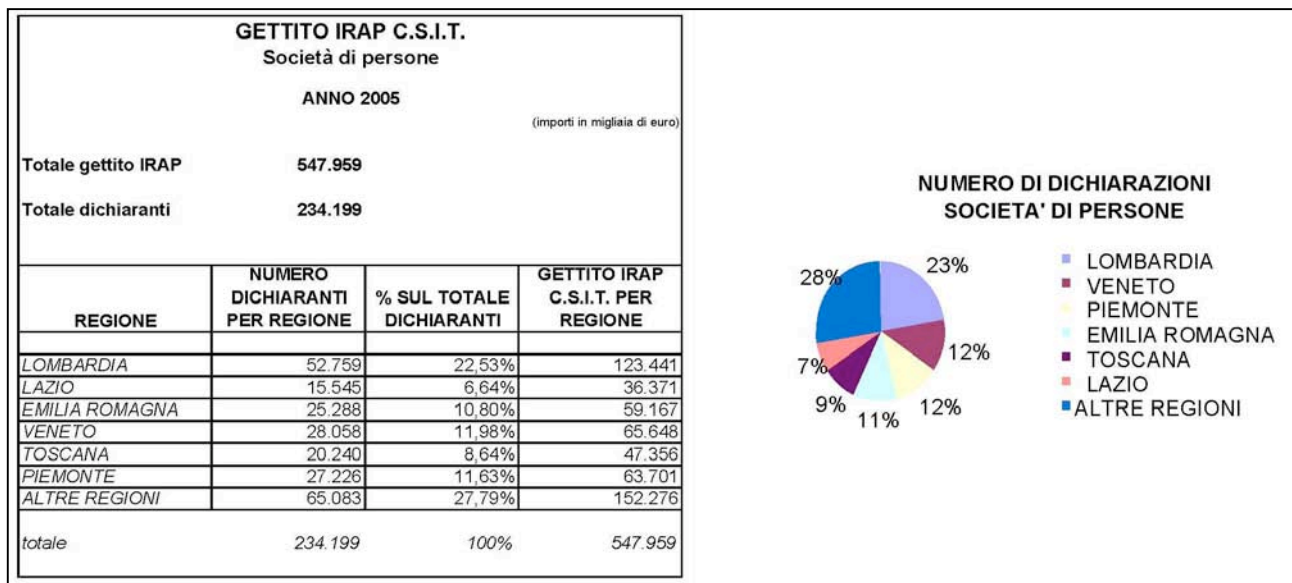
Esaminando con attenzione i dati a disposizione, e riportati nella soprastante tabella, emerge che nelle Regioni del Nord d'Italia si concentrano circa i due terzi (60 per cento) dei soggetti operanti nel settore di interesse (per un numero pari a 158.504 unità). Il restante terzo dei soggetti è localizzato nelle Regioni del Centro (per un numero pari a circa 83.000 unità) e nelle Regioni del Sud d'Italia (con un numero pari a circa 41.000 unità).

Tuttavia, occorre precisare che non è possibile parlare di un primato in assoluto delle Regioni del Nord d'Italia rispetto alle altre Regioni: si segnala, infatti, che la Sicilia (8.370 unità) e la Puglia (7.620 unità) fanno registrare la presenza di società di capitali in numero superiore alla Liguria (6.308 unità), alle Marche (5.997 unità) ed al Friuli Venezia Giulia (4.887 unità).



L'universo delle società di persone

Anche per le *società di persone* è possibile ricavare che, in termini unitari, la maggiore frequenza dei soggetti economici operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici si colloca prevalentemente nel Nord d'Italia (*cfr.* Tabella n. 2 in appendice).

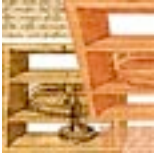


Dalla tabella sopra riportata si evince che nelle Regioni del Nord d'Italia si concentra il 75 per cento dei soggetti dichiaranti: la Lombardia, ha il primato sia in termini di numero di dichiaranti (52.759 unità) che di gettito IRAP; segue il Veneto (28.058 unità) ed il Piemonte (27.226 unità).

Un'informazione di particolare interesse riguarda il Lazio: questa Regione si colloca al secondo posto della graduatoria riguardante la numerosità delle *società di capitali* mentre si pone al sesto posto della graduatoria relativa al numero di dichiarazioni relative alle *società di persone*.

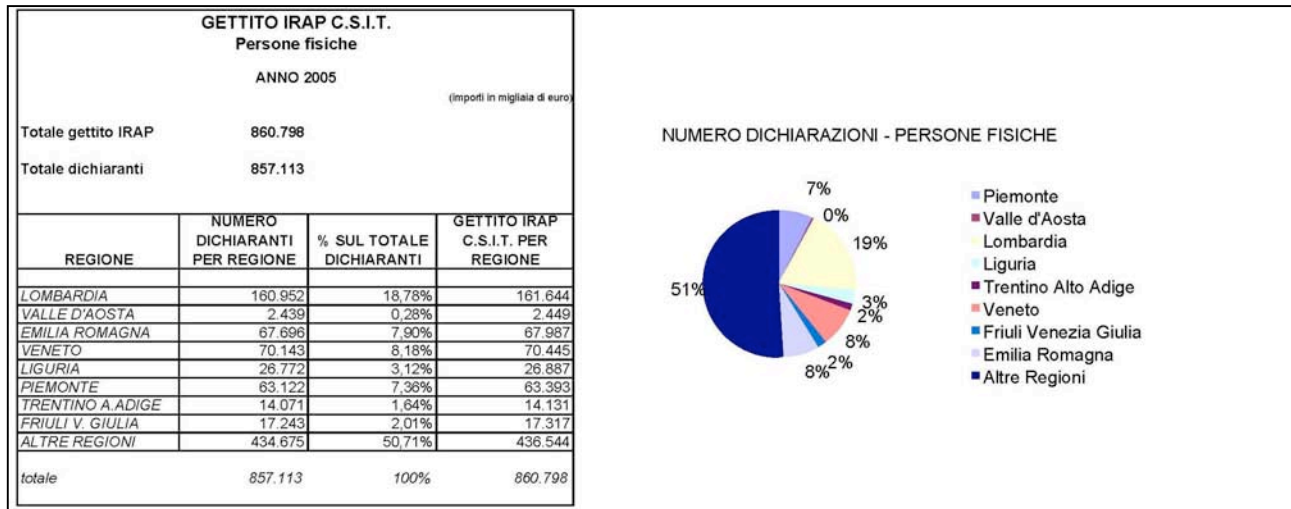
L'universo delle persone fisiche

A considerazioni sostanzialmente analoghe rispetto alle analisi compiute limitatamente alle *società di capitali* si giunge esaminando la platea dei contribuenti persone fisiche operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici (l'analisi ha riguardato esclusivamente i soggetti titolari di partita IVA – *cfr.* Tabella n. 2 in appendice).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Nelle Regioni del Nord, infatti, si concentra circa la metà dei soggetti dichiaranti (422.438 unità su un totale di 857.113), come chiaramente emerge dalla tabella che segue nella quale sono riportati specificamente i dati relativi alle Regioni del Nord d'Italia.



2.7 Settimo quesito: quali sono i comparti di attività delle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici che concorrono maggiormente al gettito IRES/IRPEF, IRAP ed IVA?

I dati a disposizione consentono di individuare i comparti di attività, delle imprese operanti nel settore CSIT, che concorrono maggiormente al gettito IRES/IRPEF, IRAP ed IVA distintamente per società di capitali, società di persone e persone fisiche.

Società di capitali²⁹ - IRES

Le società di capitali operanti nel comparto delle telecomunicazioni, come emerge dalle tabelle che seguono (per maggiori dettagli *cf.* Tabelle 4.1 e 4.2 in appendice), detengono il primato, come media *pro capite*, sia in termini di reddito imponibile IRES che di relativa imposta. L'analisi tiene conto anche dei soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale. L'imponibile medio *pro capite* dei soggetti operanti nel comparto ammonta a 2,8 milioni di euro; lo stesso dato, con riferimento ai due gruppi operanti in consolidato, è pari a 491 milioni di euro.

²⁹ Si rinvia, per il dettaglio riferito, ai vari comparti alla Tabelle 4.2 con riferimento ai dati IRES e IRAP ed alla Tabella 4.3 con riferimento ai dati IVA, in appendice.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

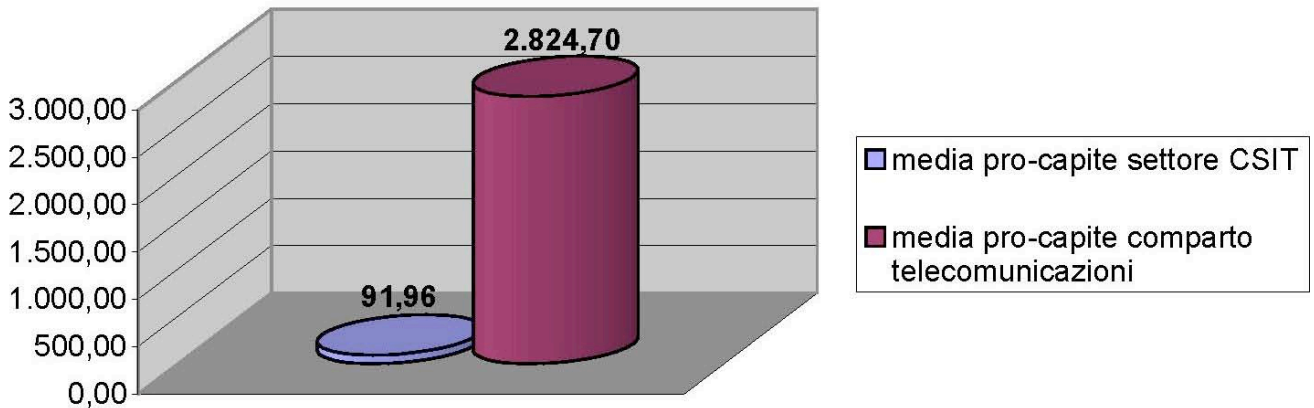
Con riferimento ai valori assoluti, sia in termini di base imponibile IRES che di relativa imposta, il primato è attribuito al comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture, che fa registrare un imponibile IRES pari a 5,9 miliardi di euro, cui va aggiunto il dato riferito ai soggetti che hanno optato per il consolidato, che porta ad un imponibile complessivo di comparto pari a circa 6,25 miliardi di euro. In termini assoluti conseguentemente, anche il primato del gettito IRES è attribuito al comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture.

Si segnala che il comparto delle telecomunicazioni, da un esame in valore assoluto del dato relativo al reddito imponibile IRES ed alla relativa imposta, si colloca al secondo posto rispetto ai vari comparti del settore, circostanza che dà atto del ruolo trainante, nel generare imponibile e gettito, delle società di capitali appartenenti a tale comparto rispetto alle altre operanti negli altri comparti del settore CSIT.

ATTIVITA' ECONOMICA	Reddito imponibile					
	Unico			Consolidato*		
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	489	1.381.277	2.824,70	2	982.926	491.463,02
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	72.680	5.953.455	81,91	157	287.660	1.832,23



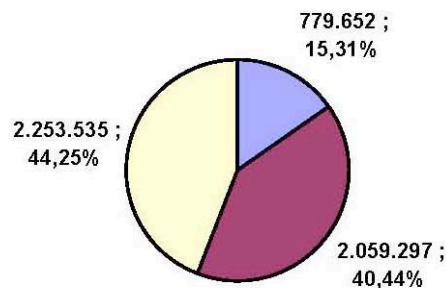
Società di capitali - Confronto media pro-capite imponibile IRES settore CSIT e comparto telecomunicazioni



ATTIVITA' ECONOMICA	Ires netta					
	Unico			Consolidato*		
	Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media
Telecomunicazioni	489	455.286	931,06	2	324.366	162.182,80
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	72.674	1.964.373	27,03	157	94.924	604,61

* L'attività economica nel comparto è quella prevalente, tra le società partecipanti al gruppo, in base ai componenti positivi IRAP.

GETTITO IRES TOTALE ATTIVITA' CSIT ripartito tra comparto dei servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture, comparto delle telecomunicazioni e altri comparti



- Gettito IRES comparto telecomunicazioni
- Gettito IRES comparto servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture
- Gettito IRES altri comparti



Nel soprastante istogramma viene dato conto del confronto tra la media *pro capite* della base imponibile IRES, rilevata in relazione al settore CSIT, pari a 91,96 mila euro (*cf.* Tabella 4.1 in appendice) e la media *pro capite* della base imponibile IRES relativa al comparto delle telecomunicazioni (si rinvia alla citata Tabella 4.1 in appendice per il dettaglio dei dati in esame riferiti agli altri comparti facenti parte del settore CSIT).

Società di capitali – IRAP

Si ritiene preliminarmente opportuno rilevare che rispetto al gettito IRAP prodotto dal settore CSIT nel 2005, come in precedenza indicato pari a 4.324.205.000,00 di euro, l'apporto a tale gettito delle società di capitali, quantificabile in valore assoluto in 2.915.448.000,00 di euro, è pari al 68 per cento.

Venendo al dato di dettaglio riferito ai vari comparti (*cf.* Tabelle 4.1 e 4.2 in appendice), quello delle telecomunicazioni detiene il primato riferito alla media *pro capite*, sia in termini di base imponibile che di gettito, rispettivamente pari a circa 20 milioni di euro ed a circa 925 mila euro.

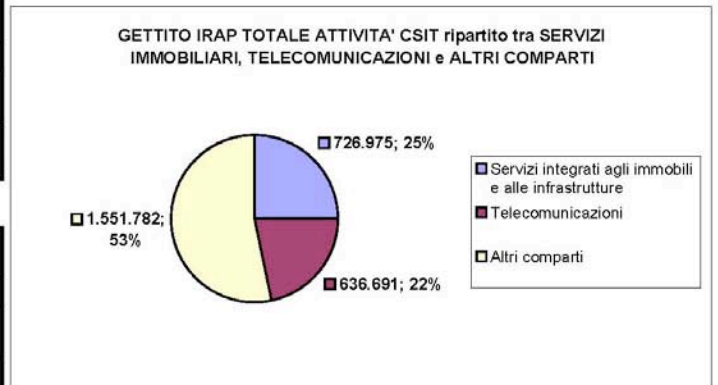
Invece, così come constatato ai fini dell'IRES, ove vengano presi in considerazione i valori assoluti, sia della base imponibile che dell'imposta, il primato spetta al comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture. In particolare, i servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture generano una base imponibile, pari a 16,8 miliardi di euro di IRAP, ed in termini di imposta circa 727 milioni di euro, conseguentemente, è questo il comparto che contribuisce più di tutti al gettito complessivo IRAP del settore, seguito dal comparto delle telecomunicazioni. Tenuto conto del gettito IRAP complessivo del settore riferito alle società di capitali, pari a 2.915.448.000,00 di euro, si ritiene opportuno fornire una rappresentazione di quanto vi concorrono i due principali comparti testé individuati, rispetto agli altri.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ATTIVITA' ECONOMICA	Base imponibile Irap		
	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	690	14.142.233	20.495,99
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	78.967	16.842.648	213,29

ATTIVITA' ECONOMICA	Totale imposta Irap		
	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	688	636.691	925,42
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	78.876	726.975	9,22



Società di capitali – IVA

Nell'ambito delle società di capitali, anche con riferimento all'IVA, i due compartì *leader*, sono sempre quello delle telecomunicazioni e quello dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture.

In particolare, l'esame del dato medio *pro capite*, pone il comparto delle telecomunicazioni al primo posto, mentre l'esame dell'imponibile e del gettito, in valore assoluto, generato dal comparto, pongono al primo posto il comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture.

Nelle tabelle seguenti sono riportati i relativi dati a confronto.

ATTIVITA' ECONOMICA	Base imponibile Iva		
	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	659	17.083.340	25.923,13
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	76.183	29.756.450	390,59

ATTIVITA' ECONOMICA	Iva dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	640	3.262.586	5.097,79
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	72.428	4.689.424	64,75



Società di persone³⁰ - IRPEF

Non è possibile stabilire a quanto ammonti l'IRPEF corrispondente al reddito d'impresa generato dalle società di persone operanti nel settore CSIT dal momento che tale reddito è assoggettato a tassazione, quale reddito di partecipazione, in capo ai soci persone fisiche e confluisce nel totale del reddito imponibile di tali soggetti i quali, non necessariamente, sono presi in considerazione nelle elaborazioni relative alle persone fisiche riportate nei paragrafi seguenti (dette elaborazioni, infatti, attengono esclusivamente ai titolari di partita iva che hanno codici di attività inclusi nei comparti rientranti nel settore CSIT).

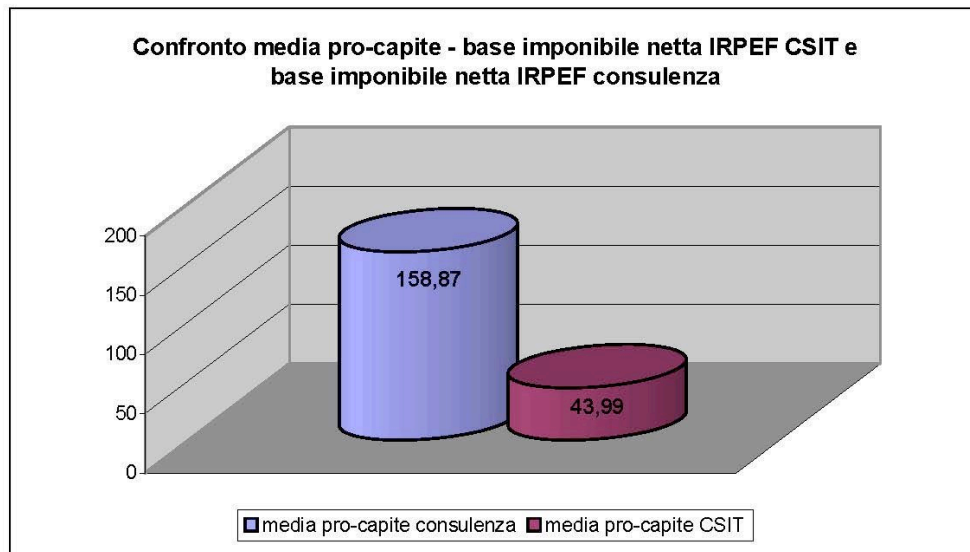
Si reputa comunque indicativo fornire alcuni dati riferiti al reddito d'impresa generato dalle società di persone.

A tale riguardo il comparto della consulenza è quello che esprime, sia in valore assoluto che come media *pro capite*, gli importi più significativi collocandosi al primo posto; i relativi importi sono riportati nella sottostante Tabella.

Segue, al secondo posto, con riferimento al valore assoluto della base imponibile, il comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture, con un numero di frequenze che è il più elevato del settore, incidendo quindi sul dato relativo alla media *pro capite*.

ATTIVITA' ECONOMICA	Reddito d'impresa netto		
	Frequenza	Ammontare	Media
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	120.170	3.154.362	26,25
Consulenza	23.993	3.811.644	158,86

³⁰ Si rinvia, per il dettaglio riferito ai vari comparti, alla Tabelle 5.1 con riferimento ai dati relativi al reddito/perdita d'impresa o professionale, alla Tabella 5.2 con riferimento ai dati IRAP e alla Tabella 5.3 con riferimento ai dati IVA, in appendice.



Società di persone - IRAP

Rispetto al gettito IRAP prodotto dal settore CSIT nel 2005, pari a 4.324.205.000,00 di euro, l'apporto a tale gettito delle società di persone, quantificabile in valore assoluto in 547.958.000,00 di euro, è pari al 13 per cento. L'imposta media *pro capite* pagata dalle società di persone, pari a circa 3.525,00 euro, è inferiore rispetto alla media del settore pari a circa 4.824,00 euro.

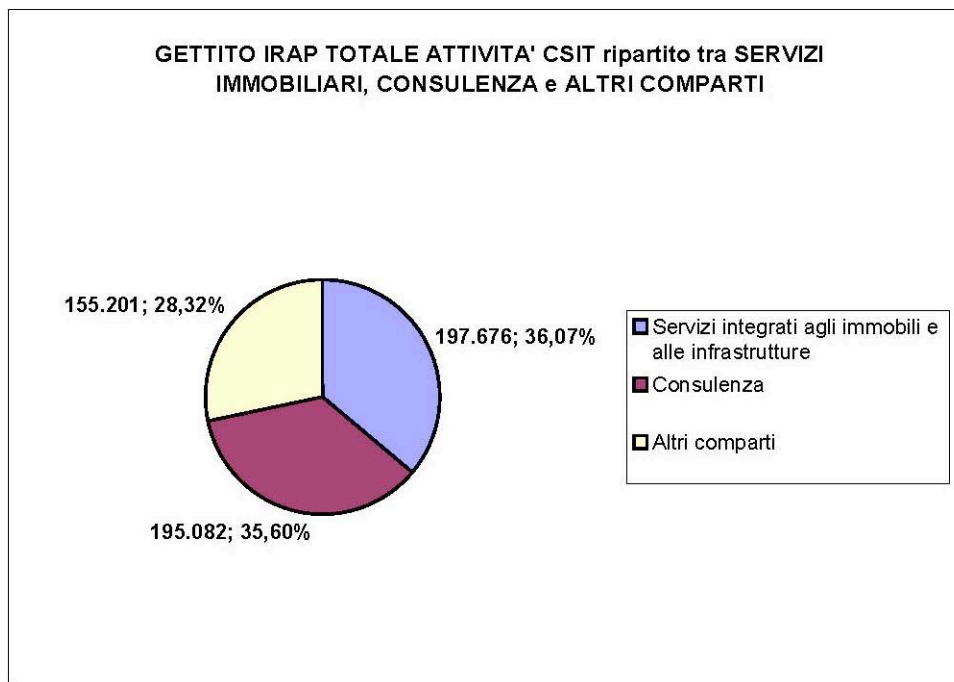
Similmente a quanto accade nell'ambito delle società di capitali, anche nell'ambito delle società di persone, i servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture immobiliari sono quelli che generano più base imponibile IRAP, in valore assoluto, per un valore pari a 4,6 miliardi di euro.



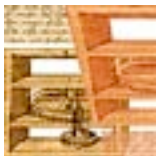
Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ATTIVITA' ECONOMICA	Base imponibile Irap		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	20.695	4.582.061	221,41
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	79.765	4.628.724	58,03

ATTIVITA' ECONOMICA	Irap dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	20.640	195.082	9,45
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	79.699	197.676	2,48



Al secondo posto, sempre in termini di valore assoluto di base imponibile IRAP, si colloca il comparto della consulenza, il quale garantisce un gettito per un importo pari a 4,5 miliardi di euro. Indicazioni simili emergono esaminando l'ammontare dell'IRAP versata. I servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture garantiscono un gettito per un importo pari a 197 milioni di euro, mentre la consulenza un importo pari a 195 milioni di euro. La frequenza è il dato che distingue i due comparti in quanto, quello della consulenza (20.640 frequenze), costituisce un quarto dei



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

soggetti operanti nel comparto dei servizi integrati agli immobili ed alle infrastrutture (79.699 frequenze).

In termini di IRAP media *pro capite* il primato spetta al comparto della consulenza (per maggiori dettagli *cfr.* Tabella 5.2 in appendice).

Società di persone – IVA

Anche ai fini dell'IVA i due comparti che incidono maggiormente sia in termini di valore aggiunto che di imposta dovuta sono rappresentati dal comparto dei servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture e da quello della consulenza; ciò è vero sia in termini di basi imponibili che di imposta netta versata. In particolare, le rispettive basi imponibili ammontano a 5,2 miliardi di euro, per il comparto dei servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture, e a 5,1 miliardi di euro per il comparto della consulenza. Le frequenze sono significativamente differenti, quelle relative alla consulenza sono circa un quarto di quelle relative al comparto dei servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture.

ATTIVITA' ECONOMICA	Valore aggiunto imponibile			Iva dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	23.606	5.160.694	218,62	22.319	1.040.149	46,60
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	109.879	5.214.015	47,45	82.021	1.048.509	12,78

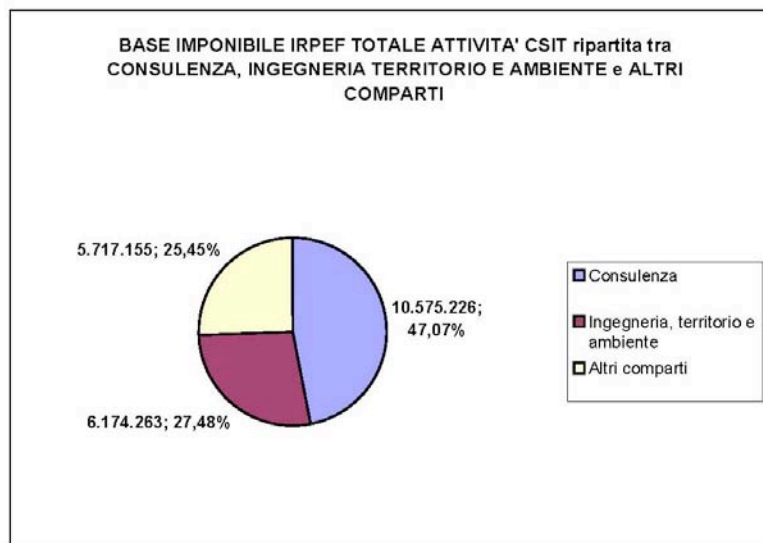
Passando ad esaminare il gettito dovuto ai versamenti IVA, la parte più significativa, è assicurata dal comparto dei servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture e dalla consulenza che da soli versano più di 2 miliardi di euro a fronte del gettito complessivo IVA generato dalle società di persone pari a circa 3 miliardi di euro.



Persone fisiche³¹ - IRPEF

Uno scenario completamente differente si prospetta affrontando l'universo delle persone fisiche, titolari di partita IVA, appartenenti al settore CSIT. In tale ambito, primeggia il comparto della consulenza, che assicura un imponibile pari a circa 10 miliardi di euro seguito a ruota dal comparto dell'ingegneria territorio ed ambiente che genera un imponibile pari a circa 6,2 miliardi di euro (*cfr.* Tabelle n. 6.1 e 6.2 in appendice).

ATTIVITA' ECONOMICA	Reddito d'impresa o professionale netto		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	237.344	10.575.226	38,87
Ingegneria, territorio e ambiente	272.076	6.174.263	23,99



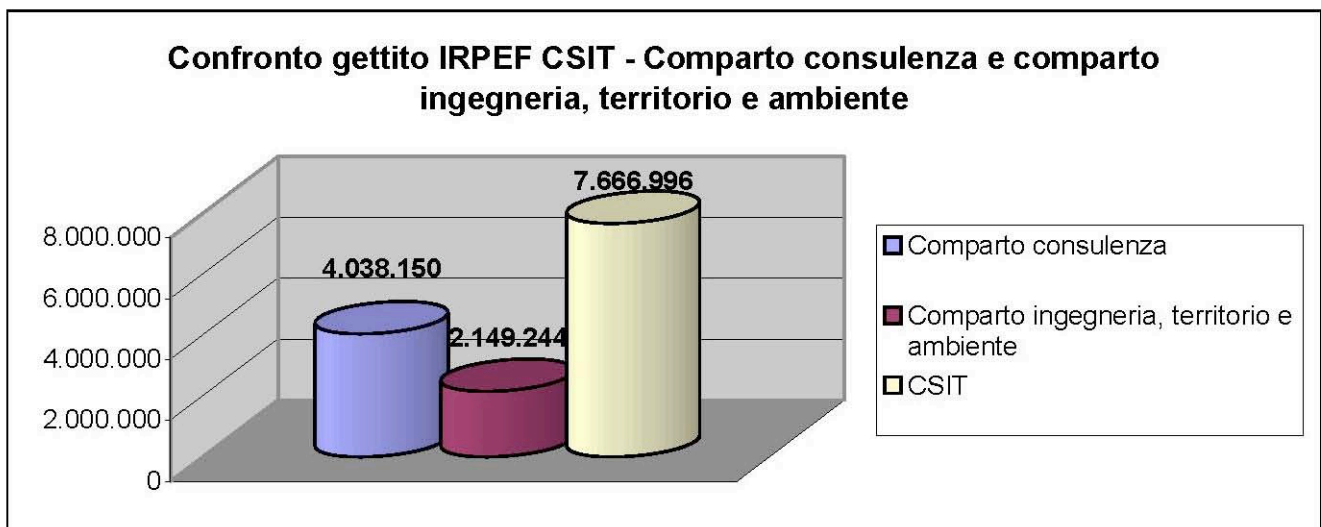
In termini di gettito, e quindi di IRPEF netta versata su un gettito complessivo IRPEF riferito al settore CSIT pari a 7,7 miliardi di euro, circa l'80 per cento (e quindi 6,1 Miliardi di euro di imposta) sono generati dalla sommatoria tra 4 miliardi di euro di IRPEF assicurati dal comparto della consulenza e 2,1 miliardi di euro di IRPEF generati dal comparto ingegneria territorio e ambiente.

³¹ Si rinvia, per il dettaglio riferito, ai vari comparti alla Tabelle 6.1 con riferimento alle basi imponibili IRPEF ed IRAP, alla Tabella 6.2 con riferimento ai dati relativi al valore aggiunto imponibile, all'IRPEF ed all'IRAP e alla Tabella 6.3 con riferimento ai dati IVA, in appendice.



ATTIVITA' ECONOMICA	Irpef netta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	221.613	4.038.150	18,22
Ingegneria territorio e ambiente	210.049	2.149.244	10,23

Per quanto attiene all'imposta media *pro capite*, come può evincersi dall'esame della tabella sopra riportata, il primato spetta al comparto della consulenza seguito da quello relativo ad ingegneria, territorio e ambiente.



Persone fisiche - IRAP

Esaminando il profilo riguardante l'IRAP, riferito alle *persone fisiche* emerge un dato di particolare interesse.

Confrontando il numero di contribuenti IRAP (587 mila) con il numero dei contribuenti persone fisiche titolari di partita IVA (857 mila) si desume che una parte significativa di soggetti ricadenti nella nozione di "persone fisiche", non disponendo di una propria "autonoma organizzazione", non risulta essere soggetto passivo IRAP.³²

³² Si precisa che, con sentenza della Corte Costituzionale n. 157/2001, è stata affermata l'insussistenza del presupposto



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Rispetto al gettito IRAP prodotto dal settore CSIT nel 2005, pari a 4.324.205.000,00 di euro, l'apporto a tale gettito delle persone fisiche, quantificabile in valore assoluto in 860.798.000,00 di euro, è pari al 20 per cento (*cfr.* Tabella n. 6.2 in appendice).

I due comparti *leader* per basi imponibili IRAP sono quelli della consulenza e dell'ingegneria territorio e ambiente; nulla di nuovo rispetto a ciò che è stato rilevato ai fini IRPEF.

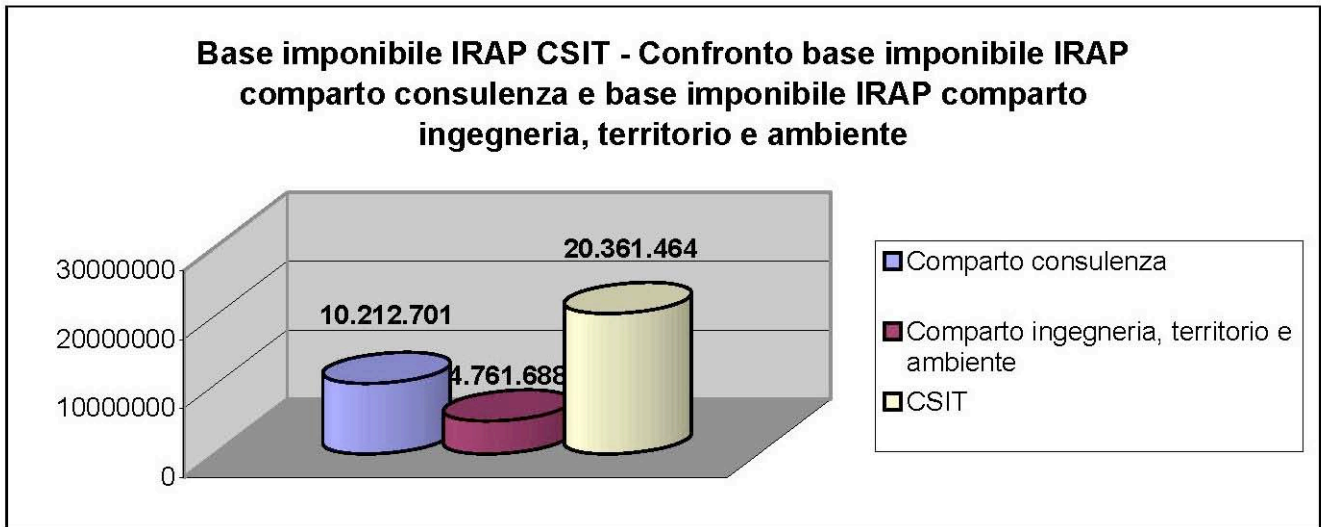
In termini di base imponibile, la consulenza esprime un valore medio *pro capite* pari a circa il doppio del dato medio riferibile al comparto dell'ingegneria, territorio e ambiente.

ATTIVITA' ECONOMICA	Base imponibile IRAP		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	191.000	10.212.701	53,47
Ingegneria territorio e ambiente	178.270	4.761.688	26,71

La consistenza di queste sole due aree pesa per il 74 per cento della base imponibile complessiva, che è pari a circa 20,3 miliardi di euro.

Colpiscono alcuni elementi nell'analisi che si sta svolgendo; innanzitutto, le basi imponibili IRPEF ed IRAP non si differenziano in modo significativo; quella IRPEF è pari a 22 miliardi di euro; quella IRAP è pari a 20,3 miliardi di euro. Se ne desume pertanto che, in considerazione della circostanza che il numero di soggetti che hanno presentato dichiarazione IRAP è molto inferiore rispetto all'universo dei soggetti IRPEF titolari di partita iva, il prelievo IRAP su tali soggetti è particolarmente oneroso.

In termini di imposta IRAP versata, il comparto della consulenza genera un gettito pari a circa 431 milioni di euro, seguito dal comparto ingegneria, ambiente e territorio con 201 milioni di euro, si ricorda che il gettito IRAP, fatto registrare dalle persone fisiche operanti nel settore, è pari a circa 861 milioni di euro.



Persone fisiche – IVA

Ultima tematica da affrontare è l'IVA. Anche in relazione al dato riguardante il valore aggiunto imponibile emerge che i due comparti *leader* sono la consulenza e l'ingegneria, territorio e ambiente; questi due comparti, presi congiuntamente, generano un valore aggiunto imponibile pari a 21,1 miliardi di euro (di cui 13,9 il comparto consulenza e 7,2 il comparto ingegneria, territorio e ambiente); si tratta di una quota significativa, atteso che le persone fisiche operanti nel settore CSIT generano un valore aggiunto imponibile complessivamente pari a 29 miliardi di euro.

In termini di imposta versata il comparto della consulenza genera un gettito pari a 2,8 miliardi di euro e, quello dell'ingegneria, territorio e ambiente, pari a 1,4 miliardi di euro su un totale di settore pari a 5,7 miliardi di euro.

ATTIVITA' ECONOMICA	Iva dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Consulenza	260.049	2.830.495	10,88
Ingegneria territorio e ambiente	243.471	1.478.414	6,07



APPENDICE DELLA PARTE I

Dichiarazioni 2006 – Redditi 2005 delle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici

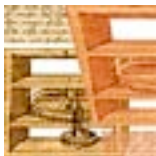
Tabella n. 1

	Numero di imprese			
	Persone fisiche	Società di persone	Società di capitali	Totale
40.30.0 - Produzione e distribuzione di calore (energia termica)	13	16	148	177
45.31.0 - Installazione di impianti elettrici e tecnici	46.434	14.169	8.341	68.944
45.32.0 - Lavori di isolamento	2.168	622	470	3.260
45.33.0 - Installazione impianti idraulico-sanitari	46.516	12.073	4.624	63.213
45.34.0 - Altri lavori di installazione	11.491	4.031	4.571	20.093
64.20.1 – Gestione di reti di telecomunicazioni fissa	251	56	192	499
64.20.2 – Gestione di reti di telecomunicazioni mobile	14	2	30	46
64.20.3 – Gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	10	13	93	116
64.20.4 – Gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	20	11	52	83
64.20.5 – Fornitura di accesso a internet (provider)	40	17	58	115
64.20.6 - Altre attività connesse alle telecomunicazioni	2.184	533	865	3.582
70.11.0 - Valorizzazione e promozione immobiliare	1.244	7.890	24.129	33.263
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	898	12.206	32.097	45.201
70.20.0 - Locazione di beni immobili	5.011	66.963	59.163	131.137
70.31.0 - Agenzie di mediazione immobiliare	17.651	9.085	6.896	33.632
70.32.0 - Amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	11.450	2.584	1.209	15.243
72.10.0 - Consulenza per installazione di sistemi hardware	2.109	310	461	2.880
72.21.0 – Edizione di software	559	291	833	1.683
72.22.0 - Altre realizzazioni di software e consulenza software	18.948	5.393	11.076	35.417
72.30.0 - Elaborazione e registrazione elettronica dei dati	7.183	11.557	11.025	29.765
72.40.0 - Attività delle banche di dati	146	80	356	582
72.50.0 - Manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. Informatiche	3.247	1.002	741	4.990
72.60.0 - Altre attività connesse all'informatica	12.611	3.323	6.586	22.520
73.10.A - Ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	46	4	27	77
73.10.B - Ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	193	23	33	249
73.10.C - Ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	212	19	78	309
73.10.D - Ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	748	74	226	1.048
73.10.E - Ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	2.734	81	325	3.140
73.10.F - Ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	4.007	286	107	4.400
73.10.G - Ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	795	185	944	1.924
73.20.A - Ricerca e sviluppo sperimentale: economia	589	111	305	1.005
73.20.B - Ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	397	40	49	486



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

	Numero di imprese			
	Persone fisiche	Società di persone	Società di capitali	Totale
73.20.C - Ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	1.238	117	210	1.565
74.11.1 - Attività degli studi legali	128.735	7.933	12	136.680
74.11.2 - Attività degli studi notarili	4.139	595	0	4.734
74.12.2 - Attività società revisione e certificazione bilanci	16	104	320	440
74.12.3 - Gestione e amministr. personale per conto terzi	304	246	262	812
74.12.A - Servizi forniti da dottori commercialisti	41.404	4.421	19	45.844
74.12.B - Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	29.156	2.774	32	31.962
74.12.C - Servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tributi	17.898	3.000	3.108	24.006
74.12.D - Attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	91	60	381	532
74.13.0 - Studi di mercato e sondaggi d'opinione	2.778	646	926	4.350
74.14.1 - Consulenza finanziaria	2.914	459	1.150	4.523
74.14.2 - Consulenza del lavoro	14.734	1.153	15	15.902
74.14.4 - Consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	13.937	3.412	5.590	22.939
74.14.5 - Pubbliche relazioni	3.753	544	873	5.170
74.14.A - Consulenze fornite da agronomi	6.305	238	9	6.552
74.14.B - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	3.344	100	15	3.459
74.20.2 - Servizi di ingegneria integrata	4.933	942	3.523	9.398
74.20.3 - Attività di aerofotogrammetria e cartografia	264	143	189	596
74.20.4 - Attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	2.159	149	83	2.391
74.20.A - Attività tecniche di geometri	71.053	3.336	29	74.418
74.20.B - Attività tecniche svolte da periti industriali	11.730	551	30	12.311
74.20.C - Attività tecniche di disegnatori	12.271	1.276	575	14.122
74.20.D - Altre attività tecniche	20.770	4.400	4.428	29.598
74.20.E - Studi di architettura	69.452	3.941	200	73.593
74.20.F - Studi di ingegneria	60.377	3.309	586	64.272
74.30.1 - Collaudi e analisi tecniche di prodotti	1.109	453	854	2.416
74.30.2 - Controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e sistemi	1.934	607	1.194	3.735
74.40.1 - Studi di promozione pubblicitaria	7.941	3.054	4.486	15.481
74.40.2 - Agenzie di concessione spazi pubblicitari	1.170	418	1.293	2.881
74.50.1 - Servizi di ricerca, selezione per il ricollocamento di personale	522	311	589	1.422
74.50.2 - Attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	9	4	93	106
74.85.2 - Traduzioni e interpretariato	6.527	427	209	7.163
74.86.0 - Attivi dei call center	1.347	396	732	2.475
74.87.1 - Imprese ed enti di gestione esattoriale	58	8	147	213
74.87.2 - Agenzie di recupero crediti	675	306	469	1.450
74.87.6 - Organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	857	515	1.711	3.083
74.87.7 - Attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	371	167	708	1.246
74.87.8 - Altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	87.193	30.207	50.634	168.034
92.20.0 - Attivit radiotelevisive	833	427	1.597	2.857
TOTALE	834.220	234.199	263.391	1.331.810



Interessanti considerazioni discendono, inoltre, dalla ulteriore elaborazione riguardante la suddivisione degli operatori economici in funzione della collocazione geografica a livello regionale.

Distribuzione degli operatori economici per Regione (Dati estrapolati da Unico 2006 – Redditi 2005)

Tabella n. 2

Regione	Numero di dichiarazioni				
	Società di capitali	Società di persone	Persone fisiche		
			Imprenditori	Professionisti	Totale Persone fisiche
PIEMONTE	15.022	27.226	21.106	42.016	63.122
VALLE D'AOSTA	446	936	605	1.834	2.439
LOMBARDIA	73.238	52.759	43.914	117.038	160.952
LIGURIA	6.308	8.028	7.423	19.349	26.772
TRENTINO ALTO ADIGE	3.921	5.927	4.218	9.853	14.071
VENETO	25067	28.058	21.429	48.714	70.143
FRIULI VENEZIA GIULIA	4.887	5.392	4.955	12.288	17.243
EMILIA ROMAGNA	25.456	25.288	18.684	49.012	67.696
TOSCANA	19.721	20.240	16.338	45.101	61.439
UMBRIA	3.209	4.071	3.306	10.020	13.326
MARCHE	5.997	6.892	6.149	16.087	22.236
LAZIO	39.094	15.545	18.940	72.869	91.809
ABRUZZO	3.487	3.674	5.291	14.364	19.655
MOLISE	596	587	998	3.531	4.529
CAMPANIA	13.191	10.803	13.259	54.230	67.489
PUGLIA	7.620	5.662	11.733	37.278	49.011
BASILICATA	1.028	880	1.544	6.401	7.945
CALABRIA	2.740	2.540	4.959	19.051	24.010
SICILIA	8.370	6.154	11.782	40.196	51.978
SARDEGNA	3.993	3.537	5.241	16.007	21.248
TOTALE	263.391	234.199	221.874	635.239	857.113



Serie storiche

Tabella n. 3

ATTIVITA' ECONOMICA	Numero di contribuenti								
	Società di capitali			Società di persone ed equiparate			Persone fisiche titolari di partita Iva		
	2003	2004	2005	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Telecomunicazioni	935	1.119	1.290	242	424	632	810	1.666	2.570
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	119.188	129.313	141.648	118.169	122.888	129.639	135.014	139.668	144.053
Informatica e attività connesse	30.268	30.614	31.078	22.537	22.206	21.956	39.812	43.714	45.912
Prove, controlli, valutazione e certificazione	3.738	4.021	4.352	1.907	1.972	2.000	12.603	13.889	14.446
Comunicazione e marketing	6.854	7.174	7.578	4445	4547	4662	12.793	14.582	16.068
Consulenza	9.203	10.338	11.595	23.289	24.064	24.810	245.918	260.659	273.988
Ingegneria territorio e ambiente	8.417	9.043	9.643	17579	17884	18047	234.061	248.114	259.267
Altri servizi per l'economia e le persone	51.838	53.810	54.610	34020	33620	32026	86.731	95.320	99.939
Radiotelevisione	1.624	1.621	1.597	477	443	427	680	803	870
TOTALE	232.065	247.053	263.391	222.665	228.048	234.199	768.422	818.415	857.113



Dati fiscali di dettaglio delle Società di capitali

Tabella n. 4.1 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Reddito imponibile						Base imponibile Irap		
	Unico			Consolidato*					
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	489	1.381.277	2.824,70	2	982.926	491.463,02	690	14.142.233	20.495,99
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	72.680	5.953.455	81,91	157	287.660	1.832,23	78.967	16.842.648	213,29
Informatica e attività connesse	17.858	1.546.270	86,59	57	243.277	4.268,01	21.911	12.985.122	592,63
Prove, controlli, valutazione e certificazione	2.381	200.772	84,32	4	5.753	1.438,23	2.821	1.098.089	389,26
Comunicazione e marketing	4.290	301.886	70,37	39	908.873	23.304,45	5.049	2.325.814	460,65
Consulenza	6.690	557.820	83,38	32	83.333	2.604,15	7.655	3.216.861	420,23
Ingegneria, territorio e ambiente	6.287	492.451	78,33	7	27.463	3.923,22	6.840	2.281.859	333,61
Altri servizi per l'economia e le persone	25.299	2.031.723	80,31	61	215.478	3.532,43	29.958	12.261.289	409,28
Radiotelevisione	604	94.691	156,77	8	122.787	15.348,37	968	2.123.261	2.193,45
TOTALE	136.578	12.560.345	91,96	367	2.877.549	7.840,73	154.859	67.277.177	434,44

* L'attività economica è quella prevalente, tra le società partecipanti al gruppo, in base ai componenti positivi IRAP

Tabella n. 4.2 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Ires netta						Totale imposta Irap		
	Unico			Consolidato *					
	Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media
Telecomunicazioni	489	455.286	931,06	2	324.366	162.182,80	688	636.691	925,42
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	72.674	1.964.373	27,03	157	94.924	604,61	78.876	726.975	9,22
Informatica e attività connesse	17.855	510.190	28,57	57	80.281	1.408,44	21.860	552.096	25,26
Prove, controlli, valutazione e certificazione	2.381	65.447	27,49	4	1.898	474,62	2.812	46.526	16,55
Comunicazione e marketing	4.290	99.617	23,22	39	299.928	7.690,46	5.035	98.850	19,63
Consulenza	6.690	184.069	27,51	32	27.500	859,37	7.623	139.212	18,26
Ingegneria territorio e ambiente	6.287	162.461	25,84	7	9.063	1.294,66	6.830	96.885	14,19
Altri servizi per l'economia e le persone	25.295	670.226	26,5	61	71.104	1.165,63	29.702	520.249	17,52
Radiotelevisione	604	31.247	51,73	7	40.503	5.786,12	967	97.964	101,31



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

TOTALE	136.565	4.142.917	30,34	366	949.567	2.594,44	154.393	2.915.448	18,88
---------------	----------------	------------------	--------------	------------	----------------	-----------------	----------------	------------------	--------------

* L'attività economica è quella prevalente, tra le società partecipanti al gruppo, in base ai componenti positivi IRAP

Tabella n. 4.3 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Base imponibile Iva			Iva dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	659	17.083.340	25.923,13	640	3.262.586	5.097,79
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	76.183	29.756.450	390,59	72.428	4.689.424	64,75
Informatica e attività connesse	23.733	14.283.361	601,84	23.736	2.852.502	120,18
Prove, controlli, valutazione e certificazione	2.885	1.073.289	372,02	2.885	214.406	74,32
Comunicazione e marketing	5.331	2.225.074	417,38	5.328	441.550	82,87
Consulenza	8.270	3.531.987	427,08	8.280	704.060	85,03
Ingegneria territorio e ambiente	6.984	2.144.851	307,11	6.941	415.074	59,8
Altri servizi per l'economia e le persone	33.247	12.561.442	377,82	32.985	2.401.400	72,8
Radiotelevisione	1.001	2.883.306	2.880,43	1.004	331.007	329,69
TOTALE	158.293	85.543.101	540,41	154.227	15.312.009	99,28

* L'attività economica è quella prevalente, tra le società partecipanti al gruppo, in base ai componenti positivi IRAP

Dati di dettaglio delle Società di persone

Tabella n. 5.1 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Reddito d'impresa o professionale			Perdita d'impresa o professionale			Base imponibile Irap		
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	337	6.839	20,29	256	1.929	7,54	236	8.382	35,52
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	98.387	3.463.466	35,2	21.783	309.104	14,19	79.765	4.628.724	58,03
Informatica e attività connesse	17.928	617.813	34,46	2.817	24.067	8,54	16.325	1.021.364	62,56
Prove, controlli, valutazione e certificazione	1.665	113.101	67,93	248	2.475	9,98	1.474	146.196	99,18
Comunicazione e marketing	3.589	136.996	38,17	751	7.518	10,01	3.201	206.016	64,36
Consulenza	22.280	3.829.968	171,9	1.713	18.324	10,7	20.695	4.582.061	221,41
Ingegneria, territorio e ambiente	16.241	1.126.181	69,34	1.240	7.807	6,3	15.003	1.236.747	82,43
Altri servizi per l'economia e le persone	23.217	788.220	33,95	6.424	68.910	10,73	18.718	1.017.126	54,34
Radiotelevisione	258	5.640	21,86	117	1256	10,74	212	8.987	42,39
TOTALE	183.902	10.088.224	54,86	35.349	441.390	12,49	155.629	12.855.603	82,6



Tabella n. 5.2 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Irap dovuta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	235	357	1,52
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	79.699	197.676	2,48
Informatica e attività connesse	16.302	43.507	2,67
Prove, controlli, valutazione e certificazione	1.473	6.213	4,22
Comunicazione e marketing	3.198	8.758	2,74
Consulenza	20.640	195.082	9,45
Ingegneria, territorio e ambiente	14.983	52.733	3,52
Altri servizi per l'economia e le persone	18.691	43.247	2,31
Radiotelevisione	211	386	1,83
TOTALE	155.432	547.959	3,53

Tabella n. 5.3 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Valore aggiunto imponibile			Iva dovuta			Iva a credito		
	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Telecomunicazioni	579	9.925	17,14	288	1.866	6,48	290	827	2,85
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	109.879	5.214.015	47,45	82.021	1.048.509	12,78	27.741	355.517	12,82
Informatica e attività connesse	20.190	1.316.394	65,2	18.097	272.147	15,04	2.091	7.636	3,65
Prove, controlli, valutazione e certificazione	1.861	123.795	66,52	1616	26.710	16,53	246	1.055	4,29
Comunicazione e marketing	4.215	262.204	62,21	3.549	55.449	15,62	664	2.770	4,17
Consulenza	23.606	5.160.694	218,62	22.319	1.040.149	46,6	1.276	7.175	5,62
Ingegneria, territorio e ambiente	17.320	1.507.888	87,06	16.086	306.349	19,04	1.228	4.639	3,78
Altri servizi per l'economia e le persone	28.092	1.256.532	44,73	22.645	275.523	12,17	5.416	28.575	5,28
Radiotelevisione	345	10.576	30,66	280	2647	9,45	65	317	4,87
TOTALE	206.087	14.862.022	72,12	166.901	3.029.348	18,15	39.017	408.510	10,47



Dati di dettaglio delle Persone fisiche

Tabella n. 6.1 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Numero di titolari di partita Iva	Reddito d'impresa o professionale			Perdita d'impresa o professionale			Base imponibile Irap		
		Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media
Telecomunicazioni	2.570	1.558	16.362	10,5	976	5.485	5,62	785	10.052	12,81
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	144.053	132.114	2.757.058	20,87	8.822	77.680	8,81	112.717	3.058.405	27,13
Informatica e attività connesse	45.912	41.117	845.307	20,56	3.695	14.630	3,96	29.849	630.725	21,13
Prove, controlli, valutazione e certificazione	14.446	13.647	328.141	24,04	690	2.514	3,64	9.604	239.271	24,91
Comunicazione e marketing	16.068	14.428	303.104	21,01	1.283	5.899	4,6	10.276	237.445	23,11
Consulenza	273.988	262.755	10.608.521	40,37	9.321	33.295	3,57	191.000	10.212.701	53,47
Ingegneria territorio e ambiente	259.267	245.638	6.208.883	25,28	11.706	34.620	2,96	178.270	4.761.688	26,71
Altri servizi per l'economia e le persone	99.939	87.534	1.603.549	18,32	9.165	52.309	5,71	58.300	1.193.779	20,48
Radiotelevisione	870	789	22.482	28,49	65	332	5,11	474	17.398	36,7
TOTALE	857.113	799.580	22.693.408	28,38	45.723	226.764	4,96	591.275	20.361.464	34,44

Tabella n. 6.2 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Numero di titolari di partita Iva	Valore aggiunto imponibile			Irap netta			Totale imposta Irap		
		Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media
Telecomunicazioni	2.570	2.413	15.891	6,59	1.069	3.387	3,17	784	431	0,55
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	144.053	138.277	4.292.948	31,05	112.324	555.728	4,95	112.376	129.440	1,15
Informatica e attività connesse	45.912	43.156	983.485	22,79	33.504	202.938	6,06	29.604	26.633	0,9
Prove, controlli, valutazione e certificazione	14.446	12.237	334.099	27,3	11.883	125.951	10,60	9.507	10.139	1,07
Comunicazione e marketing	16.068	14.865	372.564	25,06	11.425	80.694	7,06	10.208	10.033	0,98
Consulenza	273.988	247.413	13.931.344	56,31	221.613	4.038.150	18,22	188.659	431.201	2,29
Ingegneria territorio e ambiente	259.267	237.067	7.244.467	30,56	210.049	2.149.244	10,23	177.155	201.856	1,14
Altri servizi per l'economia e le persone	99.939	90.011	1.819.301	20,21	67.542	502.217	7,44	57.838	50.337	0,87
Radiotelevisione	870	794	25.486	32,1	615	8.687	14,13	464	728	1,57
TOTALE	857.113	786.233	29.019.585	36,91	670.024	7.666.996	11,44	586.595	860.798	1,47



Tabella n. 6.3 (ammontari in migliaia di euro)

ATTIVITA' ECONOMICA	Numero di titolari di partita Iva	Iva dovuta			Iva a credito		
		Freq.	Amm.	Media	Freq.	Amm.	Media
Telecomunicazioni	2.570	1.255	3.355	2,67	1.164	1.848	1,59
Servizi integrati agli immobili e alle infrastrutture	144.053	116.627	619.485	5,31	25.217	110.119	4,37
Informatica e attività connesse	45.912	40.910	205.628	5,03	3.974	5.887	1,48
Prove, controlli, valutazione e certificazione	14.446	12.138	68.562	5,65	623	754	1,21
Comunicazione e marketing	16.068	14.246	78.701	5,52	1.382	2.731	1,98
Consulenza	273.988	260.049	2.830.495	10,88	8.370	17.506	2,09
Ingegneria territorio e ambiente	259.267	243.471	1.478.414	6,07	10.645	14.274	1,34
Altri servizi per l'economia e le persone	99.939	86.314	387.404	4,49	9.372	20.086	2,14
Radiotelevisione	870	788	5.249	6,66	57	73	1,28
TOTALE	857.113	775.798	5.677.291	7,32	60.804	173.279	2,85



Tabella n. 6.4 (ammontari in migliaia di euro)

Dati relativi alle Persone fisiche (imprese e professionisti) operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici confrontati con quelli delle Persone fisiche (imprese e professionisti) operanti in altri settori

	Numero di titolari di partita iva	Reddito d'impresa o professionale			Perdita d'impresa o professionale			% con reddito pos.	% con perdita
		Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media		
Persone fisiche non CSIT	3.066.986	2.722.455	45.479.973	16,71	244.415	2.730.922	11,17	88,8%	8,0%
Persone fisiche CSIT	857.113	799.580	22.693.408	28,38	45.723	226.764	4,96	93,3%	5,3%
TOTALE NAZIONALE	3.924.099	3.522.035	68.173.381	19,36	290.138	2.957.686	10,19	89,8%	7,4%

Le persone fisiche titolari di partita IVA (imprese e professionisti) operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici (“Persone fisiche CSIT”) rappresentano il **21,8 per cento** del totale delle imprese e professionisti.

Il loro reddito (22,69 miliardi di euro) rappresenta il **33,29 per cento** del reddito complessivo.

Il **93,3 per cento** delle “Persone fisiche CSIT” ha un reddito di impresa o professionale positivo, mentre le restanti “Persone fisiche non CSIT” (intendendosi le persone fisiche - imprese/professionisti- operanti in settori diversi da quello dei servizi innovativi e tecnologici) con reddito positivo sono l’**88,8 per cento**.

Di contro, il numero delle “Persone fisiche non CSIT”, che hanno perdite di impresa, rappresentano l’**8 per cento** mentre le “Persone fisiche CSIT” sono il **5,3 per cento**.

C’è da rilevare inoltre che, a fronte di questo maggior numero percentuale “Persone fisiche CSIT” profittevoli, si riscontra anche una maggior capacità di reddito in termini di importo medio. Infatti, mentre le “Persone fisiche CSIT” producono un reddito medio di **28.380 euro**, le “Persone fisiche non CSIT” dichiarano un reddito medio di **16.710 euro** (45 per cento in meno).

Anche gli importi medi delle perdite dimostrano una migliore dinamica delle “Persone fisiche CSIT”. La perdita media delle “Persone fisiche CSIT” è, infatti, pari a 4.960 euro mentre quella delle “Persone fisiche non CSIT” è pari ad 11.170 (125 per cento in più).



Imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici - Società di capitali – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Tabella n. 7 (ammontari in migliaia di euro)

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Imposte dell'esercizio correnti e differite		Utile di esercizio		Perdita di esercizio	
	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	89	29.434	64	44.862	57	5.547
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	6.146	205.546	4.916	162.445	2.355	128.241
45.32.0 - lavori di isolamento	357	13.308	280	7.588	134	4.596
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	3.592	103.734	2.938	83.863	1.165	99.297
45.34.0 - altri lavori di installazione	3.291	144.519	2.555	123.670	1.405	73.529
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	112	2.664.777	85	3.855.526	72	535.577
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	16	2.315.366	14	3.717.963	11	4.250.023
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	53	23.014	37	30.106	41	306.557
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	32	-7.026	17	8.819	27	21.067
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	32	12.844	26	14.939	20	6.937
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	451	25.140	335	917.360	366	124.992
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	12.729	466.455	8.793	2.036.372	13.209	831.576
70.12.0 - compravendita di beni immobili	16.744	673.637	12.082	1.703.503	17.785	765.467
70.20.0 - locazione di beni immobili	41.887	1.264.863	31.617	3.897.925	22.405	1.098.163
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	4.469	66.109	3.632	106.024	2.557	30.081
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	740	46.607	532	46.043	468	20.689
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	314	5.749	237	4.490	157	12.163
72.21.0 - edizione di software	624	39.613	495	37.999	259	25.516
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	8.257	600.607	6.261	553.914	3.752	622.025
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	8.240	229.971	6.526	233.171	3.319	146.968
72.40.0 - attività delle banche di dati	207	30.990	158	56.498	134	4.600
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	541	13.751	403	8.394	239	9.193
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	4.210	209.535	3.311	323.598	2.457	230.943
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	20	600	15	203	8	34



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Imposte dell'esercizio correnti e differite		Utile di esercizio		Perdita di esercizio	
	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	18	2.184	11	2.557	15	148
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	38	1.920	35	1.691	27	739
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	144	3.157	98	5.637	89	32.477
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	176	6.914	139	5.074	123	34.151
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	75	1.090	63	1.513	36	304
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	552	35.082	407	34.153	367	28.563
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	176	6.304	139	6.397	97	2.270
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	26	242	21	135	18	237
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	128	2.012	98	1.945	71	1.135
74.11.1 - attività degli studi legali	7	115	5	161	4	23
74.11.2 - attività degli studi notarili	1	77	1	105		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	195	37.993	181	31.952	111	6.101
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	205	10.168	161	13.702	71	3.557
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	13	59	9	125	8	27
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	15	63	19	137	9	62
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribu	2.261	70.094	1.769	48.244	875	28.250
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	278	12.384	210	6.587	122	4.005
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	581	31.644	430	25.986	342	30.936
74.14.1 - consulenza finanziaria	665	20.600	560	48.215	399	12.365
74.14.2 - consulenza del lavoro	15	79	8	86	10	66
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	3.584	98.899	2.894	333.240	1.842	125.730
74.14.5 - pubbliche relazioni	585	18.791	464	22.876	302	9.505
74.14.a - consulenze fornite da agronomi	6	129	6	65	2	166
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	6	28	5	1.462	3	11
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	2.543	201.360	2.132	234.336	920	36.430
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	130	2.690	106	4.604	58	923
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	52	4.837	41	5.921	32	5.419
74.20.a - attività tecniche di geometri	18	135	18	188	7	255
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	24	221	23	314	5	33



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Imposte dell'esercizio correnti e differite		Utile di esercizio		Perdita di esercizio	
	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	476	10.272	348	6.723	176	5.373
74.20.d - altre attività tecniche	3.243	97.407	2.622	124.706	1.398	34.762
74.20.e - studi di architettura	140	4.280	123	5.732	69	551
74.20.f - studi di ingegneria	463	10.332	399	10.431	195	3.389
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	645	23.299	499	21.912	244	21.258
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, processi e siste	775	25.499	591	20.903	364	7.735
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	3.125	119.145	2.362	222.452	1.597	77.231
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	858	125.516	672	199.074	463	47.115
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	436	11.881	302	9.763	252	11.821
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	73	26.710	47	24.033	39	19.302
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	166	2.557	123	2.000	66	928
74.86.0 - attività dei call center	429	39.632	323	16.804	302	34.129
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	52	7.602	39	7.600	38	5.063
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	302	11.335	223	9.786	188	7.876
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	1.020	36.687	768	55.332	654	36.254
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	466	17.522	332	23.028	243	12.655
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	30.189	1.117.652	23.177	4.077.548	19.953	1.621.962
92.20.0 - attività radiotelevisive	969	334.667	672	869.730	715	90.919
TOTALE	169.497	11.770.409	129.004	24.520.240	105.323	11.755.992

ammontari espressi in migliaia di euro



PARTE II

LE PRINCIPALI PROBLEMATICHE TRIBUTARIE AVVERTITE DALLE IMPRESE OPERANTI NEL SETTORE DEI SERVIZI INNOVATIVI E TECNOLOGICI

1. Il questionario fiscale proposto alle imprese operanti nel settore

1.1 Introduzione

Concluse le nostre considerazioni sulla fiscalità delle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici si procede ora ad analizzare le principali problematiche e criticità di natura tributaria segnalate dalle imprese operanti nel settore con le risposte ad un questionario inviato nel mese di aprile 2008.

Il questionario aveva ad oggetto sette specifici quesiti, riguardanti le seguenti aree: IRES, IRAP, IVA, altre imposte indirette, dogane, interventi agevolativi e di sostegno all'economia ed altro.

Nel campione delle imprese che hanno risposto, sono ricomprese importanti società *leader* del comparto delle telecomunicazioni, dell'informatica, della consulenza, della ricerca strategica nonché aziende esercenti la propria attività nel settore immobiliare rientranti comunque nell'universo CSIT.

Dall'esame delle risposte che sono pervenute, emergono due ordini di "bisogni fiscali" espressi dalle imprese: il primo è di carattere generale e riguarda l'impianto, la struttura del sistema entro il quale si inserisce l'adempimento dell'obbligo tributario; il secondo è specifico con riferimento ai singoli tributi.

1.2 Il "bisogno fiscale" di ordine generale

Nel fare rinvio alla Parte III del Rapporto per l'esame delle proposte al riguardo formulate, si riportano, di seguito, le critiche espresse dagli intervistati qualificabili come "bisogno fiscale" di carattere generale:



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

1. il carico fiscale reale, avvertito come eccessivamente gravoso anche rispetto alla media degli altri Paesi europei³³;
2. l'eccessivo grado di complessità dell'ordinamento tributario, congiuntamente alla scarsa collaborazione esistente tra il Fisco ed i contribuenti, rende troppo costosa ed incerta³⁴ la gestione dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria³⁵. Il Legislatore, in luogo di favorire la strada della semplificazione, ha ampliato gli oneri strumentali connessi al prelievo ed il conseguente rischio derivante dalla possibilità di incorrere in errori sanzionabili da parte del Fisco. La mole degli adempimenti richiesti al contribuente si è moltiplicata al punto da incidere in modo inaccettabile in termini di costi sostenuti³⁶;
3. la mancata applicazione delle norme previste dallo Statuto del Contribuente, Legge n. 212/2000, in particolare della disposizione di cui all'articolo 10, comma 3, il quale stabilisce che le sanzioni non sono irrogate, fra l'altro, quando la violazione "si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta (...)". Dalle risposte ricevute da parte delle società appartenenti al settore CSIT, l'Amministrazione finanziaria, nella propria prassi operativa, irroga le sanzioni amministrative tributarie anche allorquando dovrebbe astenersi dal farlo³⁷.

³³ Al riguardo si segnala che nel documento *"Paying Taxes 2009 The global picture"*, predisposto dalla *PriceWaterhouseCoopers*, è riportato che in Italia l'incidenza della tassazione (inclusi i contributi sociali) sull'utile è pari al 73,33 per cento e tale percentuale è decisamente superiore a quella riportata per altri Stati europei (Regno Unito 35,3 per cento, Francia 65,4 per cento, Germania 50,5 per cento, Spagna 60,2 per cento).

³⁴ Con riferimento a tali aspetti, ancorché da una prospettiva che interessi anche la riduzione del carico tributario, si rimanda alle considerazioni contenute nell'ambito del 20° Rapporto Italia dell'Eurispes; *cfr.*, in particolare, la scheda n. 37 *"Meno tasse, più mercato. Prospettive di riforma del sistema tributario italiano"*.

³⁵ Falsitta, *Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura e a scalini dell'IRES al mancato varo del codice*, in *Rivista di diritto Tributario*, vol. XV, ottobre 2005, I, p. 1089.

³⁶ Si richiama a tale riguardo il citato documento *"Paying Taxes 2009 The global picture"* della *PriceWaterhouseCoopers*, pp. 48 e ss. Il menzionato rapporto tende a "misurare" la complessità dei sistemi fiscali operanti nel mondo nei termini che seguono: *"In collecting data for this years study, contributors were asked to provide additional data, not used in calculating the indicators but which could provide useful insights into tax systems.(...) The objective was to gather additional data on aspects of tax system complexity, not currently captured by the case study assumptions"*. Alla luce delle analisi compiute negli Stati africani, in quelli europei e nella zona delle americhe emerge che: *"It might be expected that ambiguity in the tax system translates into a higher ranking on the Paying Taxes hours indicator, as more time is required to prepare computations where the legislation is unclear"*.

³⁷ Il seguente esempio, riportato da una impresa associata CSIT, è emblematico di quanto testé indicato. E' stata contestata in sede di verifica l'errata numerazione di una fattura emessa nei confronti di un proprio cliente. L'Amministrazione finanziaria sosteneva che l'errore nella numerazione della fattura dovesse essere considerato una violazione sostanziale, soggetta a sanzione amministrativa, e non una violazione solo formale non soggetta ad alcuna sanzione. Ancorché la fattispecie descritta rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 (sanzioni relative alla "Violazione degli obblighi relativi alla contabilità"), il comma 3 dello stesso articolo dispone che la sanzione sia ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. La violazione di cui trattasi dovrebbe tuttavia essere valutata anche alla luce dell'articolo 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente, il quale stabilisce che le sanzioni non sono irrogate, fra l'altro, quando la violazione si traduce in una mera "violazione formale senza alcun debito d'imposta" intendendosi per tale, ai sensi dell'articolo 6, comma 5-



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Tale circostanza deriva dalla scarsa precettività riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria ai principi enunciati nello Statuto. Si aggiunge a ciò la mancata applicazione del principio di tutela della buona fede³⁸ volto a garantire l'esclusione della punibilità in sede amministrativa dei comportamenti privi di lesività per l'Erario. La criticità in esame attiene ad errori ed omissioni generati, sotto il profilo sostanziale della determinazione dell'imponibile, dall'incertezza del quadro normativo. Nei fatti, anche quando da tali circostanze non consegua alcun danno patrimoniale per l'Erario, in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, si assiste alla comminazione delle sanzioni. Secondo le imprese intervistate, il Fisco italiano, in molte occasioni, considera su di uno stesso piano l'errore, ad esempio nell'applicazione del principio della competenza temporale, con l'evasione derivante dalla "fraudolenta" imputazione di costi fittizi, riconducendo la prima fattispecie nella definizione di "elementi passivi fittizi", prevista dall'articolo 4 del D.Lgs. n. 74/2000, recante il delitto di "dichiarazione infedele"³⁹;

bis, del D.Lgs. n. 472/1997, la violazione che non incide né sulla determinazione della base imponibile, né sull'imposta, né sul versamento del tributo, e, nel contempo, non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. Tenuto conto di tutto ciò, nel caso descritto la violazione non avrebbe dovuto essere sanzionata, diversamente da quanto accaduto.

³⁸ Si fa rinvio a tale riguardo all'articolo 5 del D.Lgs. n. 472/1997 recante disposizioni sulla colpevolezza, secondo cui non ci può essere sanzione senza l'accertamento del gradiente di partecipazione soggettiva del dolo o della colpa.

³⁹ Ci si riferisce alle applicazioni operate dall'Amministrazione Finanziaria in relazione alla formulazione prevista dall'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riformulare la tutela penale dell'imposizione sul reddito, ha previsto la perseguibilità penale della dichiarazione infedele per effetto dell'indicazione in dichiarazione di elementi passivi "fittizi".

Orbene, *prima facie* la fittizietà del costo non può che riferirsi ad una situazione di fatto e non ad una situazione di diritto, quale quella conseguente al difetto del requisito della competenza ovvero all'indeducibilità di costi per effetto della rilevata natura elusiva dell'operazione nella quale emergono.

Pur tuttavia, il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare 114000 del 14 aprile 2000, esplicativa del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, afferma l'equiparazione, in materia di elementi passivi tra fittizietà e non ineranza o non spettanza (ovvero non spettanza nell'ambito del periodo d'imposta preso in considerazione, atteso che il singolo periodo d'imposta genera sempre un'obbligazione tributaria autonoma).

In particolare modo il punto 3.1 della citata circolare specifica che "*gli elementi passivi fittizi s'intendono costituiti dalle componenti negative non vere, non inerenti, non spettanti, o insussistenti nella realtà, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione*".

In linea generale secondo la posizione assunta dal Comando Generale della Guardia di Finanza si assiste ad una equiparazione tra un costo inesistente ed un elemento di costo esistente ma non inerente o semplicemente non spettante in ragione dei principi di imputazione temporale. Ma nel caso del requisito della competenza (ed anche dell'ineranza) viene a mancare un requisito indefettibile della fattispecie normativa contenuta nell'art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, consistente nella fittizietà dell'elemento passivo indicato in dichiarazione. Infatti, l'art.1 lett. b) del nuovo testo di riforma del sistema sanzionatorio penal-tributario afferma che "*per elementi attivi o passivi si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*".

A nostro giudizio, il concetto di elemento passivo fittizio, nel senso fatto proprio dal delitto di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, lungi dal riferirsi ad una situazione di diritto, si richiama alla difformità tra situazione di fatto, recepita in dichiarazione, rispetto a quella effettiva, tale da far apparire come elementi concretamente deducibili o detraibili, componenti di reddito non conformi alla realtà, o addirittura inesistenti.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

4. l'esigenza di stabilità degli enunciati normativi e, quindi l'immutabilità, per un tempo ragionevole, delle disposizioni tributarie⁴⁰;
5. il permanente e patologico livello di evasione fiscale⁴¹, nonostante i tenaci tentativi di repressione. Il fenomeno dell'evasione fiscale esistente in Italia, continua ad essere superiore rispetto alla media degli altri Paesi europei, il che favorisce la percezione di una situazione di disuguaglianza fiscale non giustificabile. Gli interventi, posti in essere sino ad ora dall'Amministrazione finanziaria per contrastare tale fenomeno, non sembrano produrre gli effetti sperati, con la conseguenza che il prelievo grava sempre più su chi correttamente adempie all'obbligo tributario e sempre meno su chi non lo rispetta;

1.3 I "bisogni fiscali" di ordine specifico

Nel proseguo vengono rappresentati i "bisogni fiscali" di ordine specifico.

Per ragioni di chiarezza espositiva, si è ritenuto di far precedere i quesiti alle risposte raccolte, riportate in sintesi.

Risposte al Quesito 1 – IRES

“Vorreste segnalarci le disposizioni nazionali in tema di imposizione diretta che creano maggiori problemi di equità e di sostenibilità in capo alle imprese del settore. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?”⁴²”

⁴⁰ Un esempio evidente di tale necessità è dato dalla legislazione tributaria in materia di consolidato la quale, nell'arco di tre anni dalla sua introduzione, è stata modificata con l'introduzione di previsioni meno favorevoli in materia di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze patrimoniali e più favorevoli in materia di deducibilità degli interessi passivi. Non si comprende come possa il contribuente operare la scelta di opzione al consolidato in uno scenario in costante evoluzione.

⁴¹ In base al rapporto predisposto dall'Eurispes nel 2005, risulta che l'evasione fiscale in Italia è pari al doppio degli altri Paesi europei; l'economia sommersa, infatti, vale il 28 per cento della ricchezza nazionale, mentre l'evasione fiscale, che nel 2004 ha raggiunto 134 miliardi di euro, è stata stimata intorno ai 145 miliardi di euro per il 2005.

⁴² Deve essere precisato che, con la Finanziaria per l'anno 2008, il legislatore ha realizzato una serie di interventi volti alla razionalizzazione della disciplina IRES con le seguenti finalità:

- evoluzione rispetto al precedente assetto normativo da attuarsi assicurando, innanzitutto, l'invarianza del gettito erariale prodotto dalla suddetta tassazione, manovra che ha avuto l'intento di generare un effetto *redistributivo* tra le imprese ed i lavoratori autonomi, garantendo l'invarianza del gettito attuale, pur a fronte di una riduzione dell'aliquota compiuta dal 33 per cento al 27,5 per cento, e con un conseguente ampliamento della base imponibile;
- attuazione della neutralità nella tassazione dei redditi d'impresa indipendentemente dalla forma organizzativa, non essendo più necessario modificare la forma giuridica dell'impresa per poter usufruire del regime di tassazione proporzionale anziché progressivo;
- semplificazione strutturale che si realizza attraverso l'eliminazione delle deduzioni extra contabili di costi (il c.d. doppio binario rispetto al bilancio civile);



Si riportano, in sintesi, le risposte più significative:

- 1) revisione del sistema sanzionatorio applicabile agli errori di imputazione temporale delle componenti reddituali (principio della competenza temporale - articolo 109, comma 1 e 2, del D.P.R. n. 917/1986, di seguito TUIR). A tale riguardo, gli intervistati hanno sottolineato la circostanza che, in caso di attività accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, dalla quale derivino rilievi conseguenti a meri sfasamenti temporali nella determinazione del reddito, la disciplina dettata dall'articolo 109 del TUIR, nonché le applicabili disposizioni in materia di sanzioni tributarie amministrative, di cui all'articolo 1 del D.Lgs. n. 471/1997, non consentono deroghe od eccezioni neppure nel caso in cui fossero idoneamente comprovate da parte del contribuente. Tale istanza appare ancora più significativa ove si consideri che dai menzionati sfasamenti, in caso di anticipazione di componenti positive di reddito o di postergazione di componenti negative, può derivare un vantaggio per l'Erario, e che comunque, nel caso opposto di anticipazione di componenti negative o postergazione di componenti positive, il danno è limitato al mero ritardo nella fase di esazione del tributo, ed è quantificabile in termini di interessi *medio tempore* maturati;
- 2) deduzione dell'IRAP dalla base imponibile IRES. L'indeducibilità dell'IRAP ai fini IRES è percepita dagli intervistati non solo come una sorta di doppia tassazione, ma come un aggravio del carico fiscale delle imprese italiane rispetto ai principali *competitors* stranieri;
- 3) revisione della disciplina riguardante la deducibilità fiscale degli interessi passivi. Con riferimento a tale categoria di componenti negativi di reddito le istanze delle aziende interessate sono formulate nel senso di una deducibilità integrale degli *interessi passivi* e, pertanto, nel senso di una rimozione del limite alla deducibilità, al momento imposto dall'articolo 96 del TUIR. In alternativa, viene proposta una modifica dell'attuale meccanismo, che commisura la deducibilità ad una percentuale sull'EBITDA, in favore di un meccanismo di deducibilità commisurata ai ricavi e quindi indipendente dalla profittabilità dell'impresa;
- 4) revisione della disciplina degli ammortamenti. A tale riguardo si segnalano diverse istanze degli intervistati. In primo luogo viene lamentato l'eccessivo sfasamento delle percentuali di ammortamento fiscale rispetto alla sottostante disciplina civilistica. Ne consegue la richiesta

- reintroduzione di un'imposta sostitutiva sulle operazioni di riorganizzazione aziendale, facoltà questa abolita nel 2004 con l'introduzione del nuovo regime dell'IRES.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

revisione delle aliquote fiscali di ammortamento che risultano in genere troppo basse, e quindi inadeguate ad esprimere l'obsolescenza dei beni utilizzati nel settore di interesse, soggetti a rapida usura, considerate le caratteristiche di operatività dei diversi comparti. Gli intervistati segnalano l'esigenza dell'introduzione di specifiche aliquote riferite a beni di "nuova generazione", non esistenti alla data di emanazione del D.M. del 1988 (in questi termini, ad es., le "nuove tecnologie elettroniche" sono ben diverse dalle "macchine elettriche ed elettroniche"). A giudizio delle imprese che hanno risposto al questionario, sarebbe opportuna, inoltre, una semplificazione e razionalizzazione della tabella dei coefficienti di ammortamento di cui al citato D.M., accorpendo alcuni gruppi o sottogruppi di settori di attività che, a volte, risultano di confusa identificazione, e distinguendo tra beni con vita utile non omogenea, talvolta erroneamente ricompresi in un medesimo gruppo, e quindi assoggettati alla medesima aliquota di ammortamento. Sempre in relazione alla disciplina degli ammortamenti, a seguito della nuova formulazione del comma 7, dell'articolo 102 del TUIR, viene lamentata l'intervenuta impossibilità di effettuare ammortamenti accelerati o anticipati anche in sede extra-contabile.

Risposte al Quesito 2 – IRAP

“Vorreste segnalarci le disposizioni nazionali in tema di imposta regionale sulle attività produttive nonché dei relativi meccanismi di applicazione che creano problemi di equità e sostenibilità in capo alle imprese del settore. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?”

Le indicazioni degli intervistati, in merito al quesito in esame, manifestano un pressoché unanime malcontento con riferimento a tale tributo, percepito come un eccessivo aggravio fiscale.

Inoltre, circa il 66 per cento delle risposte rese, considera in termini negativi il regime di indeducibilità dalla base imponibile IRAP, di alcuni costi inerenti l'esercizio dell'impresa. Ci si riferisce in particolare:

i) al costo del lavoro, in relazione al quale è generalizzata l'istanza volta ad ottenerne la deducibilità. Nell'ambito delle analisi compiute relativamente alle caratteristiche fiscali delle imprese appartenenti al settore CSIT, segnatamente con riferimento alle società di capitali, è emerso che a livello statistico l'aliquota media dell'imposizione diretta, cumulativamente considerate IRES corrente nominale ed IRAP corrente media effettiva di settore, è pari al 51,61 per cento, tuttavia, in



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

talune circostanze, è stata segnalata dagli intervistati un'aliquota effettiva prossima al 90 per cento, che trova conferma nelle elaborazioni di cui alle precedenti pagine dalla 20 alla 23. L'aggravio impositivo è maggiore per le imprese con forte intensità di manodopera, e determina, per tali soggetti, un forte svantaggio competitivo. Da questo punto di vista l'IRAP è percepita, più di altri tributi, come un elemento esogeno che influenza pesantemente le politiche aziendali;

ii) al regime di indeducibilità di taluni costi dalla base imponibile IRAP, in particolare in relazione all'ineducibilità degli interessi passivi;

iii) alla distorsione determinata dalla regionalizzazione del tributo, cui consegue una disparità territoriale in termini di aliquote.

In conclusione, sempre come manifestazione di istanze condivise dagli intervistati, si segnala l'esigenza di semplificazione nelle modalità di calcolo dell'imponibile IRAP.

Risposte al Quesito 3 - IVA

“Vorreste segnalarci le disposizioni nazionali che creano iniquità e alterano la concorrenza a danno delle imprese del settore. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?”

Le istanze degli intervistati in materia di IVA sono volte innanzitutto a proporre interventi legislativi, di tipo analitico, inerenti ad una revisione della disciplina delle sanzioni amministrative da irrogarsi nei casi di violazioni formali; le citate istanze sono quindi in linea con alcuni dei “bisogni fiscali” di ordine generale già in precedenza enunciati. A tale riguardo gli intervistati segnalano l'applicazione di sanzioni eccessivamente gravose in relazione agli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni imponibili. In particolare:

i) con riferimento ai casi di omessa o ritardata autofatturazione, da cui non derivi alcuna evasione di imposta, si auspica che la fattispecie venga ricondotta nel *genus* delle violazioni formali. In aggiunta, sul punto, gli intervistati hanno lamentato che in caso di verifica fiscale, in cui venga accertata la suddetta infrazione, disciplinata dall'articolo 6, comma 9 bis, del D.Lgs. 471/1997, l'Amministrazione finanziaria, in linea di principio, resta a tutt'oggi ferma nella considerazione che la violazione di mancata applicazione dell'imposta, dovuta sull'operazione attiva, sia immediatamente sanzionata, con conseguente richiesta, al soggetto verificato, dell'IVA non assolta, mentre non è altrettanto automatico il riconoscimento del diritto alla detrazione del tributo, che lo



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

stesso soggetto avrebbe potuto scompularsi tramite registrazione del documento nel proprio registro IVA acquisti, dato che, allo scopo, la disciplina IVA prevede il rispetto di alcuni fondamentali e indefettibili adempimenti preliminari, fra cui, appunto l'annotazione della fattura nel libro degli acquisti;

ii) per quanto concerne il recupero dell'IVA su fatture non incassate a fronte di crediti inesigibili, con riferimento ai crediti di modesta entità, per i quali risulta eccessivamente oneroso svolgere la procedura menzionata nell'ambito dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, si pone un problema in ordine alla recuperabilità dell'IVA assolta all'atto dell'emissione della fattura. La norma, infatti, subordina il diritto al recupero dell'IVA, esposta su fatture non incassate, al “mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”. In merito alle due procedure normativamente prescritte, sotto un profilo ermeneutico è possibile affermare che le stesse sono alternative, è tuttavia evidente che la norma non prevede una semplificazione negli adempimenti, con riferimento alle ipotesi di crediti di modesto valore, i quali tuttavia, per le imprese che hanno un mercato *business to consumers* diffuso, possono raggiungere importi considerevoli. In linea con la citata esigenza di semplificazione, si invoca una modifica della disciplina vigente.

Sono riportate in nota ulteriori istanze in materia di IVA manifestate da imprese operanti in specifici comparti del settore CSIT⁴³.

⁴³ Con riferimento alle istanze manifestate dalle imprese operanti nel comparto immobiliare, si segnala un ulteriore gruppo di proposte emendative che riguarda il regime delle rettifiche alla detrazione concernente il comparto stesso, atteso che l'entrata in vigore delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni dalla Legge n. 248/2006, ha profondamente modificato il regime IVA delle operazioni immobiliari. In particolare, l'applicazione di un generalizzato regime di esenzione alle cessioni e locazioni immobiliari, ad eccezione dei casi di cessione di immobili “nuovi” e di cessione e locazione di immobili strumentali ove il cedente o il locatore può esercitare l'opzione per l'assoggettamento ad IVA, genera effetti irrazionali, in particolare per le imprese del settore che detengono un patrimonio immobiliare composto sia da immobili abitativi che strumentali. A tale riguardo si propone l'estensione dell'applicabilità dell'opzione per la separazione dell'attività di compravendita immobiliare che dà luogo ad operazioni esenti da IVA rispetto a quella che dà luogo ad operazioni imponibili (sulla inammissibilità dell'esercizio di detta opzione tuttavia si veda, da ultimo, la Risoluzione n. 112-E/2008); in secondo luogo, si potrebbe estendere l'opzione per l'assoggettamento ad imposta anche alle cessioni di immobili ad uso abitativo poste in essere tra soggetti passivi IVA, eventualmente, l'esercizio dell'opzione potrebbe essere limitato ai soggetti che effettuano trading immobiliare; in terzo luogo si potrebbe ipotizzare l'applicazione di un unico metodo di rettifica della detrazione (tale sistema è adottato in Germania, dove viene applicata solo la rettifica alla detrazione specifica e non la rettifica della detrazione per variazione del pro-rata di detrazione). Infine, viene proposta l'abrogazione delle disposizioni volte ad ammettere una rettifica ai fini dell'IVA basata sul “valore normale” delle cessioni immobiliari. Tali disposizioni, infatti, oltre ad essere di difficile applicazione, non appaiono pienamente conformi ai principi ispiratori contenuti nella disciplina comunitaria dell'imposta.

Nel settore farmaceutico, si segnala l'applicazione alle operazioni imponibili di aliquote eccessive, arrivandosi a suggerire l'esclusione dei prodotti farmaceutici dal campo di applicazione dell'imposta. Il prezzo *ex factory* di tali prodotti, infatti, è calcolato scorporando l'IVA dal prezzo di vendita al pubblico. In caso di invarianza di quest'ultimo, qualora l'aliquota IVA venisse aumentata al 20 per cento, ne deriverebbe una riduzione netta dei ricavi del comparto. Si



Risposte al Quesito 4 - Altre imposte indirette

Vorreste segnalarci le disposizioni nazionali in tema di altre imposte indirette (quali la tassa di concessione governativa) che gravano in modo distorsivo sulle imprese del settore alterando la concorrenza. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?"

Con riferimento a tale quesito, si registra un numero abbastanza elevato di astensioni, pari al 48 per cento dei soggetti che hanno risposto al questionario.

Dalle risposte degli intervistati emerge la richiesta di abrogazione della tassa di concessione governativa sugli abbonamenti di telefonia mobile. Tale misura, invocata dalle imprese, è in linea con l'impegno assunto dal Governo nell'ambito della seduta del 22 luglio 2008 "di valutare l'opportunità di assumere ulteriori iniziative normative volte a procedere all'abrogazione della tassa di concessione governativa sui contratti di abbonamento telefonico, eventualmente attraverso un percorso di graduale riduzione"⁴⁴.

Proprio con riferimento alla tassa di concessione governativa, la richiesta di abrogazione, da più parti invocata⁴⁵, si fonda su di una molteplicità di profili di illegittimità, rispetto all'ordinamento tributario interno ed a quello comunitario, originario e derivato.

Risposte al Quesito 5 – Dogane

"Vorreste segnalarci le disposizioni nazionali in materia di dazi doganali che creano iniquità ed alterano la concorrenza. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?"

In merito al quesito inerente i dazi doganali, il 93 per cento delle imprese che hanno risposto al questionario non ha risposto; se ne desume uno scarso interesse per proposte di interventi normativi in tale ambito.

Tuttavia, è doveroso segnalare la proposta di stabilire degli accordi bilaterali o plurilaterali con i Paesi extracomunitari, allo scopo di determinare l'entità dei dazi rispettando il metodo della reciprocità.

In linea generale, viene espressa una valutazione negativa in materia di dazi doganali che, oltre a

consideri che il vigente *VAT tax rate* sui prodotti farmaceutici, pari al 10 per cento, è elevato rispetto ad altri Paesi della Comunità.

⁴⁴ Cfr. o.d.g. in Assemblea su P.D.L. 9/01386/228.

⁴⁵ Cfr. Si rinvia alle dichiarazioni di voto dell'Onorevole Benedetto Della Vedova del 22 luglio 2008, nella seduta in pari data nell'Aula di Montecitorio.



costituire un elemento di costo che grava sui bilanci, rappresentano un strumento atto a favorire la realizzazione di arbitraggi fiscali.

Risposte al Quesito 6 - Interventi agevolativi e di sostegno all'economia: la disciplina in materia di attività di ricerca e sviluppo

“Vorreste segnalarci le disposizioni agevolative nazionali e comunitarie (si pensi, ad esempio, alla normativa di sostegno alle imprese relativamente agli investimenti in ricerca e sviluppo) che interessano le imprese del settore, suscettibili di correzioni e miglioramenti tesi a renderle più efficaci e mirate. Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?”

1. In materia di credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, di cui alla Legge n. 296/2006 ed alla Legge n. 244/2007, si auspica:

i) *la semplificazione delle procedure e l'estensione del beneficio*⁴⁶ tramite l'incremento della percentuale creditabile, della durata temporale dell'agevolazione oltre l'esercizio 2009 ed, infine, del *plafond* delle spese creditabili;

ii) un intervento finalizzato a garantire quella maggiore certezza di cui i contribuenti vorrebbero disporre in sede applicativa al momento dell'utilizzo di tale specifica misura. Al riguardo, nelle aspirazioni del legislatore, in linea con i principi Comunitari, il credito fiscale in esame avrebbe dovuto essere applicato con degli automatismi, beneficiando della chiarezza del portato normativo. Tuttavia, talune specifiche questioni di natura tecnica⁴⁷, in merito alle quali il disposto normativo non fornisce indicazioni, ne rendono oltremodo incerta l'applicazione. Con riferimento a tale specifico aspetto, si invoca l'introduzione di uno strumento teso a dare stabilità e certezza all'entità di tale credito tributario il quale, dovendo essere utilizzato mediante l'esposizione in dichiarazione, deve essere determinato con la massima precisione.

2. In materia di credito di imposta per nuovi investimenti, talune imprese suggeriscono l'estensione del beneficio anche all'incremento fatto registrare dalle immobilizzazioni non classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II. 2 e B.II. 3, dell'articolo 2424

⁴⁶ Con Circolare n. 46-E/2008 dell'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe esser stata riconosciuta la richiesta estensione del beneficio nelle ipotesi in cui la ricerca venga condotta per conto del soggetto che ne sostiene i costi, ivi compreso il caso in cui tali attività siano svolte, dietro adeguata remunerazione, per conto di altro soggetto, dalla società capogruppo.

⁴⁷ A titolo esemplificativo si cita il problema connesso alla classificazione di alcune attività tra quelle creditabili (vedasi la problematica dei campionari o dell'attività di *design*), ovvero il problema del riconoscimento, tra quelli creditabili, dei costi sostenuti in materia di ricerca e sviluppo nei rapporti *intercompanies* tra la società madre e la figlia.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

del Codice Civile e l'innalzamento della misura dell'agevolazione dal 5 per cento al 50 per cento, non solo sull'acquisizione dei beni strumentali industriali e dei brevetti, ma anche sull'acquisto di *know how* relativo a nuovi processi produttivi.

3. Con riferimento al credito d'imposta relativo ai datori che incrementano il numero di lavoratori, talune imprese auspicano l'estensione dell'agevolazione, oggi territorialmente limitata alle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise, a tutto il territorio nazionale. Sono state inoltre segnalate inefficienze da parte della Amministrazione finanziaria con riferimento alla procedura autorizzativa. Infine, la circostanza che l'effettiva attribuzione del credito sia subordinata alla disponibilità dei fondi all'uopo destinati, crea una situazione di incertezza tale da rendere impossibile qualsiasi pianificazione efficace, atteso che l'erogazione dell'incentivo non può essere rimessa al verificarsi di un evento futuro.

Si segnala altresì che le cause di revoca del credito, relative a comportamenti sanzionati in materia lavoristica, si fondano su parametri non proporzionati alle dimensioni aziendali. Ne consegue che imprese di grandi dimensioni che occupano centinaia di dipendenti, dunque gravate da considerevoli ammontari di contributi, possano trovarsi a perdere milioni di euro a causa di violazioni contributive che potrebbero considerarsi di modestissimo rilievo, tenuto conto del complessivo carico contributivo facente capo al soggetto interessato.

Si eccipisce, infine, che il Regolamento che detta disposizioni in materia di credito d'imposta per l'incremento occupazionale include adempimenti onerosi e desueti nella prassi, che andrebbero rimossi e semplificati.

Ulteriori problematiche che andrebbero risolte concernono la cumulabilità con altre agevolazioni e la definizione di modalità operative, ivi incluse procedure in materia di interpello, per evitare future contestazioni in ordine alle distinte tipologie di attività oggettivamente creditabili.

Risposte al Quesito 7 – Altro

“Vorreste segnalarci le ulteriori residue disposizioni fiscali che rappresentano un disincentivo o un aggravio irragionevole in capo alle imprese operanti nel settore? Potreste segnalarci le Vostre opinioni ed i vostri suggerimenti correttivi?”

Si rappresentano di seguito le principali istanze manifestate degli intervistati.

1. Una prima segnalazione attiene alle molteplici criticità relative all'applicazione della



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

disposizione contenuta nell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, che obbliga le Amministrazioni pubbliche a sospendere il pagamento di importi superiori a 10.000,00 euro nei confronti dei loro fornitori, qualora gli stessi risultino inadempienti in relazione all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per ammontare complessivo pari o superiore al predetto importo. I rigorosi limiti imposti dal disposto normativo, di fatto, ne rendono amplissimo l'ambito di applicazione.

La soglia dei 10.000,00 euro appare del tutto inadeguata.

Il problema reale, in verità, è quello della rigidità imposta da una soglia unica che, in quanto tale, non può consentire di tenere conto delle differenti capacità economiche dei contribuenti, per cui la norma finisce con l'equiparare situazioni tra loro molto differenti, la posizione del "piccolo" contribuente è assimilata a quella del contribuente di grandi dimensioni.

La recente intervenuta modifica normativa, che ha introdotto il comma 2-bis, all'articolo 48-bis in commento, di fatto non ha tenuto conto delle molteplici sollecitazioni espresse sull'argomento dal mondo dell'imprenditoria e dalla stessa dottrina. Il legislatore, infatti, si è limitato a stabilire che apposito Decreto del Ministro dell'Economia possa innalzare la predetta soglia di 10.000,00 euro in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuire lo stesso importo, senza un limite determinato.

L'istanza, manifestata dagli intervistati sull'argomento, consiste in una modifica normativa che preveda varie soglie di importo, in funzione della dimensione aziendale e del volume d'affari.

Un'ulteriore criticità manifestata attiene alla circostanza che frequentemente, a livello operativo, gli intervistati riscontrano l'assenza di un tempestivo scambio di informazioni intercorrente tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agente della Riscossione. Ne consegue che, sovente, l'Agente della Riscossione contesta somme non dovute, in ragione della circostanza che nelle more è stata pronunciata una sentenza favorevole al contribuente, ovvero non dovute a seguito di sospensione derivante da provvedimento cautelare adottato dalla Commissione Tributaria o, infine, non dovute in ragione di sgravi rilasciati dalla stessa Agenzia delle Entrate.

2. Ulteriore segnalazione attiene alla seguente circostanza. Con D.Lgs. 231/2002 che ha recepito la Direttiva europea 29 Giugno 2000 n. 2000/35/CE, relativa alla lotta contro i ritardi nei pagamenti delle transazioni commerciali, è stata introdotta una specifica disciplina in merito alla decorrenza ed alla misura degli interessi per il ritardo nel pagamento, senza necessità di un atto di messa in mora



del debitore. Tale disciplina trova applicazione anche nei riguardi delle Pubbliche amministrazioni *latu sensu* intese. Tuttavia, dalle informazioni pervenute, emerge che le Amministrazioni pubbliche non rispettano correttamente le menzionate disposizioni.

Ci si riferisce alla mancata applicazione delle disposizioni, secondo le quali il debitore che ritarda il pagamento deve corrispondere oltre al debito gli interessi moratori, salvo che il ritardo non sia a lui imputabile, nonché alle disposizioni secondo le quali il creditore ha diritto al risarcimento dei costi sostenuti per il recupero delle somme non tempestivamente corrispostegli, salva la prova del maggior danno ove il debitore non dimostri che il ritardo non sia a lui imputabile.

3. Una valutazione particolarmente negativa viene espressa in merito agli studi di settore percepiti come uno strumento accertativo non in grado di rappresentare a pieno la realtà di ogni singola azienda.

4. E' infine richiesto uno specifico intervento del legislatore teso a fornire l'interpretazione autentica delle disposizioni che regolano la cessione delle frequenze nell'ambito dei media. Attualmente, esiste una forte incertezza tra gli operatori, posto che il Ministero delle Finanze non ha mai preso una posizione precisa al riguardo mentre gli Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, in più occasioni, hanno adottato comportamenti differenti e contraddittori, considerando tali operazioni, ai fini fiscali, talvolta alla stregua di cessioni d'azienda e talaltra come cessioni di beni.

La differenza non è di poco conto, atteso che la prima tipologia di operazioni, cessioni d'azienda o di rami d'azienda, risultando esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, deve essere assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi del D.P.R. n. 131/1986; mentre la cessione di beni, diversi dalle aziende, deve essere assoggettata ad IVA, e di conseguenza sconta l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi della Tariffa allegata al Decreto sopra richiamato.



2. Talune riflessioni introduttive di diritto comparato sul principio di competenza ai fini della disciplina tributaria, sulla tassazione degli interessi passivi, sulla fiscalità in materia di ammortamenti, sulla disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo e sulla disciplina sanzionatoria in materia di IVA⁴⁸

2.1 Premessa

Le risposte al questionario sottoposto alle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici hanno fatto emergere problematiche e criticità di natura tributaria a fronte delle quali è obiettivo del Rapporto, nella Parte III, formulare una serie di proposte di riforma.

Preliminarmente tuttavia, si è ritenuto opportuno indagare, in un'ottica comparatistica, gli ordinamenti tributari dei principali Paesi dell'Unione Europea e del Nord America per verificare se, con specifico riferimento ai temi di interesse, l'esperienza maturata e le soluzioni adottate potessero costituire utile spunto nella formulazione delle proposte di modifica normativa di cui il Rapporto si fa portatore.

Scopo del presente paragrafo è pertanto quello di fornire una sintetica panoramica di diritto tributario comparato con riferimento alla specifica disciplina adottata nei principali Paesi dell'Unione Europea e del Nord America in relazione ai più rilevanti "bisogni fiscali" di ordine specifico emersi dalle risposte al questionario.

In particolare verranno esaminate, sotto un profilo comparatistico, la disciplina del principio di competenza ed i relativi profili sanzionatori, il regime di deducibilità fiscale degli interessi passivi e degli ammortamenti, la disciplina del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo ed infine la disciplina sanzionatoria in materia di violazioni della normativa IVA (con particolare riferimento agli obblighi di autofatturazione).

⁴⁸Cfr. Le considerazioni di cui al presente paragrafo sono formulate anche alla luce dei contenuti dell'analisi condotta da *PriceWaterHouseCoopers* nell'ambito del Rapporto "*Paying Taxes 2009 The global picture*".



2.2 Brevi considerazioni sull'evoluzione degli ordinamenti tributari europei

Si ritiene opportuno far precedere le considerazioni di diritto tributario comparato trattate nel prosieguo, relative alle principali problematiche emerse dalle risposte al questionario, con alcune riflessioni circa lo *status quo* del livello di integrazione dei sistemi tributari europei e delle relative tendenze evolutive⁴⁹.

A tale riguardo ricordiamo che il processo di integrazione europeo dei mercati interni è iniziato più di cinquanta anni fa, con il Trattato di Roma del 1957. Diversamente da altri ambiti dove il processo di integrazione ha raggiunto risultati rilevanti, si pensi a titolo meramente indicativo, alla moneta unica o al sistema di pagamenti, la convergenza dei sistemi tributari europei verso una disciplina unitaria in materia di imposizione sui redditi è molto limitata e circoscritta a specifici provvedimenti quali, ad esempio la Direttiva madri/figlie⁵⁰, quella sulle fusioni⁵¹ e sugli interessi e *royalties*⁵² ed il Codice di Condotta⁵³.

Fino ad ora l'evoluzione dei sistemi tributari di tassazione societaria dei Paesi dell'Unione Europea è stata prevalentemente condizionata dalla concorrenza fiscale⁵⁴ che ha indotto gli Stati ad adottare

⁴⁹Cfr., con riferimento a quest'ultimo argomento, M. Bengoa Calvo, A. Carrera Poncela, A. Cosme Fernandez "A Single European Market with 25 Different Corporate Taxes? Fiscal Disparity in Spain with Regard to its future in the European Union", INTERTAX, Volume 35, Issue 2, 2007; W. W. Bratton, J. A. McCahrey "Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: evaluating the code of conduct on the business taxation", Common Market Law Review 38, pp. 677-718, 2001; M. Trybus "European Union Law and Defence Integration", Oxford University Press, pp 197 e ss., 2005; G. Majone "Dilemmas of European Integration: The Ambiguities & Pitfalls of Integration by Stealth", Oxford University Press, pp 241 e ss., 2005.

⁵⁰Cfr. Direttiva 2003/123, approvata il 22 dicembre 2003, con cui il Consiglio dell'Unione Europea ha provveduto ad apportare alcune rilevanti modifiche alla Direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie residenti in Stati membri diversi.

⁵¹Cfr. Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, finalizzata alla definizione di un regime fiscale comune applicabile alle fusioni, scissioni e conferimenti d'attivo tra le società stabilite in Stati membri diversi.

⁵²Cfr. Direttiva 2003/49/CE, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni fra società consociate residenti in Stati membri diversi.

⁵³Cfr. Bollettino U.E. 12 del 1997 "Conclusioni del Consiglio in materia di politica fiscale", dettante talune prescrizioni relativamente ad "un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione Europea". Cfr., in particolare modo, l'Allegato 1 al menzionato documento contenente il Codice di condotta.

⁵⁴Cfr. I. Hofbauer "To what extent does the OECD harmful competition project violate the most-favoured nation obligations under the WTO law?" in European Taxation, Settembre 2004, p. 400-404. L. Cerioni "Harmful taxation revisited: why not a purely legal prospective under the EC law?" in European Taxation, Luglio 2005, p. 267-282; L. Jarass, "Earnings before interest (EBIT) instead of profits as a tax base?: full compensation for the use of capital as a tax base for enterprises - a possible initiative for the member states of the European Union", in European taxation, 47, 2007, No. 1.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

scelte normative orientate principalmente a raggiungere obiettivi di massimizzazione di risultati di sviluppo e di gettito circoscritti all'ambito nazionale. L'azione congiunta dei vincoli di gettito e della concorrenza, in assenza di un coordinamento, hanno fatto evolvere i sistemi tributari di tassazione societaria dei Paesi dell'Unione Europea in modo contraddittorio. Da un lato v'è stata una spinta verso tendenze comuni e, dall'altro, è possibile constatare la permanenza di differenze considerevoli.

Le aree di divergenza sono ancora predominanti, come recentemente affermato da autorevole dottrina⁵⁵ e le differenze fra Paesi, indotte da politiche nazionali assunte in modo non coordinato, non si limitano a “dettagli” normativi, peraltro solitamente molto importanti in campo fiscale, ma coinvolgono anche aspetti sostanziali del sistema di imposizione societaria e, più in generale, dei meccanismi di prelievo ai fini della fiscalità diretta sul reddito delle imprese.

In questo contesto, e nei limiti individuati dal Trattato, le Istituzioni comunitarie hanno provveduto a svolgere anche nell'ambito del comparto impositivo dell'imposta sul reddito delle società una importante azione armonizzante la quale ha interessato la fiscalità sui dividendi, sugli interessi attivi, sulle royalties nonché sui valori liberati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione straordinaria delle imprese operanti nel mercato comunitario.

Anche la Corte di Giustizia Europea ha concorso alla elaborazione ed alla stabilizzazione del *corpus* di principi generali in ambito tributario che ha trovato comune applicazione nei diversi Stati Membri; in questi termini si ricordano le sentenze adottate in materia di *Thin Capitalisation Rules* (*ECJ decision in Lankhorst-Hohorst case – Germania*), di deducibilità dei costi nell'ambito del rapporto madre e figlia collocate in Stati membri diversi (*ECJ decision in Bosal case – Olanda*), di tassazione dei dividendi (a tale riguardo oltre alle significative precisazioni compiute dalla Comunicazione della Commissione del 19 dicembre 2003 - COM/2003/810 si richiama l'attenzione ai precedenti della Corte di Giustizia *Verkooijen case – Olanda*, *Manninen – Finlandia* *Schmid – Austria*, *Lenz – Austria*, quest'ultima in materia di libera circolazione di capitali).

E' evidente, che nonostante tali molteplici sforzi, i risultati ottenuti sono ancora insufficienti rispetto agli obiettivi prefissati.

⁵⁵Cfr. G. Maisto “For the purposes of a comparison between the levels of taxation, the level of taxation imposed on a company, should only take into account taxes imposed by the country” in “A European model for member states' legislation on the taxation of controlled foreign subsidiaries (CFCs)” in *European taxation*, 48, 2008, No. 10.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

A tale proposito, come abbiamo avuto modo di precisare in materia fiscale, ciascuno Stato rivendica la propria sovranità e non accetta di buon grado limitazioni al proprio diritto di adottare le politiche fiscali più opportune in relazione al livello di spesa pubblica prevista; e ciò al fine di rispondere alle esigenze economico-sociali interne.

Tuttavia, con riferimento ad uno dei temi di maggiore interesse per le imprese operanti nel settore CSIT, così come emerso dal questionario, ci si riferisce al credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo e più in generale ad ogni forma di intervento volto a favorire gli investimenti in tale ambito, non può non segnalarsi che, nel quadro della Strategia di Lisbona⁵⁶, gli Stati Membri dell'Unione Europea si sono impegnati a riformare strutturalmente le proprie economie, per informarle a principi di competitività, dinamismo e conoscenza.

In tale contesto, è stato attribuito un ruolo fondamentale alle attività di ricerca e sviluppo come strumento trainante dell'innovazione, verso cui la Commissione Europea ha indirizzato la propria attenzione, in particolare con riguardo agli incentivi fiscali. Questo è ciò che emerge con evidenza dalla Comunicazione *“Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D”* della Commissione stessa del 22 Novembre 2006.

Su tale ultimo aspetto appare opportuno indulgiare ancora in quanto il forte impegno assunto dallo Stato italiano in ambito comunitario si traduce in un obbligo interno di introdurre e garantire misure fiscali idonee a favorire lo sviluppo tecnologico e scientifico.

La Commissione Europea mediante la comunicazione del 22 novembre 2006 individua alcune linee guida per la predisposizione di un regime di incentivi fiscali, incoraggiando gli Stati Membri a coordinare le rispettive politiche fiscali nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo.

In particolare, la Commissione invita gli Stati membri ad assicurare che gli incentivi fiscali siano

⁵⁶ In occasione del Consiglio Europeo di Lisbona (marzo 2000) i capi di Stato e di Governo hanno avviato una strategia detta «di Lisbona» con lo scopo di fare dell'Unione Europea l'economia più competitiva del mondo e di pervenire alla piena occupazione entro il 2010. Sviluppata nel corso di diversi Consigli Europei, successivi a quello di Lisbona, questa strategia si ispira a tre capisaldi:

- quello economico che deve preparare la transizione verso un'economia competitiva, dinamica e fondata sulla conoscenza. L'accento è posto sulla necessità di adattarsi continuamente alle evoluzioni della società dell'informazione e sulle iniziative volte ad incoraggiare gli interventi in materia di ricerca e di sviluppo;
- quello sociale che deve consentire di modernizzare il modello sociale europeo grazie all'investimento nelle risorse umane e alla lotta contro l'esclusione sociale. Gli Stati membri sono invitati a investire nell'istruzione e nella formazione e a condurre una politica attiva per l'occupazione onde agevolare il passaggio all'economia della conoscenza;
- quello ambientale, introdotto in occasione del Consiglio Europeo di Göteborg, nel giugno 2001, e che concentra l'attenzione sul fatto che la crescita economica debba essere coniugata con la corretta utilizzazione delle risorse naturali. (*fonte*: Dipartimento delle Politiche Comunitarie presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

facilmente accessibili al maggior numero di aziende, ispirati a criteri di semplicità, con una riduzione al minimo dei costi e dei tempi burocratici, e formulati in modo da includere, tra quelle agevolabili, il maggior numero di spese connesse alle attività di ricerca e sviluppo. Lo strumento fiscale dovrebbe essere il veicolo principale di incentivo alle attività di ricerca e sviluppo, e l'efficienza dovrebbe costituire la caratteristica imprescindibile dell'intero sistema, con incentivi tempestivi, incisivi e che permettano una pianificazione degli investimenti nel corso del tempo.

Nella citata Comunicazione, la Commissione invita gli Stati Membri a cooperare nelle attività di ricerca e sviluppo nei settori merceologici di interesse comune, soprattutto quando si tratti di finanziare progetti trans-nazionali di larga scala, oppure imprese fortemente orientate alla ricerca, o di favorire la mobilità internazionale dei ricercatori in ambiti scientifici, e di rendere omogeneo a livello europeo il trattamento fiscale delle donazioni filantropiche al mondo della ricerca (*research foundation*). A tale ultimo proposito la Commissione si è dichiarata disponibile a supportare la creazione di un "European Forum on Philanthropy and Research Funding".

La Comunicazione riporta, infine, la volontà della Commissione di indirizzare gli Stati Membri verso l'introduzione di un regime di esenzioni per le attività di ricerca e sviluppo nell'ambito della disciplina IVA, conformemente alla VI Direttiva IVA. Infine viene auspicato di elaborare una definizione fiscale a livello europeo di attività di ricerca e sviluppo per dare a tali spese un trattamento fiscale favorevole ed uniforme anche in sede di determinazione della *common consolidated corporate tax base* (CCCTB⁵⁷).

Quelli appena descritti (seppur in termini sintetici) rappresentano i più recenti interventi di armonizzazione in materia tributaria adottati dalle istituzioni dell'Unione Europea; a tale riguardo, non può essere sottaciuto che parallelamente alle evoluzioni che hanno interessato la disciplina

⁵⁷ La CCCTB è un progetto della Commissione Europea attinente alla determinazione di una base imponibile consolidata comune per i redditi societari, ai fini di un'armonizzazione delle regole di tassazione delle imprese a livello comunitario. Di questo progetto si sta occupando un gruppo di lavoro che fornisce assistenza tecnica e consulenza alla Commissione ed è costituito da esperti della stessa Commissione Europea e delle 25 Amministrazioni fiscali dell'UE (tra cui l'Agenzia delle Entrate), ma è esteso anche ai rappresentanti del mondo dell'impresa e di quello accademico. Il gruppo è stato istituito nel settembre del 2004, dopo un'incoraggiante discussione in seno ad un incontro informale dell'Ecofin, ma la politica della Commissione relativa alla CCCTB era iniziata già nel 2001 con la Comunicazione "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società" (COM. (2001) 582) e confermata nel 2003 con la Comunicazione "Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere" (COM (2003) 726). A queste vanno aggiunte la recente Comunicazione relativa all'implementazione della strategia di Lisbona "Il contributo delle politiche fiscali e doganali alla strategia di Lisbona" (COM (2005) 532) e gli ultimi contributi sul tema del Parlamento Europeo (2005/2120(INI)) e del Comitato economico e sociale. – Commissione Europea, sezione Taxation and Customs Union.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

giuridica positiva dell'Unione Europea occorre prendere in considerazione le tendenze emergenti dalle più recenti evoluzioni della normativa tributaria nazionale dei vari Stati.

Ebbene, questa analisi conduce a risultati parzialmente diversi rispetto a quelli osservati prendendo in considerazione l'evoluzione giuridica compiuta dall'ordinamento comunitario.

A tale riguardo, non si possono sottacere le più recenti scelte compiute dal legislatore nazionale in materia di tassazione dei dividendi finalizzate a privilegiare un sistema indirizzato alla progressiva abolizione del credito d'imposta, che per lungo tempo era stato elemento distintivo di vari Stati membri⁵⁸ e la progressiva diffusione di regimi di esenzione dei dividendi infrasocietari e delle plusvalenze⁵⁹ (secondo l'istituto cd. della *participation exemption*)⁶⁰.

2.3 Considerazioni di diritto tributario comparato in relazione alle figure sanzionatorie in materia di imposizione sui redditi con particolare riferimento alla violazione del principio di competenza in sede di determinazione del reddito imponibile

Come più volte abbiamo avuto modo di rilevare, le risposte al questionario, inoltrato alle imprese operanti nel settore CSIT, hanno fatto emergere "bisogni fiscali" di ordine specifico, tra i quali

⁵⁸ Cfr. W. Eynatten "European holding company tax regimes: a comparative study", in *European taxation*, 47, 2007, No. 12; J. Englisch "The implementation of the EC Parent-Subsidiary Directive in Germany - recent developments and unresolved issues", in *European taxation*, 45, 2005, No. 11; A. Fortuin "Denkavit Internationaal: the procedural issues: procedural issues related to filing claims for refund or credit of dividend withholding tax based on EC law", in *European taxation*, 47, 2007, No. 5; L. A. Denys "The ECJ case law on cross-border dividends revisited" in *European Taxation*, 47, 2007, No. 5; T. Leegaard "Taxation of corporate shareholders in the Nordic countries: an assessment of the taxation of dividends and gains on shares in the light of the exemption regimes in Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden", in *European taxation*, 47, 2007, No. 3; T. Bieber "Taxation of cross-border portfolio dividends in Austria: the Austrian Supreme Administrative Court interprets EC law", in *European taxation*, 48, 2008, No. 11.

⁵⁹ Il sistema di esenzione delle plusvalenze, tipico dei paesi del Benelux, si è progressivamente esteso tra i Paesi dell'Unione Europea, seppure con criteri e per motivazioni diversi. Cfr. C. Caumont Caimi, "Participation exemption for inbound dividends and anti-tax-haven rules", in *European taxation*, 2001, No. 5; 16; A. Zalasinski "New dividend taxation system in Poland", in *European Taxation*, 47, 2007, No. 4; T. Mkrtchyan "The compatibility of the Czech participation exemption with EC law", in *European taxation*, 48, 2008, No. 8; S. Shalhav "Interaction between the participation exemption and the principle of compartmentalization: portfolio investments in the new EU accession member states", in *European taxation*, 45, 2005, No. 2; R.X. Resch "The new German unilateral switch-over and subject-to-tax rule", in *European taxation*, 47, 2007, No. 10; D. Hofland "Irish IFSC tax regime considered a reasonable tax regime from a Netherlands corporate income tax perspective: decision of the Supreme Court of 8 February 2002 (no. 36358)", in *European taxation*, 42, 2002, No. 6/7; J. Englisch "Reform of the Reorganization Tax Act and related changes", in *European taxation*, 47, 2007, No. 7; G.T.K. Meussen "Columbus Container Services: a victory for the Member States' fiscal autonomy", in *European taxation*, 48, 2008, No. 4.

⁶⁰ Cfr. A. Van den Berg van Sapparoea "Germany has attempted to create an attractive tax jurisdiction by widening its tax base in the Corporate Tax Reform Act 2008"; "In Netherlands, this ratio was introduced to provide flexibility to companies in situation in which the financing debt is relatively high due to sector-specific factors", in "Netherlands/Germany/United Kingdom: Optimizing the Interest Deduction Rules - A Never-Ending Story", in *European Taxation*, 49, 2009, No. 7.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

quello inerente la revisione del sistema sanzionatorio applicabile agli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali, vale a dire in materia di violazioni connesse all'applicazione del principio di competenza temporale (*cf.* in questi termini, l' articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR). Per evidenti motivi di sistematicità, si ritiene opportuno fornire preliminarmente una indicazione sintetica, di diritto tributario comparato, circa l'applicazione di tale principio per poi esaminare i profili sanzionatori connessi alla relativa violazione.

Dall'esame compiuto nei riguardi degli ordinamenti dei principali Paesi dell'Unione Europea, è emerso che la scelta predominante in merito al criterio di imputazione delle componenti reddituali, ai fini della relativa tassazione, è stata quella dell'applicazione del criterio di competenza, prescelto dall'ordinamento Francese, da quello Spagnolo, da quello Inglese, e in via principale anche da quello Tedesco⁶¹. Il criterio di cassa (salvo alcune eccezioni ininfluenti ai fini delle nostre analisi e riguardanti l'Estonia) non trova invece applicazione nell'ambito degli ordinamenti europei.

Come noto, in base al primo criterio i costi sostenuti da un'impresa sono dedotti nel periodo d'imposta cui si riferiscono, indipendentemente da quando sono stati effettivamente sostenuti; invero, adottando il criterio di imputazione per cassa, i costi sono deducibili solo nell'esercizio fiscale in cui sono stati effettivamente sostenuti.

In questi termini, il principio di cassa conferisce maggiore certezza al contribuente in quanto i margini di errore nella imputazione temporale dei componenti risultano ridotti se non, addirittura, annullati.

L'esame della disciplina sanzionatoria adottata in materia di imposte sui redditi dai principali Paesi dell'Unione Europea, con riferimento alle violazioni commesse in relazione all'applicazione del principio di competenza, fa emergere un dato di grande rilievo. A differenza di ciò che accade nel nostro Paese, i principali ordinamenti dell'Unione Europea, in caso di accertamento di differenze di imponibile conseguenti a comportamenti compiuti in buona fede da parte dei contribuenti, o non sanzionano (ci si riferisce alle ipotesi in cui lo stesso contribuente segnali la oggettiva difficoltà di imputazione temporale invocando l'intervento dell'Amministrazione finanziaria *cf.* in questi termini il modello inglese e, con alcune precisazioni che svolgeremo nel prosieguo, il modello francese) ovvero sanzionano con l'applicazione di un tasso di interesse o comunque di una

⁶¹ Sul punto la produzione bibliografica e scientifica è copiosa; le nostre considerazioni, sono tratte, dalla pubblicazione dal titolo "*Tassazione delle Società nell'Europa allargata*", pp.6 e 36 del dicembre 2008 elaborata dal CERADI Università LUISS – Guido Carli.



percentuale a titolo di sanzione/sovratassa significativamente inferiore rispetto a quanto previsto nell'ordinamento italiano. Dall'analisi condotta non sono comunque emerse specifiche previsioni sanzionatorie riferibili alla violazione in esame atteso che le violazioni concernenti l'erronea imputazione temporale dei componenti di reddito viene ascritta nell'ambito della *species* delle violazioni per infedeltà della dichiarazione. Si riporta nel proseguo una sintetica rassegna delle disposizioni sanzionatorie adottate, in materia di imposte dirette (e segnatamente, ove le informazioni in nostro possesso sono risultate sufficientemente dettagliate, in materia di erronea imputazione temporale di componenti reddituali), dai principali ordinamenti dell'Unione Europea.

Ordinamento francese

Non risultano specifiche disposizioni normative riguardanti gli errori di imputazione temporale dei componenti di reddito. Conseguente, sulla base delle informazioni forniteci dai nostri corrispondenti, gli effetti sanzionatori debbono essere rintracciati nell'ambito dei principi generali del sistema sanzionatorio amministrativo.

Il regime delle sanzioni fiscali, in Francia, è particolarmente complesso in quanto differenziato in correlazione con le varie tipologie di violazioni⁶².

Sono infatti previste sanzioni diverse a seconda che la violazione riguardi la incompleta dichiarazione, l'omessa o tardiva dichiarazione, il mancato o tardivo pagamento, il caso in cui il contribuente ostacoli l'accertamento, il caso di mancata o tardiva produzione di documenti utilizzati per l'accertamento dell'imposta, nelle ipotesi di compravendite senza fattura o di fatturazione falsa. Per incompletezza della dichiarazione si intende ogni infedeltà, inesattezza od omissione di elementi che concorrono a formare la base imponibile indicata nella dichiarazione. Tali incompletezze legittimano gli uffici fiscali ad effettuare delle rettifiche.

Oltre alla maggiore imposta, che risulta dalla rettifica di tali incompletezze, si applicano anche sanzioni la cui natura varia a seconda che il contribuente venga o meno considerato in buona fede. La buona fede si presume salvo l'accertamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del comportamento in mala fede o fraudolento da parte del contribuente. Spetta all'Amministrazione

⁶² La letteratura scientifica francese sul punto è varia ; con particolare riferimento alla tematica che ci occupa è stato preso in considerazione il seguente contributo monografico VV.AA., *La protection juridique des interest financiers de la Communauté*, Bruxelles, 1990.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Fiscale provvedere, in tali circostanze, a comminare le relative sanzioni tributarie.

Qualunque sia l'entità della maggiore imposta, la sanzione dovrebbe consistere in un interesse pari allo 0,75 per cento al mese, sulle maggiori somme contestate al contribuente a seguito della rettifica.

Nel caso in cui, tuttavia, il contribuente, in buona fede, faccia conoscere nella propria dichiarazione, od in allegato alla medesima, le ragioni di diritto o di fatto che lo hanno indotto a non dichiarare determinati componenti imponibili o a considerare determinate deduzioni che sono successivamente ritenute ingiustificate, non dovrebbe applicarsi il menzionato interesse avente natura sanzionatoria⁶³. Tuttavia, laddove l'errata imputazione temporale ha generato un minor debito d'imposta nell'esercizio di competenza l'Amministrazione finanziaria francese può applicare l'interesse di mora per i ritardati versamenti (applicabili in termini generali) che attualmente sono previsti dalla legge francese nella misura dello 0,40 per cento su base mensile⁶⁴.

Invece, se viene accertata la condotta in mala fede da parte del contribuente (tale *status* viene accertato dall'Amministrazione finanziaria sulla base di riscontri fattuali e non può mai essere presunta da parte del Fisco) all'interesse in questione si aggiunge una maggiorazione del 40 per cento delle imposte contestate, che aumenta sino all'80 per cento nel caso di condotte fraudolente (che si connotano per la presenza di una condotta ulteriore rispetto a quella dolosa e coincidente con il ricorso a comportamenti finalizzati ad occultare l'evasione posta in essere)⁶⁵. Una sanzione per una percentuale eguale è irrogabile nel caso di "*abus de droit*"⁶⁶.

⁶³ Cfr. articolo 1732 Code Général des Impôts

⁶⁴ Sul punto v. la ricerca CERADI, Tassazione, cit., p. 16

⁶⁵ Ad integrazione delle considerazioni svolte è possibile precisare che le sanzioni e gli interessi per incompleta dichiarazione non si applicano se la differenza tra base imponibile dichiarata e base imponibile accertata non superi la percentuale di tolleranza ammessa, pari ad 1/20 della base imponibile determinata a seguito della rettifica in materia di imposte sui redditi e di imposta sulle società. La sanzione dello 0,75 per cento al mese si applica anche nel caso di omessa o tardiva dichiarazione. A questa si aggiunge una maggiorazione pari al 10 per cento in assenza di richiesta della presentazione della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, od in caso di presentazione della dichiarazione nei trenta giorni successivi alla prima richiesta. E' inoltre prevista una sanzione pari al 40 per cento delle maggiori imposte accertate nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata oltre i trenta giorni successivi alla prima richiesta, una sanzione pari all'80 per cento nel caso in cui il contribuente non abbia presentato la dichiarazione neppure nei trenta giorni successivi la seconda richiesta. Con riferimento alla violazione relativa al mancato o tardivo pagamento delle imposte dirette, riscosse dai funzionari del Tesoro, l'ordinamento tributario prevede che al contribuente si applichi una maggiorazione della sanzione pari al 10 per cento. Se un accertamento non può aver luogo per colpa del contribuente o di altri soggetti, la base imponibile viene calcolata d'ufficio. In tale ipotesi le maggiorazioni d'imposta a carico del contribuente sono costituite da un interesse dello 0,75 per cento al mese al quale si aggiunge una maggiorazione del 150 per cento della maggiore imposta accertata.

L'ordinamento tributario francese prescrive, invece, la pena dell'ammenda nel caso di mancata o tardiva produzione di documenti comunque utili per l'accertamento dell'imposta.

⁶⁶ Sul punto v. B. Plagnet, *Le régionalisme fiscal ou l'émiettement?*, "Bulletin fiscal Francis Lefebvre", 2003, 11, pp. 797-807.



Ordinamento spagnolo

Il quadro generale concernente le sanzioni applicabili agli autori delle violazioni tributarie è recato dagli articoli 191 e ss. della legge n. 58 del 17 dicembre 2003 - Ley General Tributaria (per brevità *LGT*)⁶⁷.

In termini preliminari è possibile osservare che l'impianto normativo della legislazione spagnola è molto simile a quello italiano.

La norma prevede differenti tipologie di misure applicabili: sanzioni pecuniarie fisse o proporzionali e sanzioni che consistono nella perdita di diritti o facoltà.

Le sanzioni pecuniarie possono essere lievi, gravi e molto gravi (sul punto, *cf.* i commi 2 e 3 dell'art. 191 della *LGT*).

Dalle informazioni che ci sono state fornite è emerso che le violazioni comminate per l'erronea imputazione temporale possono, quindi, rientrare all'interno di tali differenti tipologie a seconda che ci sia occultamento (e quindi frode) ovvero che non sia ravvisabile tale specifico comportamento.

In questi termini, laddove l'erronea imputazione temporale abbia dato luogo ad una violazione lieve (minor debito d'imposta inferiore alla soglia di 3.000 euro o, comunque, se di ammontare superiore non esista occultamento della base imponibile; in questi termini, il richiamato art.191, comma 2, della *LGT* *expressis verbis* afferma che: "... o, siendo superior, no exista ocultación") il contribuente sarà sanzionato con la pena pecuniaria nella misura dell'importo pari al 50 per cento dell'imposta evasa.

Invero, se l'errore di imputazione superi la soglia monetaria (*id est* 3000 euro e sia ravvisabile una condotta fraudolenta) la sanzione irrogata sarà compresa nell'intervallo compreso tra il 50 per cento ed il 100 per cento della imposta evasa.

⁶⁷ La letteratura scientifica da noi esaminata e riguardante la Spagna è copiosa; a tale riguardo, *cf.* Agullo Agüero A., *El principio ne bis in idem en materia tributaria*, *Revista "La Ley"*, T. IV. 1985, pag. 836 e segg.; Aparicio Pérez A., *El delito fiscal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992; Aparicio Perez A., *El delito de fraude de subvenciones*, *REDF*, n. 74, 1992; BALO/SUARER, *Manual de Derecho Penal*, Parte Especial, 29 Ed., Madrid, 1993; Bardugo Gomez De La Torre I./ Ferré Olivé J. C., *Toto sobre el Fraude Tributario*, Ed. Praxis, Barcelona, 1994; Boix Raig. j./Bustos Ramirez J. *Los delitos contras la Hacienda Publica. Bien iuridico y tipos legales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987.



Ordinamento britannico

Il sistema tributario britannico prevede sanzioni amministrative (siano esse *civil penalties* ovvero *sanctions*) e penali.

Quelle penali sono applicate solo per i reati più gravi, specialmente per quelli che integrano la frode e la mala fede; quelle amministrative, invece, si applicano nei confronti delle violazioni di minore entità⁶⁸.

Con riferimento alle sanzioni di tipo amministrativo emerge che la funzione afflittiva e risarcitoria, nell'ambito dell'ordinamento inglese, viene attribuita per lo più agli interessi calcolati sul debito d'imposta. Questi possono essere applicati anche se l'imposta non viene pagata per colpa o mera negligenza del contribuente, a meno che questi non riesca a dimostrare di avere una ragionevole giustificazione (sul punto cfr. l'art. 87A punti 1 e 2 della *Taxes Management Act*).

La percentuale degli interessi viene stabilita mediante Decreto del Ministero del Tesoro. Gli interessi sono corrisposti senza possibilità di deduzione dall'imposta sui redditi, né è consentito alcuno sgravio (*id est* riduzione per acquiescenza) sugli stessi; sono dovuti a partire dal giorno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata ed il loro esatto ammontare viene stabilito dai regolamenti che a loro volta possono prevedere misure diverse a seconda delle finalità.

Ciò premesso, è possibile constatare che gli errori di imputazione temporale dei componenti positivi e negativi di reddito (laddove non siano originati da condotte dolose ovvero fraudolenti) generano l'insorgenza di un interesse sul debito d'imposta in ragione del tempo (calcolato su base mensile) intercorso tra il momento del corretto versamento del tributo rispetto a quello nel quale l'omissione è stata rilevata.

Dalle informazioni che sono state assunte, anche con riferimento alle sanzioni in materia di errori di imputazione temporale il contribuente (alla stregua di ciò che è previsto dalla disciplina sanzionatoria generale) può evidenziare nell'ambito della dichiarazione tributaria la soluzione – *id est* la scelta del periodo di competenza nel quale imputare il componente reddituale – che gli appare

⁶⁸ Per quel che concerne le imposte dirette, le sanzioni amministrative si applicano, ad esempio, nel caso di omissione o ritardo della comunicazione relativa al verificarsi del presupposto impositivo o relativa all'inizio dell'attività ovvero nelle ipotesi di omissione dell'invio di documenti, informazioni, attestazioni *etc.* In generale, l'intero sistema sanzionatorio è preordinato ad evitare che omissioni nella comunicazione di notizie od errori in dichiarazioni e simili possano provocare allo Stato una perdita di gettito.



più appropriata non trascurando, tuttavia, di esporre tutti i dettagli della questione che risulta incerta o controversa.

Ebbene, alla luce delle analisi compiute, l'ordinamento inglese, valorizzando sul punto i principi della buona fede e dell'affidamento, in linea di principio, non prevede l'irrogazione di una specifica sanzione amministrativa nell'ambito di una successiva verifica da parte dell'Amministrazione erariale (laddove, s'intende, dovesse emergere che l'imposta era stata sottostimata) a condizione che⁶⁹:

- i) abbia osservato il comportamento descritto poc'anzi (e quindi sia stato fugato completamente il sospetto o qualsiasi incertezza in ordine alla presenza di una condotta fraudolenta);
- ii) l'originaria ricostruzione del contribuente fosse ragionevole;
- iii) e che, il medesimo contribuente in sede di dichiarazione, non abbia omesso di comunicare tutti i fatti rilevanti.

In queste circostanze dovrà essere corrisposto all'Erario la sola componente degli interessi legali *medio tempore* maturati per effetto del versamento inizialmente incapiente delle imposte dovute.

Invero, laddove il comportamento ricada in quelli dolosi la condotta verrà sanzionata in applicazione dell'art. 95 della *Taxes Management Act* (dettante disposizioni in materia di "*Incorrect return or accounts for income tax or capital gains tax*") secondo il quale "*where a person fraudulently or negligently ... makes any incorrect ... payments... he shall be liable to a penalty not exceeding the amount of the difference specified in subsection*"⁷⁰.

In particolare, ai sensi del menzionato art. 95 del *Taxes Management Act* la differenza sulla quale verrà calcolata la sanzione pecuniaria è calcolata tra:

- (a) l'importo delle imposte sul reddito e sulle plusvalenze liquidato e dichiarato con riferimento all'esercizio di interesse;
- (b) l'importo che il contribuente avrebbe dovuto correttamente liquidare e dichiarare facendo riferimento ad una corretta applicazione delle disposizioni vigenti in materia di imputazione temporale dei componenti reddituali.

⁶⁹ Le informazioni esposte sono tratte dalla banca dati dell'IBFD in www.ibfd.org, ed in particolar modo dal contributo *Europe corporate taxation, UK case, 2008*

⁷⁰ In questi termini, l'evocata disposizione precisa che "...qualora un soggetto effettui effettui fraudolentemente o negligenemente un pagamento errato, egli potrà essere soggetto ad una sanzione non eccedente l'ammontare della differenza specificata".



Ordinamento tedesco

Dalle informazioni in nostro possesso emerge che l'ordinamento tributario tedesco contempla sanzioni differenziate e graduate non soltanto in relazione al tipo di norma violata ma anche in relazione alla gravità della violazione ⁷¹.

Per le violazioni che il legislatore reputa particolarmente gravi sono previste sanzioni penali; invece, per le violazioni considerate lievi, vengono previste sanzioni amministrative.

Nell'ambito del procedimento di accertamento e di quello concernente l'irrogazione delle sanzioni, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a valutare il diverso grado di cooperazione del contribuente.

Dalle informazioni forniteci dai nostri corrispondenti emerge che, per ciò che concerne l'errata imputazione temporale di componenti reddituali la legge tributaria tedesca prevede, laddove l'errore venga rilevato successivamente anche in sede di controllo e non sia ascrivibile ad una condotta dolosa del contribuente, un interesse *cd. suppletivo* per il ritardato pagamento (cfr. *Saumniszuschlag*; sez. 240 GTC) pari alla somma dell'1 per cento calcolato su base mensile (che si traduce nella percentuale del 12 per cento su base annuale).

Ordinamento olandese

Il *General Tax Act (GTA)* reca la disciplina generale applicabile alla quasi totalità dei tributi vigenti nei Paesi Bassi in materia di sanzioni amministrative che si configurano come maggiorazioni dell'ammontare del singolo tributo, applicate in occasione di un accertamento tributario.

A tale riguardo, il *GTA* distingue due tipi di sanzioni pecuniarie: una determinata nella misura del 5,45 per cento (percentuale individuata mediante decreto regio e vigente a partire dal 1° settembre 2008) dovuta per le violazioni più lievi poste in essere senza colpa grave ovvero dolo; un'altra, per

⁷¹ Con riferimento al settore delle sanzioni amministrative tributarie vigenti nell'ordinamento tedesco sono state esaminate le seguenti opere monografiche : Dreher E./Trondle H., *Strafgesetzbuch*, 47 Auflage, Munchen, 1995; v. anche Franzen K./Gast De Haan B./Samson E., *Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht. Kommentar zu den*, §§369-412 AO 1977 sowie zu § 80 ZollG, 3 Auflage Munchen 1985, 192 AO; Band VII: §§ 337-384 AO; Grundwerk: 10. Auflage, Koln 1995 Loseblatt: Stand Mai 1996; ed ancora v. Anche Klein F./Orlopp G., *Abgabenordnung – einschließlic Steuerstrafrecht – 4. Auflage*, Munchen 1989; si rinvia anche alla trattazione monografica di Koch K. /Scholtz R.D., *Abgabenordnung*, 5 Auflage, Koln, 1996; infine, cfr. Kohlmann G., *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlic Verfahrensrecht Band 1: Grundwerk: 6. Auflage*, Koln 1995 Loseblatt: Stand Dez. 1995; si v., infine, anche l'opera monografica di Tipke K./Kruse H. W., *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO*, (ohne Steuerstrafrecht), Band 11. §§ 155-368 AO, Grundwerk: 16. Auflage, Koln 1996; Loseblatt: Stand Mai 1996.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

l'importo pari al 100 per cento per le ipotesi di violazioni più gravi (appunto dolo o colpa grave) - sul punto cfr. l'art. 67 del *GTA* -. Tale ultima sanzione può essere tuttavia ridotta al 50 per cento ovvero al 25 per cento a seconda della gravità della colpa. Ne consegue che la legge prevede sanzioni sia per condotte colpose che per condotte intenzionali.

Le prime sono dirette a colpire le infrazioni di minor entità, come ad esempio il ritardo nella presentazione della dichiarazione, e vengono comminate automaticamente con l'accertamento, indipendentemente dal fatto che lo Stato abbia subito un danno.

Le sanzioni per violazioni intenzionali, invece, sono previste per i casi di infrazioni più gravi, quali ad esempio i casi di presentazione di una dichiarazione fraudolenta. Condizione essenziale per l'applicazione di queste pene è l'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave.

Dalle informazioni forniteci dai nostri corrispondenti è emerso che le sanzioni tributarie irrogate per gli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali (laddove non siano state accertate condotte sotto il profilo soggettivo dolose ovvero fraudolente) rientrano all'interno della *species* delle violazioni più lievi e vengono punite con il pagamento della somma a titolo di interesse su base annua del 5,45 per cento applicato sul mancato versamento discendente dall'infedeltà commessa (cfr., in particolare, gli artt. 28-31 dell'*ALW*).

Invero, tenendo in considerazione le informazioni che ci sono state fornite dai nostri corrispondenti, se l'erronea imputazione discende da comportamenti dolosi o colposi in questi casi trova applicazione la sanzione amministrativa pari al 100 per cento salve le limitazioni delle quali si è già avuto modo di illustrare.

Ordinamento belga

L'ordinamento tributario belga distingue due tipologie di sanzioni: sanzioni di carattere amministrativo e sanzioni penali, ma a differenza della maggior parte dei Paesi Europei, in Belgio sono previste sanzioni amministrative di tipo diverso a seconda dell'imposta alla quale si riferiscono. La ragione di questa differenziazione è costituita dal fatto che il Belgio non si è dotato di un'Amministrazione unica per le imposte dirette ed indirette.

Relativamente al settore dell'imposizione dirette, il Testo Unico per le imposte sul reddito (*TU*) distingue tre diverse tipologie di sanzioni amministrative; il medesimo testo normativo disciplina



anche talune ipotesi di sanzioni penali.

Prima tipologia di sanzioni amministrative: la sanzione amministrativa della sovrattassa è comminata in caso di mancata compilazione della dichiarazione o di incompleta o errata presentazione. L'ammontare di questa può variare dal 10 per cento al 200 per cento dell'ammontare dovuto. La percentuale applicata dipende dalla natura nonché dalla gravità dell'infrazione posta in essere. La misura minima può essere applicata nel caso in cui venga accertata l'assenza della mala fede da parte del contribuente (cfr. l'articolo 444 *TU*).

Seconda tipologia di sanzioni amministrative: la sanzione amministrativa della pena pecuniaria (articolo 445 *TU*) può essere applicata dall'Amministrazione per ogni tipo di violazione delle disposizioni del Codice. In questo caso l'elemento della buona o mala fede è del tutto irrilevante.

Terza tipologia delle sanzioni amministrative: l'articolo 446 del *TU* stabilisce un'ulteriore sanzione amministrativa consistente nella possibilità per il Ministero delle Finanze o per un suo delegato di negare ad una persona il potere di rappresentare un contribuente di fronte all'Autorità Amministrativa. La norma non specifica quali siano i presupposti in presenza dei quali questo diritto può essere negato, limitandosi, invece, a richiedere che il provvedimento di sospensione sia motivato.

Quale sanzione penale, l'articolo 449 *TU* prevede una sanzione pecuniaria da applicarsi congiuntamente o alternativamente con una detentiva, da 2 a 8 anni nel caso in cui le violazioni del Testo Unico o di un decreto di attuazione avvengano con "dolo" o con "intenzione di procurare un danno".

Alla luce delle informazioni che sono state fornite dai nostri corrispondenti, è emerso che l'errore di imputazione temporale viene punito con la pena pecuniaria nella misura del 10 per cento dell'imposta non versata.

2.4 Considerazioni di diritto tributario comparato in materia di deducibilità degli interessi passivi nei principali ordinamenti dell'Unione Europea

Tra i "bisogni fiscali" di ordine specifico emersi dalle risposte al questionario, una delle principali esigenze di riforma è rappresentata, nonostante le modifiche normative intervenute nel corso del 2008, dall'insoddisfazione manifestata in relazione all'attuale disciplina della deducibilità, in sede



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

di determinazione del reddito imponibile, degli interessi passivi e dalle conseguenti istanze di modifica. A tale riguardo, una delle proposte enucleate nella parte conclusiva del Rapporto, sono state formulate dopo (i) un esame comparato della normativa vigente nonché (ii) delle tendenze evolutive, nella materia in argomento, riscontrate negli ordinamenti nazionali dei principali Paesi dell'Unione (peraltro, un'altra proposta, è ispirata da una analisi slegata dalle indagini in termini di *benchmarking* compiute in sede internazionale). In tale ambito, deve segnalarsi un crescente dibattito avente ad oggetto l'opportunità di restringere, in modo limitato ma generalizzato, la deducibilità degli interessi passivi dal reddito imponibile di impresa ovvero di tassare separatamente il saldo netto fra interessi attivi e passivi, quale forma alternativa alla deduzione del costo del capitale proprio, e ciò con diverse finalità :

- i) ottenere la neutralità dell'imposta rispetto alle scelte finanziarie delle imprese;
- ii) agire sull'ampliamento della base imponibile e, a parità di gettito, ridurre le aliquote nominali;
- iii) superare le complesse, e variamente criticate norme sulla *thin capitalization rule*⁷².

In termini conclusivi, occorre precisare che una parte di quanto proposto nel presente Rapporto, in relazione al tema in esame, trae ispirazione dalle recenti modifiche normative introdotte nell'ordinamento tributario tedesco che sono apparse maggiormente rispondenti alle istanze emerse dal questionario somministrato. Di seguito è riportata una sintesi della disciplina dei principali Paesi dell'Unione Europea e delle prospettive evolutive *de iure condendo*.

Ordinamento francese⁷³

In linea generale gli interessi pagati da una società a terzi per finanziare la propria attività d'impresa, sono integralmente deducibili⁷⁴. Gli interessi corrisposti ai soci finanziatori sono interamente deducibili solo qualora vengano soddisfatte tre condizioni: il capitale deve essere interamente versato, gli interessi riconosciuti non devono eccedere il tasso legale (quelli superiori sono in deducibili per l'eccedenza), in più trovano applicazione i *ratios* della *thin capitalization*

⁷² Cfr. Relazione Biasco 3 luglio 2007 – Rapporto Finale della Commissione di Studio sulla tassazione delle imprese.

⁷³ Per una analisi della disciplina della quale si discute si rinvia al contributo di Bruno Gouthière, *A comparative study of the thin capitalization rules in the member states of the European Union and certain other states : France, European taxation*, Volume, 45, 2005, No. 9/10.

⁷⁴ Cfr. Tavole Sinottiche in “*Tassazione delle Società nell'Europa allargata*”, Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag 50.



*rule*⁷⁵. L'Autorità Fiscale Francese (di seguito FTA) ha adottato nel 2007 la regola dell'*arm's length* per i prestiti ottenuti da entità collegate (cfr., in particolare, l'art. 39 del *Code General def Impots*)⁷⁶.

Il tasso d'interesse pagato su questi interessi dovrà essere in linea con il mercato, ed in particolare con i tassi medi che le banche applicano a prestiti concessi per le attività aziendali. Se il tasso d'interesse eccede quello massimo di mercato, la FTA consente al contribuente di dimostrare le circostanze per cui il principio dell'*arm's length* non è stato rispettato. Qualora tale dimostrazione venga data, la deducibilità non sarà comunque pienamente consentita se gli interessi eccedono congiuntamente i seguenti limiti fissati dalla FTA: superamento del rapporto di 1,5/1 tra finanziamento ottenuto dal soggetto collegato e *equity*, interessi pagati superiori al 25 per cento dell'EBIT per l'anno di riferimento, interessi ricevuti superiori agli interessi pagati, nel caso in cui una società contragga dei prestiti per finanziare altre società collegate⁷⁷.

Ordinamento spagnolo

L'ordinamento spagnolo prevede come limitazione alla deducibilità degli interessi la *thin capitalization rule* con *ratio* tra debito ed equity di 3/1.

In particolare, secondo quanto previsto dalla legge finanziaria per l'anno 2004, la norma, che precedentemente al 2004 si applicava, in modo indistinto, nei confronti dei soci non residenti, è stata modificata in modo antitetico rispetto alla disciplina tedesca, attraverso l'esclusione, oltre che dei soci residenti in Spagna, anche di quelli residenti in uno Stato dell'Unione europea e in Stati extra UE con i quali è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni. La *ratio* di tale scelta, che sottopone al campo di applicazione della norma i soli azionisti residenti in Paesi extra UE privi di una Convenzione bilaterale con la Spagna, può essere pienamente compresa solo

⁷⁵ I ratios sono:

- *debt/equity ratio*: 1,5/1;

- *debt/profits ratio*: 1/4;

- *interest received/interest paid* 1/1.

Cfr. Tavole Sinottiche in "Tassazione delle Società nell'Europa allargata", Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 50.

⁷⁶ Due società sono collegate se (a) uno di essi ha un rapporto diretto o indiretto, di partecipazione minima del 50 per cento nel capitale di altri o esercita un controllo de facto sulle altre società o (b) una terza società ha un rapporto diretto o indiretto di partecipazione minima del 50 per cento nel capitale delle due società o esercita un controllo de facto, le due società. Il "controllo de facto" esiste una società in cui detiene il 50 per cento o più dei diritti di voto in un'altra società.

⁷⁷Cfr. A. Bricet, M. Gautier, M.-P. Hoo, *France Tax Alert*, Deloitte.



ove si consideri che, nella normalità dei casi, i Trattati bilaterali contengono, all'art. 24, una serie di disposizioni in materia di non discriminazione che renderebbero la normativa interna immediatamente censurabile ove la stessa operasse una distinzione tra soci residenti e soci non residenti.

In sostanza, limitatamente ai soggetti che ricevono finanziamenti da entità residenti in Stati Extra-UE con i quali non esiste un regime convenzionale è previsto che, al superamento del *debt/equity ratio* di 3:1, gli interessi connessi a prestiti concessi da soci non residenti siano riqualificati giuridicamente quale pagamento di dividendi.

Ordinamento britannico

Nell'ordinamento britannico i limiti alla deducibilità degli interessi passivi vanno ricondotti alla disciplina della *thin capitalization rule*. Prima dell'Aprile 2004 la disciplina tributaria era contenuta sia nello *UK Transfer Pricing Rules*⁷⁸, sia nella *Section 209* dell'ICTA (*Income Corporate Taxes Act*) del 1988, che qualifica i pagamenti di interessi eccessivi come distribuzione di dividendi. Nel 2004, la *Section 209* è stata riformata, inserendo previsioni più specifiche rispetto alla fattispecie concernente la deduzione degli interessi in caso di debiti contratti con soggetti collegati. Per effetto delle citate modifiche, l'interesse pagato in eccesso (in linea di principio e salvo le precisazioni che compiremo fra breve) allo stato della normativa vigente non viene più considerato come una dissimulata distribuzione di dividendi.

In linea di principio, nei casi di prestiti ottenuti da soggetti collegati, l'interesse è deducibile sulla base della capacità del debitore di ottenere prestiti da soggetti terzi a condizioni di mercato (*arm's length principle*). La verifica prescritta dalla legislazione tributaria inglese deve avvenire confrontando l'ammontare ottenuto, il tasso applicato, e la possibilità che il prestito venga comunque concesso, in assenza dei rapporti esistenti tra le parti correlate.

La disciplina tributaria del Regno Unito non prevede alcun *safe harbour*, né limiti in termini di *ratios* per l'individuazione del debito in eccesso (*id est* ci si riferisce, ad esempio, al rapporto tra *debt* e *equity* quale parametro della *thin capitalization rule*), per il quale si fa riferimento solo all'*arm's length principle*.

⁷⁸ Le disposizioni ivi recate trovano applicazione sia alle transazioni domestiche che a quelle internazionali, ed anche a prestiti ottenuti da terzi, ma in cui una società collegata al debitore, presta garanzia nei confronti del creditore.



L'ordinamento inglese prevede una disciplina specifica (cd. *unallowable purposes rule*) che trova applicazione nei riguardi degli interessi passivi corrisposti da entità giuridiche inglesi nei confronti di soggetti giuridici residenti all'estero; la menzionata disciplina nega la deducibilità degli interessi passivi, in caso di operazioni poste in essere per scopi non consentiti (*unallowable purposes*, appunto) tra i quali vanno considerati quelli finalizzati ad ottenere unicamente un indebito vantaggio tributario, senza che possano riscontrarsi nella medesima operazione effettive finalità economiche.

In sede di lavori preparatori per il piano fiscale 2008, è stata avanzata l'ipotesi, anti-elusiva, di stringere le maglie della disciplina inglese in tema di deducibilità, limitandola, in caso di gruppi societari, agli interessi su debiti contratti con terzi, escludendo quindi le transazioni intra-gruppo.

Ordinamento tedesco

In tema di interessi passivi, la Germania ha recentemente introdotto, con la riforma sulla tassazione dei redditi d'impresa⁷⁹, in vigore dal 1 Gennaio 2008, un tetto (*Zinsschranke*) del 30 per cento alla deducibilità degli interessi passivi, da calcolarsi sull'EBITDA (*Ernings Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*).

L'innovazione è considerevole rispetto al precedente sistema fiscale, che invece prevedeva una variante della *thin capitalization rule*⁸⁰.

Con riferimento alla soglia del 30 per cento sono, tuttavia, ammesse delle eccezioni che consentono di superare tale *plafond*:

- a) nel caso in cui gli interessi passivi netti non superino il valore di 1 milione di euro (si tratta della cd. regola "*de minimis*");
- b) nel caso in cui l'attività principale non sia consolidata in un Gruppo societario⁸¹ (cd. "*stand alone clause*"); oppure
- c) nel caso in cui l'impresa tedesca, pur appartenendo ad un Gruppo, evidenzia nel bilancio individuale un rapporto capitale proprio/totale attivo (rettificato di alcune voci) non inferiore

⁷⁹ Cfr. Corporate Tax Reform Act 2008 (Koerperschaftsteuergesetz di seguito KStG).

⁸⁰ Cfr. Sec. 8 KStG, secondo cui gli interessi passivi sarebbero stati deducibili solo se fosse stato rispettato il rapporto di 1,5:1 tra debito ed equity.

⁸¹ Secondo la legge tedesca ciò si verifica in presenza di un Gruppo di società, quando una società tedesca può essere consolidata con altre società, o le decisioni finanziarie, o industriali, possono essere controllate insieme con quelle delle altre società.



a quello risultante dal bilancio consolidato di Gruppo (con una tolleranza dell'1 per cento). Per applicare questa esimente (c.d. "escape clause")⁸², in nessuna società consolidata del Gruppo (tedesca o estera) deve sussistere un finanziamento soci "dannoso", intendendosi per tale un finanziamento in relazione al quale vengano riconosciuti interessi eccedenti una certa soglia percentuale.

Differentemente dalla precedente regola della *thin capitalization*, tutti gli interessi passivi, indipendentemente dalla loro natura, rientrano nel computo fino a concorrenza della soglia del 30 per cento. La regola si applica per tutti i tipi di debito finanziario, non solo per i prestiti dei soci; per quest'ultimo tipo di debito, è espressamente specificato dalla legge che non si applicano le eccezioni sopra viste sub a) e b), se più del 10 per cento degli interessi passivi netti è riconosciuto in relazione a prestiti derivanti da parti correlate⁸³. Conformemente alla legge dunque, se il 10 per cento o più degli interessi passivi netti, è dato dagli interessi pagabili a parti correlate, gli interessi non saranno deducibili nella loro interezza.

Il legislatore tedesco ha previsto una clausola di riporto in avanti nel tempo (senza limiti) degli interessi eccedenti la soglia sopra descritta. Se però la società viene liquidata, trasformata o trasferita, gli interessi eccedenti riportati avanti nel tempo andranno perduti.

La Germania, con la nuova disciplina in materia di deducibilità degli interessi passivi ha tentato di rendere la propria giurisdizione più attraente dal punto di vista fiscale, ampliando da un lato la tipologia delle componenti passive parzialmente deducibili e riducendo parallelamente la quota parte di indeducibilità delle stesse.

Ordinamento olandese

I Paesi Bassi prevedono una *thin capitalization rule*, con un rapporto tra debito ed *equity* di 3/1. Dal 2004 è stato introdotto un sistema organico di limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi⁸⁴. Sono stati previsti due coefficienti per calcolare il debito in eccesso, uno dei quali è fisso. Nello specifico, il contribuente ha debito in eccesso quando il suo debito medio è tre volte maggiore

⁸² Cfr. Sec. 4 KStG, e Sec. 8 KStG.

⁸³ Secondo il diritto tributario tedesco, un soggetto viene considerato parte collegata, se detiene una partecipazione di almeno il 25 per cento, cfr. Sec.4 KStG e Sec.8 KStG.

⁸⁴ Cfr. Art. 10d *Corporate Income Taxation Act*, di seguito CITA.



dell'apporto medio di *equity* e, l'eccesso di debito è superiore a 500.000,00 Euro⁸⁵.

Rispetto a molte altre giurisdizioni, quella olandese ha introdotto, nella sua legislazione sulla *thin capitalization*, un'alternativa che permette alle società che appartengano ad un gruppo di scegliere un coefficiente riferito al gruppo piuttosto che quello fissato sul proprio rapporto *debt/equity*⁸⁶.

Il *Corporate Income Taxation Act* prevede tre circostanze in cui non è ammessa la deducibilità degli interessi passivi: quando il debito viene contratto per distribuire dividendi o per rimborsare i conferimenti dei soci o di una società olandese collegata, quando viene contratto per effettuare conferimenti nell'entità medesima ovvero in una sua collegata ovvero per l'acquisto da parte del socio di una partecipazione in una società collegata, o che tale diventa dopo l'acquisizione. Sono ammesse due eccezioni alle predette limitazioni la prima consiste nella possibilità di dimostrare le valide ragioni economiche sottostanti l'operazione mentre la seconda prevede che il creditore assoggetti a tassazione, conformemente ai principi fiscali olandesi⁸⁷, gli interessi attivi sul prestito.

E' inoltre prevista una norma che limita la deducibilità degli interessi passivi risultanti artificialmente⁸⁸ in correlazione con operazioni straordinarie o avvenute a costi diversi da quelli di mercato.

In data 1 Gennaio 2008, con il *Netherlands Tax Package 2008*, sono state introdotte delle limitazioni alla pianificazione fiscale in materia di tassazione degli interessi derivanti da rapporti di finanziamento tra parti correlate per evitare che le stesse possano beneficiare di un differenziale di aliquota impositiva in ragione di più agevoli regimi impositivi previsti nel luogo di residenza del creditore, rispetto al regime impositivo olandese.

⁸⁵ Cfr. Art 10d (4) CITA; le medie sono calcolate sulla base dell'entità dell'*equity* a inizio ed a fine anno.

⁸⁶ Art 10d (6) CITA; ciò per andar incontro alle esigenze di finanziamento di società parte di un gruppo, in una situazione di esposizione debitoria particolarmente grave.

⁸⁷ Fino al 31 Dicembre 2006, la lettera della norma prevedeva che l'interesse, avrebbe dovuto essere sottoposto ad un'aliquota ragionevole (*reasonable rate*) per gli standards olandesi. Dal 1 Gennaio 2007, il CITA ha stabilito espressamente che il 10 per cento rappresenta la predetta soglia. Il principio che governa tale disposizione prende le mosse dalla giurisprudenza olandese (HR, 26 Aprile 1989, BNB 1989/217; e HR, 10 Marzo 1993, BNB 1993/196 e 197), secondo cui, anche qualora venisse data prova che il debito sia stato contratto in assenza di effettive ragioni economiche (*sound business reasons*), ma solo al fine di ottenere un qualche beneficio fiscale, tale operazione non sarà da considerarsi abusiva se la transazione sarà sottoposta ad un'imposizione di almeno il 10 per cento.

⁸⁸ Si tratta dei casi in cui gli interessi passivi derivino da prestiti contratti senza effettive ragioni economiche, ma solo per migliorare i risultati finanziari di una società.



Ordinamento danese

In Danimarca, nell'ambito di una riforma di alcuni istituti che regolano l'imposizione societaria, è prevista una restrizione alla deducibilità degli interessi passivi netti. Oltre alle norme contro la *thin capitalization*, che vengono comunque confermate, la deducibilità degli interessi passivi che superano 20 milioni di corone danesi (circa 2,66 milioni di Euro) è subordinata a due ulteriori test: uno relativo al loro rendimento, che non può superare un determinato tasso (attualmente 6,5 per cento) e l'altro relativo alla proporzione degli interessi sull'EBIT. Se tale quota supera l'80 per cento, gli interessi eccedenti non sono deducibili, con possibilità di riporto in avanti dell'eccedenza fino ad un massimo di tre anni; ciò riguarda anche gli interessi connessi a passività dovute a rimborsi, obbligazioni, strumenti finanziari e valute. L'aliquota legale di imposizione è stata ridotta dal 28 al 25 per cento. Tali previsioni sono inserite nel *Controlled Foreign Companies Act* (CFC Act) e nel *Counter Measures Against Private Equity Funds Act*.

Per le società che fanno parte di gruppi qualificati ai sensi della disciplina fiscale danese, il computo delle componenti finanziarie passive, andrà fatto considerando il gruppo come un unico soggetto. In caso poi di società che entrino od escano da gruppi, in conseguenza di operazioni di acquisizione o vendita, sarà necessario redigere una separata e specifica contabilità nell'anno in cui la società è stata ceduta o acquistata.

2.5 Considerazioni di diritto comparato in relazione al regime degli ammortamenti nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

In tema di regime degli ammortamenti (*depreciation and amortization*) le giurisdizioni europee offrono un panorama piuttosto omogeneo. I metodi adottati sono sostanzialmente due: *i)* il cd. *pool basis system*, in cui vi sono delle macro-categorie nelle quali confluiscono beni ammortizzabili assimilabili (a livello concettuale) tra di loro; *ii)* ed il modello individuale (analitico) secondo il quale tutti i beni suscettibili di essere ammortizzati vengono elencati in apposite tabelle, aggiornate dalle rispettive Amministrazioni finanziarie, e nelle quali vengono evidenziati i coefficienti di ammortamento applicabili ⁸⁹.

⁸⁹ Oltre alle principali giurisdizioni che esamineremo, rientrano tra coloro che adottano il sistema analitico, il Portogallo, l'Austria, la Polonia, la Romania. Mentre Svezia, Finlandia, Russia, Ucraina, Irlanda, ricorrono al sistema



Con riferimento alle modalità di applicazione dei coefficienti di ammortamento gli ordinamenti europei presentano due alternative :

- 1) lo *straight-line method* (aliquote fisse), in cui il coefficiente di ammortamento rimane costante per tutta la durata del periodo;
- 2) ovvero il *declining-balance method* (aliquote decrescenti), secondo cui il valore del coefficiente si modifica in modo inversamente proporzionale al passare del tempo (ad esempio, il 40 per cento per il I anno, il 30 per cento per il II anno e così via).

Tutti i Paesi esaminati nei paragrafi successivi ricorrono al criterio del costo storico per la determinazione del valore dei beni ammortizzabili, salvo le eccezioni di Gran Bretagna e Germania che ammettono, in alternativa al costo storico, il criterio del valore di mercato e del *fair value* (con riferimento all'ordinamento tedesco la menzionata alternativa è ammessa limitatamente ai casi di acquisto a seguito di permuta ovvero di atto di liberalità).

Di seguito viene esaminata la disciplina dei principali Paesi dell'Unione Europea con il proposito di supportare le proposte di novella normativa che verranno presentate nel proseguo del Rapporto.

Ordinamento francese

In Francia l'ammortamento è previsto per la generalità delle immobilizzazioni materiali (ad eccezione dei terreni per i quali trova applicazione una disciplina tributaria simile a quella introdotta in Italia per il tramite del D.L. n. 223 del 2006) i cui valori diminuiscono naturalmente con il trascorrere del tempo.

I terreni non possono essere ammortizzati.

I beni devono essere posseduti legalmente dalla società che opera l'ammortamento; ne consegue che, ad esempio, in caso di *leasing* sarà il concedente a provvedere all'ammortamento del cespite⁹⁰.

Anche la Francia fa riferimento al costo storico come base per l'ammortamento degli *assets* materiali; mentre l'arco temporale di riferimento è la durata della vita del bene. Per i beni immateriali, invece, l'ordinamento ricorre ad una duplice disciplina : *i)* avviamento e marchi non sono suscettibili di ammortamento; *ii)* mentre lo sono licenze ed i *software*.

del *pool basis*, con un numero di categorie variabile (il minor numero di categorie si registra in Ucraina), ma tutte con la previsione di almeno una categoria residuale con un coefficiente di ammortamento costante.

⁹⁰ Cfr. Tavole Sinottiche in "Tassazione delle Società nell'Europa allargata", Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 31.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

L'Amministrazione Finanziaria transalpina ricorre al metodo individuale per la determinazione dei coefficienti di ammortamento⁹¹.

I costi per avviare un *business* (operazioni di *start-up*) possono essere dedotti come spese operative o possono, altresì, essere dedotti in un arco temporale di cinque anni.

Il metodo dell'ammortamento per aliquote decrescenti è consentito dalla legge unicamente nei riguardi di taluni casi.

In particolare, il metodo con aliquote decrescenti non può applicarsi in riferimento ad *assets* la cui durata media non superi i tre anni, non può applicarsi per i beni usati (automobili, telefoni, fax, stampanti ed in generale i beni mobili inerenti all'attività d'impresa) e per edifici diversi dagli *hotels*, ed altri edifici industriali la cui vita non superi i 15 anni, senza che vengano ristrutturati⁹²; per poter applicare il metodo ad aliquote decrescenti è necessario, altresì, che ricorrano specifiche circostanze di fatto (es. uso intensivo del bene) determinate dalla legge.

Per le società che adottano gli IAS/IFRS si utilizza il metodo cd. "*par composants*" (derogatorio rispetto a quello ordinario), secondo cui vanno ammortizzati separatamente i principali componenti dei beni strumentali quando essi sono sostituiti frequentemente, hanno usi molteplici, e generano benefici economici che variano nel tempo.

È prevista una disciplina transitoria che consente un ammortamento del 100 per cento del costo in 12 mesi, solo rispetto a determinati beni come software, strumenti per prevenire l'inquinamento di acqua ed aria, o per la riduzione del rumore, e macchine non inquinanti, acquistati entro il 1 Gennaio 2010.

Per beni strumentali acquistati per un prezzo manifestamente eccessivo rispetto a quello di mercato, l'Amministrazione Finanziaria può impedire l'ammortamento anche di una sola frazione del costo (rettifica della congruità del prezzo di acquisto).

I beni, il cui acquisto è stato finanziato da sussidi e benefici, vengono ammortizzati al prezzo di acquisto aumentato del 50 per cento del valore del beneficio goduto.

⁹¹ Tuttavia, le tabelle redatte dalle Finanze francesi non sono totalmente esaustive: i criteri per la deducibilità dei costi possono essere rinvenuti nella giurisprudenza del Consiglio di Stato Francese.

⁹² Il tasso è calcolato moltiplicando quello dell'aliquota fissa per:

-1,25 se la vita del bene è di 3-4 anni;

-1,75 se la vita del bene è di 5-6 anni;

-2,25 se la vita del bene supera i 6 anni.

Cfr. IBFD, European Corporate Income Taxation, Tax Surveys – France: Amortization and Depreciation.



Ordinamento spagnolo

In ordine al modello di ammortamento, la Spagna non si è discostata dalla scelta operata dalla Germania e dalla Francia, manifestando la propria preferenza per il modello individuale (analitico) e l'ammortamento viene computato dall'inizio dell'effettivo utilizzo del bene.

A differenza di quello tedesco, invece, l'ordinamento iberico mantiene aperta la possibilità di scegliere tra l'opzione ad aliquota fissa o ad aliquota decrescente; inoltre, la legge tributaria spagnola conferma la propria flessibilità consentendo al contribuente di dedurre dal reddito imponibile la quota di ammortamento contabile anche se superiore a quello ammesso dalla legge tributaria (nell'ambito delle tabelle ufficiali): in tali casi, tuttavia, dovrà essere fornita anticipatamente⁹³ la prova all'Amministrazione Finanziaria, della veridicità di tale deprezzamento superiore alla media (la legge spagnola parla di congruità dell'ammortamento); in alternativa, ove l'assenso "preventivo" non sia stato acquisito da parte dell'Amministrazione finanziaria spagnola, la prova richiesta dovrà essere fornita in sede di eventuale controllo.

Ex adverso, in caso di applicazione di coefficienti che non eccedono le soglie pubblicate dall'Amministrazione finanziaria non sarà necessario acquisire anticipatamente ovvero ottenere successivamente alcuna prova "liberatoria" in capo al Fisco⁹⁴.

Inoltre, in Spagna non è necessario dimostrare il rapporto di inerenza⁹⁵ tra il bene acquistato e l'attività d'impresa posta in essere per esercitare il diritto alla deduzione.

Le PMI, il cui fatturato non superi gli 8 milioni di euro, possono dedurre in un'unica soluzione i beni il cui valore unitario non superi i 601,01 euro, fino al raggiungimento della soglia calcolata su base annua per l'importo massimo di 12.020,24 euro per ciascun esercizio.

Infine, (sempre in tema di ammortamento fiscale) nei riguardi delle piccole e delle medie imprese spagnole è prevista un'ulteriore agevolazione: queste possono effettuare un ammortamento fiscale maggiore del 50 per cento rispetto a quello operato in sede contabile a condizione che il numero dei dipendenti è aumentato rispetto al numero degli impieghi registrati nell'esercizio precedente.

⁹³ La prova in via anticipata consiste nel presentare un piano di ammortamento all'Amministrazione Finanziaria, che se lo riterrà conforme alle regole nazionali spagnole sull'ammortamento, lo approverà.

⁹⁴ Il Fisco spagnolo non sindacherà le scelte di ammortamento di un soggetto, una volta approvate, se esse rientrano nei limiti di quanto stabilito dalla legge.

⁹⁵ Cfr. Tavole Sinottiche in "Tassazione delle Società nell'Europa allargata", Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 29; l'unica eccezione è prevista per i costi sostenuti per prestare servizi ad una società collegata: essi saranno deducibili solo se la beneficiaria dei servizi, ne abbia usufruito effettivamente.



Ordinamento britannico

Il sistema britannico in linea di principio non ammetta la deduzione di quote di ammortamento ⁹⁶. Tuttavia, esiste una specifica normativa che dà al contribuente la possibilità di fruire di “deduzioni per capitale”. Il *Capital Allowances Act* del 2001 precisa che il contribuente può scegliere se utilizzare il metodo del *capital allowances*. Se il contribuente decide di farlo le percentuali di ammortamento previste dal legislatore inglese rappresentano dei limiti massimi non superabili.

Non sono previsti limiti minimi; in sostanza il contribuente potrà scegliere di utilizzare percentuali inferiori a quelle stabilite.

Il modello inglese (pur con molte eccezioni) può considerarsi ispirato al metodo cd. del *pool basis*; la legge tributaria inglese indica nove (9) tipologie di *assets* ammortizzabili (con coefficienti che vanno da un minimo del 4 per cento ad un massimo anche del 100 per cento per *R&D* e, nei casi consentiti dalla legge, *first year allowance*; a titolo esemplificativo si precisa che per gli edifici e per gli impianti è prevista un'aliquota di ammortamento del 10 per cento; per i macchinari tale aliquota può essere elevata fino al 25 per cento), ed una decima residuale che presenta un tasso *flat* al 10 per cento.

Il Regno Unito (nel rispetto del metodo di ammortamento per masse) offre concretamente tre modelli di ammortamento:

- i) il *first year allowance* (al 100 per cento) che si applica in casi particolari, come macchinari a risparmio energetico, o a basso impatto sulle risorse idriche, nel caso di rinnovamento di aree industriali, rimaste inopere per almeno un anno e localizzate in aree svantaggiate, per acquisto di superfici commerciali al piano terra in edifici adibiti a condominio;
- ii) il *writing-down allowance*, che si applica in generale per macchinari ed impianti, e che consiste in una percentuale fissa al 25 per cento, che viene calcolata sul valore decrescente del bene, gradualmente ammortizzato;

⁹⁶L'acquisto di beni materiali o immateriali rappresenta un investimento in conto capitale, e quindi non suscettibile di ammortamento; tuttavia l'Amministrazione Finanziaria (*HM Treasury*) dà ai contribuenti la possibilità di fruire di “deduzioni per capitale”, in tal caso i limiti di *allowances* fissati non possono essere in alcun modo superati.



- iii) infine lo *straight-line method*, applicato con aliquota del 4 per cento sul costo storico, decurtato delle quote già dedotte. Inoltre, i beni destinati ad uso promiscuo vengono esclusi dal *pool* di riferimento e subiscono un ammortamento sulla base dei coefficienti determinati in misura ragionevole con l'uso che se ne fa.

Infine, è necessario precisare che nel Regno Unito non è ammessa la formula dell'ammortamento anticipato.

Ordinamento tedesco

Anche la Germania determina i propri coefficienti in modo analitico ricorrendo a tabelle ufficiali di matrice governativa (redatte dal *BundesFinanzMinisterium*)⁹⁷.

L'ammortamento spetta al titolare del bene giuridico, salvo nel caso di *leasing* laddove il beneficiario sopporta integralmente costi e rischi connessi al bene⁹⁸.

Prendendo a riferimento il livello di modulazione dei coefficienti di ammortamento, è possibile precisare che l'ordinamento tedesco si mostra meno flessibile rispetto a quello olandese.

Recentemente sono state introdotte alcune restrizioni: per gli *assets* acquistati prima del 1 Gennaio 2008 erano ammessi sia lo *straight-line method*, che il *declining-balance method*; tuttavia, il passaggio tra un metodo e l'altro era ammissibile solo dal *declining-balance method* allo *straight-line method*, non anche viceversa.

Mentre nei confronti dei beni acquistati dopo il 1° Gennaio 2008, è possibile applicare solo lo *straight-line method*.

Nell'ambito di tale ultima tipologia di ammortamento, si ammettono due modalità di calcolo: l'ammortamento ordinario e quello accelerato; quest'ultimo, tuttavia, è un particolare privilegio riservato a coloro operano in aree svantaggiate, ed in particolari settori economici⁹⁹.

⁹⁷ Fatta eccezione, si intende, per il magazzino e per i beni di scarso valore (valore compreso tra 150 e 1500 euro) per i quali è prevista una disciplina di ammortamento secondo il criterio del cd. *pool basis*. Sul punto, v. ancora le Tavole Sinottiche in "Tassazione delle Società nell'Europa allargata", Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 32.

⁹⁸ Su tali aspetti v. Richard Resch, LL.M., The German Tax Reform 2008 - Part 1, in "European Taxation" 4, 2008, pp. 101 – 104.

⁹⁹ Tale privilegio è concesso, ad esempio, nel caso di ristrutturazione di edifici: fino al 9 per cento per sette anni, a partire da quello di ristrutturazione, e poi il 7 per cento per i successivi 4 anni.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Le deduzioni dalla base imponibile fiscale a titolo di ammortamento ordinario o accelerato devono comunque riflettersi nel bilancio d'esercizio (in questi termini, si assiste ad una stretta correlazione, peraltro auspicata nell'ambito della sezione conclusiva del presente Rapporto, tra l'ammortamento civilistico e quello fiscale).

Inoltre, al fine di favorire la piccola impresa tedesca è previsto anche un ammortamento addizionale rispetto a quello ordinario, per società aventi beni strumentali per un valore non superiore a 235.000 euro.

Tale metodo dell'ammortamento addizionale comporta la possibilità di ammortizzare, nel primo anno di impiego, fino al 40 per cento del costo di acquisto, a condizione che la società non muti la propria residenza fiscale per almeno un anno.

L'ammortamento addizionale è compatibile solo con il metodo ad aliquote fisse; non è ammesso, invece, il cumulo tra ammortamento accelerato ed ammortamento addizionale.

Infine, è necessario precisare che il costo dei beni di valore inferiore a 150 euro è deducibile in un'unica soluzione nell'anno di acquisto del bene¹⁰⁰.

Ordinamento olandese

In ordine al sistema di ammortamento, la scelta del legislatore di Amsterdam è caduta in favore del sistema analitico¹⁰¹. La legge olandese¹⁰² contempla la possibilità di deprezzare gli *assets* impiegati nel processo produttivo, il cui valore diminuisce col passare del tempo, basandosi sui seguenti fattori: 1. il costo storico del cespite; 2. la prospettiva di durata del cespite; 3. e il valore residuo del cespite. I beni di modico valore (il cui costo non superi la soglia di 450 euro) possono essere interamente ammortizzati nell'anno di acquisto. I Paesi Bassi si segnalano per la libertà che concedono nella modulazione del coefficiente di ammortamento, perché ammettono il ricorso ad entrambi i menzionati metodi (aliquota fissa o decrescente) secondo il ritmo di effettiva svalutazione del bene. La legge tributaria ammette il passaggio da un metodo all'altro, salvo che ciò avvenga in ragione di una valida ragione economica (*id est*, il differente grado di usura dei cespiti

¹⁰⁰ Cfr., l'analisi del CERADI, *Tassazione*, cit., p. 30.

¹⁰¹ Sull'argomento si fa richiamo al testo di Gerard T.K. Meussen, *Valuation and depreciation of fixed assets for profit taxation*, European Taxation, January 1999, pp. 14 e ss.

¹⁰² A fini fiscali, Aruba, e le Antille Olandesi sono da considerarsi come una separata giurisdizione: in quelle aree autonome non si applica la legislazione tributaria olandese, sebbene sia in vigore un trattato di cooperazione fiscale tra i Paesi Bassi, Aruba e le Antille Olandesi.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ammortizzati – imputabile a circostanze obiettive - in ragione delle fluttuazioni dei mercati nei quali l'impresa opera, *et cetera*) e non solo per finalità di ordine tributario.

Il massimo coefficiente di ammortamento consentito è pari al 20 per cento annuo (coefficiente riferibile alle immobilizzazioni materiali; il coefficiente riguardante gli edifici, invero, è pari al 3 per cento).

L'acquisto di avviamento può essere assoggettato ad ammortamento in un arco temporale di 10 anni (precedentemente erano 5); i marchi ed i brevetti possono essere ammortizzati facendo ricorso ad una percentuale di ammortamento compresa tra lo 0 per cento ed il 10 per cento.

Gli immobili (proprietà terriere ed edifici) possono essere deprezzati fino a che il valore di libro dei medesimi cespiti non scenda al di sotto del minimo legale, che è considerato essere il 100 per cento del “WOZ Value”¹⁰³, intendendosi per tale un valore simile a quello di mercato, (nell'ipotesi in cui l'immobile è locato o affittato a terzi); mentre sarà il 50 per cento del “WOZ Value” se la proprietà o l'immobile è impiegata direttamente dal contribuente ovvero dalla società¹⁰⁴. Se, tuttavia, l'immobile o la proprietà acquista valore col passare del tempo, sarà sottoposto a rivalutazione, negli anni successivi¹⁰⁵.

Infine, la legge tributaria prevede la possibilità di applicare un coefficiente di ammortamento discrezionale (*random*), previo assenso acquisito da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nei confronti di cespiti acquisiti (i) in seno ad uno *start-up* (ii) ovvero a fronte di investimenti eco-compatibili (*environmental friendly*), (iii) ovvero (e da ultimo) per l'acquisto di navi¹⁰⁶.

¹⁰³ È il valore che viene riconosciuto nella Law on Valuation of Immovable Property. In caso di beni immobili, la vita minima utile è pari al 50 per cento del WOZ-waarde, (o WOZ Value). Se l'immobile è messo a disposizione di un terzo, la vita minima utile è pari al 100 per cento di questo valore, ma si può ammortizzare solo la differenza tra il valore di libro ed il WOZ-waarde. *Cfr.* Tavole Sinottiche in “*Tassazione delle Società nell'Europa allargata*”, Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 29.

¹⁰⁴ Tuttavia, gli immobili possono essere deprezzati ad un valore economico più basso, se l'imprenditore può darne prova.

¹⁰⁵ In virtù del regime transitorio, le precedenti regole di ammortamento restano valide per 3 anni ai coefficienti previsti dalla Law on Valuation of Immovable Property, se sono state acquistate prima del 2007, e se non sono state già deprezzate per tre anni. *Cfr.* IBFD, European Corporate Income Taxation, Tax Surveys – Netherlands: Amortization and Depreciation.

¹⁰⁶ Sul punto, v. Tavole Sinottiche in “*Tassazione delle Società nell'Europa allargata*”, Archivio CERADI Università LUISS – Guido Carli, Dicembre 2008, pag. 32.



Ordinamento svedese

Il sistema di tassazione svedese è ispirato al metodo cd. del *pool basis*.

Il sistema svedese è stato preso in considerazione nell'ambito di una delle proposte contenute nelle considerazioni finali del presente Rapporto.

Si segnala che la Commissione Europea ha manifestato l'intenzione (nell'ambito del progetto diretto alla creazione di un base imponibile consolidata disciplinata secondo regole comuni - *Common Consolidated Corporate Tax Base* cd. "CCCTB"-) di introdurre il metodo di ammortamento dei beni strumentali per massa, in luogo di quello "individuale" in uso nella maggior parte degli Stati membri (ivi compresa l'Italia).

Secondo la legislazione svedese in materia fiscale le immobilizzazioni materiali sono suddivise in quattro categorie :

1. terreni;
2. migliorie sui terreni ed installazioni;
3. edifici;
4. macchinari ed attrezzature.

I terreni non possono essere ammortizzati.

Invero, le opere di miglioria sui terreni e le installazioni a terra e gli edifici sono ammortizzati in applicazione del principio dello *straight-line* (ovvero ammortamento su base analitica ed individuale del singolo cespite).

I macchinari e le attrezzature (n.b. si considerano ricadenti all'interno di tali *species* tutti i beni rientranti nelle menzionate categorie quali, ad esempio, le macchina da scrivere, gli apparecchi telefonici, gli aeromobili, *et cetera*) si ammortizzano sulla base del criterio denominato *Pool basis* ovvero per masse indistinte.

Dall'esame della legislazione svedese vigente *in subiecta materia* emerge che le modalità di ammortamento dei cespiti ricadenti all'interno del cd. *Pool basis method* possono differire a seconda che venga impiegato il criterio denominato *declining balance* oppure *straight line method*.

In particolare, la scelta tra un metodo e l'altro è rimessa alla volontà del contribuente il quale è libero di variare tale scelta di anno in anno.



2.6 Considerazioni di diritto tributario comparato in materia di disciplina del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo (R&D) e altre agevolazioni

Considerazioni preliminari

La tematica delle agevolazioni fiscali in materia di ricerca e sviluppo è particolarmente avvertita nella maggior parte degli Stati dell'Unione Europea¹⁰⁷. Un ruolo chiave è stato giocato dalla stessa Commissione Europea: con la comunicazione del 22 novembre 2006 "*Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D*" sono state elaborate una serie di linee guida tra le quali figurano quelle secondo cui gli incentivi devono indicare i soggetti destinatari e gli obiettivi da raggiungere, essere accessibili al maggior numero di imprese e garantire una *compliance* non onerosa.

Gli interventi a favore delle spese di ricerca e sviluppo si inseriscono nel quadro più generale della strategia di Lisbona volta a sostenere e a potenziare la competitività dei Paesi dell'Unione Europea.

Nel corso degli anni, il numero di Paesi membri che prevede o che ha introdotto incentivi fiscali per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo è andato crescendo, tanto che, dai 12 Paesi dell'Unione Europea che nel 1992 offrivano incentivi, si è giunti, nel 2004, a 18 Paesi¹⁰⁸.

Peraltro, come si evince dal quinto Rapporto sulla ricerca privata del 15 ottobre 2008, elaborata dalla Commissione Europea¹⁰⁹, l'attuale, difficilissima congiuntura economica, rappresenta un incentivo aggiuntivo ai Governi degli Stati aderenti all'Unione, per stimolare l'investimento in ricerca e sviluppo al fine di compensare la naturale tendenza delle imprese a ridurre questo tipo di investimenti in momenti di crisi nel settore finanziario.

L'Unione Europea - secondo il sopra citato Rapporto - continua ad esibire imprese con un'intensità media e alta di spesa in ricerca in settori classici, come quello automobilistico, e con una

¹⁰⁷ Cfr. P. Rossi-Maccanico, *The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*, in *EC Tax*, Febbraio 2007, pp. 90-104; e dello stesso Autore, *State aid review of Member States measures relating to direct business taxation*, in *European State Aid Law Quarterly* 2004, no. 2, pp. 229-251.

¹⁰⁸ Con la Comunicazione 728/2006, la Commissione si è riproposta di delineare una possibile strategia quadro per l'implementazione di benefici fiscali a favore delle imprese che investono in ricerca e sviluppo, tenendo conto delle diversità che caratterizzano i Paesi membri ravvisabili nella struttura economica ed industriale, nel livello di investimenti in materia di ricerca e sviluppo e nell'ordinamento tributario.

¹⁰⁹ Cfr. "*Ricerca, la riscossa dell'Europa*", in *Il Sole - 24 Ore* del 15 ottobre 2008.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

proporzione relativamente più bassa, rispetto agli Stati Uniti, in settori *high tech* come *software* o informatica ¹¹⁰.

Dall'analisi compiuta emergono taluni modelli ai quali le discipline dei vari ordinamenti trovano ispirazione :

- il primo modello, che può definirsi “automatismi e programmi strategici”, a cui si ispira il Canada, con una forte enfasi sugli incentivi fiscali, con entità di sgravio tra le più alte nel panorama mondiale. Nel modello canadese un ruolo centrale è anche svolto dai programmi di finanziamento strategici congiunti tra imprese ed università;
- Francia, Inghilterra, Italia e Spagna rientrano invece nel Nuovo modello Europeo, caratterizzato da un crescente peso degli incentivi fiscali uniti a finanziamenti diretti, sia in conto capitale che in termini di credito agevolato;
- gestione diretta e pianificazione sono invece i perni del sistema di agevolazioni pubbliche, basato sulla ricerca e sviluppo delle imprese, operativo in Germania e nei Paesi Bassi, che si fonda prevalentemente su finanziamenti diretti alle imprese, in conto capitale e finanziamenti agevolati;
- Stati Uniti, Finlandia e Svezia ben sintetizzano il modello basato su domanda pubblica e mercato, concentrando la loro politica di supporto sulla collaborazione tra ricerca pubblica ed imprese. Un ruolo decisivo è svolto, in particolare negli Stati Uniti, dalle Agenzie pubbliche che agiscono come principali acquirenti dei risultati della ricerca compiuta dal sistema delle imprese. Molto sviluppato è in tali Paesi il sistema di *venture capital*.

Di seguito si espongo i tratti salienti delle principali esperienze internazionali (principalmente comunitarie) prese in considerazione.

Ordinamento francese

Il sistema francese ha tre punti cardine: lo sviluppo di progetti nei settori strategici, la collaborazione tra imprese ed università, il sostegno alle piccole e medie imprese ed alle nuove realtà *high-tech*. I mezzi attuativi prevedono meccanismi di incentivazione automatici e finanziamenti diretti, proficuamente amministrati dai Ministeri di competenza e dall'Agenzia

¹¹⁰ Cfr. R. Smits, Some Reflections on Economic Policy, in Legal Issues of Economic Integration, n° 34, pp. 5–25, 2007.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

francese per l'Innovazione (ANVAR), la quale ricopre inoltre un ruolo chiave nel coordinamento delle iniziative nazionali con i programmi regionali. L'attenzione verso le attività di ricerca è testimoniata da un favorevole sistema di incentivi fiscali, in questo ambito il credito di imposta rappresenta lo strumento più consistente, mentre i benefici rivolti alle giovani imprese innovative si contraddistinguono, nel panorama internazionale, per intensità e durata.

L'ordinamento francese, in virtù delle proprie scelte in tema di *R&D*, può essere inserito nella corrente definita come Nuovo Modello Europeo, le cui caratteristiche sono date da un crescente peso degli incentivi fiscali uniti a finanziamenti diretti, sia in conto capitale che in termini di credito agevolato¹¹¹.

Per le spese in attività di *R&D* è prevista la possibilità di godere di credito d'imposta (*Credit Impot Recherche*), la cui disciplina è stata semplificata con la Legge Finanziaria 2008, in vigore dal 1 Gennaio 2008.

In virtù di tale provvedimento¹¹², il credito d'imposta, che si riferisce al volume annuale di spesa in *R&D*, ammonta al 30 per cento fino a 100 milioni di euro, oltre tale soglia, scende al 5 per cento. Sono previsti inoltre tassi più alti di credito d'imposta per le spese in *R&D*, limitatamente alle imprese che non ne abbiano mai beneficiato, o per quelle che non l'abbiano fatto per un periodo di tempo continuativo di almeno 5 anni: per entrambe, il credito d'imposta sarà del 50 per cento del totale annuo delle spese in tali attività, e del 40 per cento per il secondo anno¹¹³.

Prima del 1 Gennaio 2008, era previsto un tetto massimo, 16 milioni di euro, all'ammontare totale del credito d'imposta di cui un'impresa poteva usufruire; quanto in eccesso per *R&D*, poteva essere riportato in avanti nel tempo fino a 3 anni. Le eccedenze che comunque rimanevano alla scadenza del terzo anno, venivano rimborsate (a certe condizioni il rimborso poteva essere anche immediato). Con la Legge Finanziaria 1822/2007 (Finanziaria 2008) tale tetto è stato abolito, per cui le spese per *R&D* possono godere interamente del credito d'imposta¹¹⁴.

Attualmente il credito d'imposta si applica alle spese in *R&D* sostenute da imprese francesi se tali costi sono stati considerati nel definire la base imponibile della società, se le attività di *R&D* sono state svolte nell'Unione Europea, o in Paesi dell'Area Economica Europea (*EEA*) che hanno

¹¹¹ S. Jouniaux, French Reforms to Research Tax Credit Face Hurdles, *International Tax Review*, Marzo 2008;

¹¹² Il quale modifica l'Art 244 quater B del Codice Tributario Francese.

¹¹³ A. Katiya, N. Cordier-Deltour and V. Berger, Tax Treatment of *R&D* Expenses in France', *International Transfer Pricing Journal*, p. 14-21, Gennaio - Febbraio 2007.

¹¹⁴ E. PICQ, France Enhances Its *R&D* Tax Credit System, *International Tax Review*; S. Taieb, 'Reforming the Tax Regime for Patents', *International Tax Review*, Febbraio 2008.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

concluso trattati di cooperazione fiscale con la Francia (questa condizione non si applica alle spese per i brevetti), e non siano riferibili alle *branches* estere di società francesi¹¹⁵.

La disciplina francese si caratterizza, oltre che per l'attrattività della misura del credito fiscale che riconosce, anche per le peculiarità di attribuzione del medesimo; si segnala a tale riguardo la prevista possibilità di esercitare il diritto di interpello in materia di spese che danno diritto al "credito d'imposta su ricerca e sviluppo" (articolo 244, quater B, del CGI richiamato dall'articolo L 80 B del libro delle procedure fiscali). La legge prevede la possibilità per il contribuente di consultare direttamente il Ministero della Ricerca qualora il progetto di ricerca comporti una valutazione di carattere tecnico e scientifico. La risposta, da notificarsi entro 3 mesi, ha valore vincolante per l'Amministrazione finanziaria, che non potrà effettuare successivi controlli se il contribuente si adegua al parere fornito dall'organo tecnico.

Ordinamento Spagnolo

La Spagna ha optato per un regime di agevolazioni fiscali permanenti¹¹⁶ per le attività di *R&D* e per quelle che comportino innovazione tecnologica all'interno delle aziende.

I benefici di cui un'impresa può godere non possono però superare il 35 per cento dell'ammontare delle imposte sui redditi delle società, al netto delle riduzioni previste in base alle regole generali. Eccezionalmente però è consentito arrivare al 50 per cento, quando le spese per *R&D* ed innovazione tecnologica superino di almeno il 10 per cento il totale delle imposte dovute¹¹⁷.

In Spagna, l'ammontare del credito d'imposta per le spese di *R&D* sostenute nell'anno fiscale di riferimento è pari al 25 per cento. Se tali spese superano l'ammontare medio di quelle dei due anni precedenti, si applicherà il tasso del 25 per cento fino a concorrenza della somma media tra i due anni precedenti, mentre la parte in eccesso godrà di un credito d'imposta del 42 per cento.

La base per calcolare il credito, in caso di sussidi pubblici, va ridotta del 65 per cento del valore del beneficio ricevuto. Inoltre le attività di *R&D* possono godere di un credito d'imposta del 17 per

¹¹⁵ S. Bakoa, 'French *R&D* Tax Credit: the Legal Insecurity Continues', *International Tax Review*, Giugno 2008

¹¹⁶ Gli incentivi presentati in questa sezione sono previsti dagli Artt. 35-44 del LIS (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*)

¹¹⁷ J. A. Estrelles Domingo & P. Oraa, 'The Tax Treatment of *R&D* Expenses in Spain', *International Transfer Pricing Journal*, (Jan./Feb. 2007): 44-46.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

cento relativamente ai costi per il personale, e del 9 per cento per i costi dovuti all'acquisto di assets materiali (esclusi gli immobili), ed immateriali utilizzati nel progetto.

Le attività volte a portare innovazione tecnologica per prodotti comunque già esistenti hanno diritto ad un credito d'imposta del 9 per cento, che diventa del 12 per cento se tali attività sono portate avanti da università, o centri di ricerca pubblici. La base per calcolare i benefici, non può superare il cifra di 1 milione di euro per l'acquisto di *know-how*, licenze, e brevetti¹¹⁸.

Questo credito d'imposta comunque verrà gradualmente ridotto fino ad essere completamente abolito a decorrere dal 1 Gennaio 2012¹¹⁹.

Si ritiene opportuno segnalare che nel corso del 2005 la Commissione Europea ha sollevato alcune contestazioni con riferimento alle norme che attengono al regime fiscale dei costi di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica.

La Commissione Europea ha formalmente invitato la Spagna, per il tramite di avvisi motivati (seconda tappa della procedura di infrazione prevista dall'articolo 226 del Trattato), a modificare talune norme di natura fiscale ritenute lesive dei principi posti a fondamento del Trattato istitutivo dell'Unione Europea, primo fra tutti quello che prevede la non discriminazione tra soggetti residenti e non residenti di uno Stato membro.

In particolare, in base alla normativa fiscale spagnola, i costi di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica sono deducibili dal reddito soltanto se le attività in questione sono realizzate in Spagna; se realizzate all'estero sono deducibili soltanto a condizione che l'attività principale di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica abbia luogo nel territorio spagnolo e in ogni caso in misura non superiore al 25 per cento dell'importo sostenuto. Inoltre, se l'azienda affida lo svolgimento di tali attività a Università o Istituti riconosciuti dalla legge spagnola, i relativi costi sono deducibili in misura superiore rispetto al caso di affidamento di dette attività a istituti esteri. Tale trattamento preferenziale, accordato alle attività svolte in territorio domestico o affidate a strutture ivi collocate, determina, a giudizio della Commissione Europea, un'evidente violazione dei principi di libertà di stabilimento e di libera prestazione di servizi.

¹¹⁸ Cfr. A. Matute Nardiz, Spanish Patent Box Regime: an Attractive Location for R&D', International Tax Review, (Apr. 2008)

¹¹⁹ Cfr. J. Dominguez, 'Amendments to the Corporate Income Tax Act', International Tax Review, (Jul./Aug. 2007)



Ordinamento britannico

Nel Regno Unito, le agevolazioni fiscali costituiscono la misura di supporto più rilevante a beneficio delle imprese, a queste si affiancano le sovvenzioni finanziarie, e strumenti specifici per le imprese in fase di *start-up*; a favore di queste ultime e delle piccole e medie imprese, sono rimarchevoli le misure che facilitano l'accesso al credito. In termini di agevolazioni fiscali, il Governo ha realizzato un incremento della deducibilità delle spese in ricerca e sviluppo, elevandole fino oltre la soglia della deducibilità piena mediante l'introduzione di un credito d'imposta.

Nel Regno Unito infatti nel 2000 sono state adottate previsioni specifiche in tema di *R&D*¹²⁰.

Per le piccole e medie imprese (di seguito, *SMEs*), oltre al generale sgravio fiscale del 100 per cento sulle attività di *R&D*, potranno godere di un'ulteriore deduzione del 75 per cento, arrivando quindi alla soglia del 175 per cento sulle spese qualificabili come relative a *R&D*, se pari ad almeno 10.000 sterline annue.

Le società che non producono profitti, potranno utilizzare le perdite legate ad attività di *R&D*, per ottenere un rimborso del 14 per cento delle perdite rilevate nelle anzidette attività intraprese sia entro che fuori la giurisdizione britannica¹²¹. Al fine di godere dello sgravio fiscale per attività di *R&D*, la definizione di *SMEs*¹²², è quella della data individuata dalla Commissione Europea nella Raccomandazione 2003/361/EC. Comunque a decorrere dal 1 Agosto 2008, la definizione è stata modificata in modo da poter includere anche le cosiddette imprese medio-grandi (*larger mid-sized companies*)¹²³.

Le società che quindi rientrano nella definizione della Commissione, possono beneficiare di una deduzione del 130 per cento per le spese per attività di *R&D*. Le *SMEs* possono comunque godere dei benefici previsti per la categoria di appartenenza anche quando, risultando di maggiori dimensioni a causa di sussidi o altri aiuti statali, non possano più avvalersi del credito d'imposta previsto per le *SMEs*.

¹²⁰ Cfr. D. O'Keefe, 'The Tax Treatment of *R&D* Expenses in the United Kingdom', *International Transfer Pricing Journal*, (Jan./Feb. 2007): 49±51.

¹²¹ Il massimo credito d'imposta di cui una società ha diritto di usufruire è legato al *PAYE* (*pay as you earn*, trattenute fiscali alla fonte) della società stessa e al periodo di riferimento per il pagamento dei contributi di sicurezza sociale.

¹²² Secondo le previsioni della Commissione una media impresa deve avere meno di 250 dipendenti, ed un fatturato non superiore a 40 milioni di euro, o un bilancio non superiore a 43 milioni di euro.

¹²³ Ai soli fini di estendere il VRR anche alle grandi imprese, la Raccomandazione dovrebbe essere letta sostituendo 500 dipendenti a 250, 86 milioni di euro, anziché 40 per il fatturato e 100 milioni di euro, invece di 43 per il bilancio.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Le società che affrontano spese per la ricerca di vaccini contro tubercolosi, malaria, *HIV* e *AIDS*, hanno diritto di godere di una deduzione addizionale del 40 per cento su tale spesa qualificata. Le società di grandi dimensioni dovranno appositamente dichiarare di voler usufruire di tale beneficio (*VRR, vaccine research relief*). La Finanziaria per il 2008 ha introdotto delle previsioni per evitare che i benefici *VRR* vengano reclamati anche oltre i limiti adeguati: si tratta dell'introduzione di un tetto, rispetto ad un progetto di *R&D*, per l'ammontare che una SME può ricevere in base al regime di benefici previsto per le attività di *R&D* in generale, e per i *VRR* nello specifico. Complessivamente l'aiuto non può eccedere la somma totale di 7,5 milioni di euro; la cifra può essere comunque aumentata per ordine del Ministero delle Finanze. Tali disposizioni hanno effetto a decorrere dal 1 Agosto 2008.

Ordinamento tedesco

La strategia tedesca è concentrata sui contributi diretti alle imprese e sulla costituzione di infrastrutture per l'innovazione; non sono presenti incentivi di carattere fiscale. Negli ultimi anni, la Germania ha intensificato l'attenzione agli scambi fra l'università e l'industria e i finanziamenti alle *start-up high tech*, attraverso una serie di programmi governativi. Ad oggi la maggior parte delle attività di ricerca è svolta dalle imprese, le quali, soprattutto le piccole e medie imprese, godono di un supporto finanziario consistente. La maggior parte dei finanziamenti prevede un cofinanziamento da parte del richiedente. Il settore del *venture capital* sta registrando negli ultimi anni un notevole sviluppo.

Ordinamento olandese

Anche l'ordinamento olandese permette la totale deducibilità delle spese sostenute per *R&D*, come per i costi legati alle attività d'impresa, a condizione che tali operazioni non costituiscano in realtà lo strumento per distribuire occultamente utile, o siano in conflitto con l'*arm's length principle*.

Sono previste riduzioni delle imposte in correlazione con i costi per il personale¹²⁴ impegnato nelle attività di *R&D*, ed a partire dal 2005, anche per gli stipendi pagati a coloro che svolgono gli studi di fattibilità diretti a verificare la possibilità tecnica di portare avanti attività di *R&D*.

¹²⁴ Tax Treatment of *R&D* Expenses in the Netherlands, *International Transfer Pricing Journal*, (Jan./Feb. 2007): 39±40



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

La suddetta riduzione si sostanzia in un 42 per cento degli oneri legati alla retribuzione di tale personale per i primi 110.000 euro di stipendio, che diventa il 60 per cento per *start-up* che sviluppino prodotti ad alto contenuto tecnologico¹²⁵. Per l'eccedenza rispetto alla soglia dei 110.000 euro, la riduzione scenderà al 14 per cento. Ciascun soggetto, imprenditore persona fisica o giuridica, per effetto della richiamata disciplina tributaria, non potrà godere (per ciascun periodo d'imposta) di una riduzione annua superiore a 8 milioni di euro.

Ordinamento svedese

Infine, il modello svedese è caratterizzato da un personale altamente qualificato e da una collaborazione attiva fra le università e le imprese. Il governo punta soprattutto sullo sviluppo del livello di competenza delle università, specialmente nelle aree di interesse delle imprese. Gli investimenti del settore privato nella ricerca e sviluppo sono notevoli, mentre gli incentivi pubblici per la ricerca condotta nelle imprese sono estremamente limitati. I programmi di finanziamento diretto alle imprese prevedono, prevalentemente, prestiti agevolati che vengono restituiti quando l'impresa inizia a realizzare profitti. Non esistono incentivi fiscali per le attività di ricerca e sviluppo.

Ordinamento irlandese

L'Irlanda ha inserito la possibilità per le imprese di avvalersi di un credito d'imposta del 20 per cento sulle spese sostenute per attività di *R&D*, andando a migliorare ulteriormente l'attrattiva fiscale della propria giurisdizione, già unanimemente ritenuta una delle più vantaggiose nel panorama europeo¹²⁶.

Il credito d'imposta è concesso alle società sottoposte all'imposizione fiscale irlandese che portino avanti progetti *in-house* di *R&D*, intrapresi nell'ambito dell'Area Economica Europea (*EEA*). Nel caso di compagnie irlandesi residenti, il beneficio sarà disponibile qualora la compagnia non abbia

¹²⁵ W.J. Paardekooper et al., *The Netherlands to Introduce Ten Percent Corporate Tax Rate for Patented Intangible Assets*, *Bna Tax Planning International*, (Oct. 2006): 4-9; E. Sporken & E. Gommers, *Transfer Pricing Implication of the Proposed Patents Box*, *International Transfer Pricing Journal*, (Sep./Oct. 2006): 266±270; E. Sporken & E. Gommers, *The Patents Box: Approved and Implemented in the Netherlands*, *International Transfer Pricing Journal*, (May/Jun. 2007): 198±203

¹²⁶ *Cfr.* W. Eynatten, *European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study*, in *InterTax*, volume 36, Novembre 2008, pp. 502-519.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

la possibilità di godere di altri sgravi (*id est*, il credito *R&D* ovvero l'ammortamento sui costi sostenuti in altri Paesi da proprie controllanti che si traducono in Irlanda credito fiscale riguardante la ricerca e lo sviluppo), in altri Paesi.

Non è inoltre possibile godere del menzionato credito d'imposta laddove la spesa affrontata (sia essa diretta che riguardante la cd. ricerca contrattuale) abbia beneficiato di altri sussidi governativi ovvero territoriali.

È prevista la possibilità di riportare in avanti il credito d'imposta non utilizzato, senza limiti di tempo, rispetto i futuri obblighi fiscali della società. In caso di gruppi di società, il credito d'imposta si calcola su base di gruppo, il quale poi deciderà come distribuire il credito stesso tra le diverse società del gruppo¹²⁷.

Secondo le linee guida predisposte dai *Revenue Commissioners*, perché un'attività possa essere qualificata come ricerca e sviluppo, deve essere volta a conseguire un progresso scientifico e tecnologico e riguardare la risoluzione di incertezze scientifiche e tecnologiche¹²⁸.

Nel caso in cui una società paghi un'istituzione accademica di terzo livello per portare avanti attività di *R&D* per conto della società medesima, quest'ultima potrà beneficiare di un credito d'imposta sulla somma pagata fino al 5 per cento.

A decorrere dal 1 Gennaio 2007, le spese in *R&D* date in *outsourcing* a soggetti diversi da istituzioni accademiche di terzo livello, potranno godere dello stesso 5 per cento di credito d'imposta, finché esso non venga reclamato dall'*outsourcer* stesso.

Sono sottoposte allo stesso regime le spese per impianti e macchinari, che però vedranno i propri benefici sottoposti a modifiche in funzione dell'uso, eventualmente promiscuo, di tali beni.

I *Revenue Commissioners* possono avvalersi di esperti esterni, per verificare la presenza dei requisiti per godere del credito d'imposta. Le società beneficiarie saranno tenute a fornire le informazioni necessarie agli esperti, salvo nella misura in cui ciò possa pregiudicare l'attività economica della società¹²⁹.

¹²⁷ Cfr. T. Maguire, *Tax Treatment of R&D Expenses in Ireland*, *International Transfer Pricing Journal*, Jan./Feb. 2007 p. 27-30.

¹²⁸ Cfr. Sec. 767 TCA: "*The relevant activities must seek to achieve scientific or technological advancement and involve the resolution of scientific or technological uncertainty*".

¹²⁹ Cfr. T. Maguire, *Ireland: Recent Developments*, *European Taxation*, Novembre 2007, pp. 543-546; e C. Kelly, *Ireland: Country Report*, *International Tax Review*, World Tax 2008.



Ordinamento canadese

Il sistema canadese coinvolge una pluralità di attori di diversa natura, tra i quali il Governo Federale, i singoli Stati e le Agenzie Federali. Il principale strumento di incentivazione del Governo Federale è rappresentato dal credito di imposta, diretto alle imprese che sostengono spese in ricerca. L'entità dello sgravio fiscale offerto è tra i più alti nel panorama mondiale; ai singoli Stati della Confederazione è concessa la possibilità di attuare misure analoghe a livello locale e, la misura globale, può concedere benefici superiori al 50 per cento dei costi sostenuti per l'acquisto della ricerca cd. contrattuale ovvero dei costi sostenuti per la realizzazione *in house* della ricerca assistita dal beneficio fiscale. Un ruolo fondamentale è svolto dalle Agenzie Federali e dalle Università; un meccanismo di *matching-fund* garantisce la solidità del rapporto tra queste ultime e le imprese.

Ordinamento finlandese

In Finlandia, invece, la crescita vertiginosa della spesa in ricerca nell'ultimo decennio è stata determinata da una precisa scelta strategica: favorire una collaborazione stabile ed efficace tra impresa ed Università, attraverso la realizzazione di programmi di ricerca congiunti, in parte finanziati dallo Stato. Uno dei punti di forza del successo del modello deriva dall'ampia disponibilità di risorse con competenze scientifiche elevate, motivate all'impiego nella ricerca; infatti, la Finlandia si distingue per essere la nazione, a livello OCSE, che vanta il maggior numero di personale qualificato di ricerca in rapporto alla forza lavoro attiva (2 per cento). L'obiettivo viene perseguito anche grazie ad una serie di misure di corollario, volte a sostenere lo sviluppo dei network ed a garantire l'accesso agli opportuni strumenti finanziari alle neo imprese *high tech*. Un'altra fetta consistente del finanziamento pubblico è rivolto ai progetti di ricerca delle imprese, con una opportuna modulazione dell'intensità e della tipologia di misura in base al ciclo di vita dell'impresa ed alla dimensione.



Ordinamento statunitense

Negli Stati Uniti d'America, nonostante la presenza ventennale di un credito di imposta, il sistema è trainato principalmente dalla domanda pubblica. Il compito di determinare i principali programmi di lungo termine è demandato alle Agenzie Federali, le quali, operando nel rispetto del quadro normativo federale, amministrano con ampia autonomia i fondi pubblici destinati alla ricerca. Strumenti di finanziamento e cooperazione sono le principali forme di finanziamento, le Agenzie svolgono il ruolo di committente per le attività di ricerca ed attraverso modalità pubbliche di assegnazione dell'incarico, lo affidano e si impegnano ad acquisire i risultati conseguiti. Altra caratteristica peculiare del sistema statunitense è la presenza di *venture capital* diffusa e consolidata, fortemente animata da un consistente flusso di capitale privato, oltre che da una onnipresente partecipazione pubblica.

Considerazioni conclusive in vista delle analisi che saranno svolte nella Parte III del Rapporto ai fini della elaborazione della proposta emendativa

L'attività di *R&D* è considerata strategica nel mondo occidentale, ed in quanto attività che comporta notevoli esborsi da affrontare nell'immediato, gode di un trattamento fiscale, ma non solo, privilegiato, rispetto ad altre aree dell'attività di un'impresa, come si evince dall'esame comparato della relativa disciplina adottata in vari ordinamenti, cui si è testé fatto cenno,. Il problema del *gap* temporale tra investimenti e ricavi, grava in modo ancora maggiore sulle società in fase di *start-up*, le quali sono particolarmente esposte a livello finanziario nei confronti dei loro concorrenti, per la semplice ragione che si troveranno a dover affrontare i costi per avviare un'attività, senza avere una fonte certa e costante di reddito da cui attingere.

Per questo diventa fondamentale una legislazione flessibile, che permetta ad una società di nascita recente, di crescere e creare ricchezza. Pertanto, la scelta dell'ordinamento olandese di ridurre gli oneri fiscali sugli stipendi dei propri lavoratori, che rappresenta una voce di spesa molto gravosa per le società, soprattutto se in fase di *start-up*, appare estremamente interessante nella prospettiva di migliorare l'attrattività del nostro ordinamento in tale ambito. La scelta olandese meriterebbe molta attenzione da parte del legislatore italiano anche se una serie di vincoli connessi alla indisponibilità



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

delle risorse dedicate al sistema previdenziale ed assistenziale obbligatorio non hanno consentito al momento di introdurre questo tipo di agevolazione nell'ambito delle proposte formulate nei paragrafi conclusivi del Rapporto. La possibilità, nell'ambito della *R&D*, di riduzioni sulle imposte commisurate fino al 60 per cento degli oneri legati alle retribuzioni per gli stipendi, fino a 110.000 euro proprio per le *start-up*, contro il 42 per cento per le altre società, è da considerarsi ancor più come un provvedimento meritorio, dal punto di vista della politica economica, in quanto favorisce l'inserimento nel mondo del lavoro di figure professionali di alto profilo in settori difficilmente gestibili in *outsourcing*, e pertanto molto appetibili per giovani dalla brillante formazione scientifica.

Un meccanismo di notevole impatto può essere mutuato dall'ordinamento inglese, come anche da quello irlandese, ed è in tema di gruppi di società. Si tratta di consentire di calcolare il credito d'imposta maturato nell'ambito del gruppo, e poi consentirne l'utilizzo in modo funzionale alle esigenze del gruppo stesso: se quindi una società si trova in perdita, non avrà modo di utilizzare il credito d'imposta di cui gode nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, ma di esso potrà beneficiare un'altra società parte dello stesso gruppo, che invece si trovi in utile.

Tuttavia, data l'esiguità del numero dei gruppi rispetto alla platea dei soggetti economici operanti nell'ambito del settore dei servizi innovativi e tecnologici non si ritiene di suggerire il recepimento della misura nel sistema italiano considerato che una proposta emendativa operata in questi termini finirebbe per avvantaggiare solo talune realtà e potrebbe essere interpretata come una forma di agevolazione discriminatoria rispetto alla molteplicità dei soggetti.

Ancora dalla Gran Bretagna, giunge una scelta, all'apparenza controversa ma molto efficace: quella di prevedere particolari vantaggi fiscali per l'attività di *R&D* in certi settori.

Infatti ci sono settori dell'economia nei quali l'innovazione tecnologica comporta spese piuttosto contenute, come per il tessile, mentre altri, come quello farmaceutico, o elettronico, in cui i costi per innovare sono altissimi, magari solo per ottenere un *upgrading* marginale del prodotto. Da questa consapevolezza scaturisce la scelta inglese di stimolare maggiormente business più sofisticati, che operano alle soglie della frontiera tecnologica (*cutting edge*).

Trascurando per un attimo cifre e percentuali, l'aspetto di maggior interesse che il sistema francese propone è quello della creazione di un *network* di *R&D*. I costi da affrontare per svolgere tali attività sono molto alti nei Paesi industrializzati e post-industriali, ma innovazione e



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

sperimentazione di buon livello, possono essere portati avanti anche in Paesi che offrano programmi di istruzione validi, infrastrutture moderne ed un costo del lavoro più contenuto: l'attenzione del legislatore però dovrà essere volta a non disperdere il gettito ed il ricco indotto che ruota attorno alla *R&D*. In questo senso la Francia ha adottato un sistema di trattati di cooperazione fiscale con Paesi non solo dell'Unione Europea, ma anche dell'Area Economica Europea (EEA)

* * *

Fino a questo punto sono stati presi in considerazione gli spunti più interessanti e le *best practices* in tema di *R&D*, in ordine alla formulazione di concrete proposte per l'ordinamento italiano. Al di là però di specifiche previsioni settoriali, o magari circoscritte ad un arco temporale limitato, la vera chiave di volta per accelerare la *R&D* in Italia, e più ampiamente, la crescita della nostra economia, sembra quella di prevedere un regime di credito d'imposta e di incentivi permanenti per tali attività. Si tratterebbe di elevare dei provvedimenti contingenti, a caratteristiche di sistema. Le ragioni sono intuibili. L'attività di *R&D*, se da un lato costituisce la carta vincente delle economie industriali e post-industriali, dall'altra ha l'*handicap* di permettere il rientro dei capitali investiti in un arco di tempo piuttosto lungo: il piano industriale di una società che intenda portare avanti attività di *R&D* si basa anche sull'ordinamento in cui questa si trova ad operare, poiché dietro consistenti investimenti di lungo periodo, necessariamente c'è una meditata attività di pianificazione fiscale. Un ordinamento che offra vantaggi e sgravi fiscali senza garanzie sulla durata degli stessi non sembra in grado di attrarre capitali esteri o convincere le proprie imprese ad investire.

Un altro modello cui ispirarsi potrebbe essere anche quello della Germania, che pur non prevedendo incentivi fiscali specifici per *R&D*, stimola l'innovazione tecnologica, e conseguentemente la crescita del proprio PIL attraverso un sistema di gestione diretta e di pianificazione di finanziamenti diretti alle imprese, in conto capitale e finanziamenti agevolati.

L'Italia però non può rivoluzionare il proprio ordinamento tributario *ex abrupto*, ma sarà necessaria una fase intermedia, di transizione, in cui misure volte a creare un nuovo ordine sistematico di sostegno alle imprese, prendano il posto degli attuali benefici fiscali. La Spagna ha imboccato tale strada e sta compiendo questa transizione, nell'ottica di convertire il proprio sistema, considerato fino ad oggi alla stregua di quelli francese ed italiano, un esempio di Nuovo Modello Europeo. Attualmente la Spagna prevede un credito d'imposta per attività di *R&D* nella misura del 9 per cento e del 12 per cento a seconda dei casi, ma si tratta di una agevolazione dal destino segnato, in



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

quanto il 1 Gennaio 2012, sarà abolita. Al suo posto è stata prevista la possibilità di godere di un credito d'imposta non però in misura fissa, ma legata ai passati investimenti in *R&D*.

Una volta che l'Italia decidesse di mutare il proprio modello, che ad oggi non sembra particolarmente vincente, la strategia che questo lavoro potrebbe suggerire è quella di guardare al modello tedesco come *target* di lungo periodo, mentre a quello spagnolo per gestire la situazione transitoria, che solitamente si rivela essere la più delicata.

* * *

In un contesto economico globale come quello che le imprese si trovano ad affrontare, le proposte in tema di credito d'imposta per attività di *R&D* potrebbero sembrare distanti dalle esigenze più pressanti delle società stesse. La crisi finanziaria ha spostato l'attenzione dalla pressione fiscale sulla base imponibile, alla base imponibile stessa: in presenza di un fatturato che si contrae, il problema immediato sarà quello di stimolarne la crescita, e non quello di cercare di contenere la pressione fiscale. Introdurre un provvedimento che comporti un beneficio fiscale indiretto, come il credito d'imposta, risulta certamente meno vantaggioso per le imprese rispetto ad una vera e propria deduzione. E' fuori di dubbio che nella situazione contingente potrebbe apparire più utile introdurre una disposizione analoga a quella prevista nell'ordinamento inglese che vede l'Amministrazione Finanziaria rimborsare fino al 14 per cento delle perdite subite nell'ambito di attività di *R&D*, alle società che siano in passivo, piuttosto che aumentare il credito d'imposta.

2.7 Considerazioni di diritto comunitario comparato in relazione alle figure sanzionatorie in materia di imposta sul valore aggiunto

Le imprese operanti nel settore CSIT hanno sottolineato l'importanza di un intervento correttivo che interessi il sistema sanzionatorio connesso alla violazione degli obblighi di autofatturazione allorquando la irregolarità non comporti alcun danno all'Erario.

Sulla scorta di questa specifica segnalazione è stata effettuata la seguente analisi di diritto comparato.



Ordinamento francese

In Francia, in relazione all'imposta sul valore aggiunto, con riferimento alle violazioni relative all'incompleta, omessa o tardiva dichiarazione, si applicano le stesse sanzioni previste in materia di imposte dirette. Una specifica disciplina è prevista invece in relazione alle ipotesi di mancato versamento dell'imposta.

L'ordinamento tributario francese, nel caso di mancato o tardivo pagamento delle imposte indirette prevede una sanzione consistente nell'applicazione di un interesse dello 0,75 per cento al mese.

Il sistema sanzionatorio che più interessa la casistica in esame (ci si riferisce alle sanzioni concernenti gli obblighi di auto-fatturazione) concerne le sanzioni previste nel caso di operazioni imponibili (principalmente cessioni di beni) effettuate senza fattura (cfr. l'art. 1786 del CGI); ebbene, per l'ordinamento tributario francese, l'aver posto in essere una operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, senza che venga emessa la relativa fattura, determina una presunzione di frode tributaria (cfr., in particolare, l'art. 1786 CGI).

Laddove, come nel caso dell'auto-fatturazione, non dovesse ravvisarsi l'obbligo di versamento dell'imposta (compensazione tra IVA acquisti e IVA vendite), il contribuente che non ha auto-fatturato non sarà tenuto al pagamento dell'interesse per l'importo pari allo 0,40 per cento (su base mensile) del debito IVA.

Tuttavia, alla luce delle indicazioni forniteci dai nostri corrispondenti, laddove l'obbligo di auto-fatturazione non è stato adempiuto si incorre in una violazione della legislazione (civilistico) commerciale.

In questi termini, l'art. 31 della Ordinanza 86-1243 del 1 dicembre 1986, il contribuente che omette l'obbligo di auto-fatturazione sarà punito con un'ammenda pecuniaria che va da 750 euro a 655.000 euro.

Ordinamento britannico

In materia di imposta sul valore aggiunto, in relazione alla gravità della violazione sono previste sia sanzioni penali che sanzioni di tipo amministrativo. In particolare, le fattispecie sanzionate



penalmente sono: evasione fraudolenta, falso documentale, false dichiarazioni, concorso nell'evasione del fornitore, omesse garanzie.

Le fattispecie per le quali sono previste sanzioni amministrative sono specificamente indicate nelle Sezioni 60-69 del *Value Added Tax Act* del 1994, nelle stesse sono incluse anche le ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione e di omesso pagamento dell'imposta. La sanzione amministrativa consiste nell'applicazione di interessi commisurati al debito di imposta, è prevista la possibilità per il contribuente di dimostrare che la violazione è stata cagionata da comportamento non colposo ed in questo caso la sanzione non viene comminata (sul punto cfr., in particolare, la sezione 62, par. 3 del *Value Added Tax Act*).

Dall'analisi condotta, nonché dalle risultanze discendenti dalle risposte fornite dai nostri corrispondenti, emerge che in assenza di una specifica disposizione normativa, la condotta di colui che non arrecando alcun danno nei confronti dell'Erario non emetta autofattura non dovrebbe subire alcuna sanzione tributaria.

Ordinamento tedesco

I soggetti passivi d'imposta IVA devono presentare una dichiarazione mensile (che, in determinate condizioni può diventare trimestrale o comunque con vari intervalli temporali) ed una dichiarazione annuale.

La dichiarazione ed il pagamento per un mese, vanno compiute entro il 10 del mese successivo (a certe condizioni, alcuni soggetti possono ottenere anche un ulteriore mese di tempo).

Se un soggetto non sottoscrive la propria dichiarazione mensile o annuale, è suscettibile di una specifica sanzione pecuniaria¹³⁰.

Nell'arco di tempo intercorrente tra la scadenza del termine per il corretto pagamento delle imposte e la materiale esecuzione del versamento, maturerà l'interesse - previsto dalla legge tributaria - che è pari all'1 per cento del debito e che deve essere calcolato su base mensile (in altri termini, si tratta dell'interesse su base annua del 12 per cento).

Laddove, come nel caso di omesso obbligo di auto-fatturazione (ove, si intende, l'inadempimento non abbia generato alcun debito d'imposta), la condotta si considera offensiva per l'azione

¹³⁰ Additional Charge for Late Filing, 6 per cento, Cfr. Sec. 233 AO.



pubblica di contrasto all'evasione; pertanto, verrà irrogata (ai sensi dell'art. 26a della *Vat Tax*) la sanzione amministrativa fino ad un massimo di 5.000 euro; l'importo verrà determinato dall'Amministrazione finanziaria in ragione dell'oggettivo grado di gravità della condotta posta in essere dal contribuente.

Ordinamento belga

Nell'ordinamento belga, in materia di imposta sul valore aggiunto, è previsto un solo tipo di sanzione amministrativa tributaria pecuniaria che si liquida in termini percentuali rispetto all'importo dell'imposta non versata e che può raggiungere la soglia massima pari al 200 per cento dell'ammontare dovuto e non pagato (articolo 70 codice IVA).

L'irrogazione è compiuta dall'Ufficio finanziario e non è previsto nessun abbuono in caso di buona fede.

In caso di omessa fatturazione, mancanza del documento di importazione, non corretta compilazione, la sanzione è del 200 per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta in fattura.

Ebbene, con riferimento all'omesso adempimento dell'obbligo di auto-fatturazione la legge tributaria belga prevede la cd. *fixed penalties*, per l'importo pari a 50 euro.

E ciò sempre che nell'ambito della condotta constatata non sia possibile rilevare l'esistenza della mala fede, ovvero dell'intento fraudolento.



PARTE III

LE PROPOSTE INNOVATIVE

1. Considerazioni introduttive

1.1 Premessa

Il Rapporto, sino ad ora, ha fornito una “fotografia” delle caratteristiche tipiche del prelievo gravante sulle imprese operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici ed ha poi analizzato le principali problematiche e criticità di natura tributaria segnalate dalle stesse imprese, così come sono emerse dalle risposte al questionario inviato nel mese di aprile 2008, distinguendo tra “bisogni fiscali” di ordine generale e di ordine specifico.

La presente parte del Rapporto è dedicata all’esposizione delle proposte di riforma, in primo luogo quelle rivolte a rispondere ai “bisogni fiscali” di ordine generale, attinenti all’impianto, ed alla struttura del sistema entro il quale si svolgono le dinamiche fasi dell’adempimento dell’obbligo tributario, in secondo luogo quelle rivolte a rispondere ai “bisogni fiscali” di ordine specifico, riferiti cioè ai criteri di determinazione dei singoli tributi.

1.2 Le proposte di riforma di ordine generale

I “bisogni fiscali” di ordine generale, come detto, involgono i principi del sistema e le modalità di attuazione del prelievo. Talune delle istanze, manifestate al riguardo dalle imprese operanti nel settore CSIT ed esposte nella Parte II del Rapporto, potrebbero trovare soluzione nelle proposte di riforma di seguito riportate.

Nel proseguo, per ovvi motivi di sistematicità, nel formulare le soluzioni proposte, è stato seguito l’ordine espositivo con il quale nella Parte II si è dato atto dei “bisogni fiscali” manifestati dagli intervistati:

1. carico fiscale reale, avvertito come eccessivamente gravoso, rispetto alla media degli altri Paesi Europei: a tale riguardo, si richiamano gli esiti della ricerca, promossa dal CERADI, Luiss G. Carli,



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

sui “*Modelli di tassazione delle società nell’Europa allargata*”, pubblicata il 24 novembre 2007¹³¹, di cui vengono riportati nella tabella che segue i dati di sintesi.

	CERADI (Le aliquote nominali di seguito esposte fanno riferimento alla <i>corporate income tax</i> e non includono i tributi regionali e locali)
IT	33 per cento (27,50 dal 2008)
DE	25 per cento (15 per cento dal 2008)
EE	22 per cento (nel 2007 destinata a ridursi ogni anno di un punto percentuale fino ad arrivare al 18 per cento nel 2011)
ES	32,50 per cento
FR	33,33 per cento (più un contributo di solidarietà sociale del 3,3 per cento calcolato sul reddito che eccede euro 7.630.000,00 per le società con ricavi superiori ad euro 7.630.000,00)
HU	16 per cento (più un contributo di solidarietà sociale del 4 per cento)
MT	35 per cento
NL	20 per cento fino a 25.000,00 23,5 per cento da euro 25.000,00 a euro 60.000,00 25,5 per cento oltre euro 60.000,00
PL	19 per cento
SE	28 per cento
SL	23 per cento (nel 2007 destinata a ridursi ogni anno di un punto percentuale fino ad arrivare al 20 per cento nel 2010)
UK	20 per cento se i profitti sono superiori a £ 300.000, 32,5 per cento se i profitti sono compresi tra £ 300.000 e £1.500.000 (<i>cd marginal relief</i>) 30 per cento se i profitti sono superiori a £ 1.500.000

Alla luce degli esiti di tale ricerca, è possibile affermare che - a livello nominale - non si registrano significativi differenziali tra le aliquote di imposta applicate in Italia¹³² e quelle applicate negli altri Stati Membri.

A diverse conclusioni si giunge esaminando la tassazione effettiva.

L’eccessività del carico fiscale italiano si evince, infatti, da un’analisi condotta da *PriceWaterHouseCoopers* nell’ambito del già citato Rapporto “*Paying Taxes 2009 The global picture*”, dal quale deriva che il livello di prelievo tributario in Italia (*lato sensu* inteso, dal momento che le percentuali individuate sono influenzate dall’incidenza degli oneri contributivi e

¹³¹ Cfr. in <http://www.archivioceradi.luiss.it>.

¹³² L’aliquota complessiva, nazionale e locale, dell’imposta sul reddito societario, è passata, nella UE, dal 46 per cento nel 1980, al 40 per cento circa all’inizio degli anni ‘90, e al 34 per cento nel 2000. Il processo non si è arrestato: l’imposta è ulteriormente scesa sotto al 30 per cento, nella media dei 15 Paesi UE, ed è inferiore al 26 per cento (25,97) se si includono anche i nuovi 10 Paesi entrati nel 2004, che hanno aliquote mediamente più basse (20,5 per cento) di quelle dei “vecchi” Stati membri (29,61 per cento).

Il processo di riduzione delle aliquote è divenuto più marcato nella UE, soprattutto alla fine degli anni ‘80, contestualmente alla piena liberalizzazione dei movimenti di capitali, e dopo il 2000, a seguito dell’imminente ingresso di dieci nuovi Paesi, con aliquote mediamente molto più basse. Questo processo, inoltre, non può dirsi terminato, anche all’interno dei 15 Paesi che da più tempo appartengono all’area comunitaria.

Oltre alle riforme in corso in Germania e Danimarca, la Spagna prevede di ridurre progressivamente l’aliquota dal 35 al 30 per cento (tra il 2007 e il 2011); il Regno Unito l’ha recentemente ridotta dal 30 al 28 per cento.

Analoghi annunci sono recentemente stati fatti in Francia.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

previdenziali) è tra i più elevati fatti registrare in Europa e anche nel mondo. Appare evidente, pertanto, che la gravosità del carico fiscale reale è conseguenza dei criteri di determinazione della base imponibile sulla quale incidono le componenti reddituali in tutto o in parte indeducibili. Il carico fiscale reale, come rilevato dalla “fotografia” del settore e, come emerge anche dalle risultanze del citato Rapporto *PriceWaterHouseCoopers*, è percepito come non più sostenibile.

	PWC (incidenza di tasse e contributi sociali sull'utile rilevata con riferimento agli stessi Paesi riportati nella precedente tabella)
IT	73,30 per cento
DE	50,50 per cento
EE	48,60 per cento
ES	60,20 per cento
FR	65,40 per cento
HU	57,50 per cento
MT	n.r.
NL	39,10 per cento
PL	40,20 per cento
SE	54,50 per cento
SL	36,70 per cento
UK	35,30 per cento

Al momento, stante i vincoli imposti dal bilancio dello Stato, si porrebbero come del tutto irrealistiche eventuali proposte che implicassero variazioni in termini di gettito. Pertanto, in merito al “bisogno fiscale” in commento, sono esclusivamente proponibili soluzioni, volte alla razionalizzazione del prelievo all’interno della base imponibile, che consentano la detassazione di alcune componenti reddituali rispetto ad altre, nel quadro di una stabilità del prelievo, e quindi di una sostanziale invarianza di gettito, condizione che, comunque, costituisce una delle premesse del presente lavoro. Talune delle proposte riportate nel proseguo, in relazione ai “bisogni fiscali” di natura specifica, di fatto rispondono anche alle istanze di riforma del sistema di ordine “generale”;

2. permanere di un patologico livello di evasione fiscale: data la rilevanza del tema, che costituisce patrimonio del comune sentire degli intervistati, l’argomento è diffusamente trattato, nel prosieguo in apposito paragrafo al quale si fa rinvio. Tuttavia, non può non rilevarsi sin d’ora che una maggiore efficacia degli interventi della Pubblica Amministrazione, nonché iniziative volte alla semplificazione del sistema, vengono auspicati come strumenti di contrasto del fenomeno;

3. mancata applicazione dei principi enucleati dallo Statuto del Contribuente in materia di non punibilità nel caso di violazioni meramente formali: il D.Lgs. n. 32 del 2001, ed ancor prima lo Statuto del Contribuente, affermano un principio assoluto: *laddove il comportamento non determini alcun danno per l’Erario la sanzione amministrativa tributaria non deve essere irrogata*. Tuttavia,



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

si assiste a molteplici violazioni di tale principio da parte dell'Amministrazione finanziaria. Un'apertura in favore della immediata applicazione di tale regola, si registra esaminando gli orientamenti espressi in *subjecta materia* dalla Corte di Cassazione¹³³. La Suprema Corte, infatti, si dichiara decisamente a favore della rilevanza delle disposizioni dello Statuto, confermando, dunque, l'elezione dei principi in esso contenuti alla stregua di quelli generali dell'ordinamento giuridico tributario e ignorando il formale depotenziamento che essi subiscono nella gerarchia delle fonti, essendo ad essi stata attribuita valenza di legge ordinaria, quindi modificabile o derogabile da leggi successive. Ne deriva che, una obiettiva e corretta applicazione delle disposizioni tributarie, non dovrebbe prescindere dai principi contemplati nello Statuto del Contribuente, elaborati nell'ottica delle garanzie costituzionali sancite dagli articoli 3, 53 e 97 della Costituzione; la soluzione che in questa sede si propone è quella di intervenire direttamente nelle singole formulazioni normative sanzionatorie per impedire che l'Amministrazione possa derogare immotivatamente alle prescrizioni discendenti dallo Statuto del Contribuente. Nelle pagine successive verranno formulate delle specifiche proposte di modifica normativa in ambito IVA relativamente alla revisione della disciplina sanzionatoria in materia di autofatturazione;

4. esigenza di stabilità e di fissità degli enunciati normativi e quindi di immutabilità e certezza delle disposizioni tributarie. Vengono, a tale riguardo, enunciate le seguenti proposte:

- la "certezza" delle disposizioni tributarie deve essere intesa¹³⁴, innanzitutto, come divieto assoluto di retroattività delle leggi che introducono nuove imposte. E' necessario inibire la possibilità di derogare alla disposizione recata in tal senso nell'articolo 3 dello Statuto del Contribuente.

¹³³ In questi termini, i primi interventi diretti a giustificare la disapplicazione delle sanzioni, come espressamente sancita dall'articolo 10, comma 2, Legge n. 212/2000, in tema di tutela dell'affidamento, sono quelli della Suprema Corte di Cassazione espressi nelle sentenze n. 2133/2002 e n. 17576/2002. Nella prima pronuncia, resa successivamente all'entrata in vigore dello Statuto, il riconoscimento della tutela dell'affidamento resta, comunque, ancora confinato in ambito sanzionatorio senza alcun espresso riferimento alla eventuale possibile potenzialità espansiva in ambito impositivo, a tutela di comportamenti attribuibili alla buona fede del soggetto. Recita, infatti, la relativa massima che "le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione in una Circolare (successivamente modificata), è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento (come ora è espressamente sancito dall'articolo 10, comma 2, Legge n. 212/2000)". Con la successiva sentenza n. 17576/2002 citata, il Supremo Collegio va oltre l'acclarare la rilevanza del principio in ambito sanzionatorio e attribuisce alle norme dello Statuto rilevanza precettiva sostanziale, anche come criterio interpretativo generale nell'esegesi delle norme tributarie per la "capacità espansiva" degli effetti in esso contenuti, giungendo a qualificare come illegittimo l'atto impositivo e la sottostante pretesa tributaria, in luogo della mera declaratoria della non irrogabilità delle sanzioni. E' evidente, dunque, che la portata della pronuncia è sicuramente innovativa per la dichiarata volontà di stigmatizzare il valore dei principi canonizzati nello Statuto, in piena adesione agli orientamenti dottrinali e a conferma di quelli giurisprudenziali.

¹³⁴ Cfr. Falsitta, *Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura e a scalini dell'IRES al mancato varo del codice*, in Rivista di diritto Tributario, vol. XV, ottobre 2005, I, p. 1089.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

L'invocata irretroattività dovrebbe riguardare non solo le disposizioni di natura sostanziale, quindi attinenti alla determinazione del prelievo, ma anche quelle procedurali in materia di accertamento, di riscossione e di rimborsi¹³⁵. La proposta avanzata a tale riguardo è quella di attribuire natura di legge rinforzata alle disposizioni recate dallo Statuto del Contribuente in modo da impedire le continue deroghe al principio indicato dal menzionato articolo 3.

Con riferimento a tale aspetto, si propone il superamento dei criteri elaborati dalla Corte Costituzionale per giustificare la retroattività delle norme tributarie¹³⁶, posto che l'importanza, in termini assoluti, del divieto di retroattività delle disposizioni tributarie è *in re ipsa*, e che qualunque sia la motivazione di eventuali deroghe, non troverebbe giustificazione in altri valori, egualmente tutelati, dall'articolo 53 della Costituzione. L'irretroattività costituisce un principio generale del nostro ordinamento, sancito dall'articolo 11 delle Disposizioni sulla Legge in Generale del Codice Civile e, seppure non elevato a dignità costituzionale (ad eccezione che per le leggi penali, ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della Costituzione) rappresenta pur sempre "una regola essenziale del sistema a cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini" (*cfr.*, *ex pluribus*, sentenza della Corte Costituzionale n. 155/1990). Tutto ciò premesso, trascurando per ovvie ragioni di complessità procedimentale modifiche del disposto Costituzionale, la proposta è quella di riconoscere allo Statuto del Contribuente natura di fonte atipica e rinforzata¹³⁷ intendendosi per tali quelle norme, di rango legislativo, che hanno una

¹³⁵ Si pensi ad esempio alle disposizioni di cui al D.L. 223/2006 che hanno introdotto le procedure di controllo in base agli studi di settore, prevedendone l'utilizzo, non solo per il futuro, ma anche in relazione ai pregressi periodi d'imposta ancora aperti all'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

¹³⁶ *Cfr.* in particolare si vedano la sentenza n. 143/1982 e la sentenza n. 315/1994 della Corte Costituzionale.

¹³⁷ In merito alle c.d. fonti atipiche ed alle leggi rinforzate si rileva che il nostro ordinamento costituzionale prevede una pluralità e varietà di fonti, il cui coordinamento in sistema può variare, a seconda che si adotti il criterio della gerarchia o quello della separazione delle competenze. Esistono fonti di pari forza della legge formale emanate da organi diversi dal Parlamento o il cui procedimento di formazione è più complesso, aggravato, rispetto a quello ordinario; esistono altresì fonti la cui forza attiva o passiva è depotenziata o, al contrario, potenziata ed, ancora, fonti per la cui formazione sono prescritti alcuni adempimenti, da ritenere però esterni al procedimento di formazione in senso stretto. Ora, tutti questi elementi hanno portato parte della dottrina (Crisafulli, La Pergola, Ruggieri, Spagna, Musso, Zagrebeleky) a costruire la figura delle fonti atipiche e rinforzate, presupponendo, per ciò solo, l'esistenza di una fonte la cui forza ed efficacia siano tipiche e che dovrebbe porsi come paradigma. Secondo, ad esempio, il Crisafulli, *Lezioni*, II, p. 190 ss., potrebbero essere individuati alcuni criteri in relazione ai quali costruire la categoria delle fonti atipiche. Sarebbero allora atipiche: le fonti riservate, se si adotta il criterio gerarchico; le fonti in cui ad identità di forma, non corrisponde identica capacità innovativa o identica resistenza passiva delle norme prodotte, se si tiene conto del duplice criterio, della gerarchia e della competenza. Tali fonti hanno una forza, o efficacia formale, potenziata, mentre, *ex converso*, la fonte referendum abrogativo ha, rispetto alle stesse leggi, una forza, o efficacia formale, depotenziata. Sotto il profilo procedimentale poi, esistono differenze, fra fonti di pari grado, che si sostanziano essenzialmente nel diverso procedimento di formazione, al quale sono chiamati a partecipare organi o enti estranei agli organi cui il procedimento stesso è, in via formale, affidato, dando luogo alla categoria che si è definita delle "leggi rinforzate".



“forza potenziata” tale per cui non possono essere modificate da leggi ordinarie;

- ai fini di assicurare l’immutabilità e la fissità degli enunciati normativi per un tempo ragionevole, la riforma proposta consiste nell’introduzione di una previsione normativa che fissi un periodo minimo di vigenza delle disposizioni fiscali, sia di natura sostanziale che procedimentale, pari ad almeno 5 anni, fatta eccezione per la disciplina relativa alle opzioni (IVA di gruppo, consolidato fiscale, derivazione pura della base imponibile dal risultato del bilancio d’esercizio per le società di persone ai fini dell’IRAP, ecc.), la cui immodificabilità dovrebbe essere pari al doppio del periodo a cui si vincola il contribuente opzionante. La modifica normativa potrebbe avvenire con l’inserimento di una disposizione che stabilisca appunto tale immutabilità, nell’ambito dell’articolo 3 dello Statuto del Contribuente, che già reca disposizioni in materia di efficacia temporale delle norme tributarie. Unica eccezione potrebbe attenersi alla possibilità di interventi modificativi delle aliquote di imposta, al fine di consentire all’Esecutivo eventuali manovre fiscali necessitate da situazioni contingenti. Tale modifica, unitamente a quella appena trattata consistente nella assunzione dello Statuto del Contribuente tra le fonti “atipiche” o “rinforzate”, consentirebbe di evitare la possibilità di deroghe, ancorché eccezionali, a questo irrinunciabile principio di diritto;

- l’ultima proposta consiste nell’elaborazione di un “codice tributario unificato”. Troppe disposizioni, collocate in mille testi normativi, generano dispersione nella ricerca e, talvolta, interpretazioni non univoche. Si suggerisce la via nomofilattica dell’unità della fonte normativa. Nell’ambito del “codice tributario unificato” dovranno essere raccolte tutte le disposizioni tributarie (sostanziali, procedurali, processuali e sanzionatorie¹³⁸) vigenti nel sistema; al contempo, tutte le disposizioni tributarie non confluite nell’ambito del menzionato codice dovranno essere abrogate¹³⁹.

¹³⁸ In particolare, il “codice tributario unificato” dovrebbe contenere: *i)* tutte le norme istitutive dei singoli tributi; *ii)* tutti gli aspetti connessi al prelievo diretto ed a quello indiretto (e quindi tutti i profili concernenti l’attuazione del prelievo fiscale, ivi comprese le procedure amministrative in materia di controlli e di rimborsi esperibili); *iii)* le disposizioni concernenti i rapporti tra il Fisco ed i contribuenti; *iv)* tutte le disposizioni concernenti le cd. *litigations* tributarie; *v)* l’insieme degli oneri a carico dei contribuenti - dalla tenuta delle scritture contabili, alla dichiarazione dei redditi prodotti - e dell’Amministrazione finanziaria; *vi)* le sanzioni; *vii)* la disciplina delle garanzie dei cittadini.

¹³⁹ Tuttavia, il “codice tributario unificato”, senza il vincolo della immodificabilità, non assicura il risultato al quale è rivolto. A tale riguardo, colpisce come nell’ordinamento tedesco, nonostante la presenza del codice tributario, si registri il medesimo problema di iperproduzione legislativa che affligge il sistema tributario italiano. L’esistenza di una legge generale, dunque, non evita il contestuale intervento del legislatore “a getto continuo”, analogamente a quanto avviene nel nostro ordinamento. Con riguardo alla parte speciale concernente le singole imposte, soprattutto le imposte sui redditi, emerge una considerazione relativa alla legislazione tedesca compiuta da alcuni lustri dalla dottrina. Nonostante l’esistenza di un codice, la legislazione conosce gli stessi problemi a cui si è abituati in Italia, legati quindi più alla natura della materia che non ad altri fattori. Anche in Germania, quindi, periodicamente il legislatore modifica le norme, senza badare alle conseguenze, ma agendo per lo più in base ad esigenze di gettito. Il Prof. Tipke, noto tributarista tedesco, ad esempio, constata che, se al codice, inteso come parte generale del diritto tributario, venisse aggiunta una



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Tale proposta nasce da un'indagine di ordine comparatistico. Ci si riferisce alla grande opera di codificazione tributaria portata a compimento in Germania nel 1919, e che, con due revisioni (nel 1934 e nel 1977) regge tuttora il sistema tedesco e rappresenta la "madre" di tutte le codificazioni tributarie attuate in Europa e in America latina¹⁴⁰;

5. mancata applicazione del principio di tutela della buona fede: una risposta a siffatto “bisogno fiscale” di ordine generale, è già codificata a livello di principio accolto dall'ordinamento nell'articolo 5 del D.Lgs. n. 472/1997. Tuttavia, il menzionato principio deve trovare concreta attuazione nelle applicazioni quotidiane del diritto tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria ed in particolare nell'entità dei controlli. Una proposta specifica al riguardo è formulata nel prosieguo con riferimento alla revisione del sistema sanzionatorio applicabile agli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali (principio della competenza temporale di cui all'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR).

Gli auspicati interventi correttivi dovrebbero riguardare, per il tramite di modifiche normative:

- la riconducibilità della fattispecie nel *genus* delle “violazioni formali”, circostanza che consentirebbe di evitare l'irrogazione delle sanzioni amministrative, ferma restando la debenza degli interessi nel caso di ritardi generati nell'esazione del tributo;
- la compensabilità dell'imposta liquidata dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica, con somme già versate, al fine di scongiurare la doppia imposizione del medesimo componente reddituale, assoggettato a tassazione in esercizi precedenti, ovvero successivi, rispetto a quello in relazione al quale l'Amministrazione finanziaria stessa ha reputato corretta la relativa imputazione;

parte riguardante le imposte, che costituirebbe, quindi, la parte speciale di detto codice, tale problema potrebbe venire parzialmente risolto.

¹⁴⁰ Si consideri che sul finire degli anni Trenta, Ezio Vanoni studiò a fondo la grande opera di codificazione tedesca, ne condivise struttura e finalità e sottolineò l'importanza, per il campo del tributo, di norme generali rispondenti ad un criterio unitario. Esse, secondo questo studioso, imprimono all'organizzazione formale dei tributi quella permanenza nel tempo e quell'uniformità, semplicità e chiarezza di applicazione, che, nell'ordinamento attuale, lascia troppo spesso a desiderare.

Va ricordato, spiega Vanoni, che le norme tributarie si possono classificare in due categorie, diverse rispetto alle esigenze segnalate. Nella prima categoria rientrano disposizioni che riguardano i singoli tributi e le agevolazioni, variabili nel tempo. Nella seconda categoria sono comprese le norme che riguardano formazione, interpretazione e validità delle leggi d'imposta; i soggetti del rapporto tributario, la loro capacità, la successione nel vincolo d'imposta, la solidarietà nell'ipotesi di più soggetti e la regolamentazione delle posizioni interne di essi; le circostanze aventi rilevanza per quel rapporto, e i criteri di valutazione; l'amministrazione, sia per quanto riguarda la gerarchia dei vari organi e la loro competenza, sia per quanto riflette poteri e doveri della stessa; la tutela giudiziaria degli interessi dei singoli e della pubblica amministrazione; la repressione delle violazioni delle norme tributarie. Queste materie si prestano a una regolamentazione unitaria per l'intero campo dei tributi. Per cui, le relative norme, non dovrebbero essere facilmente modificabili e comunque non risentono della necessità di variazione in rapporto al mutamento delle esigenze di gettito.



6. eccessivo grado di complessità dell'ordinamento tributario: sul presente punto si segnala la generalizzata istanza di modifiche normative, volte alla semplificazione degli adempimenti accessori connessi al tributo. Tra le proposte formulate in tale ambito si citano l'applicazione del criterio del *Pool basis* ai fini della determinazione degli ammortamenti, in materia di determinazione della base imponibile IRES, e la modifica della disciplina di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, relativamente alla disciplina dell'IVA in materia di note di variazione, nel caso di perdite su crediti di modesta entità.

1.3 Le proposte di riforma di ordine specifico: sintesi

Le proposte di seguito riportate sono state elaborate in risposta a quei “bisogni fiscali” qualificati come di ordine specifico, vale a dire attinenti ai criteri di determinazione dei singoli tributi, manifestati dalle imprese operanti nel settore CSIT, con le risposte al questionario:

- i) ai fini dell'IRES: la revisione del sistema sanzionatorio applicabile agli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali (principio della competenza temporale di cui all'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR), fatta eccezione per le ipotesi nelle quali si possa rinvenire la frode fiscale; la revisione della disciplina riguardante la deducibilità fiscale degli interessi passivi; la revisione delle aliquote di ammortamento; la previsione della deduzione dell'IRAP dalla base imponibile IRES. Si segnala al riguardo il fatto che, sulla materia, è ancora pendente un giudizio di legittimità costituzionale teso ad ottenere una declaratoria di illegittimità per violazione del principio di capacità contributiva, sancito dall'articolo 53, e per violazione del diritto di uguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione¹⁴¹;
- ii) ai fini dell'IRAP: la rimodulazione della base imponibile IRAP limitatamente a determinati settori *labour intensive*. Le imprese operanti in taluni comparti del settore CSIT, hanno lamentato aliquote di imposizione sui redditi (sommatoria IRES/IRAP), in termini reali, prossime al 90 per cento dell'utile di esercizio;
- iii) ai fini dell'IVA: l'abrogazione delle sanzioni in caso di violazioni connesse all'obbligo di autofatturazione laddove non vi sia danno per l'Erario; limitatamente alla disciplina

¹⁴¹ L'illegittimità, in *subjecta materia*, discende dall'impropria nascita dell'IRAP, tributo sorto come stanza di compensazione di più tributi abrogati, ad invarianza di gettito, anziché sulla base di una rigorosa analisi della base imponibile e della capacità contributiva da tassare.



concernente il recupero dell’IVA sui crediti inesigibili, la revisione della disciplina dettata dall’articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di note di variazione, favorendo l’introduzione di un sistema più efficiente rispetto a quello attuale;

- iv) in materia di altri tributi indiretti: l’abolizione della Tassa di Concessione Governativa applicata sui contratti di abbonamento telefonico mobile¹⁴²;
- v) in materia di disciplina agevolativa sulle attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 1, comma 280 e seguenti della Legge n. 296/2006; la rivisitazione della disciplina sotto due ordini di aspetti: a) la stabilizzazione della misura che dovrà essere trasformata da agevolazione a carattere temporaneo (2007-2009) ad agevolazione di sistema; b) l’introduzione di strumenti di concertazione preventiva sugli aspetti problematici di ordine tecnico riguardanti, nel dettaglio, l’ammissibilità o meno all’agevolazione di talune attività di ricerca e sviluppo;
- vi) in relazione all’articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973: la revisione della disciplina, al fine di evitare applicazioni generiche ed allo stesso tempo dannose degli irrinunciabili diritti primari delle aziende.

2. Le soluzioni riguardanti l’IRES

2.1 Revisione del sistema sanzionatorio degli errori di imputazione temporale

Dall’esame delle risposte fornite dalle imprese è emersa l’esigenza di un intervento legislativo teso a rivedere puntualmente il sistema sanzionatorio degli errori di imputazione dei componenti di reddito – *id est* il principio della “competenza temporale”, disciplinato dall’articolo 109 del TUIR.

Con riferimento a tale problematica, le società intervistate hanno posto l’accento sulla circostanza per cui la disciplina dettata dall’articolo 109 del TUIR, nonché quella riguardante le sanzioni tributarie amministrative applicabili alla specie (*cfr.*, in particolare, l’articolo 1 del D.Lgs. n.

¹⁴² In materia, si rileva che la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, con la sentenza n. 222/2007, ha accolto il ricorso presentato da un Comune umbro dichiarando non più dovuta all’Erario la Tassa di Concessione Governativa sulla telefonia mobile, a partire dal 16 settembre 2003, data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 259/2003 (vedi Il Sole-24 Ore del 31 marzo 2008).



471/1997), non consentono deroghe od eccezioni giustificabili, in caso di attività accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria dalla quale derivino rilievi conseguenti a meri sfasamenti temporali nella determinazione del reddito.

A conferma della rigidità del sistema, si segnala che la Suprema Corte ha più volte ribadito che *“il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile”* (cfr. sentenza n. 17195/2006 della Suprema Corte di Cassazione)¹⁴³.

Si ritiene, tuttavia, che la comminazione di sanzioni per meri errori di imputazione temporale, laddove non si verifichi alcun danno per l'Erario, sia ingiusta ed ingiustificata; lo è ancor di più richiedere il pagamento di imposte già versate in violazione del divieto della doppia imposizione.

Secondo i soggetti operanti nel settore CSIT le problematiche connesse agli errori di imputazione costituiscono una delle questioni più urgenti sulle quali intervenire.

Un tipico esempio, ma è solo uno dei possibili, è costituito dall'accertamento di un ricavo dichiarato in contrasto con il criterio di competenza, ma pur sempre dichiarato.

Spesso si tratta di un ricavo che matura a cavallo di due esercizi, e che viene interamente dichiarato nel secondo; normalmente, il recupero a tassazione della quota parte di ricavo di competenza del primo anno non viene accompagnato dalla corrispondente diminuzione del ricavo dichiarato il secondo anno, con conseguente duplicazione di imposizione sullo stesso.

Il risultato di tale *modus operandi*, posto in essere da parte dell'Amministrazione finanziaria, non solo è iniquo e moralmente inaccettabile, ma anche giuridicamente illegittimo, perché comporta la palese violazione di una norma di diritto positivo che enuncia, anch'essa, un principio di carattere e portata generale.

Si tratta dell'articolo 163 del D.P.R. n. 917/1986 il quale, nello stabilire che *“La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”*, sembra vietare espressamente, e quindi scongiurare, la possibilità di duplicazione che, viceversa, si realizza pienamente con il procedimento descritto.

¹⁴³ Da ultimo, con riferimento alla rigidità del sistema, si veda la sentenza n. 23987/2008 della Suprema Corte di Cassazione, sez. Trib.



A ben vedere, la funzione accertativa dell'Amministrazione finanziaria è quella di ripristinare la correttezza tributaria allorquando viene constatata la sua violazione. L'atto di accertamento serve quindi a sostituire ad una situazione di fatto, rappresentata erroneamente dal contribuente, una situazione di fatto determinata esattamente.

Pertanto l'aspetto impositivo dell'accertamento serve a quantificare e liquidare le imposte dovute sulla base della situazione impositiva reale.

In relazione a tale aspetto l'assenza di una disposizione tributaria che chiarisca il punto ha generato prassi amministrative inaccettabili; peraltro, in contrasto con gli enunciati affermati dalla Corte di Cassazione secondo la quale *“il divieto della doppia imposizione diventa operante, per sua natura, non al momento dell'accertamento dei presupposti dell'imposizione, che può avvenire anche nei confronti di soggetti diversi, quando quei presupposti siano fra loro comuni, ma al momento successivo della concreta applicazione dell'imposta e cioè al momento della sua liquidazione”* (cfr. sentenza 8 settembre 1980, n. 5166).

A ciò si aggiunga che l'Amministrazione provvede a comminare sanzioni amministrative, ed in caso di particolare gravità, anche penali, all'autore della erronea rappresentazione di situazioni di fatto, rilevanti sotto il profilo impositivo, a prescindere dalla sussistenza nel caso di specie dell'*intentum fraudis*.

Tutto ciò, ancorché ovvio, si afferma per ribadire che l'impianto legislativo prevede chiaramente che chi sbaglia in danno dell'Erario non solo deve pagare quel che avrebbe dovuto fin dall'origine, maggiorato degli interessi compensativi del ritardo, ma viene gravato da somme aggiuntive, sanzioni pecuniarie, che hanno mera finalità afflittiva.

A nostro giudizio, deve escludersi nel modo più categorico anche la sola possibilità di concepire che, con il meccanismo della duplicazione sopra descritto, si possa voler infliggere una sanzione impropria, atteso che in siffatte circostanze non dovrebbe essere applicata alcuna sanzione amministrativa, in osservanza del principio della buona fede.

Tuttavia, l'intervento legislativo si rende necessario atteso che i principi fino ad ora esposti, ancorché endemici al sistema, non vengono nei fatti rispettati; per tale circostanza si ritiene necessario l'intervento da parte del legislatore¹⁴⁴.

¹⁴⁴ Leggere e comprendere le leggi (e forse anche scriverle), è molto più facile che applicarle. Ma nell'ambito di tale difficoltà, deve considerarsi impresa addirittura disperata interpretare ed applicare normative che, pur enunciando criteri di carattere e valenza generale, sembrano essere in contrasto tra loro.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

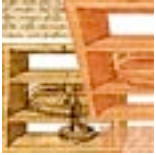
Gli auspicati interventi correttivi devono riguardare i seguenti profili:

- da un lato, la riconducibilità degli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali (principio di competenza) in esame, all'interno del *genus* delle "violazioni formali" di cui si è già discusso *infra*; in tali circostanze, laddove l'Erario non subisce alcun danno, si deve prevedere esclusivamente la richiesta degli interessi eventualmente maturati in ragione del differenziale temporale rilevato; tuttavia, la formulazione normativa dovrà assicurare la punibilità laddove l'errore di imputazione temporale dei componenti reddituali sia generato da comportamenti fraudolenti del contribuente, posti in essere al solo fine di ottenere un indebito vantaggio tributario che altrimenti non avrebbe conseguito, ci si riferisce, ad esempio, al caso in cui il componente negativo sia erroneamente portato in deduzione in un esercizio in cui la base imponibile risulti capiente mentre avrebbe dovuto essere correttamente portato in diminuzione in un periodo d'imposta in cui si registra una perdita d'esercizio;
- la compensabilità di somme già versate in annualità diverse, al fine di scongiurare la doppia imposizione del medesimo componente reddituale, in quanto assoggettato a tassazione in esercizi precedenti, ovvero successivi, rispetto a quello oggetto di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Modifica dell'articolo 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 che detta disposizioni in materia di violazioni formali secondo il quale, per "violazione formale", si intende quella violazione che non incide né sulla determinazione della base imponibile, né sull'imposta, né sul versamento del tributo, e, nel contempo, non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo; in particolare, si propone di precisare espressamente che gli errori di imputazione temporale dei componenti reddituali (principio
----------------------------------	---

Questo accade perché, come afferma la più autorevole dottrina, *cfr.* E. De Mita, *La legalità tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 1993, non esiste in Italia un metodo nella tecnica legislativa, "non esiste un diritto tributario come sistema organico, come complesso di regole stabili".

Per questo, appare sommamente ingiusto che, al non facile coordinamento di tali normative, possa e debba essere chiamato l'interprete, ancorché il più autorevole, in assenza di un indirizzo del legislatore preciso ed univoco, espresso in modo chiaro ed incontrovertibile.



	<p>di competenza) non possono essere sanzionati in quanto violazioni formali, ad eccezione delle ipotesi in cui l'erroneità dell'imputazione temporale sia originata da dolo o sia suggerita da un intento fraudolento.</p> <p>Inoltre, si propone la modifica dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, con l'introduzione del principio della compensazione, sulle imposte da versare in ragione delle rettifiche compiute dall'Amministrazione finanziaria, con le somme già versate per errore di imputazione temporale dei componenti reddituali.</p>
Incidenza sul gettito	<p>Non stimabile e, peraltro, non rilevante, atteso che la novella proposta inciderebbe unicamente sulla disciplina sanzionatoria che non viene rappresentata nel bilancio dello Stato; peraltro, si fa notare che il debito d'imposta per effetto dell'entrata in vigore della disciplina, non verrà modificato, nell'assunto che l'errore sulla competenza non generi differenziali di tassazione.</p>

2.2 Deducibilità dell'IRAP dall'imponibile IRES/IRPEF

La proposta che di seguito si riporta è quella di consentire la deduzione dell'IRAP dalla base imponibile IRES/IRPEF.

L'ineducibilità dell'IRAP ai fini IRES/IRPEF determina una sorta di doppia tassazione che discende dalla natura dell'IRAP di costo inerente alla produzione del reddito. In questi termini, l'articolo 1 della legge istitutiva dell'IRAP violerebbe il principio costituzionale della capacità contributiva laddove, affermando l'ineducibilità del tributo dalla base imponibile IRES/IRPEF, comporti l'assoggettamento ad imposta di un reddito lordo anziché di un reddito netto. Tale considerazione non è contraddetta né dalla formulazione dell'articolo 99 del TUIR (il quale esclude la deducibilità delle imposte per le quali è ammessa la rivalsa, nonché delle imposte sui redditi) né dalla natura reale dell'IRAP. L'IRAP, infatti, non è qualificabile né come imposta sui redditi né



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

come tributo per cui è ammessa la rivalsa. La natura di tributo reale non ne impedisce la deducibilità ai fini della determinazione del reddito imponibile. Su tale questione pende ancora un giudizio di legittimità costituzionale teso ad ottenere una declaratoria di illegittimità per violazione dei principi sanciti dall'articolo 53 della Costituzione, in materia di capacità contributiva, e dall'articolo 3, in materia di eguaglianza sostanziale.

L'illegittimità *in subjecta materia* è conseguenza dell'impropria "concezione" dell'IRAP: un'imposta pensata per compensare più tributi e contributi (tra cui l'ILOR) soppressi con l'obiettivo di mantenere l'invarianza di gettito. L'errore compiuto "a monte" è consistito nella traslazione dell'indeducibilità dell'ILOR, senza però valutare correttamente un elemento fondamentale, vale a dire che l'ILOR aveva una base imponibile speculare a quella delle imposte sui redditi, ed era espressamente qualificata come "imposta sui redditi" e, pertanto, ineducibile.

La richiesta di correzione della disciplina IRES/IRPEF, con riferimento alla deducibilità dell'IRAP, assume un'ulteriore e significativa importanza anche in relazione ad un altro aspetto: si tratta di quel fenomeno, per lo più identificato, negli ordinamenti costituzionali degli Stati Europei, come divieto di introdurre imposte "espropriative", ovvero aventi l'effetto di confisca del reddito. Questo si verifica quando il livello di tassazione è talmente elevato che viene a generarsi una forma di confisca ai danni del contribuente, avente ad oggetto una parte preponderante del reddito prodotto. In Italia, non esiste alcuna disposizione costituzionale che espressamente faccia divieto di introdurre imposte "espropriative", sebbene tale vincolo sembrerebbe derivare dalla combinazione delle disposizioni costituzionali previste dagli articoli 41 e 53. Orbene, sebbene l'IRES/IRPEF in sé non possano essere qualificate come imposte espropriative, proprio in considerazione delle analisi condotte nella parte introduttiva del presente Rapporto, emerge che il prelievo complessivo¹⁴⁵ sul reddito, considerando, quindi, anche l'IRAP, raggiunge la significativa percentuale del 51,61 per cento.

Trattasi di un dato medio, tuttavia, abbiamo avuto modo di appurare dalle risposte al questionario, che alcuni intervistati hanno denunciato soglie di tassazione prossime al 90 per cento. Si tratta di un dato di gran lunga superiore alla soglia di tolleranza¹⁴⁶ individuata dagli ordinamenti

¹⁴⁵ Si ricorda che l'elaborazione di tale dato attiene esclusivamente alle società di capitali che non hanno optato per il consolidato fiscale.

¹⁴⁶ L'argomento costituirà oggetto di ulteriore approfondimento nella parte del Rapporto dedicata ai profili comparatistici.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

costituzionali¹⁴⁷ della Germania, Francia, Spagna, Irlanda, Lussemburgo, di alcuni Cantoni svizzeri e di alcuni Paesi latino americani.

Venendo all'ordinamento italiano è incontestabile che nel vigente sistema, gli effetti espropriativi si realizzino in due fasi¹⁴⁸:

- innanzitutto, con l'ineducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, con ciò assoggettando ad imposta un reddito lordo anziché un reddito netto;
- e, successivamente, mediante le modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP che determinano l'imposizione ed il prelievo anche in capo a contribuenti che non generano ricchezza effettiva.

Sulla base delle considerazioni sopra riportate, l'illegittimità costituzionale dell'attuale formulazione dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'IRAP, discende da due fattori: il primo, direttamente connesso ai principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza, consiste nella violazione del divieto di assoggettare ad imposta un reddito lordo anziché un reddito netto; il secondo, derivante dal principio costituzionale della tutela della proprietà privata, consiste nella violazione del limite della tassazione complessiva che non deve compromettere in modo sostanziale il risultato economico. In conclusione, si ritiene che una soluzione volta a risolvere, almeno in parte, la problematica sopra evidenziata sia quella di consentire la deduzione dell'IRAP dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Valutazioni di gettito

Ai fini della valutazione in termini di gettito, si precisa quanto segue:

i) dalle elaborazioni in nostro possesso emerge che il gettito IRAP nazionale per l'intero settore privato è pari a circa 25,70 miliardi di euro¹⁴⁹;

¹⁴⁷ Alcune Costituzioni proibiscono espressamente che l'imposizione fiscale confischi l'intero reddito (l'articolo 31, comma 1, della Costituzione spagnola del 1978 e l'articolo 150, comma 4, della Costituzione brasiliana del 1988). In Francia, in applicazione dei principi della Dichiarazione del 1789, incorporati sotto forma di Preambolo nella Costituzione vigente, una legge del 2005 ha stabilito che le imposte dirette pagate dal contribuente non possono superare il 60 per cento del suo reddito. Ma, nel 2007, il limite è stato abbassato al 50 per cento. In caso di superamento del plafond, egli ha diritto al rimborso dell'eccedenza, a seguito di presentazione di un'istanza di rimborso entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello dello splafonamento.

¹⁴⁸ Il grado di gravità della questione emerge anche dalla lettura di alcune pronunce adottate in materia dai giudici tributari. Ci si riferisce, ad esempio, alla ordinanza 362/2006 della Commissione Tributaria Provinciale di Chieti. Nel caso affrontato dalla sentenza, a fronte di un reddito di 23.195 euro l'imposta dovuta era di 60.485 euro.

¹⁴⁹ Cfr. http://www.finanze.gov.it/studi_stat_new/dati.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ii) laddove tale costo risultasse deducibile ai fini delle imposte dirette, si avrebbe una perdita per l'Erario nell'ordine di 6,4 miliardi di euro (alla aliquota media IRES/IRPEF del 25 per cento). Si puntualizza che tale dato è del tutto ipotetico, e rappresenta la maggior perdita di gettito che potrebbe derivare dalla modifica normativa proposta; il dato si fonda sull'assunto, del tutto inverosimile, che la platea degli interessati non si trovi in situazioni di perdita fiscale in base alla normativa vigente.

iii) considerando che il settore CSIT rappresenta, in termini di gettito IRAP, circa il 20 per cento del gettito complessivo, è ragionevole stimare, assunta l'ipotesi estrema di cui al precedente punto, nell'ordine di 1 miliardo di euro il vantaggio relativo di cui potrebbero beneficiare le imprese operanti nel settore di interesse.

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Modifica dell'articolo 99, comma 1, del TUIR, con la previsione del riconoscimento dell'IRAP tra le altre imposte deducibili e modifica dell'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997.
Incidenza sul gettito	Circa 6 mld di euro

2.3 Revisione della disciplina fiscale degli interessi passivi - L'introduzione della nuova disposizione di cui all'articolo 96 del TUIR e le critiche formulate nei riguardi della disciplina vigente

Le modifiche introdotte dalla Legge finanziaria per il 2008 (Legge 244/2007), alla disciplina riguardante la deducibilità degli interessi passivi, sono volte ad eliminare l'estrema complessità che la riforma del 2003 (*thin capitalization rule*) aveva generato, ed i cui effetti si erano rivelati come non del tutto logici e sistematici¹⁵⁰.

Nella nuova disciplina, il parametro in base al quale determinare la quota parte degli interessi passivi deducibili ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti IRES, non è più la capitalizzazione, o "patrimonializzazione", ma la redditività.

¹⁵⁰ Cfr., in tal senso, la relazione illustrativa alla novella introdotta dalla Legge n. 244/2007.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Si deve preliminarmente osservare che, nonostante la nuova formulazione inerente la deducibilità degli interessi passivi risenta dell'omologa riforma introdotta nel sistema fiscale tedesco, benché non sia del tutto uguale, come si vedrà *infra*, essa non risulta immune da censure e da critiche.

L'attuale testo normativo stabilisce che l'eccedenza degli interessi passivi rispetto a quelli attivi è deducibile nel limite del 30 per cento del margine operativo lordo. In pratica, nel caso in cui gli interessi passivi netti siano superiori a tale limite, l'importo eccedente è deducibile ai fini delle imposte sui redditi nei successivi periodi d'imposta se, e nei limiti in cui, in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza, eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati, sia inferiore al 30 per cento del risultato operativo lordo di competenza.

La nuova disciplina si applica indistintamente a soggetti caratterizzati da connotazioni economico/aziendali molto differenti tra di loro. Il legislatore tributario, infatti, non differenzia la piccola/media impresa da quella grande e, parimenti, non distingue l'impresa in fase di *start-up*, che frequentemente ha un'esposizione finanziaria significativa fisiologicamente generata dalla particolare fase di vita. Ed ancora, la disciplina contenuta nell'ambito dell'articolo 96 del TUIR suscita ulteriori censure per la netta distinzione operata tra i soggetti IRES, per i quali le limitazioni sopra ricordate si rendono applicabili, ad eccezione, in ogni caso, di banche, assicurazioni e degli altri soggetti specificamente indicati, ed i soggetti IRPEF, esclusi invece dalla nuova disciplina¹⁵¹. L'introduzione di siffatta disomogeneità di disciplina su una voce così importante del "conto economico fiscale" delle imprese, costituisce un *vulnus* per il principio di parità di trattamento e per quello di neutralità rispetto alla forma giuridica utilizzata per esercitare l'attività imprenditoriale. Giustificare tale asimmetria impositiva, con la diversità dimensionale dei soggetti interessati, appare poco razionale.

Premesse tali criticità, si affrontano ora le soluzioni proposte. A tale proposito, si suggeriscono due specifiche ipotesi modificative; la prima (di seguito, per brevità "prima soluzione") incentrata su di una modifica avente ad oggetto una correzione migliorativa della disciplina esistente; la seconda (di seguito, per brevità "seconda soluzione") ha una portata innovativa in quanto prevede la tassazione degli interessi passivi in relazione al volume dei ricavi realizzati dal soggetto passivo d'imposta nel periodo di competenza.

¹⁵¹ Nei loro confronti, si ricorda, continua ad operare unicamente il "tradizionale" *pro-rata* generale, di cui all'articolo 61 del TUIR.



Prima soluzione

La prima soluzione ha una portata emendativa della disciplina attuale e si connota per i seguenti aspetti :

- da un lato, l'estensione soggettiva dell'ambito applicativo dell'articolo 96 TUIR. Si propone, a tale riguardo, di applicare la menzionata disciplina a tutti i titolari di reddito di impresa a prescindere dalla loro veste giuridica e, al contempo,
- dall'altro l'introduzione di una franchigia entro la quale gli interessi passivi possono fiscalmente essere dedotti.

A tale proposito, si precisa che la soluzione testé identificata è ispirata al modello tedesco, il quale si caratterizza come di seguito brevemente indicato:

- fino a concorrenza degli interessi attivi, gli interessi passivi risultano interamente deducibili;
- la parte eccedente degli interessi passivi è interamente deducibile se di importo inferiore a un milione di euro. La previsione di tale franchigia consente di non penalizzare le piccole e medie imprese che dovrebbero rimanere escluse dalla limitazione;
- la limitazione, quindi, solo per gli interessi passivi netti pari o superiori a un milione di euro, consiste nella deducibilità degli stessi solo nel limite del 30 per cento dell'EBITDA fiscale, cioè nel limite del 30 per cento del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi maggiorato degli interessi passivi netti e degli ammortamenti. Si sottolinea che la grandezza cui applicare la percentuale del 30 per cento tuttavia è fiscale e non civilistica come avviene in Italia;
- la parte indeducibile può essere portata in avanti senza limiti di tempo, aumentando così l'ammontare degli interessi passivi da confrontare con il 30 per cento dell'EBITDA negli anni successivi (si tratta quindi di una limitazione temporanea che, però, può diventare definitiva).

Oltre alla previsione di una franchigia, la legge tedesca prevede altre due eccezioni che rendono gli interessi passivi interamente deducibili, cui potrebbe trarsi ispirazione per le modifiche proposte sull'argomento in esame. Più precisamente:

- quando l'impresa tedesca non fa parte di un Gruppo e non ha ricevuto un finanziamento soci c.d. "dannoso"¹⁵²;
- quando l'impresa tedesca, pur appartenendo ad un Gruppo, evidenzia nel bilancio individuale un rapporto capitale proprio/totale attivo (rettificato di alcune voci) non inferiore a quello risultante dal bilancio consolidato di Gruppo (con una franchigia dell'1 per cento). Per applicare questa esimente

¹⁵² Un finanziamento è considerato tale quando gli interessi dovuti ad un socio qualificato (partecipazione maggiore del 25 per cento), a sue parti correlate oppure a terzi (che possono rivalersi su tali soggetti), supera il 10 per cento del totale degli interessi passivi netti della società (di capitali).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

(c.d. "escape clause"), in nessuna società consolidata del Gruppo (tedesca o estera) deve sussistere un finanziamento soci "dannoso", intendendosi per tale un finanziamento in relazione al quale vengano riconosciuti interessi eccedenti una certa soglia percentuale.

Ciò considerato, prendendo spunto dal modello tedesco, si propone l'introduzione, nell'ambito dell'articolo 96 del TUIR, di una franchigia, si ipotizzi pari a 500.000,00 euro, che dovrebbe operare indipendentemente dal valore rappresentato dal 30 per cento dell'EBITDA e che costituisca una soglia di deducibilità riconosciuta indistintamente a tutti i contribuenti. Tale franchigia, in sostanza, corrisponde all'ammontare degli interessi passivi netti, comunque deducibili indipendentemente dalla redditività dell'impresa. In questi termini, tale beneficio fiscale troverà applicazione nei confronti ad es. delle imprese in fase di *start-up*, di quelle in crisi economica, intendendosi per tali quelle con un EBITDA pari a zero o negativo.

Al fine di comprendere le ricadute in termini di gettito che potrebbero discendere da tale modifica, nonché quali siano i soggetti facenti parte del settore CSIT che maggiormente potrebbero essere interessati dalla proposta, si è provveduto ad individuare, tramite i codici ATECO, quei comparti che espongono le frequenze più significative in relazione agli oneri per interessi passivi esposti in bilancio¹⁵³, suddividendo in nove scaglioni l'entità degli interessi passivi stessi, di cui i primi 7, compresi nell'intervallo tra 0 e 500.000,00 euro, e gli altri due oltre tale soglia. Le citate elaborazioni sono riportate in appendice.

Valutazioni di gettito

Venendo ad esaminare le ricadute in termini di gettito derivanti dalla proposta di novella normativa, è possibile compiere le seguenti considerazioni limitatamente alle imprese operanti nel settore CSIT :

i) alla luce delle informazioni sui dati di bilancio (di fonte CERVED e riprodotti in appendice alla presente Parte III) risulta che l'ammontare degli interessi passivi compresi nella forbice fino a 500.000,00 euro sono pari a circa 3,7 miliardi di euro;

¹⁵³ Si deve precisare che l'analisi è stata compiuta sulla base degli ultimi dati di bilancio estrapolati dalla banca dati CERVED e riguardanti i bilanci presentati relativamente all'esercizio sociale 2005 dalle società di capitali (l'esercizio sociale 2005 è stato scelto, in ragione della circostanza che, i dati fiscali - nella versione più aggiornata - sono disponibili per il periodo d'imposta 2005; peraltro, le elaborazioni impiegate comprendono i dati di bilancio riguardanti le società con esercizio a cavallo non coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio nell'anno 2005; in questi termini, rientrano nell'ambito delle elaborazioni compiute i bilanci riguardanti l'esercizio 2004/2005 a condizione che il relativo bilancio sia stato approvato entro il 31 dicembre 2005).



ii) se si ipotizzasse che tutte le società di capitali operanti nel settore CSIT conseguissero un margine operativo lordo nullo o negativo, la corrispondente perdita di gettito, discendente dall'introduzione della menzionata franchigia potrebbe determinarsi in un ammontare pari ad euro 925 milioni¹⁵⁴. Trattasi di un dato del tutto ipotetico in quanto non tiene in considerazione che una parte delle società di capitali appartenenti al settore CSIT espone un margine operativo lordo positivo; il dato, comunque, rappresenta la massima ipotetica perdita di gettito conseguente alla proposta;

iii) si deve inoltre tener presente che la stimata perdita di gettito dovrebbe essere significativamente ridotta anche in ragione della proposta di estensione soggettiva di applicazione della disciplina nei confronti dei soggetti IRPEF.

<u>PRIMA PROPOSTA NORMATIVA</u>	Modifica dell'articolo 96 del TUIR, mediante l'introduzione di una franchigia pari a 500.000,00 euro di interessi passivi netti e mediante l'estensione, soggettiva della nuova disciplina ai soggetti IRPEF (attualmente esclusi), nonché mediante la previsione di una apposita disciplina per i gruppi di società.
Incidenza sul gettito	Diminuzione di gettito massima, ottenibile con riferimento alle società di capitali operanti nel settore CSIT, pari a circa 925 milioni di euro. Tuttavia si ritiene che tale perdita sia solamente ipotetica in quanto non tiene conto delle società che esprimono un EBITDA positivo né tantomeno del gettito derivante dall'applicazione della disciplina in esame nei confronti dei soggetti IRPEF.

Seconda soluzione

La proposta alternativa che viene avanzata si fonda sulla possibilità di introdurre un sistema di deducibilità degli interessi passivi per un importo massimo rappresentato da una determinata percentuale dei ricavi; un simile sistema, oltre a soddisfare il requisito della immediatezza e della

¹⁵⁴ Si è assunta un'aliquota media IRES del 25 per cento conformemente alla prassi osservata nelle valutazioni di gettito compiute dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e pubblicate negli atti parlamentari di accompagnamento dei recenti provvedimenti fiscali.



semplicità nell'applicazione, consente di non penalizzare coloro che, nell'attuale contesto di gravissima crisi economica, si vedono contratto il margine concernente il risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

La proposta di tale regola dovrebbe essere applicabile sia ai soggetti IRPEF che ai soggetti IRES.

Valutazioni di gettito

L'introduzione di tale meccanismo di prelievo non dovrebbe determinare alcuna variazione di gettito nella considerazione per cui la determinazione della percentuale dei ricavi, quale tetto massimo alla deducibilità degli interessi passivi netti, potrà essere stabilita in misura tale da compensare la perdita generata dall'abrogazione dell'attuale disciplina dell'articolo 96 del TUIR.

<u>SECONDA PROPOSTA NORMATIVA</u>	Modifica dell'articolo 96 del TUIR che preveda l'introduzione di un sistema di deducibilità degli interessi passivi per un importo massimo rappresentato da una determinata percentuale dei ricavi.
Incidenza sul gettito	Invarianza di gettito da conseguire mediante un'ideale determinazione della percentuale dei ricavi di riferimento.

2.4 La disciplina degli ammortamenti fiscali

La disciplina degli ammortamenti fiscali è stata da più parti criticata ad opera dei soggetti operanti nel settore CSIT: essa è avvertita come prioritaria per il settore in quanto l'impiego di tecnologie avanzate ed a rapida obsolescenza, specie se di contenuto informatico, è penalizzato dall'ammortamento fiscale attualmente previsto, con ciò sfavorendo l'innovazione da parte delle imprese. E' appena il caso di osservare che i coefficienti di ammortamento risultano palesemente incongrui, rispetto al ciclo di vita utile attuale di taluni beni strumentali (ad es. computer). Vi sono poi beni di "nuova generazione" utilizzati, soprattutto, dalle imprese operanti nel settore di interesse, non esistenti nel periodo di emanazione del D.M. del 1988 e, pertanto, privi di specifici coefficienti di ammortamento tributario.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Sempre con riferimento a tale tema, un'altra criticità denunciata dalle imprese operanti nel settore CSIT è quella relativa all'abrogazione della norma che consentiva di effettuare ammortamenti fiscali c.d. anticipati e della norma che consentiva di dedurre extra contabilmente la quota di ammortamento fiscale eccedente l'importo imputato nel conto economico. Ciò comporta che l'aliquota di ammortamento fiscale rilevante sia sempre quella minore tra quella fiscale di cui al D. M. del 1988 e quella civilistica.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che sarebbe necessaria :

- la rivisitazione di tutti i coefficienti tabellari di ammortamento previsti dal D.M. del 1988, al fine di adeguare i limiti attualmente previsti all'effettiva vita economica dei beni, tenendo conto dell'evoluzione tecnologica;
- la semplificazione delle modalità di determinazione delle quote di ammortamento.

In questi termini, si era mosso il legislatore il quale, nell'ambito della Finanziaria 2008, aveva evocato l'opportunità di rivedere, aggiornandoli, i coefficienti di ammortamento disciplinati dal D.M. del 1988. La norma transitoria, articolo 1, comma 34, della Legge n. 244/2007, nelle more di tale aggiornamento, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in relazione a beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, ha stabilito la disapplicazione della riduzione al 50 per cento del coefficiente tabellare, prevista dal comma 2 dell'articolo 102 del TUIR. Tuttavia, la sperata riforma, in concreto, non si è ancora realizzata in quanto non risulta essere all'attenzione dell'agenda politica, nonostante le ripetute richieste manifestate dalle imprese.

Al riguardo, si deve sottolineare che una revisione complessiva della disciplina degli ammortamenti sia preferibile ad interventi dispersivi che riguardino solo alcuni coefficienti di ammortamento ovvero che favoriscano l'introduzione di crediti di imposta o meccanismi di esenzione in favore di singole attività. Tali interventi di dettaglio, fuori da quel contesto, rischiano di non giustificarsi dal punto di vista sistemico. In generale, gli incentivi diretti dei quali si parlerà *infra*, costituiscono solo una parte di una politica tributaria di favore degli investimenti tecnologici, ci si riferisce alla tematica dei crediti d'imposta; un'altra parte riguarda l'attenzione che il legislatore deve porre a quelle disposizioni di ordine generale che incidono in termini selettivi sulle imprese che si impegnano considerevolmente in campo tecnologico.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che la riforma della disciplina degli ammortamenti sia



irrinunciabile ed improrogabile soprattutto per le imprese operanti nel settore CSIT. Ovviamente, occorre evitare che soluzioni normative, dettate da mere esigenze di gettito, vadano in direzione opposta.

In alternativa alla rivisitazione dei singoli coefficienti, in un'ottica di semplificazione, si propone la stretta derivazione dell'ammortamento fiscale dalle risultanze civilistiche.

In ulteriore subordine, si propone il metodo cd. "*Pool basis*" che viene impiegato dalla Svezia, limitatamente all'ammortamento di "*machinery and equipment*"¹⁵⁵.

In particolare, nell'ambito dei lavori della Commissione Europea sulla base imponibile consolidata comune per le imprese (*Common Consolidated Corporate Tax Base*, "CCCTB"), un significativo dibattito è stato svolto relativamente alla problematica riguardante gli ammortamenti.

In generale, il sottogruppo incaricato della questione ha identificato approcci comuni nei diversi ambiti di cui si compone il prelievo sulle società. La principale questione sulla quale esistono ancora pareri divergenti tra i diversi Stati membri è la scelta fra ammortamento individuale ed ammortamento per categoria. L'ammortamento individuale richiede che la vita utile di ciascun bene sia stimata al momento dell'acquisizione e che il bene sia ammortizzato individualmente nel corso della vita utile. In pratica, le amministrazioni che applicano questo sistema possiedono tabelle di ammortamento particolareggiate dei beni e della loro vita utile (ed è questo il caso dell'Italia ed in parte dell'Inghilterra la quale ricorre talvolta - seppur in talune ipotesi meglio specificate nell'ambito del paragrafo dedicato all'analisi internazionale - al sistema delle aliquote decrescenti riconoscendo elevate quote fiscali di ammortamento nei primi anni di utilizzo del bene). Nel caso dell'ammortamento per categoria (v. la Svezia limitatamente alla "*depreciations of machinery and equipment*"), si parte dall'ipotesi che tutti i beni di una stessa categoria abbiano una "vita" comune e che è la categoria ad essere ammortizzata e non ogni bene preso singolarmente. Questa tecnica è molto più semplice, dato che non è necessario che le amministrazioni dispongano di un elenco

¹⁵⁵ In particolare, secondo la legge tributaria svedese:
"*Tangible assets are divided into four categories:*

1. *land;*
2. *land improvements/ground installations;*
3. *buildings; and*
4. *machinery and equipment.*

Land may not be depreciated at all. Land improvements/ground installations and buildings are depreciated on an individual basis under the straight-line method. Machinery and equipment are depreciated on a pool basis. This paper will only focus on the rules for machinery and equipment (m&e)" (si veda., in tal senso, il Memorandum del Ministry of Finance of Sweden del 17 febbraio 2005 dal titolo "Summary of the Swedish rules on depreciations of machinery and equipment").



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

particolareggiato dei singoli beni e della loro vita utile stimata, anche se può essere meno precisa. La Commissione Europea ha ritenuto che tale metodo meriti di essere esaminato ulteriormente, come possibile soluzione di compromesso¹⁵⁶.

La Commissione Europea è convinta che l'ammortamento per categoria sia preferibile per la CCCTB, dato che è semplice ed efficiente e ritiene che dovrebbe essere possibile un compromesso basato su un numero ridotto di categorie. La semplicità e l'efficienza sono obiettivi fondamentali della CCCTB. L'alternativa di procedere alla necessaria armonizzazione delle numerose tabelle nazionali, che indicano la vita utile di diverse migliaia di beni ammortizzabili, rappresenterebbe un compito particolarmente gravoso, che richiede molto tempo e che, anche se fosse effettuato nei termini previsti, non apporterebbe né semplicità né efficienza.

Le ricadute sul piano nazionale di un simile modello sono molteplici: prime fra tutte si pongono le conseguenze che deriverebbero in termini di semplicità e di chiarezza. Si pensi, ad esempio, alla soluzione delle problematiche che discendono dalla corretta individuazione dei coefficienti di ammortamento e, contestualmente, all'inibizione nei confronti del Fisco delle contestazioni che potrebbero derivare dalla scelta di un coefficiente di ammortamento al posto di un altro.

Da tali analisi vertono le proposte che seguono.

Preliminarmente, al fine di dare conto in termini numerici delle “grandezze” di cui si sta parlando, si riportano le seguenti tabelle recanti, distintamente tra società di capitali, società di persone e persone fisiche, l'entità degli ammortamenti, riferiti ai beni materiali ed immateriali, e delle relative rettifiche così come risultanti dal quadro della dichiarazione IRAP - quadro IQ (fonte Anagrafe tributaria).

Forma giuridica	Numerosità	AMMORTAMENTI MATERIALI	
		Valori contabili	Valori Irap
Società di capitali	217.271	10.769.592	11.928.076
Società di persone	189.920	922.214	1.151.754
Persone fisiche	623.902	214.625	553.741
TOTALE	1.031.093	11.906.431	13.633.571

¹⁵⁶ Cfr. la COM (2006) 157 definitiva del 5.4.2006 “Attuazione del programma comunitario di Lisbona: Progressi ottenuti finora e programma futuro per una base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)”.



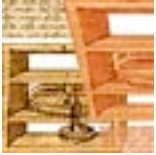
Forma giuridica	Numerosità	AMMORTAMENTI IMMATERIALI	
		Valori contabili	Valori Irap
Società di capitali	217.271	7.977.753	8.738.555
Società di persone	189.920	136.638	170.659
Persone fisiche	623.902	19.426	38.182
TOTALE	1.031.093	8.133.817	8.947.396

Prima soluzione

La prima soluzione proposta consiste nella revisione di alcune fattispecie già disciplinate nell'ambito del D.M. del 1988, con particolare riguardo ai beni ammortizzabili ricadenti nel *genus* dei prodotti tecnologici.

A tale proposito, si ritiene necessaria la costituzione di un tavolo tecnico, composto da rappresentanti di CSIT e del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale dovrà essere affidato il compito di aggiornare la Tabella dei coefficienti di ammortamento, allegata al D.M. del 1988, tenuto conto, tra l'altro, delle seguenti esigenze:

- accorpamento di alcuni gruppi o sottogruppi di industrie che, a volte, risultano di incerta identificazione;
- introduzione di un raggruppamento autonomo riguardante le imprese operanti nel settore dei servizi ad alto contenuto innovativo e tecnologico;
- separazione dei beni con vita utile non omogenea, che risultano erroneamente accorpati in un medesimo gruppo e quindi assoggettati alla medesima aliquota di ammortamento;
- ed infine, introduzione, nell'ambito del citato D.M., dell'articolo 3 bis, di nuova formulazione, il quale, con specifico riferimento ai beni impiegati in progetti di ricerca industriale, dovrebbe stabilire il seguente principio: *“In deroga alle disposizioni contenute nelle tabelle allegare, i componenti materiali, ad eccezione degli edifici, impiegati in progetti di ricerca industriale, debbono essere ammortizzati ai fini fiscali sulla base della medesima durata del progetto”*.



Valutazioni di gettito

Relativamente alla prima proposta (revisione delle aliquote previste dal D.M. del 1988), abbiamo precisato che le modalità di revisione delle aliquote di ammortamento andranno definite nell'ambito di uno specifico tavolo tecnico costituito *ad hoc*; in questi termini, oltre ai dati puntuali, si dovrebbe disporre di una proposta specifica necessaria per poter effettuare le stime.

L'incidenza sul gettito¹⁵⁷ della soluzione proposta potrebbe essere invariante qualora la revisione delle aliquote di ammortamento venga compiuta in modo da non generare una perdita di gettito, considerando che eventuali aumenti di talune aliquote vengano compensati con le riduzioni delle aliquote che interessano altri cespiti.

<u>PRIMA PROPOSTA NORMATIVA</u>	Revisione del D.M. del 1988, alla luce delle conclusioni alle quali perverrà l'apposito tavolo di studio che verrà costituito per la revisione delle aliquote di ammortamento, con l'introduzione di una specifica disciplina per i beni impiegati in progetti di ricerca industriale.
Incidenza sul gettito	Invarianza di gettito, nella considerazione per cui la revisione delle aliquote di ammortamento venga compiuta in modo da non generare una perdita di gettito considerando che eventuali aumenti di talune aliquote vengano compensati con le riduzioni delle aliquote che interessano altri cespiti.

¹⁵⁷ In linea di principio, tenendo in considerazione l'intero arco della vita utile del cespite, non si registrerebbe alcuna perdita in termini di gettito; certamente, minori introiti fiscali si potranno generare a seconda che la durata del periodo di ammortamento o le singole aliquote, ovvero le aliquote applicabili alla massa omogenea, vengono modificate. Tale perdita di gettito, comunque, verrebbe recuperata negli anni successivi.



Seconda soluzione

In alternativa alla prima proposta si suggerisce l'introduzione di una modalità di tassazione relativa alla disciplina dell'ammortamento di stretta derivazione rispetto alle impostazioni civilistiche.

In particolare, in forza della menzionata proposta normativa la quota di ammortamento fiscalmente rilevante dovrebbe coincidere con l'ammontare imputato civilisticamente a conto economico.

<u>SECONDA PROPOSTA NORMATIVA</u>	Sostituzione della disciplina tributaria attuale con una ispirata al principio della derivazione pura. In sostanza, in forza della menzionata proposta normativa la quota di ammortamento fiscalmente rilevante dovrebbe coincidere con l'ammontare imputato civilisticamente a conto economico.
Incidenza sul gettito	Non stimabile

Terza soluzione

In alternativa alle precedenti proposte sopra delineate, se ne suggerisce un'altra finalizzata alla revisione dell'intera disciplina, ispirandosi ai modelli recentemente suggeriti dalla Commissione Europea.

A tal riguardo, si propone l'introduzione in Italia del metodo cd. del *Pool basis* (ispirato al modello di tassazione svedese) sul quale, peraltro, la medesima Commissione Europea ha espresso parere favorevole. Tale modello coniuga la semplicità nell'applicazione con l'efficienza.

In sostanza, si potrebbero raggruppare in un "*unico contenitore*", rendendo omogeneo l'ammortamento dei singoli beni dell'impresa, tutti i cespiti ammortizzabili diversi da quelli rientranti nelle seguenti macro categorie, che continueranno, invece, ad essere ammortizzati secondo il metodo individuale attualmente vigente:

- a) terreni
- b) fabbricati.



Valutazioni di gettito

L'incidenza sul gettito della terza proposta (introduzione del modello cd. “*Pool basis*”) non è stimabile in quanto si tratterebbe di verificare, caso per caso, l'incidenza dell'unica aliquota rispetto alle numerose aliquote attualmente previste.

Comunque, considerato che la finalità di tale novella normative consiste nella semplificazione del modello di tassazione, si potrebbe prevedere che l'introduzione della nuova disciplina non determini alcuna variazione significativa in termini di gettito erariale.

In tal senso, si potrebbe appunto prevedere che la rimodulazione delle aliquote di ammortamento non generi alcuna perdita per l'Erario, rispetto alla situazione attuale, pur assicurando notevoli vantaggi in termini di immediatezza e semplicità nella determinazione delle aliquote.

<u>TERZA PROPOSTA NORMATIVA</u>	Sostituzione dell'attuale disciplina tributaria con una disposizione che recepisca nell'ordinamento tributario nazionale il principio del cd. <i>Pool basis</i> .
Incidenza sul gettito	Invarianza di gettito da conseguire mediante una revisione delle varie aliquote in modo da individuare un saldo pari a zero delle eventuali correzioni in favore o a sfavore del contribuente.

3. Le soluzioni riguardanti l'IRAP e l'IVA

3.1 La proposta in materia di IRAP

Si propone una revisione della disciplina in materia IRAP che non determini una perdita, in termini di gettito, tale da renderla impraticabile ma che, allo stesso tempo eviti, relativamente a taluni comparti produttivi, l'eccessiva gravità del prelievo tributario.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

In termini generali, è stato riscontrato un livello di tassazione particolarmente consistente, atteso che, l'aliquota media effettiva IRAP, per le società di capitali che non hanno optato per il consolidato fiscale, è pari al 18,61 per cento; l'aliquota, inoltre, diviene più elevata con riferimento ad alcuni comparti appartenenti al settore CSIT, quali quello informatico.

Tenuto conto anche delle considerazioni espresse a supporto della modifica normativa inerente la proposta della deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES, l'IRAP costituisce il tributo che più di tutti necessita di correzioni compatibili con gli attuali vincoli imposti dalla finanza pubblica.

In particolare, si propongono due soluzioni alternative:

1. la revisione delle aliquote IRAP, limitatamente ad alcuni comparti del settore CSIT, nei quali, anche alla luce delle nostre analisi precedenti, è stato possibile riscontrare un livello di tassazione particolarmente incisivo. La presente alternativa, per quanto di seguito argomentato, appare di attuazione difficile se non impossibile;
2. l'introduzione di una soglia oltre la quale il prelievo IRAP non può essere consentito sulla scorta dell'esperienza derivante dal modello tedesco ed olandese. La verifica del superamento o meno della soglia di tolleranza, dovrà essere compiuta dal contribuente all'atto della predisposizione della dichiarazione dei redditi; l'eventuale eccedenza versata, sulla base degli acconti e dei saldi, dovrà venire restituita mediante compensazione da esercitare nel quadro RX del modello di dichiarazione UNICO.

Veniamo ad esaminare la prima soluzione. La rimodulazione delle aliquote IRAP può essere realizzata facendo leva sull'articolo 16 del D.Lgs. n. 446/1997 istitutivo dell'IRAP il quale prevede che *"le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi"*. La disposizione, nella maggior parte delle ipotesi applicative, è stata attuata aumentando o diminuendo l'aliquota per tutti, indistintamente, i soggetti passivi (a titolo esemplificativo, si veda il caso della Regione Lazio e della Regione Abruzzo).

La nostra analisi è, tuttavia, focalizzata su di un diverso aspetto contemplato nella seconda perifrasi dell'articolo 16 che prevede la facoltà, accordata all'Ente impositore, di differenziare l'aliquota per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

Così, ad esempio, la differenziazione della misura del prelievo in funzione delle diverse categorie di soggetti passivi, potrebbe condurre ad applicare un'aliquota più bassa per talune attività ad esempio



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

per quelle che hanno un'incidenza del costo del lavoro superiore ad una determinata soglia.

In linea di principio, l'esercizio della facoltà di variare l'aliquota, secondo le modalità previste dalla legislazione e nei termini suggeriti dai soggetti appartenenti al settore CSIT, appare conforme alla menzionata previsione legislativa¹⁵⁸, e, addirittura imprescindibile per plasmare un tributo di "matrice erariale"¹⁵⁹, quale è l'IRAP, alle istanze di autonomia politica dei soggetti, le Regioni, destinatari del gettito¹⁶⁰.

A nostro avviso, tuttavia, si tratta di una disposizione da attuare *cum grano salis*.

Occorre verificare se l'esercizio di tale facoltà, che potrebbe riguardare il nostro ambito di attività, sia altresì legittimo alla stregua dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

L'esercizio della facoltà, con riferimento all'aliquota *standard*, non sembra porsi in conflitto con il diritto comunitario; ciò nonostante, una riduzione generalizzata non è ammissibile, non solo in considerazione dei vincoli di bilancio ai quali abbiamo fatto riferimento, ma anche in relazione alle finalità che la proposta intende perseguire; in questi termini, nonostante l'esercizio di tale facoltà

¹⁵⁸ Segnala tuttavia Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, nota a Corte Costituzionale 26 settembre 2003, n. 296, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 2003, II, pag. 102, che diverse Regioni hanno esercitato la facoltà di variazione dell'aliquota, disattendendo i limiti fissati dalla normativa statale, con la conseguenza di porre le relative discipline a rischio di legittimità costituzionale (pag. 104).

¹⁵⁹ La disciplina dell'IRAP è dettata in termini puntuali ed analitici dal D.Lgs. n. 446/1997, che riserva alle Regioni il gettito dell'imposta nonché competenze meramente attuative e una limitata facoltà di variazione dell'aliquota (cfr. Moschetti, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in "Rivista di diritto tributario", 2002, I, pag. 240). Le caratteristiche strutturali risultano, in ultima analisi, quelle di un tributo erariale (così Fedele, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in "Rivista di diritto tributario", 1998, I, pagg. 463 e seguenti); non a caso, fin dalla sua introduzione, è stata discussa in dottrina l'idoneità di tale imposta a costituire uno strumento di federalismo fiscale (cfr. Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., pag. 855; Cociani, *L'autonomia tributaria regionale*, cit., pag. 448).

La questione è tornata d'attualità con la riforma del Titolo V della Costituzione, quando si è posto l'interrogativo se i nuovi articoli 117 e 119 abilitassero le Regioni ad intervenire sulla disciplina dell'imposta, oltre gli angusti confini previsti dalla normativa statale. Con sentenza n. 296/2003, la Corte Costituzionale ha però concluso che l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in quanto imposta istituita con legge statale, non costituisce "tributo proprio" delle Regioni, ai sensi dell'articolo 119, comma 2, della Costituzione, rientrando "tuttora nell'esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali". Con la conseguenza, importante, che alle Regioni continuano a residuare solo le limitate facoltà concesse dalla disciplina nazionale (così Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, cit., pag. 2014; ID., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in "Rivista di diritto tributario", 2003, I, pag. 390; Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, cit., pagg. 99 e seguenti; contra Cociani, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*, cit., pag. 189). Accolta tale premessa, diviene poi inevitabile riconoscere allo Stato il potere di stabilire le sorti dell'imposta (cfr. articolo 8 della Legge n. 80/2003, dove si delega il Governo "ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive"), definirne e modularne la base imponibile, addirittura "sospendere" l'unico margine di autonomia concretamente lasciato alle Regioni, vale a dire la fissazione delle aliquote (con la Legge Finanziaria 2003, articolo 3, comma 1, della Legge n. 289/2002, è stata sospesa la maggiorazione di aliquote deliberate successivamente al 29 settembre 2002), sempre che, va precisato, sia garantita alle Regioni la sufficienza dei mezzi finanziari necessari all'espletamento delle loro funzioni, così come prescritto dall'articolo 119 della Costituzione.

¹⁶⁰ Ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. n. 446/1997, "l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato".



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

possa comportare differenze nella disciplina dell'imposta erariale, è da escludere che tali differenze, correlate alla mera localizzazione territoriale dell'impresa, costituiscano un'eccezione ad un sistema generale, censurabile come aiuto di Stato.

A nostro avviso, non manca solo il carattere selettivo della misura, ma manca la configurazione stessa di aiuto.

D'altro canto, ragionando diversamente, si dovrebbe concludere che se tutte le Regioni, tranne una, aumentassero l'aliquota, il fatto che una Regione non l'abbia fatto si porrebbe in contrasto con il divieto di aiuti di Stato: soluzione, questa, evidentemente paradossale.

Diverso è il discorso con riferimento alla facoltà di differenziare l'aliquota per comparti di attività e per categorie di soggetti passivi (ed è questa la soluzione di nostro interesse); in questo caso, il rischio di attuare una selettività su base regionale, potenzialmente vietata, appare concreto. Tuttavia, facendo anche riferimento ai precedenti comunitari in materia, si potrebbe suggerire l'applicazione al caso di specie della disciplina del *de minimis*, consistente nel riconoscimento di una limitazione all'intensità dell'aiuto, qualora l'agevolazione complessiva superi una determinata soglia di ammontare nell'ambito degli aiuti a finalità regionale¹⁶¹; peraltro, spetta alla sola Commissione, ancorché sotto il controllo della Corte, il giudizio di incompatibilità¹⁶².

In questi termini, si richiamano, a titolo esemplificativo, i precedenti adottati dalla:

- i) Regione Abruzzo (v. Legge Reg. 17 aprile 2003, n. 7) che ha introdotto, nel rispetto della clausola c.d. *de minimis*, una riduzione dell'aliquota IRAP in relazione alle imprese operanti nei territori montani, ed in favore delle imprese in fase di *start-up*, di nuova costituzione, e per non più di due anni;
- ii) Regione Toscana (v. Legge Reg. 20 dicembre 2002, n. 43) che ha introdotto, sempre nel rispetto della clausola del c.d. *de minimis*, l'aliquota ridotta del 3,25 per cento applicabile alle ONLUS ed alle cooperative sociali.

Tuttavia, permane il rischio che la revisione, su base regionale, delle aliquote IRAP applicabili ad una parte dei soggetti operanti nel settore CSIT, possa prestare il fianco ad un giudizio di illegittimità comunitaria che, ancor prima delle difficoltà di ordine politico, potrebbe minare le

¹⁶¹ Si veda sul punto Commissione delle Comunità europee, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale*, in G.U.C.E. C 74 del 10 marzo 1998, pag. 9.

¹⁶² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires*, punto 9; sentenza 29 giugno 1999, causa C-256/97, *DMT*, punto 16; Conclusioni dell'Avvocato Generale Saggio, in cause riunite C-400/97, C-401/97 3 C-402/97, *cit.*, punto 27; Tesouro, *Diritto Comunitario*, *cit.*, pag. 772.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

fondamenta di una proposta in tal senso intesa. Inoltre, rimangono sul tappeto alcune difficoltà applicative non di poco conto.

E' dunque più agevole, abbandonata la prima soluzione, con riferimento all'IRAP, suggerire di introdurre, nell'ambito dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 446/1997, una disposizione già evocata in relazione alla proposta normativa riguardante la deducibilità dell'IRAP dall'IRES, vale a dire l'introduzione di una soglia massima sulla scorta delle esperienze costituzionali francese, tedesca ed olandese.

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Introduzione di una soglia massima oltre la quale la tassazione ai fini dell'IRAP non dovrebbe compiersi; tale novella dovrebbe essere compiuta mediante la revisione dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 446/1997.
Incidenza sul gettito	Non stimabile. Tuttavia, assunto che l'aliquota effettiva IRAP nel settore di nostro interesse, con riferimento alle società di capitali, è pari a 18,61 per cento, si potrebbe considerare che tanto più la soglia massima si pone vicino a tale percentuale tanto minore sarà la perdita di gettito la quale riguarderà circoscritte ipotesi le quali, al momento, non possono essere stimate.

3.2 Le proposte in materia di IVA

Prima proposta in materia di IVA: revisione del sistema sanzionatorio connesso alla violazione degli obblighi di autofatturazione; allorché la irregolarità non comporti alcun danno all'Erario la violazione deve essere considerata solo formale

Le imprese operanti nel settore CSIT hanno sottolineato l'importanza di un intervento correttivo in considerazione del fatto che, in caso di verifica fiscale in cui sia accertata la suddetta infrazione (*cf.*, in particolare, l'articolo 6, comma 9-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997), l'Amministrazione finanziaria



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

considera la violazione di mancata applicazione dell'imposta dovuta sull'operazione attiva come immediatamente riscontrabile, con conseguente richiesta al soggetto verificato dell'IVA indebitamente non applicata. Non è invece automatico il riconoscimento del diritto alla detrazione del tributo che lo stesso soggetto avrebbe potuto vantare tramite registrazione dell'autofattura nel Registro IVA acquisti, dato che, in tale ambito, la disciplina IVA prevede il rispetto di alcuni fondamentali e indefettibili adempimenti, fra cui, appunto, l'annotazione della fattura nel libro degli acquisti.

Accanto alla richiesta dell'IVA sulla fornitura non autofatturata, inoltre, l'Agenzia delle Entrate richiede, nella fattispecie, le sanzioni di cui al citato articolo 6 del D.Lgs. n. 471/1997, in misura variabile tra il 100 per cento e il 200 per cento dell'imposta non applicata, con un minimo di euro 258,00.

Ebbene, alla luce delle segnalazioni pervenute su tale aspetto, si propone un intervento normativo *ad hoc* atteso che nessun provvedimento punitivo dovrebbe trovare applicazione nel caso in cui il soggetto passivo IVA non soffra di vincoli allo scomputo dell'IVA assolta a monte sugli acquisti, trattandosi nel caso di specie di un'infrazione di ordine formale.

Il punto in questione è stato più volte affrontato dalla giurisprudenza; tuttavia, non si riscontra l'emersione, a tutt'oggi, di un orientamento giurisprudenziale sufficientemente stabile che possa confortare gli operatori *in subjecta materia*. A tale riguardo, si richiama la sentenza n. 15509/2004 della Suprema Corte di Cassazione, che ha sostenuto che la violazione di omessa autofatturazione di operazioni imponibili non comporta l'obbligo di versamento della relativa imposta da parte del soggetto che ha infranto la norma. Secondo i supremi giudici, quest'ultimo rimaneva comunque soggetto all'applicazione delle sanzioni proporzionali previste dalla legge.

In detta occasione, in particolare, la Suprema Corte ha insistito sull'evoluzione normativa intervenuta con riguardo alla formulazione dell'articolo 41 del D.P.R. n. 633/1972, oggi abrogato, ma che, nella disciplina previgente, regolava il caso di omessa autofatturazione di operazioni imponibili, concordando con il contribuente sul fatto che "originariamente, in caso di omessa autofatturazione, era dovuto il pagamento dell'imposta con le sanzioni; ai sensi dell'articolo 7, comma 4-bis, citato [del D.L. n. 357/1994, *n.d.A.*], posto che la detta autofatturazione non comportava variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche ovvero della dichiarazione annuale, l'imposta non è dovuta, in quanto l'IVA a debito derivante dall'autofatturazione era



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

destinata ad essere compensata da uguale IVA a credito”, dato che “la norma stabilisce, alla condizione che non vi sia variazione delle liquidazioni periodiche, l’applicazione della sanzione di cui all’articolo 47, n. 3), dello stesso D.P.R. n. 633/1972, ed abbuona il pagamento dell’imposta quale effetto consequenziale all’irrogazione di una sanzione minore”.

Nonostante tale pronuncia, non appare coerente riferirsi agli assunti a cui giunge la Suprema Corte nella citata sentenza, dato che essa si basa su disposizioni che, ad oggi, non sono più presenti nell’ordinamento nazionale.

Non vi è infatti traccia, nell’attuale disciplina delle sanzioni tributarie e, nello specifico, di quelle riferite all’IVA, di un inciso quale quello contenuto nel citato articolo 41, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 (nella versione *post* D.L. n. 357/1994), il quale espressamente stabiliva che “(...) qualora la violazione degli obblighi previsti al quarto comma [ossia, in particolare, la violazione degli obblighi di autofatturazione previsti dall’articolo 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, *n.d.A.*] non comporti variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, si applicano esclusivamente le sanzioni previste all’articolo 47, comma 1, n. 3), e non è dovuto pagamento d’imposta”.

In effetti, la soppressione di tale specificazione nella vigente perifrasi normativa, può essere ritenuta, a seconda degli interessi dell’interprete, sia quale semplice dimenticanza del legislatore (che intendeva comunque riproporre la stessa inapplicabilità della sanzione impropria anche nel rinnovato contesto normativo *post* D.Lgs. n. 471/1997), sia, viceversa, come riforma dell’impostazione in precedenza assunta e, quindi, come ritorno alla legittimazione della possibilità, per l’Amministrazione finanziaria, di richiedere al contribuente, oltre all’ammenda amministrativa, anche l’imposta indebitamente non applicata in autofatturazione.

Stante il quadro di incertezza testé delineato, sul punto si ritiene opportuno un intervento normativo chiarificatore.

Dalla ricostruzione sopra effettuata, emerge come punto sostanzialmente pacifico quello in base al quale non può negarsi la possibilità, per l’Amministrazione finanziaria, di chiedere al contribuente il versamento del tributo, laddove il soggetto passivo fosse stato soggetto, nel periodo d’imposta in cui avrebbe dovuto eseguire la fatturazione contestata come omessa, a limitazioni nella percentuale di detraibilità sugli acquisti ovvero qualora, in tale annualità, vigessero limitazioni oggettive della detraibilità su alcune forniture, circostanza che avrebbe parimenti comportato, nel caso di corretto



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

adempimento dell'obbligazione da parte del soggetto che vi era tenuto, l'inevitabile insorgenza di un debito (o minor credito) verso l'Erario, all'atto della liquidazione periodica di riferimento. Tale constatazione deriva, infatti, dalla considerazione che, quando la giurisprudenza ha qualificato come esclusivamente formale la violazione di omessa autofatturazione, essa ha avuto cura di precisare che una siffatta conclusione doveva ritenersi valida nel momento in cui il contribuente non soffriva di limiti al diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e che, quindi, nessun danno era stato sostanzialmente inflitto all'Erario, a causa dell'infrazione accertata dai verificatori.

In conclusione, in assenza di uno specifico danno erariale, nei casi di violazione degli obblighi connessi alla autofatturazione che non comportino variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, devono trovare applicazione esclusivamente le sanzioni di ordine formale, vale a dire la pena pecuniaria in misura fissa, ed il contribuente non può essere chiamato al pagamento dell'imposta;

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Modifica dell'articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. 471/1997 il quale dovrà prevedere che, laddove la violazione degli obblighi connessi alla autofatturazione non comporti variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, troveranno applicazione esclusivamente le sanzioni di ordine formale (pena pecuniaria in misura fissa) e non potrà essere richiesto il pagamento dell'imposta. <i>Ex converso</i> , laddove, per effetto delle limitazioni al diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, il contribuente avrebbe dovuto variare le risultanze delle liquidazioni periodiche, in quel caso troverà applicazione sia la sanzione pecuniaria (in cifra proporzionale e nei termini attualmente vigenti), che la richiesta di pagamento del tributo.
Incidenza sul gettito	Non stimabile per mancanza di dati analitici.



Seconda proposta in materia di IVA: revisione della disciplina concernente il recupero dell'IVA sui crediti inesigibili relativamente alle fatture non rimosse

Al riguardo, è stato segnalato da parte delle imprese operanti nel settore CSIT, che per i crediti di modesta entità – relativamente ai quali risulta eccessivamente oneroso svolgere la procedura menzionata nell'ambito dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 – si pone un problema in ordine alla recuperabilità dell'IVA assolta all'atto dell'emissione della fattura. In termini letterali, infatti, l'articolo 26 del D.P.R. 633/1972 subordina il diritto di recuperare l'IVA esposta su fatture non rimosse al *“mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*. Tuttavia, la norma genera alcune problematiche applicative nei riguardi dei crediti di modesto valore non prevedendo una procedura *“semplificata”* a tale riguardo. La *ratio* della norma testè menzionata è sicuramente quella di evitare al creditore, colpito dall'insolvenza del proprio debitore, oltre al danno del mancato incasso, totale o parziale, anche la perdita dell'imposta sul valore aggiunto, la quale, riportata negli appositi registri di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, ha concorso come *“IVA a debito”* alla liquidazione del periodo di fatturazione, determinando un versamento o un minor credito del soggetto medesimo nei confronti dell'Erario.

La modalità per recuperare l'imposta comunque versata è data dalla emissione della nota di variazione da parte del creditore; tale disciplina è, appunto, soggetta alle prescrizioni contenute nell'ambito dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972. In questi termini, si è legittimati a procedere all'emissione della nota di variazione nelle ipotesi in cui, successivamente all'emissione della fattura ed alla sua registrazione nel registro delle vendite o dei corrispettivi, si determina il mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive ovvero l'operazione sottostante viene meno, totalmente o parzialmente, o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza di:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- applicazione di sconti o abbuoni contrattualmente previsti.

Come già precisato, la problematica si riferisce ai crediti commerciali inesigibili di modesta entità relativamente ai quali risulta eccessivamente oneroso svolgere la procedura esecutiva espressamente



menzionata dall'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972. Su tale specifico aspetto, il testo normativo non fornisce soluzioni percorribili.

Trattando di “procedure esecutive” il legislatore della disciplina IVA ha inteso riferirsi ai procedimenti di cui agli articoli 474 e seguenti del Codice di Procedura Civile, che prendono l'avvio in forza di un titolo esecutivo (sentenza, titolo di credito, *et cetera*) incorporante un diritto di credito certo, liquido ed esigibile. Interpretando, *stricto sensu*, la *littera legis* emerge che il citato articolo 26 impone al creditore, come requisito essenziale per l'emissione della nota di variazione, l'adozione della procedura esecutiva, anche quando si è certi della sua infruttuosità, rendendo così impossibile l'ottenimento di un vantaggio analogo in tutti i casi in cui i costi di detta procedura sovrastino l'importo della rivalsa¹⁶³.

Ciò premesso, si propone l'introduzione di una previsione normativa – nell'ambito della formulazione dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 - tesa ad introdurre, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la disciplina (peraltro commentata dalla prassi amministrativa) prevista, con riferimento alla medesima problematica, dalla normativa sulle imposte dirette.

Con riferimento al fronte dell'imposizione diretta, ai sensi dell'articolo 101, comma 5, TUIR, (peraltro interessato da una specifica novella nell'ambito della riforma operata mediante il D.Lgs. n. 344/2003) le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi, salvo che il debitore non sia assoggettato a procedure concorsuali, nel qual caso la perdita è comunque riconosciuta a partire dal momento in cui hanno efficacia i provvedimenti che determinano l'avvio della procedura medesima.

Relativamente ai crediti diversi da quelli concorsuali, ai quali è riferita la presente proposta, la previsione normativa contenuta nel richiamato articolo 101 e nell'articolo 106 del TUIR, recante disposizioni in materia di svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi su crediti, conferma, nella sostanza, la previgente disciplina dettata dagli articoli 57 e 66 del D.P.R. n. 597/1973 in ordine alla quale il Ministero delle Finanze ha avuto occasione di manifestare il proprio orientamento specie ai fini della individuazione delle condizioni che legittimano la deduzione delle perdite. Ci si riferisce, in particolare, alla Risoluzione n. 9/124 del 6 agosto 1976 con cui il Ministero delle Finanze¹⁶⁴ ha precisato che la deduzione non può ritenersi ammessa sino a quando la *"inesigibilità*

¹⁶³ P. Centore, *Note di variazione, Commentario IVA*, Milano, 2002, pag. 1313.

¹⁶⁴ Peraltro, è necessario precisare che sul punto non si registrano ulteriori pronunce adottate, nell'ambito della medesima materia, da parte dell'Amministrazione finanziaria; né, parimenti, è possibile riscontrare alcun elemento di novità dalla relazione governativa di accompagnamento al D.Lgs. n. 344/2003 il quale ha inciso sulla disposizione



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

del credito non sia definitivamente provata" e che tale prova deve essere supportata da una *"effettiva documentazione del mancato realizzo e del carattere definitivo della perdita"*. Tale definitività è stata intesa nel senso di infruttuosità dell'azione di realizzo del credito all'esito di una procedura esecutiva esperita nei termini di legge.

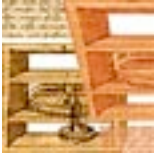
Una eccezione a tale regola, è prevista nella citata Risoluzione del Ministero delle Finanze solo nel caso in cui i crediti siano di "modesto importo", tali, quindi, da far ritenere, sotto un profilo meramente economico, non proficuo l'avvio di una procedura legale di recupero. Ebbene, la Risoluzione Ministeriale in esame, non ha indicato precisi parametri di riferimento per la qualificazione del credito come *"di modesto importo"*, anche se, una indiretta delimitazione, scaturisce dalle ulteriori precisazioni contenute nella stessa Risoluzione secondo cui il credito deve essere di entità tale da *"sconsigliare le imprese ad intraprendere azioni di recupero che comporterebbero, il sostenimento di ulteriori oneri"*. E, ancor più in dettaglio, è stato chiarito che la entità del credito deve essere valutata in relazione alla consistenza del *"portafoglio crediti"* dell'impresa. In altri termini la modesta rilevanza del credito deve essere valutata non in termini assoluti, bensì con riferimento alla massa dei crediti in possesso dell'impresa.

L'applicabilità degli enunciati criteri alla disciplina dettata in materia di imposte dirette dal TUIR, trova conferma anche in dottrina¹⁶⁵ la quale ribadisce il concetto secondo cui la rinuncia ad esperire l'azione giudiziaria per il recupero dei crediti deve trovare la sua giustificazione nella eccessiva onerosità della procedura esecutiva rispetto all'entità del credito, che si verifica quando le spese procedurali superano l'ammortare del credito stesso e non si appalesano recuperabili nei confronti del debitore.

Ciò considerato, la proposta formulata nel presente Rapporto, è quella di favorire il recepimento nell'ambito della disciplina concernente l'IVA degli assunti appena indicati, valevoli con riferimento al fronte della imposizione diretta, con ciò "assimilando" i due differenti regimi impositivi. In tal senso, si potrebbe prevedere l'introduzione, nell'ambito dell'articolo 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 di una specifica integrazione tesa a recepire i citati assunti, peraltro confortati da un orientamento ministeriale ancorché datato, sempre attuale, limitatamente ai crediti di modesta entità, relativamente ai quali, gli elementi della perdita, e quindi di inesigibilità del

contenuta nell'ambito dell'articolo 101, comma 5, del TUIR relativamente alla nozione legislativa di "procedura esecutiva".

¹⁶⁵ Leo, "Le imposte sui redditi nel testo unico", Milano, 2007, p. 87.



credito, non dovrebbero quindi discendere dall'esito della procedura esecutiva esperita secondo le forme previste dall'articolo 474 del Codice di Procedura Civile.

In aggiunta, in termini rafforzativi, si potrebbe prevedere l'introduzione di una specifica garanzia erariale mediante il ricorso alla rinuncia al credito: le imprese che volessero rinunciare al credito dovrebbero formalizzare una dichiarazione di remissione di debito, quale atto unilaterale recettizio comunque idoneo ad estinguere l'obbligazione intercorrente tra le parti, ai sensi dell'articolo 1236 del Codice Civile: *“la dichiarazione del creditore di rimettere il debito estingue l'obbligazione quando è comunicata al debitore”*. In questi termini, la dichiarazione di voler rinunciare al proprio diritto di credito nei confronti del destinatario della stessa risulterebbe idonea a rendere incontrovertibile e non ulteriormente esigibile il credito vantato. Considerando però che lo stesso articolo 1236 del Codice Civile lascia in ogni caso salva la possibilità al debitore di dichiarare *“in un congruo termine di non volerne profittare”*, intendendo riferirsi alla possibilità giuridica che avrebbe il debitore di adempiere comunque all'obbligazione valutando in questi termini l'interesse dello stesso all'adempimento contrattuale, al fine di non rendere oltremodo incerta la definitività degli effetti della suddetta dichiarazione, la novella normativa fiscale potrebbe assegnare un termine al destinatario dell'atto entro il quale procedere alla detta eventuale dichiarazione. Sul punto, il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità (*cf.*, *ex pluribus* la sentenza n. 22765/2006 della Suprema Corte di Cassazione) considera congruo il termine di 15 gg. dalla ricezione della missiva; tale termine, in particolare, si considera speculare rispetto a quello che il legislatore considera legittimo in tema di pagamento dei crediti derivanti da atto di diffida ad adempiere e messa in mora.

PROPOSTA NORMATIVA

Modifica dell'articolo 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 al fine di riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA, oltre che ad esito negativo delle procedure esecutive rimaste infruttuose, anche, limitatamente ai crediti di modesta entità, da definirsi secondo gli assunti della prassi esistente, nonché con riferimento all'esercizio della remissione del debito ai sensi dell'articolo 1236 del Codice Civile.



Incidenza sul gettito	Non stimabile, atteso che la novella proposta inciderebbe unicamente sulla disciplina sanzionatoria, che non dà luogo ad appostazioni nel bilancio dello Stato. Con riferimento al recupero dell'IVA versata, non si è in grado di quantificare la variazione di gettito, atteso che non si hanno dati disponibili riguardo le cessioni e le prestazioni di modesta entità.
------------------------------	--

4. Le soluzioni riguardanti la disciplina agevolativa in materia di ricerca e sviluppo, la disciplina di altri tributi indiretti e la revisione del dettato dell'articolo 48 bis del D.P.R. n. 602/1973

4.1 La novella in materia di credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo

Il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo è stato introdotto dall'articolo 1, commi dal 280 al 284, della Legge n. 296/2006 e successivamente disciplinato dalla Legge n. 244/2007¹⁶⁶. Tale misura fiscale consiste nell'attribuzione alle imprese di un credito d'imposta commisurato ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, finalizzato ad incentivare tali

¹⁶⁶ Cfr. in dottrina, Criscione A., Maglione V. "Crediti «liberi» per la ricerca", *Il Sole - 24 Ore*, 4.6.2008, p. 31; Gaiani L. "Per il cuneo fiscale acconto a effetto variabile", *Il Sole - 24 Ore*, 10.6.2008, p. 29; Izzo B., Goglia G. "Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo", *Corriere Tributario*, n. 5/2007, p. 369; Mobili M. "Crediti d'imposta vincolati", *Il Sole - 24 Ore*, 30.5.2008, p. 3; Odorizzi C. "Il bonus ricerca debutta con spese generali a forfait", *Il Sole - 24 Ore*, 20.5.2008, p. 31; Odorizzi C. "Per il credito d'imposta niente tetto a 250 mila euro", *Il Sole - 24 Ore*, 20.5.2008, p. 31; Orlandi M. "I programmi di investimento destinati alla ricerca di nuovi mercati comparati con gli incentivi fiscali disposti con la Finanziaria 2007", *Il fisco*, 27, 2007, p. I-3983; Sacrestano A. "Dal credito d'imposta al nuovo First: come cambia il sostegno all'innovazione", *Guida Normativa*, 17, 2007, p. 11; Sacrestano A. "La ricerca è ferma ai box", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2008, p. 31; Sacrestano A. "Operativo il bonus ricerca e sviluppo con copertura delle spese fino al 2009", *Guida Normativa*, 20, 2008, p. 75; Sacrestano A. "Percorso a ostacoli nel quadro «RU»", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2008, p. 31; Sacrestano A. "Precedenza a investimenti già avviati", *Il Sole - 24 Ore*, 31.5.2008, p. 3; Sacrestano A. "Si lascia l'F24 e si sale su Unico", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2008, p. 30; Sacrestano A. "Regole nazionali più restrittive di quelle europee", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2008, p. 31; Sacrestano A., Santacroce B. "Bonus ricerca più ampio", *Il Sole - 24 Ore*, 18.4.2008, p. 31; Sacrestano A., Santacroce B. "La ricerca all'estero trova aiuti", *Il Sole - 24 Ore*, 14.6.2008, p. 28; Santacroce B. "Domanda di accesso non prevista", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2008, p. 31; Santacroce B. "Spese per la ricerca, Unico più generoso", *Il Sole - 24 Ore*, 19.4.2008, p. 29; Salerno R. "Nuova linfa alle attività di ricerca e sviluppo con gli incentivi della finanziaria", *Azienda e Fisco*, 6, 2007, p. 7; Valente P., Fornero L., Odetto G. e Rolle G. "Agevolazioni alle imprese nella legge Tremonti - La Tremonti formazione", *Il fisco*, 17, 2002 (allegato).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

attività. Il “bonus” riconosciuto è pari al 10 per cento dei costi di ricerca e sviluppo, agevolabili annualmente per un importo massimo pari a 50 milioni di euro. La percentuale è elevata al 40 per cento, in caso di contratti stipulati con università o enti pubblici di ricerca. Il credito d'imposta è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'IRAP, l'eventuale eccedenza può essere utilizzata, in compensazione, sul modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

La norma presenta numerose criticità sotto il profilo interpretativo, solo in parte chiarite dall'Amministrazione finanziaria, con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46-E/2008.

A tale riguardo, le problematiche segnalate dalle società operanti nel settore CSIT attengono ad aspetti che potranno essere chiariti solo per il tramite di un intervento normativo.

Le esigenze manifestate con le risposte fornite al questionario, ed in relazione alle quali vengono di seguito formulate delle proposte di modifica normativa, possono essere riassunte come segue:

1) stabilizzazione della misura agevolativa, mediante la messa a sistema dell'agevolazione oltre l'esercizio 2009. Come noto, l'agevolazione è stata concessa per tre anni e non in via permanente, a differenza di ciò che accade in altri Paesi europei, quali ad esempio la Francia e la Spagna. L'attuale durata dell'incentivo, pur essendo sufficiente a stimolare un aumento delle attività di ricerca, non è tale da determinare quella forte crescita degli investimenti privati in ricerca e sviluppo, necessaria ad avvicinare il nostro Paese agli obiettivi europei. Infatti, condizione essenziale per indurre le imprese a investire di più in progetti di ricerca pluriennali è la stabilità nel tempo dell'agevolazione. Incentivi temporanei creano incertezza nelle imprese e possono indurle a non intraprendere progetti aggiuntivi di durata medio-lunga, così che, costituiscono oggetto dell'agevolazione, quei progetti di investimento che sarebbero stati comunque intrapresi. Per eliminare il rischio di svilire lo scopo per il quale l'agevolazione è stata introdotta, vale a dire l'incremento delle attività di ricerca e sviluppo, è necessario estenderne la durata, e ciò sin da ora, non essendo sufficiente il suo rinnovo a fine triennio. Necessario e urgente è, perciò, un intervento legislativo che renda permanente il credito o che, almeno, ne estenda l'applicabilità ai prossimi otto-dieci anni¹⁶⁷;

¹⁶⁷ Nel sistema normativo delle agevolazioni si colgono elementi coerenti con tale proposta, si pensi al nuovo credito d'imposta per i brevetti, introdotto anch'esso dalla Finanziaria 2007, la cui durata è stata fissata fino al 2013. Sul punto, si rimanda alle soluzioni proposte dal modello francese.



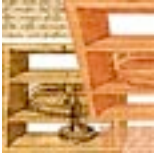
2) maggior grado di affidamento del contribuente e di collaborazione, da parte delle Amministrazioni pubbliche competenti, nell'individuazione delle attività e, in minor misura dei costi, effettivamente agevolabili. E' stata lamentata, come una forte criticità, l'incertezza in cui i contribuenti si imbattono nel momento in cui si trovano ad utilizzare tale misura tributaria agevolativa. In particolare, sebbene nelle aspirazioni del legislatore¹⁶⁸ il credito fiscale avrebbe dovuto risultare *automaticamente* applicabile, beneficiando della massima chiarezza del portato normativo, taluni aspetti, per lo più di ordine tecnico¹⁶⁹, risultano, di fatto, non disciplinati o di incerta applicazione. Al fine di dirimere i conseguenti dubbi di natura interpretativa, si invoca l'introduzione, a livello normativo, di un "interpello tecnico", che si porrebbe come strumento teso a dare stabilità e certezza giuridica ai contribuenti che intendono avvalersi di tale credito tributario, il quale, dovendo trovare esposizione nella dichiarazione dei redditi, deve essere individuato con la massima precisione al fine di evitare contestazioni, in sede di controllo, nonché il rischio di irrogazione di sanzioni amministrative tributarie o, ancor più gravemente, sanzioni di tipo penale, connesse alla presentazione di dichiarazioni ritenute infedeli.

La proposta testé formulata, relativa all'introduzione di un "interpello tecnico", è frutto anche dell'analisi comparata che ha riguardato le esperienze maturate in altri Paesi europei. A seguito dell'esame della disciplina recante analoghe agevolazioni in Francia, Spagna, Inghilterra, Portogallo, Germania ed Irlanda, si è reputato di assumere il modello francese¹⁷⁰ come riferimento, in quanto lo stesso presenta le caratteristiche innovative più interessanti, tenuto conto anche delle ulteriori direttrici di riforma delineate dall'Esecutivo transalpino nell'ambito della legge finanziaria per il 2008. Dal confronto con il modello francese, emerge che, un elemento di significativa

¹⁶⁸ Le aspirazioni del legislatore si ponevano peraltro in linea con i principi individuati, *in subjecta materia*, dalla Commissione Europea; ci si riferisce, *ex pluribus*, al Regolamento della Commissione n. 800/2008/CE del 6 agosto 2008, in particolare alla sezione 7, riguardante gli aiuti a favore di ricerca, sviluppo ed innovazione.

¹⁶⁹ Si riportano, a titolo esemplificativo, le problematiche di natura tecnica emerse in sede operativa all'atto dell'applicazione del credito in esame. Tali problematiche concernono l'ammissibilità della misura agevolativa in relazione ai campionari nel settore moda, in relazione alle spese di progettazione per elementi di *design* o a spese riferite alla certificazione di qualità dei processi produttivi, ovvero a questioni connesse alla misura del credito, da riconoscersi nell'ambito dei costi sostenuti o acquistati in rapporti *intercompanies* tra la casa madre straniera e la "figlia" italiana *et cetera*.

¹⁷⁰ La disciplina francese dell'agevolazione in argomento è la seguente. Fino al 31 dicembre 2007, le imprese industriali e commerciali o agricole potevano beneficiare di un credito d'imposta in ragione dei costi di ricerca indicati in dichiarazione. Il credito d'imposta era pari alla seguente somma: 10 per cento dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in corso d'anno e riferibili alle voci di costo di ricerca e sviluppo; 40 per cento della differenza tra le spese sostenute in corso d'anno e la media delle spese della stessa natura, rivalutate secondo l'aumento dei prezzi al consumo, sostenute nel corso dei due anni precedenti. Per il 2007, il credito spettava per un importo massimo di 16 milioni di euro all'anno, per ogni impresa.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

differenziazione con la disciplina italiana, non è solo rappresentato dai diversi limiti fissati in relazione agli ammontari ammessi all'agevolazione ma, piuttosto, dai profili amministrativo-procedimentali che regolano, e talvolta precedono, nel modello francese, l'utilizzo del credito fiscale in dichiarazione.

A fini di certezza giuridica e garanzia futura delle loro posizioni fiscali, le imprese francesi possono consultare l'Amministrazione pubblica, interrogandola in ordine alla legittimità del progetto di ricerca e sviluppo, prima dell'inizio dello stesso. Prima del varo della finanziaria 2008, l'Amministrazione francese disponeva di un termine di sei mesi per rispondere, in mancanza di risposta il silenzio valeva quale assenso alla domanda. Inoltre, l'articolo 13 del libro delle procedure fiscali (Lpf), prevedeva una procedura di "controllo a domanda", su una determinata operazione, da parte delle imprese il cui volume d'affari non doveva superare 1,5 milioni di euro per le vendite, ovvero 450 mila euro per le prestazioni di servizi, che desiderassero assicurarsi di applicare correttamente le disposizioni tributarie. Al termine del controllo, le determinazioni dell'Amministrazione finanziaria venivano comunicate all'impresa e valevano come presa di posizione formale, vincolando il successivo comportamento dell'Amministrazione in sede di controllo. Con la Finanziaria per l'anno 2008, con riferimento ai crediti d'imposta calcolati sulle spese che verranno dichiarate dal 1° gennaio 2008, il Governo francese, per incoraggiare la ricerca, ha proposto di rendere meno complesso il calcolo del credito d'imposta e di accrescere il beneficio fiscale collegato¹⁷¹. Inoltre, al fine di "irrobustire" ancor di più i profili di certezza giuridica nell'ambito dell'esercizio del diritto di interpello, esistente in Francia, in materia di spese che danno diritto al "credito d'imposta su ricerca e sviluppo"¹⁷², la nuova formulazione normativa prevede la possibilità, per il contribuente, di consultare direttamente il Ministero della Ricerca, qualora il progetto di ricerca comporti una valutazione di carattere tecnico e scientifico. La risposta, da notificarsi entro 3 mesi, ha valore vincolante per l'Amministrazione finanziaria, che non potrà effettuare successivi controlli, se il contribuente si adegua al parere fornito dall'adito organo tecnico.

¹⁷¹ In sostanza, è stato eliminato il *plafond* esistente fino al 31 dicembre 2007; pertanto, il credito viene calcolato sul 100 per cento dei costi di ricerca; la percentuale da applicare ai costi è pari al 30 per cento fino a 100 milioni di spese; oltre i 100 milioni è pari al 5 per cento; la percentuale è pari al 50 per cento, nel caso in cui l'impresa benefici del credito d'imposta per la prima volta o non ne abbia beneficiato nei cinque anni precedenti la domanda; il tetto del 50 per cento viene ridotto al 40 per cento delle spese sostenute per ciò che concerne il credito d'imposta fruibile nel secondo anno.

¹⁷² Cfr., l'articolo 244, quater B, del CGI richiamato dall'articolo L 80 B, del libro delle procedure fiscali, cd. Lpf.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

In questi termini, al di là della diversa ampiezza della misura fiscale, l'elemento differenziale più significativo, rispetto all'attuale disciplina italiana, è rappresentato dallo strumento dell'interpello "tecnico", che risponde ad un'esigenza specifica manifestata dai soggetti operanti nel settore CSIT. Esaminando le indicazioni pervenute mediante le risposte ai questionari, non sembrano potersi ravvisare ulteriori spunti critici con riferimento al tema in argomento. D'altro canto, è troppo breve il tempo di operatività dello strumento, che, di fatto, ha mosso i primi passi nel corso del 2008, per poter esprimere critiche di tipo "radicale".

Peraltro, dall'esame comparato della disciplina vigente in altri Stati membri della Comunità, si giunge alla conclusione che l'agevolazione prevista nell'ordinamento italiano può considerarsi come uno dei più "moderni" e, sulla carta, "efficienti" strumenti, volti a favorire l'incremento delle attività di ricerca e sviluppo presenti in Europa¹⁷³.

Le misure modificative proposte, non determineranno alcuna variazione in termini di gettito, se non quella connessa alla estensione, per gli anni a venire oltre il 2010, della specifica misura.

Per completezza di indagine, si rinvia alle elaborazioni riportate in appendice riguardanti le analisi poste in essere, riferite all'esercizio 2005 (dati CERVED), relativamente alla posta di bilancio "ricerca e sviluppo", limitatamente al dato rilevato con riferimento alle società di capitali operanti nel settore CSIT.

* * *

La proposta, *in subjecta materia*, consiste nella stabilizzazione della misura agevolativa e nell'introduzione di uno strumento di dialogo "tecnico" tra il contribuente e l'Amministrazione pubblica.

La vigente normativa attuativa, di cui al D.M. n. 76/2008, ha introdotto alcuni chiarimenti in ordine alle modalità di accertamento e verifica sull'effettività delle spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo, sulla base delle quali viene individuato l'ammontare del credito d'imposta riconosciuto all'impresa beneficiaria. Si tratta, tuttavia, di un accertamento *ex post*, basato su tutta la documentazione obbligatoriamente conservata dall'impresa beneficiaria, ai sensi dell'articolo 6 del citato Decreto. La conservazione di tale documentazione è infatti volta a dimostrare l'ammissibilità

¹⁷³ Ad esempio, il modello spagnolo è assimilabile a quello italiano, ad eccezione della possibilità di "elevamento" dell'aliquota agevolabile (fino al 40 per cento), per la parte di spese dedicate alla ricerca e sviluppo eccedente la media dei 2 anni precedenti. In termini pressoché omogenei all'esperienza italiana, si registra quella inglese, pur presentando taluni elementi differenziali (ci si riferisce ai casi in cui gli investimenti in ricerca e sviluppo sostenuti dalle imprese comportino delle perdite economiche, in tali casi è prevista la possibilità per l'impresa di richiedere e di ricevere, da parte dell'Amministrazione centrale competente, un pagamento pari al 24 per cento delle suddette spese).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

e l'effettività dei costi sostenuti. La previsione del legislatore di effettuare controlli, ancorché successivi al conseguimento del beneficio, appare sicuramente in linea con l'assenza di riscontri preventivi. Tuttavia, l'assenza di alcun controllo preliminare, ancorché su base opzionale, costituisce un elemento di debolezza dell'istituto in parola.

Al fine di verificare la corretta fruizione del beneficio fiscale, in base alla vigente normativa, i controlli sono demandati, in linea generale, all'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, il menzionato D.M. n. 76/2008, dispone che i controlli possono essere eseguiti con l'ausilio del Ministero dello Sviluppo Economico, quale Dicastero competente *in subjecta materia*, qualora siano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività, ovvero alla pertinenza ed alla congruità dei costi. In particolare, il citato Ministero, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, esprime il proprio parere, ovvero, dispone la partecipazione di proprio personale all'attività di controllo.

Dalla previsione di una competenza tecnica, riconosciuta *per tabulas* nell'ambito del richiamato Decreto, discende la nostra proposta finalizzata ad introdurre l'accertamento preventivo, ancorché su base opzionale, in ordine alla spettanza del credito per le attività di ricerca e sviluppo, mediante l'istituzione di un'apposita procedura di "interpello tecnico", da promuoversi innanzi al Ministero dello Sviluppo Economico.

PROPOSTA NORMATIVA

Si propone l'estensione temporale dell'agevolazione, se non in via permanente, per almeno otto/dieci anni, e l'introduzione di uno specifico diritto di "interpello tecnico", mediante il quale il contribuente possa consultare, in via preventiva, direttamente il Ministero dello Sviluppo Economico, qualora il progetto di ricerca comporti una valutazione di carattere tecnico e scientifico. Il contribuente potrà fare affidamento, ai fini della preparazione del *dossier* riguardante il caso specifico, sugli esperti in innovazione tecnologica, iscritti in apposito albo istituito presso il Ministero delle Attività Produttive, il



	<p>6 aprile del 2006, proprio al fine di “<i>disporre di specifiche professionalità in materia di ricerca e di sviluppo precompetitivo e valorizzazione dell’innovazione per la valutazione ex ante, in itinere ed ex post, dei progetti di innovazione tecnologica</i>” (v. l’articolo 1 del citato D.M. del 6 aprile 2006). La risposta, da notificarsi entro 4 mesi, per uniformità con la disciplina dell’interpello generalizzato, avrebbe valore vincolante per l’Amministrazione che, ai sensi degli articoli 5 e 6 del D.M. n. 76/2008, non potrà effettuare successivi controlli, se il contribuente si adeguerà al parere fornito dal competente organo tecnico.</p>
Incidenza sul gettito	<p>Invarianza di gettito relativamente all’introduzione dell’interpello tecnico. Con riferimento all’estensione temporale del credito d’imposta le variazioni di gettito si dovrebbero stimare in ordine a 500 milioni di euro annui, in considerazione della stima allegata ai commi 280 e segg. dell’articolo 1 della Legge finanziaria per il 2007, presentata in Parlamento.</p>

4.2 Abrogazione della Tassa di Concessione Governativa applicata ai servizi di telefonia mobile in abbonamento

Le imprese intervistate, con riferimento alla Tassa di Concessione Governativa, applicabile agli abbonati al servizio di telefonia mobile, ex articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, hanno affermato che la stessa rappresenta un elemento fortemente distorsivo del normale funzionamento del mercato della telefonia mobile¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Infatti, secondo le informazioni pervenute dagli operatori del mercato telefonico mobile, è possibile stabilire che la suddivisione del mercato tra utenti di linee prepagate e utenti abbonati presenta un’anomalia tipicamente italiana. Le linee prepagate in Italia rappresentano circa il 90 per cento del totale rispetto al 37 per cento circa della Francia, al 50 per cento circa di Germania e Spagna e al 68 per cento circa del Regno Unito. In aggiunta, per meglio cogliere la



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Preliminarmente a qualsiasi considerazione sul merito della questione, deve essere precisato che, fatta eccezione per la Grecia e la Bulgaria¹⁷⁵, non è possibile rintracciare nel contesto Europeo un tributo simile alla Tassa di Concessione Governativa applicabile al campo della telefonia mobile.

La richiesta pervenuta da parte degli operatori relativamente all'abrogazione della Tassa di Concessione Governativa sugli abbonamenti di telefonia mobile, si pone in linea con l'impegno assunto dal Governo nell'ambito della seduta del 22 luglio 2008 *“di valutare l'opportunità di assumere ulteriori iniziative normative volte a procedere all'abrogazione della tassa di concessioni governative sui contratti di abbonamento telefonico, eventualmente attraverso un percorso di graduale riduzione”* (cfr. o.d.g. in Assemblea su P.D.L. 9/01386/228).

La richiesta di abrogazione si fonda su di una molteplicità di profili di illegittimità rispetto all'ordinamento tributario interno ed a quello comunitario (*originario e derivato*).

Per quanto attiene alla disciplina comunitaria, a partire dall'anno 2002, l'accesso delle imprese al mercato delle comunicazioni elettroniche è garantito da autorizzazioni generali, disciplinate dall'ordinamento comunitario (Direttiva 2002/20/CE). Detta normativa ha sostituito la precedente disciplina fondata su atti amministrativi discrezionali, finalizzati a permettere l'accesso dei singoli richiedenti¹⁷⁶.

Secondo la “Direttiva autorizzazioni” (e si noti il carattere del tutto eccezionale della previsione) la fornitura di servizi di comunicazione elettronica, in virtù della quantità limitata delle frequenze radio, può non essere assoggettata ad autorizzazione generale (articolo 3, par. 2 della Direttiva autorizzazioni).

Di fatto, l'attività in parola viene esercitata soltanto da parte di operatori titolari di una licenza individuale.

Fatte queste premesse in tema di autorizzazione generale, appare evidente che la norma fiscale

portata distortiva del tributo, occorre considerare che nel 2005 la spesa media mensile in traffico dei clienti del servizio prepagato non ha raggiunto i 15 euro. Di conseguenza, qualora tali utenti si fossero avvalsi del servizio in abbonamento, la sola tassa di concessione governativa avrebbe determinato in media un aggravio di prezzo superiore al 40 per cento del “conto” telefonico. I dati citati sono tratti dall'”*Indagine conoscitiva sui contributi di ricarica nei servizi di telefonia mobile a credito prepagato*” avviata nel corso del 2006 dall'Autorità garante della Concorrenza e del mercato e dall'Autorità per le garanzie nelle Comunicazioni.

¹⁷⁵ Cfr. l'emendamento 5.40 – A5 1817 presentato nell'ambito della XVII legislatura alla Camera dei Deputati.

¹⁷⁶ Con precedenti direttive (di prima generazione), in particolare con la Direttiva 97/13/CE intitolata “Disciplina comune in materia di autorizzazioni generali e licenze individuali nel settore dei servizi di telecomunicazione”, si distingueva tra autorizzazioni generali (non discrezionali) e licenze individuali (discrezionali). Queste ultime dovevano essere rilasciate nell'ipotesi di risorse scarse per la concessione dei diritti d'uso. Ebbene le frequenze radio utilizzate per le telecomunicazioni sono considerate risorse scarse e come tali assoggettate al regime delle licenze individuali per il loro utilizzo.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

contenuta nell'articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, presenta una contraddizione che si manifesta nei seguenti termini.

Il legislatore non ha tenuto conto del fatto che l'autorizzazione generale in parola, nell'intento dei redattori della Direttiva, deve sostituire la licenza di esercizio, salvo il caso delle risorse scarse: autorizzazione generale e licenza individuale sono infatti alternative.

La disposizione nazionale in esame, tra l'altro, dispone anche che *“per le stazioni riceventi del servizio di radiodiffusione il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza”*, pertanto, nell'ottica del legislatore fiscale nazionale, gli abbonati vengono qualificati come riceventi un servizio, quello di telecomunicazioni, ma nello stesso tempo devono essere muniti di licenza, di cui l'abbonamento fa le veci. Appare evidente quindi che il legislatore fiscale italiano pone la licenza (o il documento sostitutivo della stessa, comunque denominato) in capo ad un soggetto che non fornisce il servizio, ma che lo riceve.

In sostanza la previsione in commento, si pone in aperta contraddizione con le norme della Direttiva autorizzazioni, la quale, nel suo intento di liberalizzazione, prevede il rilascio della licenza in favore delle imprese che forniscono servizi di telecomunicazione, e non in capo ai consumatori destinatari del servizio, e, per tale motivo, va abrogata.

In aggiunta, la Tassa di Concessione Governativa si pone in contrasto *con le norme comunitarie in tema di concorrenza* nonché con quelle che regolano il principio della ragionevolezza del prelievo. Infatti, la Tassa di Concessione Governativa sicuramente scoraggia gran parte dei potenziali utenti del mercato nazionale a sottoscrivere un contratto di abbonamento al servizio telefonico favorendo l'acquisto di schede telefoniche ricaricabili prepagate¹⁷⁷.

Sul piano interno, il tributo di cui si discute risulta illegittimo per due ordini di motivazioni:

1. mancanza del presupposto della Tassa di Concessione Governativa e conseguente violazione degli articoli 23 e 53 della Costituzione;
2. violazione dell'articolo 3, nel combinato disposto con l'articolo 53 della Costituzione: il principio di uguaglianza tributaria ed il principio di ragionevolezza.

Deve essere innanzitutto premesso che, un principio fondamentale del diritto costituzionale, è

¹⁷⁷La situazione descritta crea un'ingiustificata distorsione del mercato, tenuto conto anche del fatto che l'articolo 9 della Direttiva 2002/21/CE stabilisce che *“gli Stati membri provvedono alla gestione efficiente delle radiofrequenze per i servizi di comunicazione elettronica nel loro territorio ai sensi dell'articolo 8. Essi garantiscono che la allocazione e l'assegnazione di tali radiofrequenze da parte delle autorità nazionali di regolamentazione siano fondate su criteri obiettivi, trasparenti, non discriminatori e proporzionati”*.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

rappresentato dalla riserva di legge in materia tributaria, previsto esplicitamente dall'articolo 23 della Costituzione, il quale recita “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

È da ritenere che la norma si riferisca agli atti definibili leggi secondo il criterio formale, ovvero sia emanati dagli Organi e con il procedimento previsti dalla Costituzione (articoli 70-74)¹⁷⁸. Si tratta, dunque, delle leggi in senso stretto, anche di rango costituzionale, nonché dei decreti legge e dei decreti legislativi¹⁷⁹.

Quanto precede comporta che l'istituzione di un tributo carente del relativo presupposto impositivo, ovvero caratterizzato da un presupposto introdotto da una fonte regolamentare o comunque non avente rango di legge, non può che essere considerato incostituzionale per violazione dell'articolo 23 della Costituzione.

In questi termini, alla luce della ricostruzione precedentemente operata, appare evidente che l'atto amministrativo/licenza, a cui fa riferimento l'articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, non può riferirsi all'utente del servizio di telefonia mobile, ma, al limite, al gestore telefonico. Perciò richiedere il pagamento della Tassa di Concessione Governativa ad un abbonato al servizio telefonico radiomobile adducendo, come unico presupposto del tributo, la sussistenza di una licenza (ovvero di un documento sostitutivo della medesima) appare erroneo e, comunque, in contrasto con i principi contenuti negli articoli 23 e 53 della Costituzione.

Al riguardo è appena il caso di ricordare che, nel caso di specie, la *ratio* originaria della legge istitutiva della specifica Tassa di Concessione Governativa era quella di tassare i licenziatari del servizio di comunicazione radio, imponendogli il versamento di un corrispettivo/tributo a fronte dell'utilizzo da questi fatto del bene pubblico costituito dall'etere. Ciò nonostante, nel corso degli anni 1990 e 1991, errando in punto di fatto, prima la competente Autorità ministeriale e successivamente il legislatore nazionale hanno considerato il telefono cellulare alla stregua di una stazione radio-elettrica e, per questo motivo, hanno ritenuto che dovesse rientrare nell'ambito di applicazione della Tassa di Concessione Governativa di cui si verte.

Successivamente, però, l'emanazione a livello comunitario di diverse Direttive in tema di

¹⁷⁸ Sul punto, *ex pluribus*, cfr. A. Martines “*Lezioni di diritto costituzionale*”, Milano, 1990, pg. 24 e seg..

¹⁷⁹ Al riguardo, la Corte Costituzionale ha sostenuto che “*il principio posto nell'articolo 23 della Costituzione esige non soltanto che il potere di imporre una prestazione abbia base in una legge, ma anche che la legge, che attribuisce tale potere, indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore di modo che sia preclusa la possibilità di un esercizio arbitrario del potere attribuitogli*” (si vedano, *ex pluribus*, la sentenza n. 4/1957 e la sentenza n. 67/1973 della Corte Costituzionale).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

telecomunicazioni con lo scopo di liberalizzare il mercato ha comportato il disgregamento del “sistema delle licenze” e vietato, salvo rare eccezioni, l’introduzione o il mantenimento nell’ambito degli ordinamenti nazionali di licenze individuali.

Il Governo italiano di conseguenza, mediante l’introduzione di diversi Decreti ministeriali (D.M. n. 33/1990, D.M. del 1992 e D.M. del 1995 che hanno più volte novellato la Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972), in alternativa alla precedente licenza, non più attuale, ha stabilito che il presupposto della Tassa di Concessione Governativa di cui si verte fosse rappresentato da un documento sostitutivo della suddetta licenza. In questi termini il Legislatore nazionale, ai fini dell’applicazione della Tassa, ha individuato quale documento sostitutivo della licenza, il contratto di abbonamento sottoscritto tra gli utenti ed il gestore del servizio di telefonia mobile.

Il che, in effetti, ha comportato la creazione di un vero e proprio nuovo tributo in capo agli utenti del servizio di telefonia mobile, in quanto, essendo venuto meno il presupposto impositivo originario (la licenza amministrativa), non può che essere venuto meno anche il presupposto derivato (documento sostitutivo della licenza).

Al riguardo, tuttavia, non può sfuggire che il suddetto nuovo tributo, di fatto, è stato introdotto nell’ordinamento mediante l’utilizzo di una fonte (decretazione ministeriale) di rango subordinato rispetto alla legge dello Stato, in palese violazione della disposizione di cui all’articolo 23 della Costituzione.

Attualmente, dunque, in applicazione dell’articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, nella versione introdotta e modificata dai sopra richiamati Decreti ministeriali, il presupposto della tassazione è costituito dal “documento sostitutivo per l’impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione”, rappresentato dal contratto di abbonamento al servizio. Ma, in questi termini, il tributo è divenuto strutturalmente e ontologicamente differente rispetto a quello originariamente dovuto dai licenziatari del servizio pubblico telefonico, i quali versavano un corrispettivo a fronte della licenza amministrativa necessaria all’utilizzo dell’etere (bene pubblico).

Alla luce delle argomentazioni che precedono, dunque, la Tassa di Concessione Governativa, ex articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, appare illegittima in quanto pretesa in forza di un presupposto impositivo introdotto mediante una norma regolamentare, in palese violazione del principio della riserva di legge in materia tributaria introdotto dall’articolo 23 della Costituzione.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

La conseguenza che ne è scaturita è che, mediante le novelle all'articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, il Governo ha di fatto istituito una nuova imposta in capo ai titolari di un contratto di abbonamento telefonico, ricorrendo alla decretazione ministeriale, cosa che è costituzionalmente illegittima.

Per quanto attiene le ulteriori violazioni della disciplina discendente dagli articoli 3 e 53 della Costituzione, recanti il principio di uguaglianza tributaria ed il principio di ragionevolezza, si rileva quanto segue.

L'articolo 3 della Costituzione, in combinato disposto con l'articolo 53 della Costituzione, sancisce uno dei principi fondamentali dell'ordinamento, quello di eguaglianza tributaria, in ragione del quale la stessa Corte Costituzionale ha più volte affermato (*cf. ex pluribus* le sentenze n. 120/1972 e 42/1980) che *“a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi”*.

Ciò nonostante appare evidente che, allo stato attuale, nei confronti degli utenti del servizio di telefonia mobile trova applicazione un regime di sperequazione impositiva, non dovuto a scelte di politica fiscale, bensì scaturito come retaggio di un sistema traluzio, quale quello delle concessioni governative, che, nell'ambito del settore delle telecomunicazioni, è stato svuotato di ogni fondamento ad opera della normativa comunitaria nonché della derivata normativa nazionale.

In particolare, allo stato attuale, i gestori del servizio di telefonia mobile hanno l'obbligo di operare un prelievo a titolo di rivalsa nei confronti dei propri clienti titolari di un contratto di abbonamento telefonico mentre, non devono operare alcun addebito d'imposta, nei confronti dei clienti che utilizzano carte ricaricabili pre-pagate, nonostante che le prestazioni fruite da entrambe le tipologie di soggetti, anche in termini di utilizzo del bene pubblico costituito dall'etere, siano le medesime.

In questi termini, appare oltremodo evidente che tale comportamento, indotto dall'articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, risulta assolutamente incompatibile con il principio di eguaglianza tributaria sancito dall'articolo 3 della Costituzione, in quanto, nel caso di specie, *“a situazioni uguali [non corrispondono] uguali regimi impositivi”*.

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Abrogazione dell'articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972.
Incidenza sul gettito	Le stime degli operatori del settore fanno riferimento ad una perdita di gettito pari a 740 milioni di euro; a tale importo, occorre



	<p>sottrarre la minore deducibilità di tale onere per professionisti ed imprese, stimabile in 171 milioni di euro, pari a $(740 \cdot 80 \text{ per cento}) \cdot 28,90 \text{ per cento}$, dove $(740 \cdot 80 \text{ per cento})$ rappresenta il costo deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP da parte di professionisti ed imprese e 28,90 per cento rappresenta l'aliquota di imposta IRES/IRPEF ed IRAP. Il minor gettito complessivo derivante dalla disposizione risulta essere di circa 569 milioni di euro. Ovvero $(740 - 171) = 569$ milioni di euro.</p>
--	---

*4.3 Revisione del dettato dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973*¹⁸⁰

La disciplina del blocco dei pagamenti da parte delle Amministrazioni pubbliche nei confronti dei fornitori potenzialmente morosi con l'Erario, anche successivamente all'emanazione del regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze, continua ad essere oggetto di contestazioni. Con riferimento alla disciplina di cui all'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, occorre delimitare in termini più puntuali l'ambito di operatività dell'Amministrazione finanziaria. Il blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione sta assumendo dimensioni tali da pregiudicare l'attività di molte imprese. Sono urgenti correttivi.

In primo luogo, la disposizione pone aspetti degni di rilievo, in particolare, da riferirsi all'ammontare del vincolo costituito dal debito superiore ai 10.000 euro.

Per quanto concerne tale limitazione, come già si è rilevato nelle risposte al quesito 7 del paragrafo 1.3 della Parte II, appare palese trattarsi di soglia del tutto inadeguata, per cui, l'ambito di applicazione della norma è vastissimo.

Inoltre, si ritiene che qualora, in seguito agli accordi negoziali o alla prassi, il pagamento sia ripartito secondo determinate scadenze contrattuali, il superamento della soglia dei 10.000 euro

¹⁸⁰ Sul punto vedi S. Rocca, *Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni, il regolamento di attuazione dell'articolo 48 bis del D.P.R. n. 602/1973*, in *Il Fisco*, 21 luglio 2008, n. 29.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

deve essere verificato in relazione a quanto dovuto alle singole scadenze e non tenendo conto del corrispettivo considerato nel suo complesso.

In ogni caso, il reale problema, poi, è quello della rigidità imposta da una soglia unica che, in quanto tale, non può consentire di tenere conto delle ovvie diverse capacità economiche dei diversi contribuenti, per cui la norma finisce con il porre sullo stesso piano e, quindi, equiparare situazioni tra loro ben diverse, quali quelle di un “piccolo” contribuente con quelle di soggetti di ben maggiori dimensioni.

Senza tenere conto delle molteplici sollecitazioni giunte anche dal mondo dell’imprenditoria e dalla stessa dottrina, sul punto il legislatore si è limitato a stabilire con il comma 2-*bis*, introdotto all’articolo 48-*bis*, che, con apposito Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, sia possibile aumentare l’importo di 10.000 euro, in misura comunque non superiore al doppio (fino a 20.000 euro), ovvero diminuire lo stesso (senza un limite determinato, ma lasciato alla discrezionalità all’organo amministrativo).

Ebbene, tale intervento appare del tutto insoddisfacente. Occorre modulare l’operatività dell’articolo 48-*bis* ancorandone il tetto, per ciò che concerne l’applicabilità, ad una percentuale del fatturato del contribuente.

La norma è divenuta applicabile dallo scorso 29 marzo 2008 (che, come detto, è la data di entrata in vigore del prescritto regolamento di attuazione), per cui la stessa, a parte alcune problematiche applicative, nella sua parte “procedurale”, ha sicuramente prodotto interessanti effetti, voluti dal legislatore, in tema di riscossione dei tributi non pagati.

Tuttavia, la disposizione in analisi, per certi versi, rischia di paralizzare le ordinarie e regolari attività di commercio, fino a possibili conflitti con la libertà di attività economica concessa ai privati a mente dell’articolo 41 della Costituzione, e, addirittura, potrebbe determinare l’assurdo che il contribuente, nella veste di creditore della Pubblica Amministrazione, per ottenere l’adempimento da parte di questa, possa essere costretto a:

- versare il debito ingiunto in cartella, anche se basato su di una pretesa del tutto illegittima e infondata;
- esperire, successivamente, i possibili rimedi di giustizia per ottenere lo sgravio del ruolo;
- attivare la conseguente procedura di rimborso per recuperare quanto indebitamente versato.



Tutto ciò non può che essere definito con il richiamo all'istituto del *solve et repete*, peraltro già *in illo tempore* dichiarato costituzionalmente illegittimo.

Venendo, poi, agli aspetti di (il)legittimità, sotto il profilo più squisitamente tributario, non può nascondersi che la procedura *de qua*, oltre che per certi versi ingiusta, può apparire, come già precisato, anche lesiva:

- del principio di eguaglianza sostanziale, di cui al comma 2 dell'articolo 3 della Costituzione, giacché, non tenendo conto della differenza di capacità economica, espressa da contribuenti di dimensioni diverse, nel momento in cui fissa la soglia unica dei 10.000 euro, tratta in modo eguale situazioni tra di loro difformi;
- del principio di capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, giacché il cittadino/contribuente sarebbe tenuto a corrispondere tributi in base ad un atto della riscossione che, di per sé, non è definitivo, e non anche, invece, in base ad un obbligo accertato in via giudiziale.

Pertanto, ove decidesse di pagare, il contribuente, potrebbe essere costretto a rivolgersi ad istituti di credito, ricorrendo al capitale di debito, con evidente aggravio di oneri finanziari, dovendo anche anticipare tutte le spese per recuperare le somme ingiunte, pur potendo contare sul rimborso degli interessi moratori, e, solo allora, poter ottenere i pagamenti spettanti.

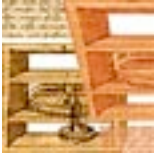
Di tale danno economico non potrebbe rivalersi verso alcuno.

In considerazione di tale aspetto occorre limitare l'operatività dell'istituto ai soli debiti erariali definitivi.

Sicuramente ambizioso e condivisibile, sotto il profilo astratto, è l'intento del legislatore, nel momento in cui introduce disposizioni di legge tese a contrastare il fenomeno dell'evasione che può realizzarsi, indirettamente, anche attraverso atti volti a rendere impossibile, o, quanto meno, ardua, la riscossione materiale delle imposte dovute.

Tuttavia, sotto il profilo concreto, non possono che evidenziarsi alcune perplessità sulla dimensione applicativa di una disposizione come quella fin qui disaminata che, per certi versi, potrebbe finire con il penalizzare eccessivamente il contribuente, nella sua veste di creditore di un soggetto pubblico.

Peraltro, non può sottacersi che, ancora una volta, la norma in esame "pesa" tutta a favore dell'Erario, che, comunque, tende a conseguire la riscossione delle somme per legge dovute.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Difatti, analoga disposizione non può intravedersi nel senso opposto, ovvero sia, tale da consentire il conseguimento, a favore del contribuente, del rimborso di imposte dovute (ad esempio, mediante la compensazione dei rapporti di reciproco debito-credito o attraverso l'eliminazione della soglia dei 516.000 euro per la compensazione orizzontale dei crediti di imposta).

In sintesi si propone di:

1. evitare l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 48 *bis* nei confronti di cartelle di qualsiasi natura impugnate, per le quali sia pendente, in sede giurisdizionale, un ricorso;
2. rimodulare il limite di 10.000 euro, ancorandolo ad una percentuale del fatturato del contribuente;

<u>PROPOSTA NORMATIVA</u>	Applicazione dell'articolo 48- <i>bis</i> del D.P.R. n. 602/1973, soltanto in caso di iscrizioni a ruolo a titolo definitivo; fissazione del "tetto", ai fini dell'operatività dell'articolo 48- <i>bis</i> , ad una percentuale del fatturato del contribuente.
Incidenza sul gettito	Invarianza di gettito.



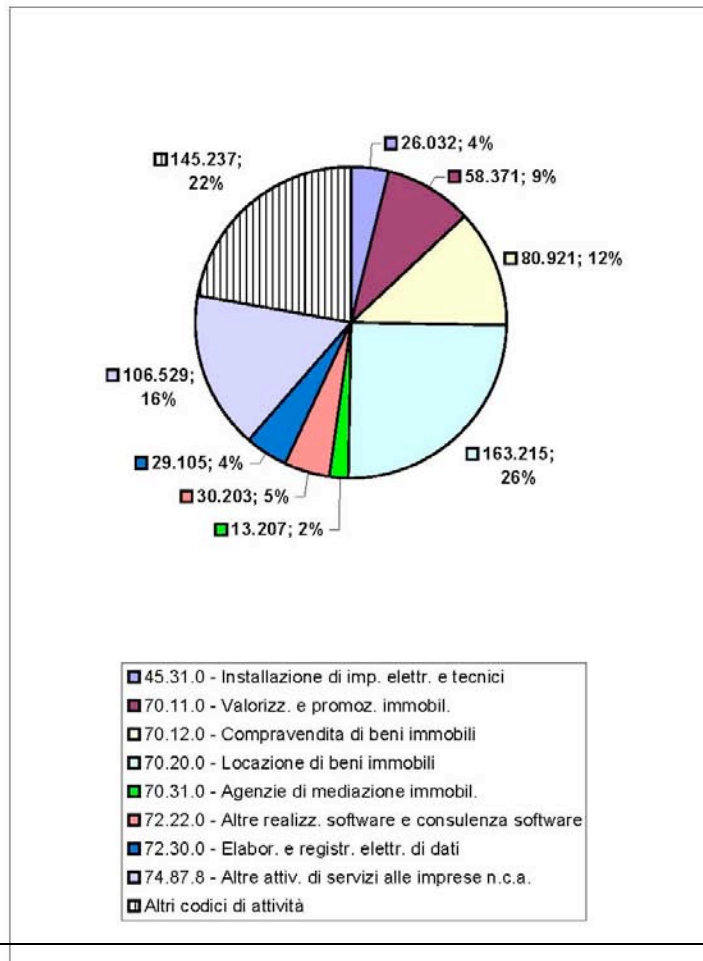
APPENDICE DELLA PARTE III

Elaborazioni relative agli oneri per interessi passivi delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Interessi passivi fino a 20.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	5.675	26.032	4,59
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	12.794	58.371	4,56
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	18.259	80.921	4,43
70.20.0 - Locazione di beni immobili	35.424	163.215	4,61
70.31.0 - Agenzie di mediazione immobil.	5.550	13.207	2,38
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	8.257	30.203	3,66
72.30.0 - Elabor. e registr. elettr. di dati	8.678	29.105	3,35
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	35.730	106.529	2,98
Altri codici di attività	42.249	145.237	3,44
Totale	172.616	652.820	3,78



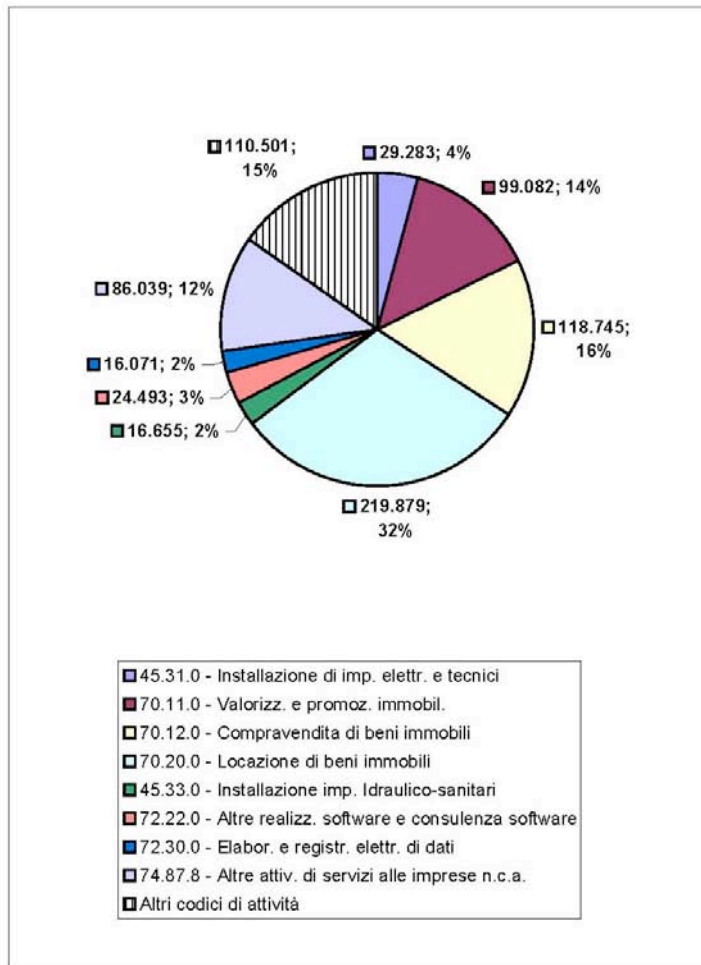


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 20.001 a 50.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	934	29.283	31,35
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	3.059	99.082	32,39
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	3.729	118.745	31,84
70.20.0 - Locazione di beni immobili	6.908	219.879	31,83
45.33.0 - Installazione imp. Idraulico-sanitari	529	16.655	31,48
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	788	24.493	31,08
72.30.0 - Elabor. e registr. elettr. di dati	538	16.071	29,87
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	2.775	86.039	31,01
Altri codici di attività	3.577	110.501	30,89
Totale	22.837	720.748	31,56



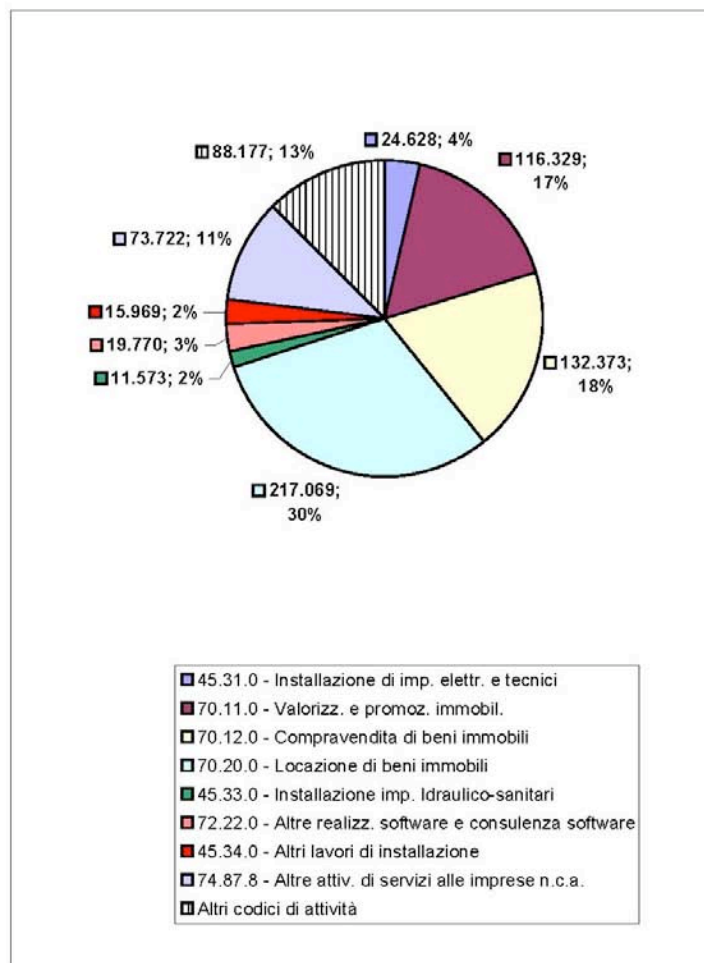


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 50.001 a 100.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	357	24.628	68,99
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	1.653	116.329	70,37
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	1.887	132.373	70,15
70.20.0 - Locazione di beni immobili	3.121	217.069	69,55
45.33.0 - Installazione imp. Idraulico-sanitari	173	11.573	66,90
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	278	19.770	71,12
45.34.0 - Altri lavori di installazione	229	15.969	69,73
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	1.062	73.722	69,42
Altri codici di attività	1.280	88.177	68,89
Totale	10.040	699.610	69,68



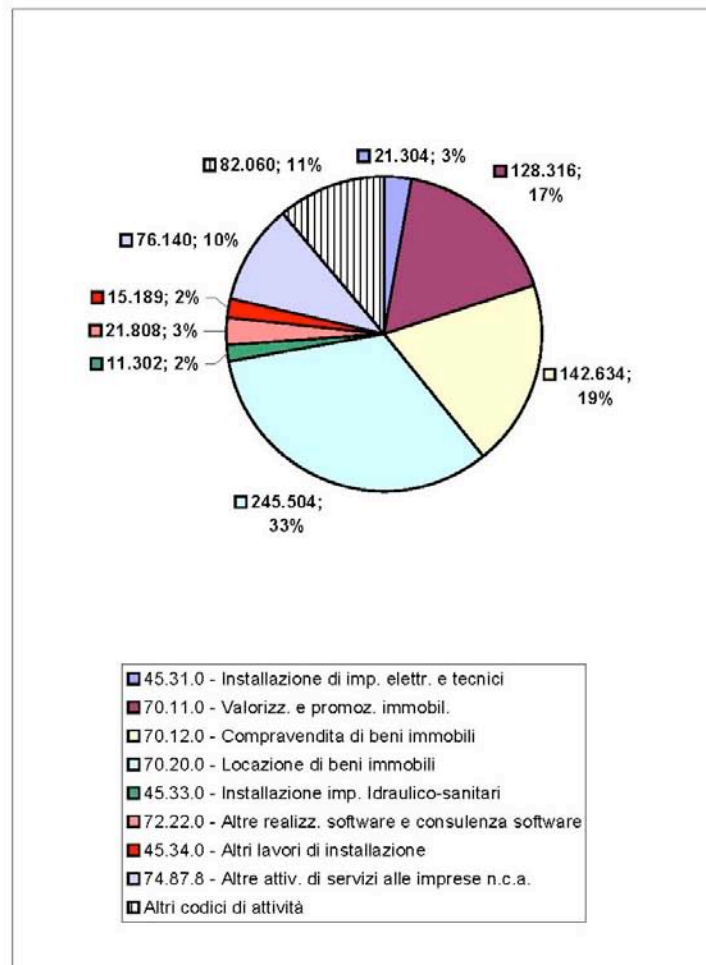


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 100.001 a 200.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	153	21.304	139,24
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	928	128.316	138,27
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	1.022	142.634	139,56
70.20.0 - Locazione di beni immobili	1.762	245.504	139,33
45.33.0 - Installazione imp. Idraulico-sanitari	84	11.302	134,55
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	156	21.808	139,79
45.34.0 - Altri lavori di installazione	111	15.189	136,84
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	554	76.140	137,44
Altri codici di attività	587	82.060	139,80
Totale	5.357	744.257	138,93



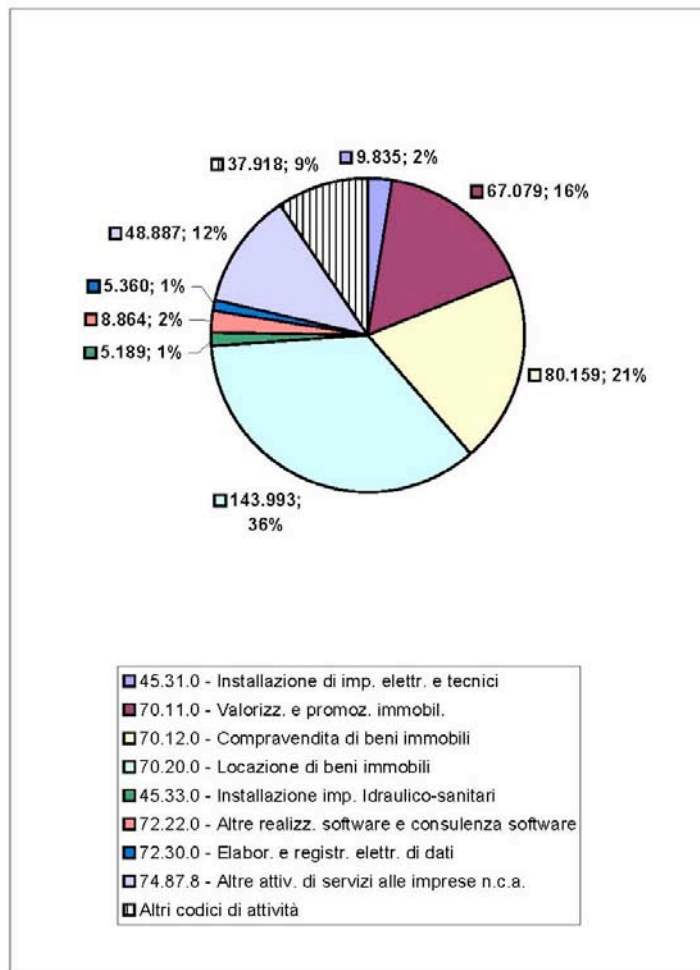


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 200.001 a 300.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	41	9.835	239,88
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	276	67.079	243,04
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	333	80.159	240,72
70.20.0 - Locazione di beni immobili	591	143.993	243,64
45.33.0 - Installazione imp. Idraulico-sanitari	21	5.189	247,10
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	37	8.864	239,57
72.30.0 - Elabor. e registr. elettr. di dati	22	5.360	243,64
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	202	48.887	242,01
Altri codici di attività	157	37.918	241,52
Totale	1.680	407.284	242,43



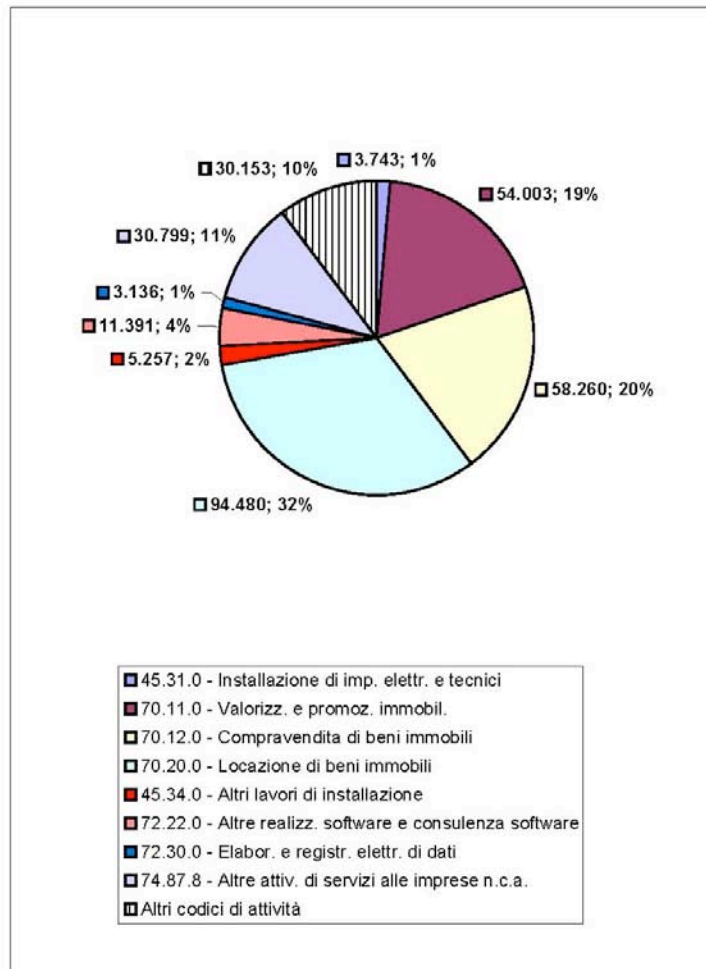


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 300.001 a 400.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	11	3.743	340,27
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	158	54.003	341,79
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	172	58.260	338,72
70.20.0 - Locazione di beni immobili	274	94.480	344,82
45.34.0 - Altri lavori di installazione	16	5.257	328,56
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	33	11.391	345,18
72.30.0 - Elabor. e registr. elettr. di dati	9	3.136	348,44
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	90	30.799	342,21
Altri codici di attività	87	30.153	346,59
Totale	850	291.222	342,61



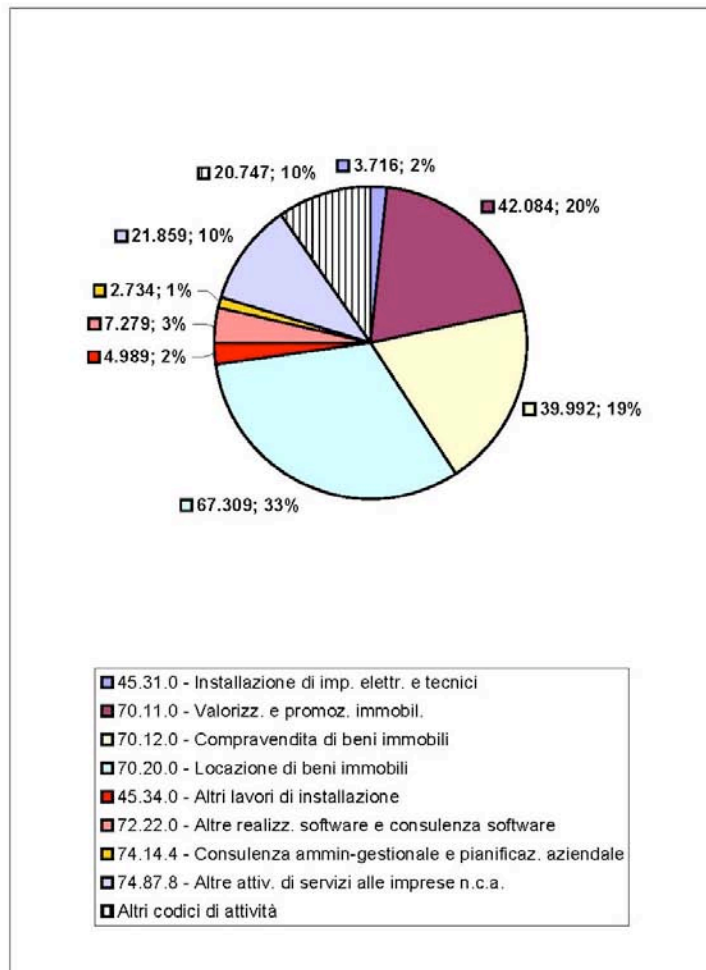


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 400.001 a 500.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.31.0 - Installazione di imp. elettr. e tecnici	8	3.716	464,50
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	94	42.084	447,70
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	89	39.992	449,35
70.20.0 - Locazione di beni immobili	151	67.309	445,75
45.34.0 - Altri lavori di installazione	11	4.989	453,55
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	16	7.279	454,94
74.14.4 - Consulenza ammin-gestionale e pian	6	2.734	455,67
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	50	21.859	437,18
Altri codici di attività	47	20.747	441,43
Totale	472	210.709	446,42



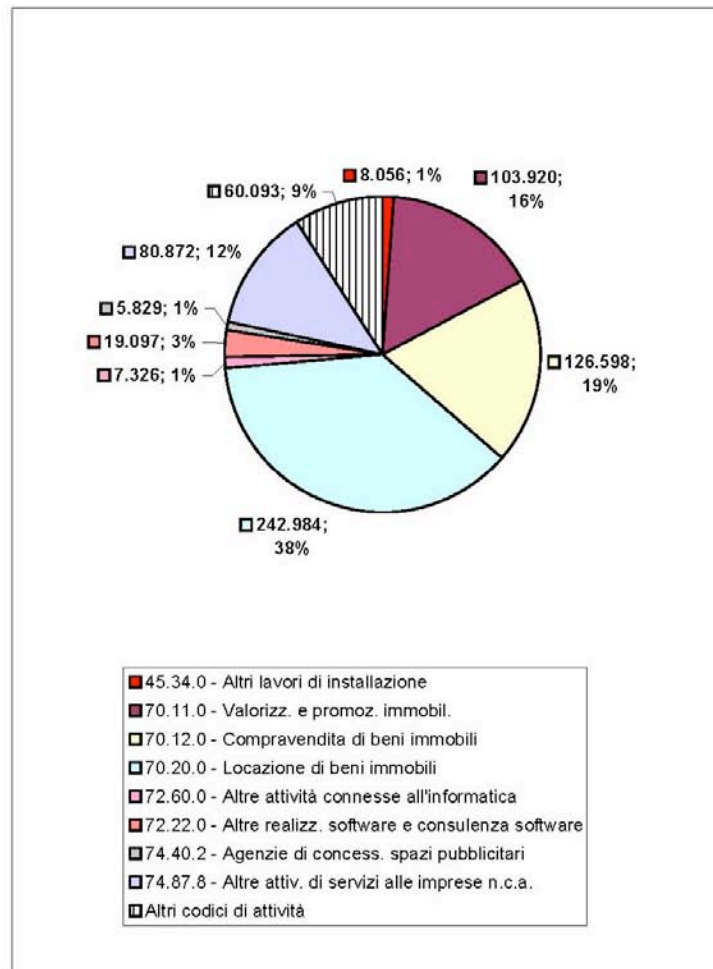


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi da 500.001 a 1.000.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
45.34.0 - Altri lavori di installazione	13	8.056	619,69
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	154	103.920	674,81
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	182	126.598	695,59
70.20.0 - Locazione di beni immobili	354	242.984	686,40
72.60.0 - Altre attività connesse all'informatica	10	7.326	732,60
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	26	19.097	734,50
74.40.2 - Agenzie di concess. spazi pubblicitari	10	5.829	582,90
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	117	80.872	691,21
Altri codici di attività	88	60.093	682,88
Totale	954	654.775	686,35



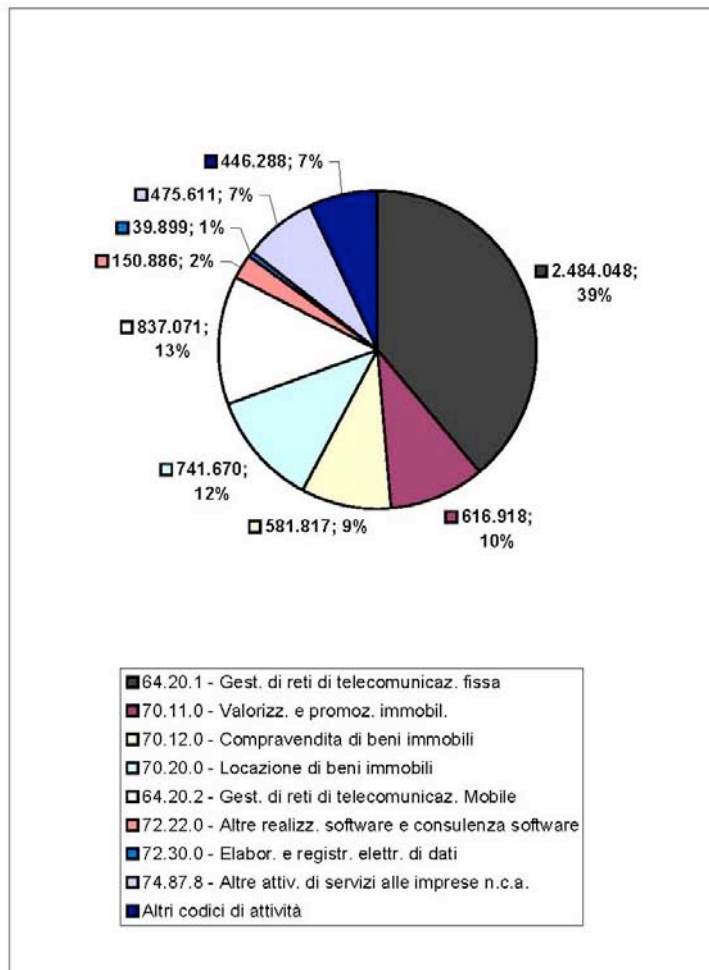


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Interessi passivi oltre 1.000.000 euro

Ammontare espresso in migliaia di Euro

ATTIVITA' ECONOMICA	Frequenza	Ammontare	Media
64.20.1 - Gest. di reti di telecomunicaz. fissa	14	2.484.048	177.432,00
70.11.0 - Valorizz. e promoz. immobil.	161	616.918	3.831,79
70.12.0 - Compravendita di beni immobili	160	581.817	3.636,36
70.20.0 - Locazione di beni immobili	240	741.670	3.090,29
64.20.2 - Gest. di reti di telecomunicaz. Mobile	6	837.071	139.511,83
72.22.0 - Altre realizz. software e consulenza software	16	150.886	9.430,38
72.30.0 - Elabor. e registr. elettr. di dati	16	39.899	2.493,69
74.87.8 - Altre attiv. di servizi alle imprese n.c.a.	117	475.611	4.065,05
Altri codici di attività	106	446.288	4.210,26
Totale	836	6.374.208	7.624,65





Elaborazioni riguardanti i costi di ricerca e sviluppo delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Nella presente appendice si riportano i dati CERVED riferiti alle società di capitali, relativamente all'esercizio 2005, esposti dei bilanci con riferimento alla voce in commento. I dati estrapolati sono di ausilio nel comprendere l'entità del fenomeno, almeno limitatamente a quella parte che risulta esposta nello stato patrimoniale dei bilanci.

Dal relativo esame, risultano essere stati capitalizzati costi per circa 654 milioni di euro¹⁸¹; confrontando tale dato con quelli contenuti nel V Rapporto sulla ricerca presentato dalla Commissione UE il 16 ottobre 2008, emerge che la maggior parte dei costi imputabili alla voce "ricerca e sviluppo", non risultano appostati nello stato patrimoniale del bilancio. Infatti, in relazione a questo aspetto, occorre sottolineare come sia difficoltosa la rilevazione integrale di questa voce di spesa, che risulta frammentata e dirottata verso le altre differenti voci di bilancio quali acquisti di materie prime, personale, investimenti, consulenze, ed altro, o comunque spesa nel medesimo esercizio di sostenimento del costo.

Tale constatazione è ancor più vera, ove si osservi che, nella voce BI2 estrapolata, sono compresi, oltre ai costi capitalizzati inerenti la ricerca e lo sviluppo, anche quelli di pubblicità. A tale riguardo, occorre precisare che, nonostante le molteplici simulazioni effettuate sul punto al fine di estrapolare dai dati di bilancio quelli inerenti la *species* delle spese di pubblicità, non è stato possibile isolare un dato ragionevolmente attendibile, neppure tenendo conto delle informazioni desumibili dalle note integrative. Ne consegue che le simulazioni riguardanti le spese di ricerca e di sviluppo includono anche quelle connesse alla pubblicità.

Nonostante ciò, assumendo che le spese di pubblicità siano omogeneamente distribuite tra i vari comparti dei soggetti operanti nel settore CSIT presi in considerazione, si è reputato comunque

¹⁸¹ E' bene sottolineare che i dati CERVED 2005 riportati, sono quelli che risultano dall'attivo dei bilanci depositati dalle società di capitali: includono, quindi, l'importo delle sole spese per ricerca e sviluppo capitalizzate e inserite alla voce BI2 dello Stato Patrimoniale. Non si è tenuto conto di tutte quelle spese che non possiedono i requisiti per la relativa capitalizzazione e che costituiscono elementi negativi del reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute. Non sono stati considerati, dunque, quei costi di ricerca e sviluppo difficilmente riconducibili a specifici progetti, prodotti o processi, chiaramente identificabili e misurabili e recuperabili tramite i ricavi che nel futuro, al termine della ricerca, si svilupperanno dall'applicazione del risultato della ricerca stessa. Conseguentemente, la rappresentazione effettuata tramite i dati CERVED, non tenendo conto di questi ultimi costi, peraltro difficilmente quantificabili e rilevabili dalle voci di conto economico, deve considerarsi parziale.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ragionevole proporre le seguenti elaborazioni numeriche atteso che, i dati individuati, testimoniano le diverse capitalizzazioni, e quindi i potenziali impatti sotto il profilo tributario, nei diversi comparti individuati dai codici ATECO.

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Ricerca e sviluppo	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	10	5.026
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	146	6.566
45.32.0 - lavori di isolamento	9	515
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	58	1.914
45.34.0 - altri lavori di installazione	114	7.467
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	17	763
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	3	24.568
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	2	49
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	4	1.476
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	5	759
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	49	17.957
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	132	10.962
70.12.0 - compravendita di beni immobili	92	8.537
70.20.0 - locazione di beni immobili	164	90.640
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	129	3.783
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	11	172
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	12	2.233
72.21.0 - edizione di software	64	12.912
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	571	127.148
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	113	18.984
72.40.0 - attività delle banche di dati	19	2.491
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	18	832
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	269	42.156
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	5	1.805
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	1	
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	4	374
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	16	5.236
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	29	12.630
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	2	15
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	44	34.958
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	9	573
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia		
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	4	3.704
74.11.1 - attività degli studi legali		



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Ricerca e sviluppo	
	Frequenza	Ammontare
74.11.2 - attività degli studi notarili		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	3	10
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	7	80
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti		
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali		
74.12.c - servizi d1 periti,consulenti in attività ammin., contab e tribù	21	2.074
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	11	746
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	23	4.466
74.14.1 - consulenza finanziaria	17	850
74.14.2 - consulenza del lavoro		
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	77	26.474
74.14.5 - pubbliche relazioni	8	73
74.14.a - consulenze fornite da agronomi		
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari		
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	68	6.819
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	3	2.218
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	5	1.729
74.20.a - attività tecniche di geometri		
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	1	27
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	15	1.473
74.20.d - altre attività tecniche	59	8.291
74.20.e - studi di architettura	1	7
74.20.f - studi di ingegneria	7	733
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	29	6.038
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	38	1.584
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	88	4.621
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	35	1.936
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	19	343
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	25	1.355
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	5	51
74.86.0 - attività dei call center	28	3.835
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	2	275
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	8	137
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	41	2.294
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	11	733
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	883	105.230
92.20.0 - attività radiotelevisive	40	22.490
TOTALE	3.703	654.197

ammontari espressi in migliaia di euro



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

In termini assoluti, gli importi più consistenti fatti registrare dalla voce “ricerca e sviluppo” – nonché, per quanto in precedenza detto, da quella di “pubblicità”, voce BI2 dello stato patrimoniale, riguardano i seguenti codici ATECO:

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Ricerca e sviluppo		
	Frequenza	Ammontare	Media
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	3	24.568.000	8.189.333
73.10.G - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	44	34.958.000	794.500
70.20.0 - locazione di beni immobili	164	90.640.000	552.683
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	571	127.148.000	222.676
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	883	105.230.000	119.173
TOTALE	1.665	382.544.000	229.756

I dati di cui alla sopra esposta tabella rendono palese che, una eventuale modifica della disciplina fiscale relativa al trattamento dei costi di ricerca e sviluppo, inciderebbe principalmente sui comparti individuati dai codici Ateco 72.22.0 e 74.87.8, i quali, oltre ad esprimere in valori assoluti i maggiori ammontari di costi di ricerca e sviluppo capitalizzati, presentano le frequenze più elevate. Esaminando invece il dato riferito alla media, che individua il costo *pro capite*, è possibile affermare che, a livello individuale, le società di capitali che maggiormente potrebbero avvantaggiarsi di interventi normativi in tale ambito sono quelle appartenenti ai comparti individuati dai codici Ateco 73.10.G e 70.20.0.

Elaborazioni riguardanti la voce brevetti ed utilizzazione delle opere dell'ingegno delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Le elaborazioni riguardanti la voce in esame conducono a risultati di un certo interesse (anche in questo caso i dati, di fonte CERVED, si riferiscono ai bilanci 2005 delle sole società di capitali operanti nel settore CSIT).



Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Brevetti	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	14	92
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	246	3.034
45.32.0 - lavori di isolamento	7	131
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	123	829
45.34.0 - altri lavori di installazione	158	6.898
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	21	2.861.778
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	4	5.112.967
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	7	50.301
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	7	4.471
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	6	3.518
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	49	45.157
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	124	3.408
70.12.0 - compravendita di beni immobili	91	1.955
70.20.0 - locazione di beni immobili	311	11.679
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	87	1.484
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	26	432
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	15	8.765
72.21.0 - edizione di software	78	114.236
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	791	248.377
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	381	129.746
72.40.0 - attività delle banche di dati	24	43.867
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	33	1.210
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	341	352.210
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	3	66
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	4	450
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	4	200
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	23	9.615
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	33	64.607
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	3	325
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	84	15.866
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	12	219
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia		
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	10	1.320
74.11.1 - attività degli studi legali		
74.11.2 - attività degli studi notarili		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	11	161
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	16	24.559
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti		
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali		
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribù	98	1.197



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Brevetti	
	Frequenza	Ammontare
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	18	2.816
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	30	13.261
74.14.1 - consulenza finanziaria	27	274
74.14.2 - consulenza del lavoro		
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	146	8.336
74.14.5 - pubbliche relazioni	24	221
74.14.a - consulenze fornite da agronomi		
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari		
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	163	32.679
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	8	103
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	7	7.654
74.20.a - attività tecniche di geometri		
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	1	1
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	27	467
74.20.d - altre attività tecniche	153	4.145
74.20.e - studi di architettura	11	58
74.20.f - studi di ingegneria	24	305
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	50	2.619
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	45	1.173
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	163	24.458
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	64	9.765
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	26	4.849
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	27	1.895
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	7	40
74.86.0 - attività dei call center	36	9.871
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	8	1.706
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	15	1.407
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	72	1.308
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	27	652
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	1.336	116.340
92.20.0 - attività radiotelevisive	99	227.732
TOTALE	5.859	9.599.265

ammontari espressi in migliaia di euro

Dall'esame della tabella allegata emerge che i maggiori valori *pro capite*, (risultanti dal rapporto tra le frequenze e gli ammontari, della voce "brevetti ed utilizzazione delle opere di ingegno" si registrano in relazione ai seguenti codici di attività:



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

- 1) gestioni di reti di telecomunicazioni mobili, per un valore medio *pro capite* pari a 1.278.241.750 euro;
- 2) gestioni di reti di telecomunicazioni fissa per un valore medio *pro capite* pari a 136.275.143 euro.

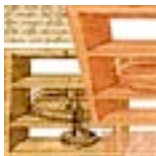
Al di fuori di tali due *species* i valori presenti sui bilanci analizzati nella voce “brevetti” sono più contenuti; il terzo valore medio *pro capite* preso in esame è pari a 1.032.874 (altre attività connesse all’informatica); tale dato è in linea con quello espresso dalla media dei soggetti operanti nel settore CSIT che si attesta intorno ad una media *pro capite* che è pari ad euro 1.638.379.

Tuttavia, tali risultati non sono omogenei all’interno del settore CSIT; un ulteriore elemento di criticità della piccola dimensione è dato dal ridotto ricorso all’attività di brevettazione (87 brevetti europei per milione di abitanti contro i 163 della media UE a 12, i 312 della Germania, i 149 della Francia e i 121 del Regno Unito).

A livello di osservazione generale del sistema, è possibile notare che per ragioni connesse alle caratteristiche del mercato di riferimento nel quale operano vi sono due raggruppamenti (quali gestione di reti di telecomunicazione fissa e mobile) i quali presentano rispettivamente ammontari complessivi per l’acquisizione di brevetti ed altre opere dell’ingegno pari a 2.861.778.000 e 5.112.967.000 ai quali corrispondono valori riguardanti l’attività di ricerca e sviluppo considerevolmente inferiori e pari, rispettivamente, a 763.000 euro, nel primo caso e 24.568.000 euro nel secondo caso.

Elaborazioni concernenti le voci concessioni, licenze, marchi e diritti simili delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Proseguendo con il fotografare le diverse peculiarità del settore del quale ci si occupa, si propongono le seguenti elaborazioni aventi ad oggetto le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili, riferite ai bilanci 2005 delle società di capitali operanti nel settore CSIT (fonte CERVED).



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Rientrano in questa voce i seguenti costi dei diritti di concessione quali quelli per l'occupazione di suolo pubblico, per la derivazione delle acque pubbliche *et cetera* (ivi inclusi allorquando sia stata acquistata la concessione per lo sfruttamento commerciale, anche il software).

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Concessioni e licenze	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	10	9.701
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	286	2.988
45.32.0 - lavori di isolamento	12	225
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	170	2.092
45.34.0 - altri lavori di installazione	174	6.571
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	37	3.691.386
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	7	12.876.905
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	7	351
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	11	94.739
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	7	1.518
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	73	343.272
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	183	161.977
70.12.0 - compravendita di beni immobili	167	68.928
70.20.0 - locazione di beni immobili	560	114.390
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	154	1.909
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	37	6.097
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	16	494
72.21.0 - edizione di software	88	17.175
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	913	395.605
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	508	26.693
72.40.0 - attività delle banche di dati	37	11.449
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	33	1.310
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	477	169.437
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	2	3
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	3	293
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	9	774
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	26	1.486
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	31	6.513
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	5	88
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	62	5.127
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	15	481
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	1	
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	16	186



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Concessioni e licenze	
	Frequenza	Ammontare
74.11.1 - attività degli studi legali		
74.11.2 - attività degli studi notarili		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	12	148
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	15	280
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	1	
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	2	
74.12.c - servizi d1 periti,consulenti in attività ammin., contab e tribù	178	5.580
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	14	69
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	53	9.203
74.14.1 - consulenza finanziaria	33	1.159
74.14.2 - consulenza del lavoro		
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	188	30.265
74.14.5 - pubbliche relazioni	35	574
74.14.a - consulenze fornite da agronomi		
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari		
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	211	5.075
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	10	828
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	7	376
74.20.a - attività tecniche di geometri	1	19
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	3	3
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	37	830
74.20.d - altre attività tecniche	151	3.735
74.20.e - studi di architettura	7	105
74.20.f - studi di ingegneria	25	151
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	43	578
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	59	1.355
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	238	14.213
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	90	13.757
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	35	482
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	35	9.169
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	10	202
74.86.0 - attività dei call center	57	4.053
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	7	1.201
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	21	2.009
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	111	17.380
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	35	889
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	2.026	1.168.725
92.20.0 - attività radiotelevisive	157	2.228.704
TOTALE	8.044	21.541.280

ammontari espressi in migliaia di euro



Per quanto riguarda le cinque attività che presentano il maggior valore in bilancio riguardante la voce **concessioni, licenze, marchi e diritti simili** si elencano in ordine decrescente le seguenti aree:

- i) 64.20.2 - *gestione di reti di telecomunicazioni mobile* con un valore dell'ammontare pari a 12.876.905.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari di 7 unità;
- ii) 64.20.1 - *gestione di reti di telecomunicazioni fissa* con un valore dell'ammontare pari a 3.691.386.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari di 37 unità;
- iii) 92.20.0 - *attività radiotelevisive* con un valore dell'ammontare pari a 2.228.704.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari di 157 unità;
- iv) 74.87.8 - *altre attività di servizi alle imprese n.c.a.* con un valore dell'ammontare pari a 1.168.725.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari di 2.026 unità;
- v) 72.22.0 - *altre realizzazioni di software e consulenza software* con un valore dell'ammontare pari a 395.605.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari di 913 unità.

Con riferimento all'argomento delle **concessioni e delle licenze** si possono trarre le seguenti considerazioni:

1. è possibile registrare un andamento crescente nelle frequenze fino ad ora considerate; in particolare, *i*) ricerca e sviluppo (n. 3.703); *ii*) brevetti (n. 5.859); *iii*) licenze e concessioni (n. 8.044); ciò significa che le società di capitali operanti nel settore CSIT hanno acquisito più licenze ed in un numero più limitato hanno investito in ricerca e sviluppo;
2. una situazione di rilievo corrisponde al valore più elevato ottenuto dalle Telecomunicazioni (*gestione di reti di telecomunicazioni mobili*) che in virtù dell'attività tipicità propria del settore di appartenenza espone valori civilistici relativamente ai diritti di licenze e di concessioni più elevati rispetto agli altri comparti (il valore, nello specifico ambito di riferimento, è elevatissimo e si colloca intorno ai 12,8 miliardi di euro superando - di gran lunga - il valore dei brevetti che si pone intorno ai 5 miliardi di euro). Considerato il numero delle frequenze, il dato medio *pro capite* più elevato, pari circa 1,8 miliardi di euro, è quello riguardante il comparto "Gestione di reti di telecomunicazione mobili";
3. medesime considerazioni possono essere compiute nei riguardi del settore Radiotelevisivo con un ammontare intorno ai 2 miliardi di euro che segue di poco il comparto delle



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Telecomunicazioni; tale comparto, espone un dato medio *pro capite* più contenuto che si attesta intorno ai 14,2 milioni di euro;

4. venendo ad occuparci dei comparti che presentano valori rilevanti, ma in assoluto più contenuti rispetto ai settori della telefonia e della radiotelevisione veniamo a considerare i codici 74.87.8 *altre attività di servizi alle imprese n.c.a.* e 72.22.0 *altre realizzazioni di software e consulenza software*. Il primo di questo comparto presenta una diffusione significativa (2.026 frequenze) che determinano un valore medio *pro capite* pari a circa 570.000 euro; valore leggermente superiore è quello fatto registrare dal secondo codice 72.22.0 che esprime un valore medio *pro capite* pari a 433.302 euro.

A completamento del quadro occorre evidenziare che i codici ATECO 73.10.A – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: matematica*; 73.10.B – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: statistica*; 73.10.C – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: fisica*; 73.10.D – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: chimica*; 73.10.E – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: biologia*; 73.10.F – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: geologia*; 73.10.G – *Ricerca e sviluppo Sperimentale: scienze naturali; et cetera*, che raggruppano le attività riguardanti il comparto più specificatamente riguardante l'attività di "Ricerca Sperimentale", riportano dei valori medi (rapporto tra frequenza ed ammontare) di modesta entità (compreso nella forbice 20.000 euro - 100.000 euro).

Elaborazioni concernenti le voci crediti verso clienti e crediti verso clienti esigibili oltre l'esercizio successivo delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Crediti verso clienti		Crediti vs clienti esigibili oltre l'esercizio successivo	
	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	88	533.650	5	43.907
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	5.602	3.446.431	286	32.315
45.32.0 - lavori di isolamento	319	193.945	20	874
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	3.157	1.538.172	145	16.380
45.34.0 - altri lavori di installazione	2.954	2.425.808	134	42.900
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	113	8.279.595	4	1.254
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	17	3.808.275	2	4.883
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	49	349.067	5	684
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	29	93.767	1	23.049
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	39	49.378		
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	494	1.427.922	12	2.174
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	7.940	1.908.582	180	97.119
70.12.0 - compravendita di beni immobili	10.138	2.409.172	263	189.335
70.20.0 - locazione di beni immobili	28.987	3.559.027	889	159.470
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	3.284	224.550	81	1.899
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	583	455.140	20	9.583
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	302	65.944	13	557
72.21.0 - edizione di software	563	300.339	26	2.302
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	7.651	6.634.228	273	115.789
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	7.218	1.749.251	314	20.783
72.40.0 - attività delle banche di dati	212	241.881	6	40
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	507	232.624	26	496
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	4.113	2.474.558	103	7.381
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	18	6.594		
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	19	4.243	1	2
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	33	5.259		
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	117	30.533	5	318
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	164	53.507	4	71
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	62	13.860	3	198
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	501	359.923	13	7.582
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	170	57.508	1	3
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	23	1.044		
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	112	24.564	2	254
74.11.1 - attività degli studi legali	3	64		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	189	310.392	5	1.531
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	194	130.303	10	208
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	7	311		
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	16	469	3	24
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribù	2.100	475.133	80	2.237



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Crediti verso clienti		Crediti vs clienti esigibili oltre l'esercizio successivo	
	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	269	266.260	16	986
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	539	336.738	15	2.035
74.14.1 - consulenza finanziaria	619	108.782	22	1.481
74.14.2 - consulenza del lavoro	10	453		
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	3.417	1.227.043	69	126.566
74.14.5 - pubbliche relazioni	547	125.502	10	175
74.14.a - consulenze fornite da agronomi	6	616	1	97
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	9	3.733		
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	2.375	1.362.468	92	28.036
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	122	32.828	9	746
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	45	83.527	3	17
74.20.a - attività tecniche di geometri	15	2.179		
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	17	1.677	1	
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	428	103.931	12	208
74.20.d - altre attività tecniche	2.911	710.033	77	4.964
74.20.e - studi di architettura	105	29.411	2	675
74.20.f - studi di ingegneria	314	151.396	7	208
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	578	173.404	29	956
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	756	185.758	20	753
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	3.044	1.922.536	112	4.977
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	871	3.090.628	35	3.787
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	425	102.594	11	268
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	72	1.175.828	8	46.081
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	151	18.923	5	64
74.86.0 - attività dei call center	409	332.237	11	1.278
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	48	73.100	3	382
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	265	71.856	9	771
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	1.014	316.801	24	1.559
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	27.494	12.418.957	869	307.518
92.20.0 - attività radiotelevisive	956	765.121	63	5.685
TOTALE	135.918	69.069.333	4.470	1.325.875

ammontari espressi in migliaia di euro

Le presenti elaborazioni sono formulate allo scopo di fornire un supporto valutativo in relazione alla proposta di intervento in merito alla disciplina IVA di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972. Analizzando la voce concernente i crediti verso clienti esigibili entro l'esercizio successivo, emerge che il comparto delle telecomunicazioni è quello che rappresenta i maggiori importi registrati.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

La componente a lungo termine più significativa è riferita ai comparti relativi alla compravendita di beni immobili e alla locazione di beni immobili, unitamente al codice di attività “altre attività di servizi alle imprese n.c.a.” che, come noto, costituisce un codice di attività residuale nel quale confluiscono le attività non specificamente qualificate in altri codici.

Elaborazioni concernenti le voci del patrimonio netto delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

La voce del patrimonio netto assume un particolare interesse ai fini dell’indagine che stiamo compiendo in quanto in esso confluiscono talune poste di bilancio che assumono un valore segnalatorio di sicura portata quali: le riserve, i versamenti soci, perdite dell’esercizio, conferimenti delle prestazioni *et cetera*.

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Patrimonio netto	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	130	768.655
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	7.410	1.012.420
45.32.0 - lavori di isolamento	421	52.177
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	4.154	547.179
45.34.0 - altri lavori di installazione	4.046	770.984
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	160	30.441.237
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	25	23.984.683
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	80	1.449.333
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	47	430.477
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	48	230.535
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	712	2.386.920
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	22.408	17.647.907
70.12.0 - compravendita di beni immobili	30.343	13.244.049
70.20.0 - locazione di beni immobili	54.342	57.349.045
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	6.263	343.966



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Patrimonio netto	
	Frequenza	Ammontare
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	1.078	521.372
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	400	28.156
72.21.0 - edizione di software	762	277.256
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	10.107	4.610.967
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	9.950	2.882.277
72.40.0 - attività delle banche di dati	299	341.045
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	646	96.445
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	5.851	2.344.665
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	26	22.281
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	26	5.070
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	64	17.043
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	192	121.814
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	281	312.782
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	99	9.148
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	826	503.613
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	246	57.292
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	41	1.266
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	175	47.959
74.11.1 - attività degli studi legali	9	523
74.11.2 - attività degli studi notarili	1	139
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	299	68.730
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	235	534.752
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	18	474
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	30	389
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribù	2.668	469.425
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	333	53.341
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	786	170.484
74.14.1 - consulenza finanziaria	973	190.450
74.14.2 - consulenza del lavoro	18	463
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	4.816	1.867.448
74.14.5 - pubbliche relazioni	790	98.921
74.14.a - consulenze fornite da agronomi	9	412
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	8	1.739
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	3.102	1.064.493
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	168	32.602
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	75	101.353
74.20.a - attività tecniche di geometri	25	930
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	28	745
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	525	35.654
74.20.d - altre attività tecniche	4.071	929.362
74.20.e - studi di architettura	195	21.831
74.20.f - studi di ingegneria	602	66.483



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

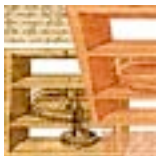
CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Patrimonio netto	
	Frequenza	Ammontare
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	761	241.597
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	1.033	142.285
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	3.998	682.535
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	1.147	945.572
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	558	61.769
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	87	392.325
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	189	8.780
74.86.0 - attività dei call center	637	134.977
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	79	71.469
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	414	48.098
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	1.451	605.803
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	602	220.929
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	45.324	41.602.534
92.20.0 - attività radiotelevisive	1.401	3.828.546
TOTALE	239.123	217.558.380

ammontari espressi in migliaia di euro

Per quanto riguarda la voce di bilancio in esame, si registra, in termini assoluti, che il comparto in relazione al quale tale appostazione è maggiormente consistente è quello immobiliare: in particolare, il comparto della locazione di beni immobili si attesta ad un valore complessivo intorno ai 57 miliardi di euro, mentre quello della compravendita e promozione di beni immobili si attesta ad un valore complessivo intorno ai 13 miliardi di euro.

Il comparto relativo alla gestione delle reti di telecomunicazione fissa, con un valore intorno ai 30 miliardi di euro, possiede un valore del patrimonio netto di molto superiore rispetto a quello della gestione delle reti di telecomunicazione mobile con un ammontare che si attesta intorno ai 24 miliardi di euro, conseguenza dell'elevato investimento infrastrutturale nelle reti telefoniche, considerevolmente superiori rispetto a quelle della telefonia mobile.

Anche il comparto delle altre attività di servizi alle imprese n.c.a. registra un valore di patrimonio netto di ammontare particolarmente consistente, pari circa a 41 miliardi di euro; in questo caso ci si riferisce ad un comparto generico che incorpora una serie di servizi.

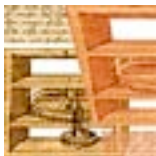


Elaborazioni riguardanti il fondo rischi delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati a coprire perdite o debiti di natura indeterminata, di esistenza certa o probabile dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza (articolo 2424-*bis*, terzo comma, del Codice Civile). Anche tale voce di bilancio risulta di particolare interesse ai fini della fotografia del settore economico in esame.

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Fondo rischi	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	33	22.960
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	1.945	200.563
45.32.0 - lavori di isolamento	106	4.636
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	1.106	84.550
45.34.0 - altri lavori di installazione	1.092	77.611
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	45	1.032.811
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	10	341.412
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	23	98.764
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	13	11.060
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	11	2.345
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	141	173.323
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	2.011	1.156.721
70.12.0 - compravendita di beni immobili	2.691	499.547
70.20.0 - locazione di beni immobili	9.966	2.452.299
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	808	12.610
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	176	21.960
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	73	1.717
72.21.0 - edizione di software	204	10.598
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	2.506	463.267
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	2.357	145.954
72.40.0 - attività delle banche di dati	56	20.822
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	147	6.615
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	1.122	164.039
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	5	199



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Fondo rischi	
	Frequenza	Ammontare
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	5	85
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	10	380
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	49	4.332
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	57	4.028
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	24	194
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	168	83.978
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	50	2.232
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	5	75
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	32	3.314
74.11.1 - attività degli studi legali		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	38	73.363
74.12.3 - gestione e amministr. personale per conto terzi	50	69.336
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	3	37
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	7	59
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribù	687	40.305
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	86	3.643
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	148	8.269
74.14.1 - consulenza finanziaria	153	6.264
74.14.2 - consulenza del lavoro		
74.14.4 - consulenza amministrativa e pianificazione aziendale	883	145.027
74.14.5 - pubbliche relazioni	156	6.110
74.14.a - consulenze fornite da agronomi		
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	2	22
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	704	208.735
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	38	2.206
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	17	2.537
74.20.a - attività tecniche di geometri	3	19
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	3	5
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	151	4.212
74.20.d - altre attività tecniche	873	25.595
74.20.e - studi di architettura	30	874
74.20.f - studi di ingegneria	81	1.591
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	203	9.079
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, processi e siste	235	7.085
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	924	60.935
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	332	86.372
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	86	3.719
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	40	7.629
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	35	391
74.86.0 - attività dei call center	111	18.990
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	21	7.947
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	91	3.629



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Fondo rischi	
	Frequenza	Ammontare
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	292	21.448
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	7.453	1.395.327
92.20.0 - attività radiotelevisive	446	639.010
TOTALE	41.429	9.964.771

ammontari espressi in migliaia di euro

Per quanto riguarda le principali aree che presentano il maggior valore connesso alla voce **fondo rischi** si elencano in ordine decrescente i seguenti comparti:

72.20.0 - *locazione di beni immobili* con un valore pari a 2.452.299.000 euro al quale corrisponde una frequenza pari a 9.966;

70.11.0 - *valorizzazione e promozione immobiliare* con un valore pari a 1.156.721.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 2.011;

74.87.8 - *altre attività di servizi alle imprese n.c.a.* con un valore pari a 1.395.327.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 7.453 ;

64.20.1 - *gestione di reti di telecomunicazioni fissa* con un valore pari a 1.032.811.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 45;

92.20.0 - *attività radiotelevisive* con un valore pari a 639.010.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 446.

Gli accantonamenti effettuati al **fondo rischi**, in termini di valore complessivo riferito a tutte le società di capitali del settore, corrispondono al 5 per cento dell'ammontare complessivo del patrimonio netto rilevato nell'ambito delle elaborazioni precedenti. Un valore che è in linea con le tendenze generali in merito alla copertura contro i generici rischi d'azienda.

Con riferimento al dato medio *pro capite*, i maggiori accantonamenti sono realizzati nel comparto relativo alla gestione di telecomunicazione fissa.



CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Fondo rischi		
	Frequenza	Ammontare	Media
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	45	1.032.811	22.951
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	2.011	1.156.721	575
70.20.0 - locazione di beni immobili	9.966	2.452.299	246
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	7.453	1.395.327	187
92.20.0 - attività radiotelevisive	446	639.010	1.433

Elaborazioni riguardanti i proventi straordinari delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Nell'ambito della voce proventi straordinari figurano molteplici poste straordinarie quali le plusvalenze da alienazione, le sopravvenienze attive oltre che le eccedenze di fondi per imposte. Di seguito si espongono le elaborazioni compiute in *subjecta materia*.

I proventi non riconducibili all'attività ordinaria dell'impresa costituiscono, secondo i principi civilistici, componenti straordinari del reddito. Si deve in particolare tenere presente che l'oggetto "straordinari" non allude alla eccezionalità o alla normalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento all'attività ordinaria (rinvenibile, si ritiene, dall'oggetto sociale principale contenuto nello statuto)



Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Proventi straordinari	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	69	27.814
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	3.873	68.994
45.32.0 - lavori di isolamento	221	3.005
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	2.155	21.466
45.34.0 - altri lavori di installazione	2.100	52.614
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	84	1.133.080
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	14	1.088.493
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	42	6.494
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	20	12.749
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	27	2.567
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	323	1.090.034
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	8.235	1.211.190
70.12.0 - compravendita di beni immobili	10.511	617.808
70.20.0 - locazione di beni immobili	23.958	1.849.154
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	2.542	14.921
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	457	14.189
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	181	837
72.21.0 - edizione di software	376	10.635
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	5.134	183.158
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	4.891	88.918
72.40.0 - attività delle banche di dati	136	20.020
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	348	6.648
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	2.707	70.584
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica	12	312
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	10	88
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica	32	920
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	82	3.757
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	131	3.917
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia	40	425
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	368	21.369
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia	113	3.420
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia	18	142
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	88	422
74.11.1 - attività degli studi legali		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	122	4.806
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	107	11.061
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	5	9
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	2	
74.12.c - servizi di periti, consulenti in attività ammin., contab e tribù	1.473	38.821

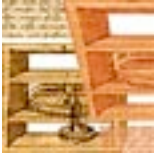


Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Proventi straordinari	
	Frequenza	Ammontare
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	212	6.510
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	375	12.611
74.14.1 - consulenza finanziaria	437	16.421
74.14.2 - consulenza del lavoro	8	
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	2.215	60.128
74.14.5 - pubbliche relazioni	375	4.537
74.14.a - consulenze fornite da agronomi	4	7
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari	8	1.491
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	1.521	79.993
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	87	3.144
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	27	1.202
74.20.a - attività tecniche di geometri	9	37
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	11	114
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	270	2.312
74.20.d - altre attività tecniche	1.861	30.129
74.20.e - studi di architettura	78	731
74.20.f - studi di ingegneria	179	1.946
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	409	10.608
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, processi e siste	502	4.638
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	1.976	126.150
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	618	67.384
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	264	2.199
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	58	24.069
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	115	608
74.86.0 - attività dei call center	294	16.803
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	41	9.072
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	196	3.493
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	723	28.626
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	20.017	1.211.467
92.20.0 - attività radiotelevisive	846	521.829
TOTALE	104.743	9.933.100

ammontari espressi in migliaia di euro

In relazione alla voce in esame, i comparti che hanno ottenuto il miglior risultato in relazione all'attività non tipica di impresa sono sempre quello delle telecomunicazioni e quello immobiliare in relazione alle plusvalenze o rivalutazioni realizzate sugli investimenti materiali, beni immobili, infrastrutture, impianti, dove appunto la componente materiale ed immateriale dei beni è



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

predominante rispetto ad altri comparti come ad esempio quello della consulenza o quello dei servizi alle imprese o ancora quello relativo alla comunicazione ed al marketing.

Gli altri settori legati alla ricerca ed alla sperimentazione non presentano voci di bilancio particolarmente significative.

Elaborazioni riguardante i crediti tributari delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

In relazione ai crediti tributari si può precisare quanto segue.

I cinque comparti che presentano il maggior valore connesso alla voce **crediti tributari (imposte dell'esercizio)** sono i seguenti:

- i) 70.11.0- *valorizzazione e promozione immobiliare* con un valore dell'ammontare pari a 466.455.000 euro che corrisponde ad una frequenza pari ad 12.729 unità;
- ii) 74.87.8- *altre attività di servizi alle imprese n.c.a.* con un valore dell'ammontare pari a 1.117.652.000 euro che corrisponde ad una frequenza pari a 30.189 unità;
- iii) 70.12.0- *compravendita di beni immobili* con un valore dell'ammontare pari a 673.637.000 euro che corrisponde ad una frequenza pari ad 16.744 unità;
- iv) 70.20.0- *locazione di beni immobili* con un valore dell'ammontare pari a 1.264.863.000 euro che corrisponde ad una frequenza pari ad 41.887 unità;
- v) 72.60.0- *altre attività connesse all'informatica* con un valore dell'ammontare pari a 209.535.000 euro che corrisponde ad una frequenza pari ad 4.210 unità.

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Imposte dell'esercizio		
	Frequenza	Ammontare	Media
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	12.729	466.455	36,65
70.12.0 - compravendita di beni immobili	16.744	673.637	40,23
70.20.0 - locazione di beni immobili	41.887	1.264.863	30,20
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	4.210	209.535	49,77
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	30.189	1.117.652	37,02



Elaborazioni riguardanti la voce avviamento delle società di capitali operanti nel settore dei servizi innovativi e tecnologici – Dati relativi ai bilanci 2005 (fonte CERVED)

Imprese operanti nel settore CSIT – Dati CERVED 2005 – Società di capitali

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Avviamento	
	Frequenza	Ammontare
40.30.0 - produzione e distribuzione di calore (energia termica)	12	153.634
45.31.0 - installazione di impianti elettrici e tecnici	156	47.300
45.32.0 - lavori di isolamento	6	465
45.33.0 - installazione impianti idraulico-sanitari	85	61.289
45.34.0 - altri lavori di installazione	86	23.786
64.20.1 - gestione di reti di telecomunicazioni fissa	13	44.264.759
64.20.2 - gestione di reti di telecomunicazioni mobile	4	1.903.460
64.20.3 - gestione reti trasmis. via cavo, satellite, ripetitori terrestri	7	524.393
64.20.4 - gestione e monitoraggio di reti di trasmissione dati	1	6.451
64.20.5 - fornitura di accesso a internet (provider)	4	18.369
64.20.6 - altre attività connesse alle telecomunicazioni	29	771.386
70.11.0 - valorizzazione e promozione immobiliare	126	256.243
70.12.0 - compravendita di beni immobili	127	138.578
70.20.0 - locazione di beni immobili	426	995.501
70.31.0 - agenzie di mediazione immobiliare	77	3.409
70.32.0 - amminist. condomini e gestione beni immobili conto terzi	12	98.948
72.10.0 - consulenza per installazione di sistemi hardware	4	1.196
72.21.0 - edizione di software	24	34.223
72.22.0 - altre realizzazioni di software e consulenza software	271	1.341.731
72.30.0 - elaborazione e registrazione elettronica dei dati	132	134.377
72.40.0 - attività delle banche di dati	7	50.315
72.50.0 - manutenz. e riparaz. macchine ufficio e apparec. informatiche	17	1.884
72.60.0 - altre attività connesse all'informatica	105	132.595
73.10.a - ricerca e sviluppo sperimentale: matematica		
73.10.b - ricerca e sviluppo sperimentale: statistica	2	190
73.10.c - ricerca e sviluppo sperimentale: fisica		
73.10.d - ricerca e sviluppo sperimentale: chimica	1	2
73.10.e - ricerca e sviluppo sperimentale: biologia	5	1.856
73.10.f - ricerca e sviluppo sperimentale: geologia		
73.10.g - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze naturali	5	1.171
73.20.a - ricerca e sviluppo sperimentale: economia		
73.20.b - ricerca e sviluppo sperimentale: psicologia		
73.20.c - ricerca e sviluppo sperimentale: scienze sociali	1	150



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

CODICE ATTIVITA' ECONOMICA	Avviamento	
	Frequenza	Ammontare
74.11.1 - attività degli studi legali		
74.11.2 - attività degli studi notarili		
74.12.2 - att. società revisione e certificazione bilanci	4	32.547
74.12.3 - gestione e amministraz. personale per conto terzi	7	248
74.12.a - servizi forniti da dottori commercialisti	1	29
74.12.b - servizi forniti da ragionieri e periti commerciali		
74.12.c - servizi d1 periti,consulenti in attività ammin., contab e tribù	44	9.143
74.12.d - attività svolta dai centri di assistenza fiscale (c.a.f.)	3	289
74.13.0 - studi di mercato e sondaggi d'opinione	17	57.251
74.14.1 - consulenza finanziaria	11	3.116
74.14.2 - consulenza del lavoro		
74.14.4 - consulenza ammin-gestionale e pianificaz aziendale	52	58.386
74.14.5 - pubbliche relazioni	9	5.651
74.14.a - consulenze fornite da agronomi		
74.14.b - consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari		
74.20.2 - servizi di ingegneria integrata	45	10.753
74.20.3 - attività di aerofotogrammetria e cartografia	1	32
74.20.4 - attività studio geologico e di prospez. geognostica e mineraria	1	40
74.20.a - attività tecniche di geometri		
74.20.b - attività tecniche di per. industriali	2	277
74.20.c - attività tecniche di disegnatori	7	348
74.20.d - altre attività tecniche	23	4.765
74.20.e - studi di architettura	2	722
74.20.f - studi di ingegneria	6	1.276
74.30.1 - collaudi e analisi tecniche di prodotti	12	3.751
74.30.2 - controllo di qualità, certificaz. di prodotti, precessi e siste	9	2.167
74.40.1 - studi di promozione pubblicitaria	73	29.489
74.40.2 - agenzie di concessione spazi pubblicitari	42	78.105
74.50.1 - servizi di ricerca, selezione, per il ricollocamento di personal	11	2.323
74.50.2 - attività delle agenzie di fornitura di lavoro interinale	10	55.109
74.85.2 - traduzioni e interpretariato	1	10
74.86.0 - attività dei call center	17	11.783
74.87.1 - imprese ed enti di gestione esattoriale	7	1.153
74.87.2 - agenzie di recupero crediti	9	4.732
74.87.6 - organizzazione di fiere, esposizioni, convegni	22	11.736
74.87.7 - attività di logistica aziendale, esterna e dei flussi di ritorno	12	13.934
74.87.8 - altre attività di servizi alle imprese n.c.a.	703	4.799.229
92.20.0 - attività radiotelevisive	119	79.664
TOTALE	3.027	56.245.719

ammontari espressi in migliaia di euro



Una delle tematiche dibattute emerse nel corso della presente analisi, per la quale si auspica un intervento correttivo da parte del legislatore, riguarda la disciplina tributaria dell'ammortamento, riferito anche a quella componente più intangibile che va sotto il nome di "avviamento". L'universo delle imprese prese in considerazione ai fini del presente rapporto "consolida" un valore complessivo dell'avviamento pari a circa 56 miliardi di euro.

Passando ad esaminare le elaborazioni compiute, per quanto concerne i cinque comparti che presentano il maggior valore connesso alla voce "Avviamento" si elencano in ordine decrescente i seguenti dati:

- i) 64.20.1 - *gestione di reti di telecomunicazioni fissa* con un valore dell'ammontare pari a 44.264.759.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 13 unità;
- ii) 72.22.0- *altre realizzazioni di software e consulenza software* con un valore dell'ammontare pari a 1.341.731.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 271 unità;
- iii) 70.20.0 - *locazione di beni immobili* con un valore dell'ammontare pari a 995.501.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 426 unità;
- iv) 64.20.6 - *altre attività connesse alle telecomunicazioni* con un valore dell'ammontare pari a 771.386.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 29;
- v) 64.20.2 - *gestione di reti di telecomunicazioni mobile* con un valore dell'ammontare pari a 1.903.460.000 euro, al quale corrisponde una frequenza pari a 4 unità.

A conclusioni parzialmente diverse si giunge esaminando le medie, discendenti dalla divisione tra gli ammontari al numeratore, e le frequenze, al denominatore, le quali corrispondono al costo medio *pro capite* capitalizzato dai singoli soggetti economici.



BIBLIOGRAFIA

AGULLO AGUERO, “*El principio ne bis in idem en materia tributaria*”, Revista “*La Ley*”, T. IV. 1985, pag. 836 ss.

ANTONINI, “*La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell’IRAP*”, nota a Corte Costituzionale 26 Settembre 2003, n. 296, in “*Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*”, 2003, II, pag. 102.

APARICIO PEREZ, “*El delito fiscal*”, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

APARICIO PEREZ, “*El delito de fraude de subvenciones*”, REDF, n. 74, 1992.

BAKOA, “*French R&D Tax Credit: the Legal Insecurity Continues*”, in “*International Tax Review*”, Giugno 2008.

BALO/SUARER, “*Manual de Derecho Penal*”, Parte Especial, 29 Ed., Madrid, 1993.

BARDUGO GOMEZ DE LA TORRE / FERRE’ OLIVE’, “*Toto sobre el Fraude Tributario*”, Ed. Praxis, Barcelona, 1994.

BENGOA CALVO, CARRERA PONCELA, COSME FERNANDEZ, “*A Single European Market with 25 Different Corporate Taxes? Fiscal Disparity in Spain with Regard to its future in the European Union*”, in “*INTERTAX*”, Volume 35, Issue 2, 2007.

BIEBER, “*Taxation of cross-border portfolio dividends in Austria: the Austrian Supreme Administrative Court interprets EC law*”, in “*European taxation*”, 2008, No. 11.

BOIX RAIG/BUSTOS RAMIREZ, “*Los delitos contras la Hacienda Publica. Bien iuridico y tipos legales*”, Ed. Tecnos, Madrid, 1987.



BRATTON, MC. CAHREY, *“Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: evaluating the code of conduct on the business taxation”*, in *“Common Market Law Review”*, 38, 2001, pp. 677–718.

BRICET, GAUTIER, HOO M.P., France Tax Alert, Deloitte press.

CAUMONT CAIMI, *“Participation exemption for inbound dividends and anti-tax-haven rules”*, in *“European taxation”*, 2001, No. 5.

CENTORE, *“Note di variazione”*, in *“Commentario IVA”*, Milano, 2002, p. 1313.

CERADI Università LUISS, *“Tassazione delle Società nell’Europa allargata”*, pp. 6 e 36, Dicembre 2008.

CERIONI, *“Harmful taxation revisited: why not a purely legal prospective under the EC law?”* in *“European Taxation”*, Luglio 2005, pp. 267-282.

CRISCIONE, MAGLIONE *“Crediti «liberi» per la ricerca”*, in *“Il Sole 24 Ore”*, 4 Giugno 2008, p. 31.

DE MITA, *“La legalità tributaria”*, Giuffrè Editore, Milano, 1993.

DENYS, *“The ECJ case law on cross-border dividends revisited”* in *“European Taxation”*, 47, 2007, No. 5.

DOMINGUEZ, *“Amendments to the Corporate Income Tax Ac”*, in *“International Tax Review”*, (Jul./Aug. 2007).

ENGLISCH, *“The implementation of the EC Parent-Subsidiary Directive in Germany - recent developments and unresolved issues”*, in *“European taxation”*, 45, 2005, No. 11.



ENGLISCH, “*Reform of the Reorganization Tax Act and related changes*”, in *European taxation*, 47, 2007, No. 7.

ESTRELLES, DOMINGO, ORAA, “*The Tax Treatment of R&D Expenses in Spain*“, in “*International Transfer Pricing Journal*”, (Jan./Feb. 2007), pp. 44-46.

EURISPES, “*Rapporto Italia 2005*”, Roma 2005.

EYNATTEN, “*European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study*”, in “*INTERTAX*”, volume 36, Novembre 2008, pp. 502-519.

FALSITTA, “*Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura e a scalini dell’IRES al mancato varo del codice*”, in “*Rivista di diritto Tributario*”, vol. XV, Ottobre 2005, I, p. 1089.

FEDELE, “*Prime osservazioni in tema di IRAP*”, in “*Rivista di diritto tributario*”, 1998, I, p. 463.

FORTUIN, “*Denkavit Internationaal : the procedural issues : procedural issues related to filing claims for refund or credit of dividend withholding tax based on EC law*”, in “*European taxation*”, 47, 2007, No. 5.

GAIANI, “*Per il cuneo fiscale acconto a effetto variabile*”, in “*Il Sole24 Ore*”, 10 Giugno 2008, p. 29.

GALLO, “*Quando l’attuazione del federalismo fiscale?*”, in “*Rivista di diritto tributario*”, 2003, I, p. 390.

HOFBAUER, “*To what extent does the OECD harmful competition project violate the most-favoured nation obligations under the WTO law?*”, in “*European Taxation*”, Settembre 2004, p. 400-404.



HOFLAND, *“Irish IFSC tax regime considered a reasonable tax regime from a Netherlands corporate income tax perspective : decision of the Supreme Court of 8 February 2002 (no. 36358)”*, in *“European taxation”*, 42, 2002, No. 6/7.

IZZO, GOGLIA, *“Il credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo”*, in *“Il Corriere Tributario”*, n. 5/2007, p. 369.

JARASS, *“Earnings before interest (EBIT) instead of profits as a tax base?: full compensation for the use of capital as a tax base for enterprises - a possible initiative for the member states of the European Union”*, in *“European taxation”*, 47, 2007, No. 1.

JOUNIAUX, *“French Reforms to Research Tax Credit Face Hurdles”*, in *“International Tax Review”*, Marzo 2008.

KATIYA, CORDIER-DELTOUR, BERGER, *“Tax Treatment of R&D Expenses in France”*, *International Transfer Pricing Journal*, p. 14-21, Gennaio - Febbraio 2007.

KELLY, *“Ireland: Country Report”*, in *“International Tax Review”*, World Tax 2008.

LEGAARD, *“Taxation of corporate shareholders in the Nordic countries: an assessment of the taxation of dividends and gains on shares in the light of the exemption regimes in Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden”*, in *“European taxation”* 47, 2007, No. 3.

MAGUIRE T., *“Tax Treatment of R&D Expenses in Ireland”*, in *“International Transfer Pricing Journal”*, Jan./Feb., 2007, p. 27-30.

MAGUIRE, *“Recent Developments, European Taxation”*, Novembre 2007, pp. 543-546.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

MAISTO, “For the purposes of a comparison between the levels of taxation, the level of taxation imposed on a company, should only take into account taxes imposed by the country” in “A European model for member states' legislation on the taxation of controlled foreign subsidiaries (CFCs)”, in “European taxation”, 48, 2008, No. 10.

MAJONE, “Dilemmas of European Integration: The Ambiguities & Pitfalls of Integration by Stealth”, in “Oxford University Press”, 2005, p. 241 ss.

MARTINES, “Lezioni di diritto costituzionale”, Milano, 1990, p. 24 ss.

MATUTE NARDIZ, “Spanish Patent Box Regime: an Attractive Location for R&D”, in “International Tax Review”, (Apr. 2008).

MEUSSEN, “Valuation and depreciation of fixed assets for profit taxation”, in “European Taxation”, January 1999, pp. 14 ss.

MEUSSEN, “Columbus Container Services : a victory for the Member States' fiscal autonomy”, in “European taxation”, 48, 2008, No. 4.

MKRTCHYAN, “The compatibility of the Czech participation exemption with EC law”, in “European taxation”, 48, 2008, No. 8.

MOBILI, “Crediti d'imposta vincolati”, in “Il Sole - 24 Ore”, 30 Maggio 2008, p. 3.

MOSCHETTI, “Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture”, in “Rivista di diritto tributario”, 2002, I, pag. 240.

ODORIZZI, “Il bonus ricerca debutta con spese generali a forfait”, in “Il Sole24Ore”, 20 Maggio 2008, p. 31.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

ODORIZZI, *“Per il credito d’imposta niente tetto a 250 mila euro”*, in *“Il Sole24Ore”*, 20 Maggio 2008 p. 31.

O'KEEFFE, *“The Tax Treatment of R&D Expenses in the United Kingdo”*, in *“International Transfer Pricing Journal”*, (Jan./Feb. 2007) pp. 49-51.

ONIDA, *“Il fisco è solo un elemento della competizione globale”*, in *“Il Sole24Ore”*, 1° Luglio 2004.

ORLANDI, *“I programmi di investimento destinati alla ricerca di nuovi mercati comparati con gli incentivi fiscali disposti con la Finanziaria 2007”*, in *“Il Fisco”*, 27, 2007, p. I-3983.

PAARDEKOOOPER, et al., *“The Netherlands to Introduce Ten Percent Corporate Tax Rate for Patented Intangible Assets”*, in *“Bna Tax Planning International”*, (Oct. 2006) pp. 4-9.

PLAGNET, *“Le régionalisme fiscal ou l'émiettement?”*, in *“Bulletin fiscal Francis Lefebvre”*, 2003, 11, pp. 797-807.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, *“Paying Taxes 2009 The global picture”*, pp. 48 e ss.

RELAZIONE BIASCO, *“3 luglio 2007 – Rapporto Finale della Commissione di Studio sulla tassazione delle imprese”*.

RESCH., *“The new German unilateral switch-over and subject-to-tax rule”*, in *“European taxation”*, 47, 2007, No. 10.

RESCH, LL.M., *“The German Tax Reform 2008”*- Part 1, in *“European Taxation”* 4, 2008, pp. 101 – 104.

ROCCA, *“Il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni, il regolamento di attuazione dell’articolo 48 bis del D.P.R.. n. 602/1973”*, in *“Il Fisco”*, 21 Luglio 2008, n. 29.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

SACRESTANO, *“Dal credito d’imposta al nuovo First: come cambia il sostegno all’innovazione”*, in *“Guida Normativa”*, 17, 2007, p. 11.

SACRESTANO, *“Percorso a ostacoli nel quadro «RU»”*, in *“Il Sole24Ore”*, 14 aprile 2008, p. 31.

SACRESTANO, SANTACROCE, *“La ricerca all’estero trova aiuti”*, in *“Il Sole24Ore”*, 14 Giugno 2008, p. 28.

SALERNO, *“Nuova linfa alle attività di ricerca e sviluppo con gli incentivi della finanziaria”*, in *“Azienda e Fisco”*, 6, 2007, p. 7.

SANTACROCE, *“Spese per la ricerca, Unico più generoso”*, in *“Il Sole24Ore”*, 19 Aprile 2008, p. 29.

SCHIAVOLIN, *“L’imposta regionale sulle attività produttive”*, Milano, 2002, pp. 855 ss..

SHALHAV, *“Interaction between the participation exemption and the principle of compartmentalization: portfolio investments in the new EU accession member states”*, in *“European taxation”*, 45, 2005, No. 2.

SPORKEN & GOMMERS, *“Transfer Pricing Implication of the Proposed Patents Box”*, in *“International Transfer Pricing Journal”*, (Sep./Oct. 2006), pp. 266-270.

SPORKEN & GOMMERS, *“The Patents Box: Approved and Implemented in the Netherlands”*, in *“International Transfer Pricing Journal”*, (May/Jun. 2007), pp. 198-203

TRYBUS, *“European Union Law and Defence Integration”*, in *“Oxford University Press”*, pp. 197 e ss., 2005.



Primo Rapporto sul sistema della fiscalità del settore dei servizi innovativi e tecnologici

VALENTE, FORNERO, ODETTO e ROLLE, “Agevolazioni alle imprese nella legge Tremonti - La Tremonti formazione”, in “*Il Fisco*”, 17, 2002 (allegato).

VV.AA., “*La protection juridique des interest financiers de la Communauté*”, Bruxelles, 1990.

ZALASINSKI, “*New dividend taxation system in Poland*”, in “*European Taxation*”, 47, 2007, No. 4.