

## **6. Prelievi sui profitti e recenti riforme dell'imposizione diretta sulle imprese nei paesi dell'Est europeo**

di Gaetana Trupiano

### **1. Introduzione**

I paesi dell'Est europeo, per attuare le riforme economiche, debbono affrontare questioni di tipo istituzionale, strutturale e sociale.

Riforme quali quella della finanza pubblica comprendono i tre aspetti; tali riforme si collegano, infatti, alla revisione del sistema di pianificazione, della gestione delle imprese, del sistema bancario e della formazione dei prezzi e dei salari.

Nei sistemi economici socialisti non è l'imposta sul reddito delle persone fisiche a rappresentare il centro del sistema, ma l'imposizione sulle imprese che si struttura in una serie di oneri quali imposte sul fatturato; imposte sull'uso delle risorse; contributi sociali che afferiscono al bilancio pubblico; imposte sulla spesa; oneri di vario tipo, quali i prelievi sui profitti e altri prelievi sul reddito d'impresa, per giungere a forme più simili all'imposta occidentale sul reddito delle persone giuridiche. Si hanno, inoltre, imposte sui salari e sugli incrementi salariali, sul fondo salari.

Imposta sul fatturato e prelievi sui profitti delle imprese rappresentano in Unione Sovietica, ad esempio, nel 1990 più del 55% del prelievo complessivo: l'imposta sul fatturato ha inciso sul gettito totale per il 28,4% e i prelievi sui profitti per il 27,3%. Seguono, a grande distanza, le imposte sul reddito della popolazione con il 10,1% e i prelievi per la sicurezza sociale con il 10,4%.

Bisogna tenere conto che il bilancio pubblico nei paesi socialisti ha una grande importanza non solo in quanto espressione finanziaria della pianificazione economica, ma perché, nell'ambito della spesa pubblica, assumono ancora grande rilievo, nonostante alcune riduzioni, i trasferimenti alle imprese, oltre ai finanziamenti dei consumi collettivi (salute, istruzione, ecc.).

Le modifiche tributarie e, in particolare, le nuove forme di oneri sulle imprese, comportano una variazione dello stesso ruolo del bilancio pubblico.

*Lavoro svolto nell'ambito della ricerca dell'Università di Roma La Sapienza sull'economia dei paesi socialisti: Integrazione Cee-Comecon e convertibilità del rublo. Fondi Murst 60%. Coordinatore Prof. G. Campa.*

Il lavoro si occupa delle modifiche e delle prospettive per Unione Sovietica, Polonia e Ungheria. Dell'Unione Sovietica in quanto paese centrale nello studio dei cambiamenti nelle economie dell'Est; della Polonia e dell'Ungheria perché economie in fase più avanzata di altre (quali Romania o Bulgaria ad esempio) nel processo di armonizzazione delle proprie strutture fiscali ai paesi occidentali. L'analisi si sofferma, pertanto, sull'evoluzione recente dei sistemi di prelievo diretto sulle imprese e, in particolare, sul meccanismo dei prelievi sui profitti e sulle nuove norme sull'imposizione sui profitti.

Nel sistema basato sui prelievi sui profitti il vero problema era quello della ripartizione del profitto tra lo Stato e le imprese pubbliche; tale ripartizione non era stabile anche se si aveva la tendenza alla riduzione della quota che si indirizzava al bilancio pubblico e ai fondi centralizzati in relazione alla maggiore indipendenza economica delle imprese.

In tempi recenti, sia l'Unione Sovietica che la Polonia e l'Ungheria hanno introdotto imposte sui profitti d'impresa di tipo occidentale nell'ambito di sistemi tributari stabiliti dalla legge con regole generali valide per tutti i contribuenti. Sono presenti, tuttavia, caratteristiche originali, quali la progressività dell'aliquota dell'imposta per l'Ungheria, e la presenza di disposizioni tributarie sui profitti in eccesso in Unione Sovietica.

## 2. Dalla regolazione diretta alla prima fase delle riforme

Principi e struttura dei prelievi sui profitti sono stati per lungo tempo simili e basati sul principio del risultato; una quota dei profitti, che rimanevano dopo aver coperto tutte le esigenze previste, era trasferita al bilancio [Gajl 1984, 165 e 1988, 152].

Si è avuta una prima fase, dal 1947 al 1956, fortemente centralizzata, nella quale i fondi del bilancio pubblico non erano utilizzati soltanto per finanziare lo sviluppo delle imprese, ma anche per attuare una politica di investimento nel periodo postbellico (Gintowt e Jan-kowicz, 1987, 6).

I legami tra imprese e bilancio erano di vario tipo e il bilancio assorbiva redditi delle imprese in diversi modi; per un ammontare fisso per singola impresa, ad esempio, dei fondi di cassa eccedenti alcuni limiti; del profitto dopo la deduzione della quota che rimane all'impresa di una parte dei fondi di ammortamento. Infine, il finanziamento dell'incremento dei fondi di cassa, e ancora più degli investimenti, doveva attuarsi attraverso sovvenzioni da parte del bilancio dello Stato.

La banca di Stato svolgeva il ruolo di cassiere principale, con funzione di intermediazione nelle operazioni tra bilancio pubblico e im-

presa. L'insieme delle operazioni finanziarie dell'impresa era registrato in un conto per ogni singola impresa aperto obbligatoriamente presso la filiale competente della banca di Stato.

L'impresa pubblica aveva, pertanto, la caratteristica di impresa legata al bilancio e tutte le iniziative economiche erano svolte da organi statali in quanto l'impresa non aveva né la possibilità né le risorse autonome che le permettessero di assumere iniziative.

D'altra parte, la regolamentazione diretta dell'attività delle imprese pubbliche è alla base dell'economia centralizzata: le imprese «eseguono» i piani nazionali che fissano obiettivi per i differenti settori dell'economia e i mezzi indispensabili al loro raggiungimento. Le imprese in questo schema debbono rispettare determinati indici (quali la produzione in valore e in volume, ecc.) e la fissazione ufficiale dei prezzi diventa un meccanismo essenziale di regolazione finanziaria delle imprese.

Negli anni successivi, fino alla metà degli anni Settanta, sono state prese alcune misure che hanno ridotto i legami delle imprese con il bilancio dello Stato. La gestione dell'economia è stata decentrata con la creazione di organismi intermedi, mentre il finanziamento delle imprese da parte del bilancio pubblico è stato parzialmente sostituito da crediti, con interessi, accordati dalla banca di Stato alle imprese.

Il decentramento della gestione consisteva nel creare gruppi di imprese appartenenti ad un certo settore. L'amministrazione del gruppo aveva compiti di coordinamento nell'approvvigionamento e nella vendita dei prodotti. Dal punto di vista finanziario, il gruppo concentrava i profitti delle imprese costituendo fondi da utilizzare per la ripartizione delle risorse, fondi di riserva, fondi di sviluppo. Inoltre, era responsabile dei rapporti con il bilancio dello Stato impegnandosi per le imprese raggruppate; accumulava, cioè, disponibilità per un ammontare che permettesse anche di costituire fondi dai quali attingere la quota dovuta al bilancio in relazione alla somma dei profitti realizzati dalle imprese. Si trattava di una forte integrazione finanziaria per cui la redistribuzione delle risorse nell'ambito del gruppo sostituiva, in parte, quella operata dal bilancio. Si aveva una struttura nella quale c'era il ministro, il gruppo e l'impresa pubblica.

Non sembra, tuttavia, che il principio abbia ottenuto un particolare successo in gran parte per le difficoltà nella formazione dei gruppi di imprese per i quali dovevano valere norme comuni. La banca di Stato non era più cassiere dell'economia nazionale e controllore della regolarità dei conti delle imprese, ma prestava denaro; alle sovvenzioni statali a fondo perduto si sostituiva il credito bancario, con la creazione delle stesse banche commerciali [Gintowt e Jankowicz 1987, 4-9].

Il profitto veniva suddiviso in una quota decentrata, che restava

all'impresa, e una parte centralizzata che in vario modo afferiva al bilancio dello Stato<sup>1</sup>.

Fino al 1965, comunque, con la dizione «deduzione dai profitti» si intendevano i profitti delle imprese statali meno un certo ammontare che era loro permesso trattenere a fini specifici. Non si trattava certamente di una imposta sui profitti d'impresa, cioè di pagamenti che presentassero aliquote predeterminate. Erano, in un certo senso, imposte per differenza in cui il gettito dipendeva, in qualche modo, dal livello dei profitti [Nove 1986, 240]. Verso la metà degli anni Sessanta, con un maggiore decentramento, si sono sviluppate nuove forme e strutture relative alla gestione e al finanziamento delle imprese; da una regolazione diretta si è passati ad una regolazione indiretta. Ci si è avvicinati, così, a metodi che somigliano di più ad imposte [Gajl 1984, 165].

Inoltre, i sistemi economico-finanziari, e quindi la stessa struttura tributaria, hanno cominciato a presentare alcune differenziazioni tra i diversi paesi. La modifica nel 1965 in Unione Sovietica<sup>2</sup> del sistema dei prelievi sui profitti per le imprese e organizzazioni statali si è concretizzata in una variazione delle quote di gettito derivanti dall'imposta sul fatturato e dai pagamenti dei profitti: si è avuto un incremento nelle entrate per prelievi dai profitti; la riforma infatti ha permesso prezzi più alti e, quindi, profitti più elevati accrescendo, di conseguenza, lo stesso gettito derivante dai prelievi dai profitti [Ibfd 1988, 25; Eiu 1988, 208]. Dopo il 1965, invece di una sola deduzione dai profitti, le imprese incluse nella riforma incanalavano nel bilancio i profitti stessi attraverso pagamenti: 1) per l'utilizzo dei mezzi di produzione forniti dallo Stato, 2) per quella quota di profitti derivanti dalla presenza di particolari situazioni favorevoli e 3) i profitti residui dopo aver dedotto le quote precedentemente indicate e le spese ammesse. Le imprese non inserite nella riforma continuavano a pagare le vecchie deduzioni [Newcity 1986].

Nelle discussioni sulla riforma in Unione Sovietica era stato stabilito che i crediti bancari avrebbero dovuto svolgere un ruolo più importante nel finanziamento degli investimenti. L'introduzione di un onere sul capitale ha reso i fondi di investimento non certamente gratuiti, tanto che, anche se il credito si espandeva, la maggior parte degli investimenti derivava da trasferimenti e risorse proprie [Nove

<sup>1</sup> Le imprese pagano anche l'imposta sul fatturato, il cui onere, per molti anni, è stato anch'esso differenziato tra imprese. Si tende ad accorpate le aliquote che non si applicano più per singoli prodotti, ma per gruppi di beni. Si sono avute, anche in questo caso, alcune modifiche di struttura rilevanti con la legge del giugno 1990 sulla tassazione delle imprese.

<sup>2</sup> Sobranie Postanovlenij Pravitel'stva SSSR (SPP SSSR) [1965, n. 19-20, 155].

1986, 240 e 250]<sup>3</sup>. Nella riforma economica del 1965 era previsto, pertanto, un maggior accesso delle imprese al credito, specialmente a lungo termine, attribuendo maggiore efficienza al capitale di prestito quale forma di finanziamento, rispetto alle dotazioni di bilancio. Parte del profitto e delle quote di ammortamento potevano essere impiegati per finanziare gli investimenti.

L'Ungheria aveva proposto alcune modifiche di correzione del sistema di pianificazione centralizzata già nel 1956 con il secondo piano quinquennale, limitando il numero delle direttive obbligatorie, rivedendo lo stesso sistema di formazione dei prezzi con una maggiore corrispondenza tra costi e prezzi e dando, nel complesso, una maggiore autonomia alle imprese. Era stato introdotto un nuovo sistema di suddivisione dei profitti che voleva incentivare i profitti stessi; gli investimenti erano rimasti centralizzati e i relativi finanziamenti interamente a carico del bilancio statale. Non si erano avuti, però, grandi cambiamenti tranne una certa riduzione della centralizzazione e una maggiore flessibilità; nel complesso la riforma economica era stata parziale e di scarso successo. Seguendo gli altri paesi dell'Europa dell'Est, l'Ungheria, a metà degli anni Sessanta, spinta da una crisi interna e dei rapporti commerciali e finanziari con l'estero, aveva preparato una riforma che era culminata in un nuovo sistema introdotto il 1 gennaio 1968. Era stato mantenuto il sistema di pianificazione centrale, ma erano stati modificati sfera di operatività e metodi ristabilendo, in una certa misura, la relazione con i prezzi di mercato.

L'esperimento, anche se interessante perché voleva combinare strumenti di pianificazione e di mercato (Nuovo meccanismo economico) aveva incontrato forti difficoltà di attuazione. Al centro restava la responsabilità di gestire le grandi linee dell'attività economica attraverso l'uso di strumenti quali la politica dei prezzi, dei salari, del credito, del commercio, fiscale e di bilancio. Le imprese dovevano, in un certo modo, confrontarsi con il mercato [Gregory e Stuart 1986, 381].

Il nuovo sistema ungherese di tassazione delle imprese tendeva ad attuare un trattamento uniforme in tutti i settori produttivi. I profitti delle imprese venivano suddivisi in due principali categorie: profitti destinati allo sviluppo dei fondi di impresa, utilizzati principalmente per il finanziamento degli investimenti e tassati applicando una ali-

<sup>3</sup> Imposte sul capitale sono state introdotte sulle imprese nei paesi dell'Est europeo negli anni Sessanta. L'obiettivo era quello di migliorare il meccanismo della pianificazione degli investimenti e del loro finanziamento, oltre che per una più efficiente allocazione degli investimenti. In genere, gli oneri sul capitale colpiscono sia il capitale fisso, sia il capitale circolante. La Polonia tassava solo il capitale fisso; tale imposta è stata abolita nel 1982 e sostituita con una imposta sui beni immobili. L'Ungheria ha abolito questa imposta nel 1980 [Wanless 1985, 109].

quota proporzionale del 60%, e profitti destinati al fondo per la suddivisione dei profitti stessi tra i lavoratori, tassati con aliquote progressive al fine di frenare l'aumento delle retribuzioni. Quest'ultima parte era infatti colpita da una progressività vivace se veniva superato un certo limite prefissato. In questo modo si aveva la combinazione di due differenti metodi di tassazione, il primo che presentava un concetto modificato di tassazione uniforme dell'impresa e il secondo, fortemente progressivo, della tassazione dei lavoratori [Gail 1988, 154 e 155]. Le imprese dovevano realizzare profitti sufficienti a pagare l'imposta e gli altri oneri a vantaggio dello Stato, con prelievi pari a circa il 50% dei profitti. Il resto restava all'impresa stessa che era così incentivata ad accrescere i profitti; tali profitti residui dovevano essere suddivisi obbligatoriamente in quattro fondi: il fondo di riserva e il fondo per il benessere erano i più importanti. L'imposta aveva aliquote progressive per limitare l'autonomia delle imprese nella suddivisione dei profitti<sup>4</sup>.

Il profitto rappresentava un indicatore di successo ed è importante che l'impresa ne potesse gestire la quota residua dopo averne trasferito una parte predeterminata al bilancio dello Stato.

Non tutti gli obiettivi della riforma erano stati, tuttavia, raggiunti per l'introduzione di misure di attenuazione volte a evitare bruschi cambiamenti [Berend e Ranki 1985, 234 e ss.]. I sussidi e le imposte «temporanei» non furono aboliti rendendo anzi il sistema ungherese più complesso tanto che si afferma che non si erano avute delle effettive modifiche [Hare 1987, 43]. Nel 1972-1973, si era avuta una specie di controriforma spinta dagli effetti della crisi economica, con maggiore intervento dello Stato, ricentralizzazione e introduzione di nuovi oneri, controlli e sussidi alle imprese in difficoltà. Nel 1979 era stata introdotta una nuova riforma dei prezzi legando i prezzi interni a quelli internazionali. Era stata incoraggiata la nascita delle piccole e medie imprese, per rendere l'economia più flessibile, con il ritorno ai principi del Nuovo meccanismo economico del 1968 [Berend e Ranki 1985, 246 e 247]. Le imprese erano vincolate da una serie di regole di pianificazione, creditizie, burocratiche, ma ricevevano anche sussidi di natura protettiva [Hewitt 1981, 483 e ss.]. Da una parte erano aumentati i controlli diretti su alcuni investimenti, dall'altra si era posto l'accento sull'autofinanziamento e sull'esigenza di ridurre la protezione alle imprese attraverso i sussidi, ma in via graduale per il timore della disoccupazione. L'onere sui profitti applicato in Urss alla fine degli anni Settanta era calcolato come residuo del profitto dopo aver

<sup>4</sup> SPP SSSR [1979, 18, pos. 118] che stabiliva un programma per il progresso tecnico-scientifico fino al 2000, le tendenze dello sviluppo economico e sociale per 10 anni e un piano quinquennale di sviluppo sociale e economico.

operato le deduzioni prestabilite: imposta sul fatturato, investimenti, incrementi delle attività proprie, restituzione dei crediti bancari, spese per l'introduzione di nuove tecnologie e deduzioni per costituire alcuni fondi speciali.

Il corretto funzionamento del metodo del risultato dipendeva, prima di tutto, da una adeguata fissazione delle norme sulla deduzione dai profitti di particolari spese. Con il «sistema normativo» per la ripartizione del profitto a destinazione non vincolata, nel corso dell'undicesimo piano quinquennale, per ogni anno del piano stesso veniva indicata una somma, in termini assoluti, che le imprese dovevano versare al bilancio. Se le imprese non conseguivano il profitto previsto dal piano, dovevano effettuare egualmente i pagamenti al bilancio dello Stato in misura completa riducendo, quindi, corrispondentemente i fondi che restavano a loro disposizione. Il fatto che la somma da versare allo Stato restasse fissa era alla base di tale metodo di ripartizione. Se i profitti superavano i livelli indicati dal piano, la parte in eccesso era divisa e destinata, per quote, al bilancio dello Stato e all'impresa. Si trattava di un sistema di versamenti di quote del profitto calcolate in somma fissa, nel quale lo Stato stabiliva per l'impresa il profitto «normale», dal quale si versava un ammontare prefissato al bilancio, con effetto di incentivazione a raggiungere tale livello, altrimenti il prelievo operava egualmente, mentre i profitti in eccesso venivano ripartiti tra bilancio e impresa.

Secondo un metodo più recente, che voleva stimolare i profitti delle imprese, non veniva fissato un ammontare di profitti che dovevano essere trasferiti al bilancio pubblico. L'ammontare dei prelievi era fissato sempre a livello di singola impresa. In pratica, si aveva il principio secondo il quale la quota di profitto che restava all'impresa veniva dedotta in precedenza e destinata a finanziare il fondo per il pagamento degli interessi, il fondo per le attività sociali e culturali, il fondo per l'edilizia e quello per la costituzione delle riserve. Il profitto rimanente, profitto senza destinazione vincolata simile ad un prelievo fiscale, era destinato a finanziare gli investimenti centrali e a restituire i crediti assunti per finanziare gli investimenti stessi, per accrescere i fondi a favore dei lavoratori e per alcune altre deduzioni previste. Solo dopo aver soddisfatto tutte queste esigenze, il profitto residuo veniva trasferito al bilancio. Un difetto di tale sistema riguardava la tendenza verso una realizzazione del profitto soltanto al livello fissato dalle norme relative alle deduzioni, in quanto, superati tali limiti, quanto avanzava era trasferito al bilancio [Gajl 1988, 153].

Poiché in campo fiscale i prelievi di bilancio erano diversi per ogni singola impresa, si voleva una revisione del sistema con imposte regolate dalla legge e l'introduzione di norme obbligatorie valide per

tutte le imprese che non influissero in modo diverso sulla situazione finanziaria delle imprese stesse.

Mentre da una parte si aveva la tendenza ad una maggiore autonomia delle imprese, dall'altra, in campo fiscale, si fissavano prelievi di bilancio per ogni singola impresa; sulla base anche di tale contraddizione si voleva una applicazione delle imposte regolata dalla legge, norme obbligatorie valide per tutte le imprese che non influissero in modo diverso, impresa per impresa, sulla situazione finanziaria [Gintowt e Jankowicz 1987, 13].

Secondo alcuni studiosi russi il sistema che teneva conto della situazione delle singole imprese mostrava caratteristiche di maggiore equità rispetto ad un sistema classico di tassazione. I pagamenti potevano, inoltre, essere graduati proprio tenendo conto degli eventuali vantaggi delle imprese che ricevevano trasferimenti di bilancio e altri benefici.

Gli svantaggi sono individuati in una stabilizzazione della situazione di differenziazione e nella mancanza di stimolo per l'impresa ad accrescere la produzione creando, così, una dipendenza della gestione da condizioni esterne ad essa in gran parte definite dall'organismo di appartenenza. Sono proprio queste considerazioni che fanno ritenere superiori gli svantaggi del sistema di pagamenti individualizzati ai vantaggi, in quanto si riduce l'efficienza del sistema produttivo. Mentre i prelievi sui profitti dipendevano dall'ammontare dei profitti stessi e dalle quote che dovevano essere trasferite, è proprio il profitto dell'impresa pubblica che in situazione di economia pianificata è legato a diversi aspetti del piano. Ad esempio, l'impresa riceveva benefici in varie forme: fondi di bilancio per investimenti, autorizzazioni per ottenere macchinari efficienti, dilazioni di pagamento per la restituzione di crediti; tutto ciò, chiaramente, condizionava l'evoluzione dell'impresa tanto che i profitti dipendevano, in gran parte, da benefici e vincoli determinati dagli organismi della pianificazione [Boldyrev e Lushin 1987, 14-12].

Negli anni Settanta sono state introdotte, prima in Ungheria e poi in Polonia, accanto a norme individualizzate, imposte le cui aliquote, fissate dalla legge, erano valide per tutti i contribuenti<sup>5</sup>. In Polonia, nel 1973-1974 è stato introdotto un nuovo sistema economico-finanziario conosciuto con il nome di WOG, relativo ai grandi organismi economici [Gintowt e Jankowicz 1987, 11].

Nel sistema polacco, applicato nel periodo 1975-1982, nonostante dal profitto fossero dedotte quote relative al pagamento degli interessi

<sup>5</sup> Sono state stabilite imposte, a carico delle imprese, sui salari e sull'aumento dei salari rispetto all'anno precedente, l'imposta sul terreno occupato dall'impresa e l'imposta sul patrimonio [Gintowt e Jankowicz 1987, 13].

e altre finalità, in nessun caso la quota di profitti destinata all'autofinanziamento era esclusa dalla base imponibile. Le aliquote proporzionali o progressive erano fissate per gruppi di imprese, secondo la loro produttività. L'ammontare dei profitti residui dopo il pagamento dell'onere era utilizzato completamente per finanziare l'attività dell'impresa. In questo modo l'impresa godeva di una maggiore libertà rispetto al sistema del risultato ed era incentivata ad accrescere i profitti.

Una struttura diversa di suddivisione dei profitti era applicata in Ungheria fino al 1980. L'imposta era strutturata in due parti. La quota del profitto destinata allo sviluppo dell'impresa e quella per il personale erano tassate separatamente. Fino al 1976 la prima quota del profitto era tassata sulla base di una aliquota proporzionale del 60%, insieme all'incremento della quota del profitto destinata ai lavoratori fissata in relazione al fondo salari.

Si voleva così permettere un aumento dei profitti superiore a quello dei salari. Successivamente, la tassazione è stata ridotta e l'aliquota fissata al 36%, lasciando, quindi, una più ampia quota dei profitti all'autofinanziamento.

Bisogna sottolineare che le imprese ungheresi trasferivano al bilancio locale il 6% del profitto, prima della tassazione. Tale sistema è stato abbandonato nel 1980. La quota a favore dell'economia locale è stata innalzata al 10% del profitto e l'aliquota proporzionale destinata al bilancio statale portata al 45%. La parte rimanente del profitto è stata suddivisa tra l'impresa e i lavoratori, ma quest'ultima parte è stata colpita da una progressività vivace se veniva superato un certo limite prefissato. In questo modo si aveva la combinazione di due differenti metodi di tassazione, il primo che presentava un concetto modificato di tassazione dell'impresa e il secondo, fortemente progressivo, della tassazione dei lavoratori [Gajl 1988, 154 e 155].

I sistemi tributari dei paesi dell'Est si differenziavano, quindi, sempre di più e imposte di nuova istituzione tendevano ad accrescere l'uso razionale dei fattori della produzione <sup>6</sup>.

### 3. Le recenti modifiche

#### 3.1. Unione Sovietica

Le più recenti riforme in Unione Sovietica hanno introdotto il calcolo economico, cioè un sistema di autofinanziamento e autogestione

<sup>6</sup> Imposte sul fondo salari e sull'uso delle risorse sono anch'esse in fase di trasformazione. La stessa imposta sulla proprietà ha subito una serie di revisioni. Un onere specifico colpisce, in Unione Sovietica, quelle imprese che si trovano in condizioni più

per cui lo Stato non è così legato alla situazione dell'impresa coprendone le perdite, senza lasciare autonomia di autofinanziamento alle imprese che hanno profitti<sup>7</sup>.

L'introduzione del calcolo economico, non limitato all'attività corrente, era stato sperimentato in alcuni consorzi produttivi<sup>8</sup>; il profitto assorbito dal bilancio statale negli anni del piano quinquennale 1986-1990 risultava determinato sulla base di una aliquota tributaria progressiva. Si doveva avere, così, un incremento dei versamenti al bilancio, mentre il consorzio conosceva anticipatamente di quali risorse poteva disporre; tale meccanismo avrebbe dovuto spingere le imprese ad accrescere i profitti al fine di possedere maggiori quote da destinare ad usi propri [Abalkin 1988, 124].

Sono importanti la legge sulle aziende di Stato (entrata in vigore il 1 gennaio 1988) e la legge sulla cooperazione (del 1 luglio 1988).

La legge sulle aziende di Stato<sup>9</sup> ha introdotto il sistema del calcolo economico e l'autofinanziamento in una situazione difficile all'interno del piano quinquennale 1986-1990 strutturato ancora secondo sistemi di gestione precedenti nei quali i fondi di investimento, ad esempio, erano ancora assegnati alle imprese dalle autorità centrali. Tale legge ha rivisto la normativa del 1965 in vigore fino al 1988<sup>10</sup> che voleva conciliare il centralismo della direzione economica e l'iniziativa e l'indipendenza economica dell'impresa [Carlini 1989, 20]. La legge sulle imprese statali ha previsto pagamenti al bilancio dello Stato in particolare per l'utilizzo delle risorse e per i prelievi dai profitti [Iasin, Mashchits, Aleksashenko 1989, 78]. L'impresa, dopo aver regolato i propri obblighi con il bilancio dello Stato, il credito e altri organismi, aveva la completa gestione dei fondi che le rimanevano<sup>11</sup>. Da tali utili residui erano costituiti tre fondi: per lo sviluppo della produzione, della scienza e della tecnica; per lo sviluppo sociale; per la distribuzione degli incentivi. L'impresa era indipendente anche per

favorevoli di altre, ad esempio per la disponibilità di risorse naturali, e che, per questo motivo, hanno profitti più elevati.

<sup>7</sup> Vademosti Verchovno Soveta (VVS SSSR) [1986, n. 37, pos. 782] (Legislazione per i problemi del perfezionamento del meccanismo economico e di direzione dell'economia nazionale).

<sup>8</sup> Il Consorzio scientifico-produttivo di macchine utensili di Sumy (Frunze) e il Consorzio produttivo (Vaz) attuavano il meccanismo dell'autofinanziamento basato sul calcolo economico [Abalkin 1988, 123]. Il metodo della sperimentazione di nuove tecniche, prima di una loro possibile generalizzazione, è particolarmente interessante.

<sup>9</sup> Pubblicata sulla «Pravda» l'8 febbraio 1987, discussa in «Voprosy Ekonomiki», n. 4-5, 1987, risp. pp. 54-62 e 70-87; divenuta legge il 30 giugno 1987 (VVS SSSR 1977, n. 26, rak. 385).

<sup>10</sup> VVS SSSR, n. 26, pos. 384.

<sup>11</sup> VVS SSSR, n. 26, pos. 385, art. 2, c. 2.

quanto riguardava l'utilizzo degli accantonamenti per ammortamento<sup>12</sup>.

Il profitto si calcolava deducendo dai ricavi i costi, compresi l'ammortamento e il fondo salari. Il profitto veniva utilizzato prima di tutto per i versamenti al bilancio dello Stato e agli organismi di direzione dell'impresa, oltre che per il pagamento degli interessi bancari. Il profitto rimanente restava a disposizione dell'impresa che lo ripartiva tra i fondi aziendali interni. Tale ripartizione, che alimentava i fondi interni in relazione al profitto, era determinata dai ministeri sulla base dei risultati ottenuti dalle imprese l'anno precedente, in relazione alle disposizioni del piano quinquennale. Questo sistema, secondo alcuni commentatori, ha portato ad una razionalizzazione della produzione con aumento dei profitti e dei prezzi stessi [Boffito 1989, 31-32].

Secondo la nuova legge, l'impresa statale poteva entrare in rapporto con aziende straniere. Lo Stato sembrava avere un legame di tipo indiretto, attraverso le commesse, con l'impresa. Restava immutato, anche con la nuova legge, il ruolo del Gosplan che, per i ministeri, stabiliva il contributo al bilancio statale; a loro volta i ministeri indicavano l'onere per ogni impresa in base alla sua produttività<sup>13</sup>. In effetti, continuava ad essere in vigore il sistema che prelevava quote più ampie a chi produceva di più non incentivando le imprese.

Le nuove condizioni di gestione erano difficili da applicare nell'ambito del piano quinquennale che obbligava le imprese a produrre quantità di beni sulla base di tassi di crescita stabiliti da normative superate. Complesso era anche il legame tra le nuove norme e il sistema dei prezzi, che non rispecchiava l'andamento dei costi di produzione, e delle commesse statali, nonché con la struttura del sistema finanziario e bancario anch'esso, tuttavia, in fase di evoluzione così come il processo della produzione e dell'attività commerciale, in particolare per il commercio all'ingrosso. Il salario, comunque, non era più fissato in base alle norme, ma all'andamento della gestione. Si è voluto dare, almeno nelle intenzioni se non nella pratica, particolare rilievo alla cooperazione dando spazio alla autogestione. Le cooperative erano gestite in questa fase secondo i principi dell'autofinanziamento e del calcolo economico.

Dal punto di vista tributario nella legge sulla cooperazione del luglio 1988 si parlava<sup>14</sup> di aliquote tributarie e di pagamenti per l'utiliz-

<sup>12</sup> L'art. 17 stabilisce i rapporti tra impresa statale e bilancio pubblico. L'impresa versa al bilancio una parte del profitto ed anche altre quote previste dalla legge, tra cui quelle al bilancio locale, secondo le normative stabilite.

<sup>13</sup> VVS SSSR, 1987, n. 26, art. 3, c. 3.

<sup>14</sup> Art. 18, c. 3, da «Economiceskaja gazeta», 1988, n. 24 (Legge dell'Unione delle repubbliche socialiste sovietiche sulla cooperazione nell'Urss).

zo delle risorse naturali<sup>15</sup>. Inoltre, le cooperative utilizzavano, secondo la nuova normativa, il parametro del reddito lordo quale base imponibile per il calcolo dei pagamenti al bilancio pubblico<sup>16</sup>. Il trattamento fiscale delle cooperative differiva in relazione al tipo di cooperativa e ai suoi obiettivi. Era soggetto a tassazione sia il profitto della cooperativa, sia il reddito individuale dei soci e delle persone che vi lavoravano in base a contratto. Il sistema di tassazione delle cooperative prevedeva aliquote fisse per non meno di 5 anni<sup>17</sup>.

Per agevolare la produzione di beni necessari e per ridurre i prezzi potevano essere stabilite agevolazioni fiscali nel campo dell'imposizione sui profitti delle cooperative, dei soci e dei lavoratori. Il gettito di tali imposte era attribuito interamente ai bilanci locali per essere utilizzato a fini di sviluppo economico e sociale del territorio<sup>18</sup>.

Anche dopo queste riforme, comunque, la situazione non poteva considerarsi modificata in modo rilevante in quanto non si era ancora in presenza di vere e proprie imposte né di un sistema di tassazione delle imprese. I pagamenti a favore del bilancio erano calcolati su base individuale e riguardavano tutte le risorse monetarie che superavano le esigenze delle imprese; tali risorse venivano impiegate per l'incremento della produzione e per altri scopi. Il sistema era, inoltre, fortemente criticato in quanto portava ad un livellamento dei salari.

Nel giugno 1990 il Soviet supremo dell'Urss ha approvato la prima legge sulla tassazione delle imprese, associazioni e organizzazioni secondo la quale, con il 1 gennaio 1991 (nuovo piano quinquennale), si avranno nuove relazioni tra organismi produttivi e bilancio dello Stato. Tale legge riguarda le imprese in generale e non le imprese socialiste, come era indicato nella prima versione, in relazione alle modifiche in atto verso il mercato e all'esistenza di diverse forme di proprietà in connessione con la destatizzazione. Essa modifica drasticamente il sistema di tassazione delle imprese<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Il gettito derivante dagli oneri tributari sulle cooperative e sui *kollektivy* era, prima della riforma, molto scarso.

<sup>16</sup> Art. 20, c.1.

<sup>17</sup> Le aliquote sui redditi dei soci e dei lavoratori delle cooperative erano progressive e, se le cooperative vendevano i beni sulla base di prezzi stabiliti dal centro, la tassazione dei redditi individuali si basava sulle aliquote stabilite per operai e impiegati delle imprese statali.

<sup>18</sup> Art. 21.

<sup>19</sup> Vedemosti Sezda Nerodnykh Deputatov SSSR i Verkhovuogo Soveta SSSR, n. 27, 4.7.90, pp. 735-760. Un sistema di tassazione uniforme sulle imprese era stato già annunciato, per il 1991, da Ryzhkov nel discorso di maggio 1990 alla Terza sessione del Soviet supremo. Lo Stato avrebbe trattato, secondo Ryzhkov, in modo eguale le imprese eliminando, così, il soggettivismo dei ministeri, delle province e delle repubbliche nel determinare l'apporto delle imprese al bilancio. Le relazioni tra imprese e Stato si sarebbero svolte su un piano regolato dalla legge.

La legge introduce le seguenti imposte: sui profitti, compresa una imposta sui profitti in eccesso; sul fatturato, modificata; sulle importazioni e esportazioni; sui consumi e sui redditi.

Contribuenti sono: *a)* le imprese, le associazioni e organizzazioni che operano a fini di lucro, hanno un bilancio autonomo e lo stato di persone giuridiche. Sono comprese le joint ventures; *b)* le organizzazioni che non operano a fini di lucro, ma percepiscono redditi da attività economiche e commerciali; *c)* le organizzazioni internazionali, non governative, che svolgono attività economica e commerciale.

La base imponibile è stabilita in relazione al profitto determinato sulla base del conto profitti e perdite. Regole particolari sono stabilite per le deduzioni per la costituzione di fondi di riserva e simili, per spese di manutenzione, ammortamenti, ecc. La legge amplia il numero delle spese deducibili. Sono, ad esempio, deducibili quote di spese per ricerca scientifica, per il finanziamento di investimenti centralizzati, per la protezione ambientale, per spese sanitarie e assistenziali.

L'aliquota comune prevista per l'imposta sui profitti delle imprese è del 45%, contro la proposta governativa di una aliquota più elevata del 55%, tenuto conto che esenzioni e calcolo dei costi avrebbero portato il pagamento medio al 48-49%, aliquota che avrebbe temperato gli interessi delle imprese e dello Stato (Ryzhkov alla Seconda sessione del Soviet supremo, ottobre 1989). Il governo riteneva che si sarebbero avuti svantaggi per il bilancio dello Stato se non fossero state applicate le aliquote proposte e che l'introduzione dell'imposta non dovesse essere rinviata oltre il 1991 (Abalkin alla Terza sessione del Soviet supremo, giugno 1990).

Dopo ampie discussioni sulla ripartizione del gettito tra bilancio dell'Unione e delle repubbliche, la legge ha indicato l'aliquota del 22% per la tassazione dei profitti al di sotto del limite massimo il cui gettito afferisce al bilancio centrale; le aliquote delle imposte a livello locale sono fissate da apposite norme ma non debbono superare il 23% del profitto tassabile, inferiore al livello massimo di profittabilità determinato per settori produttivi dal Soviet supremo. La proposta del governo era quella di una aliquota del 25% con gettito al bilancio dell'Unione e del 30% con gettito ai bilanci delle repubbliche, entità autonome e bilanci locali (Terza sessione del Soviet supremo, giugno 1990)<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Anche il gettito dell'imposta sul fatturato sarà redistribuito, su decisione del ministro delle finanze, tra centro e repubbliche; già nel bilancio 1990 si è avuta una ampia ripartizione, ma dal 1991, sulla base di quote, il gettito afferirà ai singoli bilanci.

La distribuzione delle spese viene attuata attraverso decreti del ministro delle finanze e si è determinato un certo decentramento per il finanziamento degli investimenti, per i programmi culturali, sociali e scientifici, ecc. che sono passati, almeno parzialmente, a carico dei bilanci delle repubbliche [Sichev e Ilyin 1990].

Interessanti sono le disposizioni relative alla tassazione dei profitti in eccesso. Infatti, se l'utile supera il livello massimo, tali profitti in eccesso sono tassati sulla base delle seguenti aliquote: 80% quando il livello massimo viene superato, ma soltanto fino a 10 punti; 90% se il livello massimo viene superato per più di 10 punti. In tali casi il 50% del gettito dell'imposta complessiva stabilita a questo livello è versato nel bilancio dell'Unione e il restante 50% nei bilanci locali.

Tale misura dovrebbe contrastare la spinta delle imprese ad accrescere esageratamente i prezzi ottenendo profitti ingiustificati a danno dei consumatori e traendo vantaggio dalla scarsità dei beni sul mercato (Rapporto Ryzhkov al Secondo congresso del popolo, dicembre 1989). L'esistenza di questa imposta sui profitti può essere considerata un ostacolo per alcuni tipi di investimenti esteri, in particolare nel settore dei servizi. Certamente la presenza, accanto ad una imposta generale sui redditi d'impresa ad aliquota proporzionale, di un tributo quale l'imposta sui profitti in eccesso modifica il ruolo stesso e la struttura dell'intera tassazione sui profitti. Successivamente, tuttavia, il piano Shatalin, rivisto da Aganbegyan, ha proposto per l'imposta sui profitti la soppressione dell'imposta progressiva sul profitto.

Per alcune categorie di contribuenti sono state fissate le seguenti aliquote differenziate: per banche commerciali, comprese le cooperative di credito, particolari banche pubbliche, assicurazioni, l'aliquota è del 55%; il 50% del gettito va al bilancio centrale e il 50% a quello locale. Le associazioni di consumatori, loro unioni, imprese, associazioni e cooperative di consumatori sono assoggettate all'aliquota del 35%; il gettito va ai bilanci locali. Per le organizzazioni pubbliche, loro imprese, associazioni e organizzazioni, comprese quelle religiose, l'aliquota è del 35% e il gettito è attribuito ai bilanci locali. Le aliquote relative alle cooperative di produzione (escluse quelle agricole) e alle imprese locali non debbono superare il 45%. I Soviet supremi delle repubbliche fissano le aliquote per le fattorie statali e collettivizzate. Trattamenti più favorevoli riguardano le cooperative di consumo, organizzazioni culturali e assistenziali. Le piccole imprese usufruiscono di esenzioni, anche temporanee, parziali o totali. Abalkin, parlando a nome del governo, ha proposto di abolire tutte le agevolazioni fiscali tranne due: nel campo sociale e culturale e per i nuovi impianti (Terza sessione del Soviet supremo, giugno 1990).

I profitti delle joint ventures sono tassati secondo l'aliquota del 30% (10% per le joint ventures nelle regioni dell'estremo Est) se la quota del partner straniero supera il 30% del capitale e del 45% negli altri casi; il gettito è attribuito per il 50% al bilancio centrale e il 50% a quello delle repubbliche. Esenzioni temporanee riguardano joint ventures che operano in particolari settori. Gli enti giuridici esteri che operano in Urss attraverso una rappresentanza permanente

sono tassati anch'essi con una aliquota del 30% e il gettito è ripartito al 50% tra il bilancio dell'Unione e quello locale. Le joint ventures erano, comunque, già soggette ad una imposta sugli scambi con l'estero, l'imposta sul fatturato e l'imposta sui profitti (se la quota di possesso era inferiore del 30%) dal 1 luglio 1990. La stessa legge introduce, inoltre, imposte sui redditi che pervengono alle imprese da azioni, titoli e altre obbligazioni in loro possesso e per partecipazioni in joint ventures, aliquota 15%.

La legge sulla tassazione delle imprese, associazioni e organizzazioni attribuisce una maggiore indipendenza alle imprese sovietiche ponendo ogni attività sullo stesso livello. Il complesso sistema di limiti e regolamenti sull'attività produttiva dovrebbe essere semplificato.

Il sistema tributario dovrebbe basarsi su tre imposte principali: sul profitto d'impresa, sui redditi dei cittadini e sulla circolazione delle merci.

È interessante rilevare, per i collegamenti con la nuova normativa sulla tassazione delle imprese, che il 4 giugno 1990 il Soviet supremo dell'Urss ha approvato la legge sulle imprese. Tale legge, che ha introdotto nuove forme giuridiche di imprese, entra in vigore anch'essa il 1 gennaio 1991. Vengono stabiliti principi generali per le attività delle imprese, comprese le joint ventures<sup>21</sup>.

### 3.2. Polonia

La riforma economica del 1981-1982 in Polonia, pur riprendendo alcune idee del sistema WOG dei grandi organismi economici, ha accelerato il processo di autonomia dell'impresa.

Dopo aver assolto l'imposta sul reddito ed effettuato gli altri eventuali prelievi, gli organi dell'impresa suddividevano il profitto destinandolo al pagamento degli interessi bancari, al finanziamento dei

<sup>21</sup> Le norme si susseguono e modificano profondamente la realtà tributaria sovietica.

Il 23 aprile 1990 il Soviet supremo ha approvato la legge sull'imposta sul reddito dei cittadini dell'Urss, degli stranieri e degli apolidi. La legge, che sostituisce la precedente normativa sull'imposta sul reddito, del 1943, è entrata in vigore il 1 luglio 1990.

Le principali caratteristiche sono: 1) i contribuenti sono cittadini dell'Urss, così come cittadini stranieri e apolidi residenti; 2) i cittadini sovietici sono tassati sulla base del reddito complessivo; i non residenti sono tassati sulla base del reddito di fonte sovietica. L'imposta sul reddito guadagnato in valuta estera può essere pagata o in rubli o in valuta estera; 3) la legge definisce e tassa i seguenti redditi: reddito derivante dall'occupazione principale, reddito derivante da altre occupazioni, royalties, reddito d'affari, reddito agricolo e altri redditi; 4) sebbene i cittadini stranieri e quelli sovietici

fondi di gestione, al finanziamento degli investimenti e altri scopi, riservandone una quota ai fondi destinati al personale. Si trattava di una soluzione di compromesso che indicava, comunque, un progresso rispetto al sistema precedente nel quale l'impresa era legata più strettamente al bilancio dello Stato [Gintowt e Jankowicz 1987, 11 e 19].

La modifica del 1982 in Polonia aveva sostituito i precedenti pagamenti dal profitto a favore del bilancio e la stessa tassazione su particolari fondi, con un sistema di imposta sul reddito di impresa.

La tassazione non dipendeva dall'ammontare del profitto, ma da un particolare rapporto con una progressività sensibile dall'aliquota più bassa del 40%, per un incremento dal 5% al 10%, a quella più alta del 90%, quando il rapporto superava il 30%. La percentuale, che esprimeva la profittabilità, era definita quale rapporto tra il profitto e i costi di produzione. Tale costruzione tributaria voleva costringere l'impresa a non ottenere profitti ingiustificati attraverso fissazione di prezzi eccessivamente elevati e di troppo alti margini di profitto. Accanto a fini fiscali, si aveva un forte condizionamento dell'impresa con effetti economici rilevanti. Ad un livello medio del rapporto, la tassazione non era molto onerosa. L'impresa poteva utilizzare il profitto, dopo aver operato altre deduzioni, per autofinanziamento e per premi al personale.

Successivamente, era stata introdotta una seconda versione dell'imposta con aliquote progressive rapidamente crescenti. Sia il primo che il secondo schema riducevano gli incentivi ad accrescere i profitti. Nel 1984 la tassazione in questa forma era stata abolita ed era stata introdotta un'imposta sul reddito strutturata in modo completamente differente, di tipo proporzionale. Base imponibile era rimasto il profitto, tenuto conto di costi e perdite considerate ingiustificate. L'aliquota proporzionale applicata a tutte le imprese era del 60% nel 1987, in seguito innalzata al 65%. Per le società e per alcune imprese commerciali estere l'aliquota era del 65%, portata poi al 70%, più elevata in considerazione che almeno una quota dei profitti era esportata. Erano previste diverse forme di riduzioni e esenzioni. Il fine di questa imposta, così strutturata, era quello del gettito in quanto gli

siano, per principio, tassati in maniera uguale, vi sono alcune differenze per la tassazione degli stranieri; 5) la legge comprende provvedimenti relativi a diritti e obblighi per i contribuenti.

Sempre il 23 aprile 1990 il Soviet supremo dell'Urss ha adottato una legge per l'eliminazione graduale dell'imposta su scapoli e persone senza figli dal 1 luglio 1990 (data di entrata in vigore dell'imposta personale sul reddito) e il 1 gennaio 1993.

Il 21 maggio 1990 il Soviet supremo dell'Urss ha approvato una nuova legge sui diritti, doveri e responsabilità degli ispettori tributari dello Stato relativamente ai tributi, ricorsi tributari e calcolo degli imponibili, oltre che sull'osservanza della legislazione tributaria.

oneri non erano differenziati per tipo di impresa; presentava le caratteristiche di un onere neutrale e fisso nella presunzione che il 35%-40% del profitto residuo dopo la tassazione fosse sufficiente a coprire le necessità dell'impresa. Le imprese private e quelle nelle quali la partecipazione pubblica al capitale era inferiore al 50%, pagavano una imposta sul reddito di tipo particolare. L'agricoltura e alcune categorie erano assoggettate a regimi differenziati [Gajl 1988, 157-159].

La nuova legge del 31 gennaio 1989<sup>22</sup>, che tassa i redditi conseguiti dal 1 gennaio dello stesso anno, regola la tassazione degli organismi che svolgono attività economica e che hanno sede nel territorio polacco o, anche se non sono residenti, per il reddito prodotto nel territorio (art. 2). Base imponibile è il reddito costituito dalla eccedenza della somma delle entrate rispetto ai costi sostenuti. Per le imprese che redigono il bilancio, il reddito imponibile è costituito dall'utile di bilancio documentato dai libri contabili meno le entrate non soggette a tassazione, esclusi i disavanzi (art. 5). Sono previste esenzioni per l'attività agricola e entrate connesse a tale attività; le assicurazioni; le attività scientifiche, di culto; le obbligazioni, azioni, ecc. (art. 9). Analitica è l'elencazione dei costi (art. 11). Le deduzioni dalla base imponibile riguardano spese per costruzione e ammodernamento degli immobili, 50% delle spese per macchinari e impianti, donazioni per scopi considerati utili fino al 10% del reddito, ecc. (art. 16). L'aliquota è del 40% (art. 17). L'imposta si paga sulla base di acconti mensili (art. 15)<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Legge 31 gennaio 1989 sull'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Dziennik Urzędowy Nr. 3, pos 12, Nr 54, pos 320 e Nr 74, pos. 443).

<sup>23</sup> Nel 1989 è stato predisposto un progetto per la revisione della legge 16 dicembre 1972 sull'imposta sull'esercizio (Dziennik Urzędowy del 1983 Nr. 43, pos. 191; del 1985 Nr. 12, pos. 50; del 1989, Nr. 3, pos. 12 e Nr. 74, pos. 443).

Tale imposta si applica all'attività produttiva, di servizio e commerciale svolta dalle persone fisiche, dalle persone giuridiche non appartenenti all'economia socializzata, nonché da altre unità senza personalità giuridica (art. 1).

Base imponibile è il volume d'affari (art. 4 e 5); sono tassate anche le importazioni (art. 9). Le aliquote sono del 20% sull'attività produttiva, del 5% per l'attività di servizio e del 5% per l'attività commerciale (art. 10).

Un altro progetto riguarda la revisione della legge 16 dicembre 1972 relativamente all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Dziennik Urzędowy del 1989, Nr. 27, pos. 147 e Nr. 74, pos. 443). Base imponibile sono le attività produttive, di servizio e commerciale; il reddito di lavoro esclusi i redditi soggetti all'imposta sull'esercizio o all'imposta sui salari; il reddito degli immobili, azioni, partecipazioni, aziende, ecc. È stato fissato un minimo imponibile. I redditi agricoli sono esonerati, così come gli interessi bancari, gli assegni alimentari, ecc. Con alcuni vincoli relativi al reimpiego dei profitti, sono esentati dall'imposta sul reddito anche i redditi degli stranieri che svolgono attività economica. Le aliquote sono progressive per scaglioni. Gli oneri deducibili riguardano, per quote, le spese di costruzione, ampliamento, ecc.; l'acquisto dei macchinari; l'attività agricola; la produzione di materiali edilizi; ecc.

### 3.3. Ungheria

Le recenti riforme in Ungheria hanno lo scopo di riprendere il processo iniziato nel 1968, ma in molti punti modificato profondamente dopo il 1972.

Con il 1 gennaio 1988, nell'ambito di un programma di stabilizzazione che combinava severe misure di austerità con riforme orientate al mercato, l'Ungheria è stato il primo paese del Cmea, dopo molte discussioni, ad introdurre una imposta del tipo valore aggiunto (aliquota base del 25%) e l'imposta personale; sono stati apportati tagli alla spesa pubblica pur istituendo un fondo (1 gennaio 1989) per il pagamento di limitati sussidi di disoccupazione. Un secondo momento della riforma tributaria ha riguardato l'introduzione di una imposta generale sui profitti entrata in vigore il 1 gennaio 1989.

Obiettivo dell'intera riforma tributaria in due stadi è stato quello di ridurre l'onere impositivo sul processo produttivo rendendolo meno complesso con la creazione di una tassazione uniforme sul consumo finale e sui redditi degli individui [Kupa 1989, 3].

La nuova imposta sui profitti colpisce le imprese, le cooperative, le società per azioni, gli imprenditori individuali e trova motivazioni nell'esigenza di stabilire un sistema di mercato, di costituire moderne forme di imprese tassate in modo uniforme, di incentivare l'impiego di capitali nella produzione.

È interessante sottolineare che l'imposta sui profitti, alquanto onerosa, riguarda tutte le imprese a prescindere dalla loro forma giuridica. Tuttavia, il piccolo imprenditore può scegliere tra il pagamento dell'imposta sui profitti d'impresa e l'imposta personale; è chiaro che nella scelta bisogna tenere conto che le regole relative alle due imposte sono diverse (aliquote, possibilità di dedurre alcune spese, ecc.)

Si hanno due aliquote: 40% e 50%. Se la base imponibile non supera 3 milioni di fiorini ungheresi i profitti sono assoggettati all'aliquota del 40%; se sono superiori, la parte eccedente subisce l'aliquota del 50%. Il sistema vuole chiaramente avvantaggiare le piccole imprese e quelle individuali.

In seguito anche a pressioni che sottolineavano che l'aliquota del 50% era più alta di quella media esistente in Europa e in considerazione dell'esistenza di altri oneri sulle imprese quali, ad esempio, imposte patrimoniali sull'uso delle risorse che colpiscono gli stessi profitti e contributi obbligatori per l'istituzione di fondi per lo sviluppo tecnologico, la formazione professionale e l'edilizia, è stata decisa la diminuzione delle aliquote. Dal 1 gennaio 1990 l'aliquota dell'imposta sui profitti è stata ridotta dal 40% al 35% se il reddito imponibile non supera i 3 milioni di fiorini, e dal 50% al 40% per la quota di reddito imponibile superiore a tale limite.

Le stesse agevolazioni sono state modificate per cui con la revisio-

ne si ha una riduzione dell'imposta dovuta dell'80% per redditi derivanti da attività di pubblico interesse e relative alla salute; del 65% per attività culturali e sportive; del 35% per agricoltura, foreste, lavorazione del legno e per le vendite al dettaglio di alimentari. Esistono, inoltre, una serie di agevolazioni per le attività considerate rilevanti: costruzioni, telecomunicazioni, ecc. Trattamenti favorevoli sono riservati alle joint ventures con partners stranieri [Kupa 5-6].

Nonostante le critiche, la nuova struttura impositiva dovrebbe ridurre, rispetto al sistema precedente, l'onere complessivo sulle imprese [Eiu 1989, 11]. Anche in Ungheria, pertanto, il sistema di trasferimenti monetari, definiti in maniera individuale dalle imprese al bilancio dello Stato è stato sostituito da una struttura di tipo occidentale [Ministry of Finance 1988]. Tale sistema prevede, tuttavia, numerose eccezioni che indeboliscono la portata generale della normativa [Eauer 1990]<sup>24</sup>.

#### 4. I sussidi alle imprese

In un discorso sulla tassazione sui profitti o, in generale, sui prelievi sui profitti, bisogna tenere conto che, specialmente in passato, esisteva un forte sistema di centralizzazione che contrapponeva ai prelievi sussidi alle imprese in modo tale che il bilancio pubblico era al centro di una struttura di raccolta di fondi che venivano ripartiti successivamente alle imprese stesse. Si trattava di una specie di assegnazione gratuita che copriva tutte le perdite dell'impresa. La carenza di profitti portava l'impresa ad una totale dipendenza finanziaria dagli organi centrali con difficoltà di ricorso al credito delle banche.

Sanare le perdite e fornire finanziamenti addizionali alle imprese pubbliche nelle economie pianificate possono essere considerati modi per influire sulla gestione delle imprese stesse. I sussidi si pongono nell'ambito dell'intero sistema finanziario delle imprese realizzando gli obiettivi decisi dal centro, creando fondi di sviluppo e fondi per l'incentivazione finanziaria. Questo sistema è stato, in un primo momento, in parte modificato in modo che la redistribuzione di profitti e perdite si attuava all'interno dei ministeri o di settori di imprese in una redistribuzione limitata ricercando l'indipendenza non tanto della singola impresa, ma del gruppo di imprese.

Con tale sistema si attuava una forma di redistribuzione centraliz-

<sup>24</sup> La stessa imposta sul fatturato è stata unificata in connessione con la serie di riforme del sistema dei prezzi intervenuta nel 1966. Da un sistema di tipo sovietico tradizionale, con molteplici aliquote contemporaneamente in vigore, si è passati all'imposta generale sulle vendite che presenta soltanto tre aliquote [Bauer 1990].

zata di risorse, o «sussidio incrociato» attraverso prelievo e riassegnazione di quote dei profitti (oltre che dei fondi di incentivazione e parte degli ammortamenti) sulla base di necessità di finanziamento previste dai piani di produzione. Altre dotazioni a fondo perduto del bilancio pubblico a fini di copertura di costi di formazione del capitale derivavano dai profitti afferenti al bilancio stesso. Mentre il credito finanziava tradizionalmente i costi correnti, le dotazioni a fondo perduto coprivano gran parte dei costi di investimento.

Più recentemente, comunque, i sussidi non coprono tutte le perdite, ma rappresentano una fonte eccezionale e non ordinaria di finanziamento. I sussidi assumono diverse forme: sono rivolti ad una singola impresa per fini specifici, sussidi ai prezzi al fine di mantenere bassi i prezzi di vendita di alcuni beni, altre forme di finanziamento delle perdite quali la copertura delle perdite complessive, la fornitura supplementare di risorse produttive e fondi di ammortamento, ecc. Possono essere di tipo discrezionale o obbligatori, per coprire i deficit, per fini di sviluppo o per scopi determinati [Gajl 1988, 167 e ss.]. Bisogna differenziare, inoltre, tra i sussidi che favoriscono una maggiore produzione e quelli meno efficaci a tal fine, come i sussidi ai prezzi che svolgono ancora un ruolo importante nel bilancio pubblico dei paesi dell'Est europeo [Hacik e Lushin 1990]. I sussidi possono prendere forme particolari quali riduzioni o esenzioni di imposte influenzando così, indirettamente, la gestione dell'impresa.

Risorse di bilancio sono destinate alle imprese anche per investimenti in impianti; la quota dei fondi di bilancio destinata agli investimenti sembra ridursi gradualmente.

Recentemente, tuttavia, l'interferenza dei ministeri nella produzione e nella gestione ordinaria delle imprese è diminuita drasticamente e, nel complesso, le relazioni tra impresa, ministeri e Stato centrale sono impostate in maniera più flessibile.

Lo sviluppo del credito può far perdere rilievo o comunque porsi in alternativa ai sussidi, mezzo di finanziamento non restituibile. Si hanno crediti bancari a lungo termine che coprono l'intero investimento pianificato; tali crediti, in alcuni casi, sono restituiti da sussidi anno per anno attuando una forma interessante di combinazione tra credito bancario e sussidi di bilancio. I sussidi per investimenti possono essere a totale copertura della spesa per investimento o a copertura parziale con il ricorso per una quota anche al credito bancario. I fondi di prestito sono restituiti attingendo a risorse dai fondi di sviluppo.

In Unione Sovietica dovrebbe essere mantenuto il sostegno alle imprese che subiscono effetti negativi al di là del loro controllo; nei prossimi anni saranno eliminate le unità produttive con profitti scarsi

o nulli [Ryzhkov 1990]. Il successivo piano Shatalin ha previsto tagli delle sovvenzioni statali alle imprese e riduzione degli investimenti.

Il programma di stabilizzazione in Polonia ha posto limitazioni radicali, e in molti casi la completa abolizione, dei sussidi, in particolare ai prezzi dell'energia e di altri beni. Dal 38%, in percentuale della spesa pubblica, nel 1989 i sussidi, infatti, dovrebbero cadere al 14% nel 1990. Saranno ridotte o eliminate le numerose esenzioni e agevolazioni tributarie [Kolodko 1990, 13].

In considerazione che una parte delle uscite del bilancio ungherese riguarda i sussidi alle imprese – oltre che al consumo, al finanziamento degli investimenti, alle spese per la sicurezza sociale e ad altri servizi quali istruzione e salute – molti economisti ungheresi ritengono che il bilancio pubblico non dovrebbe finanziare imprese in perdita vecchie e grandi. Sarebbe così possibile ridurre la pressione tributaria su individui e imprese che danno profitti; si libererebbero risorse per investimenti in infrastrutture e nel settore manifatturiero.

## 5. Il bilancio pubblico

La riforma dell'imposizione diretta sulle imprese, con il passaggio da forme di prelievi sui profitti a sistemi più vicini alla tassazione sui profitti d'impresa di tipo occidentale, ha prodotto, insieme ad altre modifiche sia delle entrate che delle spese pubbliche, una nuova struttura di bilancio. Varia, inoltre, lo stesso ruolo del bilancio pubblico nella gestione dell'economia.

È chiaro che nei sistemi di tipo socialista il bilancio svolge un ruolo importante proprio per la responsabilità ancora rilevante di gestione pubblica dell'economia e per le connessioni tra bilancio e pianificazione centralizzata.

Dire che il bilancio rappresenta la dimensione finanziaria del piano economico annuale è corretto [Eiu 1988, 206], anche se il piano tiene conto di aspetti che non sono inseriti in bilancio. Il bilancio, inoltre, include dati che non sono connessi al piano in senso stretto, anche se viene predisposto sulla base del piano economico, specialmente per quanto riguarda le spese di investimento che riflettono decisioni sullo sviluppo economico e sulle priorità da assegnare ad aspetti dello sviluppo stesso. Piano economico e bilancio pubblico sono elaborati simultaneamente e presentati nella stessa sessione del Soviet supremo [Nove 1986, 236].

Da una logica di piano espresso in termini reali, che prevaleva sui piani finanziari, si è passati gradualmente ad una revisione del bilancio pubblico non più inteso quale semplice espressione finanziaria della pianificazione economica. Lo squilibrio tra entrate e spese veniva coperto con il ricorso alla banca centrale.

La struttura del bilancio sovietico, ad esempio, è molto complessa e comprende più di 51.000 bilanci (repubbliche, repubbliche autonome, territori autonomi, regioni autonome, aree e distretti, ecc.). L'esame della struttura di bilancio per grandi linee è, fino ad oggi, abbastanza semplice. Le principali fonti di entrata sono l'imposta sul fatturato e i pagamenti derivanti dai profitti; le voci di spesa più rilevanti riguardano il finanziamento dell'economia nazionale, le misure sociali e culturali, la difesa. Complessa è l'analisi più approfondita e interrelata di elementi così ampi [Hutchings 1983, 10]. Recentemente si è avuta anche una modifica della metodologia nella compilazione del bilancio e nella valutazione delle diverse voci.

Più del 65% del Gni è gestito dal bilancio dell'Unione. Il bilancio è fortemente centralizzato e risponde ad un criterio di unità con un solo sistema di entrate pubbliche; i principi sono comuni anche per quanto riguarda la spesa pubblica. Il bilancio è consolidato a tutti i livelli di governo e comprende un'ampia quota di investimenti.

Il deficit di bilancio nel 1989 era previsto all'elevato livello di 120 miliardi di rubli (13,1% del Pil); a seguito di misure restrittive e dell'introduzione di una nuova metodologia alla fine dell'anno ha raggiunto 91 miliardi di rubli. Per il 1990 si prevede un deficit di 60 miliardi di rubli dovuto in gran parte a riduzione degli investimenti. Per la copertura (il ricorso a prestiti è stato inserito nella riforma del 1965) si ha emissione di prestiti per 49,1 miliardi di rubli sottoscritti da organizzazioni dello Stato, cooperative e altri organismi pubblici; la quota delle repubbliche è di 10,1 miliardi di rubli. Sono stati emessi buoni del tesoro per 15 miliardi di rubli da distribuire tra la popolazione ad un tasso annuo del 10%; speciali buoni che non danno interesse, per 10 miliardi di rubli, sono molto richiesti in quanto si configurano quali pagamenti anticipati per vendite future di automobili e altri beni di consumo durevole [Sichev e Ilyin 1990]. Nei bilanci del 1989 e 1990 sono stati inseriti gli oneri per il servizio del debito (escluso quello a breve termine) pari rispettivamente a 5,3 e 8,8 miliardi di rubli. Il debito statale interno al 1 gennaio 1990 ammontava a 400 miliardi di rubli, di cui 350 miliardi prelevati dalle banche.

Per quanto riguarda la Polonia, si sottolinea che la struttura del bilancio dello Stato è stata rivista nel 1987 con la previsione di un deficit di bilancio che può essere coperto da un prestito della banca centrale polacca [Ibfd 1988, suppl. n. 13, 17]. Negli anni più recenti sono stati istituiti fondi statali extra bilancio; i più importanti sono il fondo per il servizio del debito estero, il fondo culturale, ecc.

L'Ungheria, interessata dalla riforma dell'imposizione sulle imprese con l'introduzione di una imposta generale sui profitti nel 1989, ha impostato, proprio per effetto delle riforme tributarie, nuovi rapporti economici tra Stato e cittadini. Si è ridotta la discrezionalità dell'am-

ministrazione centrale. La struttura delle entrate e delle spese pubbliche si è modificata. Sono stati ridotti i sussidi alle imprese, oltre che al consumo. Il nuovo sistema di tassazione si basa su tre imposte principali: l'imposta personale, l'imposta sulle vendite e l'imposta sui profitti.

Il bilancio diventa, con la riforma, che si sarebbe dovuta avere a breve scadenza in Unione Sovietica, uno strumento di gestione indiretta senza essere chiamato a redistribuire quantitativamente il reddito nazionale e a finanziare massicciamente l'economia.

Per quanto riguarda, in particolare, il tema dei prelievi sui profitti, si ha un legame meno stretto tra bilancio e imprese sia dal punto di vista del minore finanziamento delle esigenze delle imprese da parte del bilancio, sia nell'ambito delle connessioni tra bilancio pubblico e piani finanziari delle imprese. Ciò comporta una diversa logica di formazione del bilancio stesso. Le entrate non derivano dalla produzione sulla base di un complesso meccanismo di pagamenti, ma considerando aspetti di natura macroeconomica tenuto conto del ruolo di entrate e spese pubbliche nell'ambito dei grandi aggregati<sup>25</sup>. La politica di bilancio deve operare insieme a quella creditizia, dei prezzi e dei salari. Le imprese, in questa nuova impostazione, dovranno coprire sempre più le proprie esigenze attraverso l'autofinanziamento e il ricorso al credito, piuttosto che a sovvenzioni e altre agevolazioni del bilancio pubblico.

La diversa struttura del bilancio ai diversi livelli di governo, che si determina con una suddivisione delle competenze a favore di un maggiore decentramento, assegna ai bilanci locali entrate certe e più ampie provenienti proprio dai profitti delle imprese localizzate nei rispettivi territori [Hacik e Lushin 1990]<sup>26</sup>.

## 6. Conclusioni

L'imposizione sui profitti, non certamente standardizzata nei sistemi tributari odierni dei paesi dell'Est europeo, è passata gradualmente da un sistema nel quale il bilancio dello Stato era il beneficiario

<sup>25</sup> La struttura del bilancio pubblico ha subito grandi mutamenti in gran parte dei paesi dell'Est europeo. In Cecoslovacchia, ad esempio, sono stati creati alcuni fondi, autonomi dal bilancio centrale, per le strade, l'acqua, la protezione dell'atmosfera [Hacik e Lushin 1990].

<sup>26</sup> La centralizzazione amministrativa determina un consolidamento delle entrate e delle spese dei bilanci degli organismi periferici nel senso che entrate e spese degli enti locali sono inserite nei bilanci degli organismi superiori e sono approvate al centro.

residuale del profitto, ad un sistema nuovo nel quale l'impresa trattiene il profitto che resta dopo aver pagato le imposte, definite da regole generali di tassazione.

I prelievi sui profitti non erano considerati delle vere imposte sia perché si restava nel circuito dei fondi pubblici: dalle imprese pubbliche al bilancio pubblico, sia, e questo è l'aspetto rilevante, in quanto non si era in presenza di uniforme trattamento tributario. Nonostante le forti difformità si può, tuttavia, affermare che esistevano somiglianze tra il sistema socialista dei prelievi sui profitti e le imposte sulle società del modello occidentale.

Obiettivo dell'imposizione sui profitti, nella sua forma tradizionale, oltre a quello del gettito per fornire al bilancio pubblico fondi, che venivano poi ripartiti anche tramite i sussidi alle imprese, era certamente quello della stabilizzazione economica con il controllo delle fluttuazioni cicliche. Si trattava di uno strumento di controllo selettivo dell'economia per influire sui profitti delle imprese e, in conclusione, sulla produzione. Il sistema del «residuo» non incentivava coloro che gestivano le imprese pubbliche ad accrescere i profitti, anche se il problema della fissazione di profitti «adeguati» da parte dei pianificatori si collegava a quello della carenza di beni di consumo, dell'incentivazione di particolari settori, ecc. Con il sistema del calcolo economico l'impresa era considerata una entità autonoma, volta a creare profitti, con capitale e attività proprie ed un bilancio separato. Sceglieva i propri obiettivi nell'ambito di un piano individuale, mentre la pianificazione centrale risultava indicativa e si esercitava attraverso regole riguardanti prezzi, salari, imposte.

Le riforme, comunque, nel settore della tassazione sono state spesso, in passato, parziali e molto caute per non modificare troppo bruscamente un sistema di relazioni economico-finanziarie complesse e fortemente collegate. La modifica dei sistemi di imposizione diretta sulle imprese ha comportato una separazione dei metodi di finanziamento dell'attività corrente e degli investimenti e, in generale, la ristrutturazione degli obblighi a creare determinati fondi per la destinazione di risorse ad obiettivi predeterminati. Da un criterio di individualità nei pagamenti per ogni singola impresa si è passati al princi-

Con il decentramento in atto anche questa situazione si dovrebbe modificare rendendo più autonomi i bilanci locali.

Nell'aprile del 1990 il Soviet supremo dell'Urss ha adottato una legge sulle relazioni economiche di base dell'Unione delle repubbliche socialiste sovietiche e le singole repubbliche. Le competenze dell'Unione riguardano l'organizzazione di un sistema di tassazione a livello nazionale, di imposte, tariffe e di altri prelievi a favore del bilancio; la predisposizione, adozione e esecuzione del bilancio dell'Unione; l'attuazione di una complessiva politica di formazione dei prezzi; l'organizzazione del sistema finanziario e creditizio comune e di una comune circolazione monetaria.

pio dell'eguaglianza dei contribuenti; il profitto è diventato oggetto della tassazione alla base dei nuovi sistemi di imposizione; sono stati aboliti, per inserirli nell'imposta sui profitti, altri pagamenti con natura di imposte.

Si è ritenuto necessario introdurre un sistema di tassazione uniforme sui profitti in relazione all'importanza di una nuova gestione dell'impresa in economie orientate al mercato. Il sistema tributario ha voluto assumere un ruolo di neutralità nella competizione tra imprese assoggettandole, al di là di trattamenti di favore e differenziazioni presenti comunque in tutti i sistemi tributari occidentali, ad un unico sistema di imposizione semplificato, basato su regole fisse per un certo tempo e disciplinato per legge. Il fine è quello della maggiore efficienza dell'economia.

La centralizzazione dei flussi finanziari nel bilancio pubblico nei sistemi socialisti aveva motivazioni precise relative all'elevato livello dei sussidi, all'onere per il finanziamento degli investimenti. L'ampia centralizzazione finanziaria rendeva meno significativo il ruolo del finanziamento degli investimenti da parte delle banche e degli intermediari finanziari e lo stesso autofinanziamento delle imprese e impiego del risparmio delle famiglie.

Anche se il processo di autonomia dell'impresa è lento, si sta andando verso un sistema di regolazione indiretta da parte dello Stato dell'attività imprenditoriale.

Il problema del deficit di bilancio si collega al fatto che, ancora oggi, numerose imprese vivono di sovvenzioni a carico del bilancio pubblico, che si vanno però riducendo spesso in modo rapidissimo, e che la banca centrale interviene massicciamente a copertura del disavanzo pubblico (il deficit del 1989 è stato finanziato, per due terzi, in Urss dalla Gosbank). Il sistema fiscale dovrà, comunque, mantenere una certa flessibilità con differenziazioni che tengano conto, in modo specifico, delle specificità regionali. Ci si avvia, tuttavia, verso un maggior decentramento delle decisioni.

L'intera gestione economica, specialmente in Unione Sovietica, ma anche negli altri paesi socialisti, è coinvolta in un processo che non si limita all'aspetto strettamente tributario, ma riguarda il ruolo della pianificazione non più elenco dettagliato di obblighi difficili da rispettare in una fase dinamica, ma che indichi gli indirizzi e i principali parametri di gestione dell'attività economica; l'assetto normativo delle leggi, direttive e altre regole di gestione economica; la razionalizzazione dei mezzi di produzione e delle relazioni commerciali; la trasformazione del sistema di formazione dei prezzi più vicini ai costi effettivi e alle tendenze mondiali con effetti anche di ampia redistribuzione dei redditi. Prezzi, costi di produzione e redditi personali sono strettamente collegati.

È, inoltre, importante e connessa con la riforma fiscale, la stessa revisione del sistema monetario e creditizio per una graduale integrazione dei mercati finanziari; l'autonomia, l'autofinanziamento e l'autogestione dell'impresa per uno spazio di manovra ampio, nell'osservanza delle linee economiche centrali, nell'ambito di un sistema generalizzato di tassazione delle imprese; l'introduzione di mezzi di finanziamento degli investimenti diversi dagli attuali; la liberalizzazione del commercio estero; l'eliminazione della regolazione centralizzata dei salari; ecc.

Le caratteristiche dell'economia dei paesi dell'Est europeo e la complessità dell'attuale sistema di tassazione, che comprende ancora oneri che non sempre possono essere chiamati imposte, in quanto differiscono profondamente dagli schemi occidentali, condiziona i futuri sviluppi delle modifiche strutturali. Inoltre, i diversi andamenti economici e le ormai differenziate strutture economiche ed anche fiscali, che risentono di diverse tradizioni, esprimono varie soluzioni al cambiamento in una visione tendenziale di avvicinamento e armonizzazione con i sistemi europei.

## Riferimenti bibliografici

- AA. VV. (1988), *Economic Adjustment and Reform in Eastern Europe and the Soviet Union*, Essays in Honor of F. D. Holzman, Durham e London, Duke University Press.
- Abalkin, L. (1988), *Il nuovo corso economico in Urss. Teoria e sperimentazione dell'accelerazione dello sviluppo delle imprese*, a cura di O. Sanguigni, Roma, Editori Riuniti.
- Balassa, B. (1983), *The Hungarian Economic Reform, 1968-81*, in «Banca del Lavoro Quarterly Review» and Essay 12 in B. Balassa (1985), *Change and Challenge in the World Economy*, London, Macmillan.
- (1989), *New Directions in the World Economy*, London, Macmillan.
- Balassa, B. e Tyson, L. (1987), *Adjustment to External Shocks in Socialist and Private Market Economies*, in *Structural Change, Economic Interdependence and World Development*, a cura di L. Pasinetti e P. Lloyd, Vol. 3, *Structural Change and Adjustment in the World Economy*, London, Macmillan.
- Bauer, T. (1990), *Hungary on the Way towards a Market Economy*, Paper Presented at a Nato Conference, Brussels.
- Berend, I. T. e Ranki, G. (1985), *The Hungarian Economy in the Twentieth Century*, London, Croom Helm.
- Bergson, A. (1989), *Planning and Performance in Socialist Economies: the Ussr and Eastern Europe*, London, Unwin Hyman.
- Bird, R. (1964), *The Possibility of Fiscal Harmonisation in the Communist Bloc*, in «Public Finance», Vol. 19.
- Birman, I. (1981), *Secret Incomes of the Soviet State Budget*, The Hague, Boston and London, Martinus Nijhoff Publisher.

- Blass, B. e Fedorowicz, Z. (1968), *The Role of the State Budget in the Intersectoral and Interdivisional Distribution of Income in the People Republic of Poland*, in «Public Finance», n. 1-2.
- Boffito, C. (1989), *Europa orientale e Unione Sovietica*, aggiornamento B/89 degli studi area, Fintesa studi paese, Roma, 24 novembre.
- Boldyrev, B. e Lushin, S. (1987), *Relations of Governmental Enterprises with the Budget in Conditions of Centralized Planning*, International Institute of Public Finance, 43° Congres, Paris.
- Buck, T. e Cole, J. (1987), *Modern Soviet Economic Performance*, Oxford, B. Blackwell.
- Carlini, G. (1989), *Le riforme nell'economia del nuovo corso sovietico: la legge sulle imprese statali*, in «Rassegna sovietica», marzo-aprile.
- Chiancone, A. (1984), *Il sistema degli incentivi economici sulla gestione delle imprese nell'Unione Sovietica*, in «Economia pubblica», gennaio-febbraio.
- (1986), *Nuovi metodi di gestione nelle imprese pubbliche in Polonia*, in «Economia pubblica», luglio-agosto.
- Chilosi, A. (1990), *Poland's Programme of Economic Transformation: How Has the West Helped and What Else Should It Do?*, Paper Presented at a Nato Conference, Brussels.
- Ciocca, P. e Aganbegyan, A. (1989), *Perestrojka e ristrutturazione produttiva*, Bologna, Il Mulino.
- Desai, P. e Weitzman, M. (1987), *The Soviet Economy: Problems and Prospects*, Oxford, B. Blackwell.
- Dyker, D. A. (1985), *The Future of the Soviet Economic Planning System*, London, Croom Helm.
- Ellman, M. (1989), *The Ussr in the 1990's. Struggling out of Stagnation*, Special Report 1152, The Economist Intelligence Unit.
- Flemming, J. (1990), *Gradualism and Shock Treatment of Tax Fund Structural Reform*, in «Fiscal Studies».
- Gajl N. (1984), *Characteristics of Tax Systems in Poland and Other Socialist Countries*, Keizai Kerkyusho Neupo (Cmo Univ), 15, dicembre.
- (1988), *Reforms of Legal and Financial System of Public Enterprises in Poland and Other Socialist Countries*, Lodckie Towarzystwo Naukowe, Zaklad Narodowy Im. Ossolinskich, Wydawnictwo Polskiej Akademi Nauk.
- Gintowt, M. e Jankowicz, M. (1987), *De la régulation des finances des entreprises publiques des pays socialistes vers la décentralisation*, International Institut of Public Finance, Paris.
- Gregory, P. R. e Stuart, R. C. (1989), *Comparative Economic Systems*, Boston, Houghton Mifflin Company.
- (1986), *Soviet Economic Structure and Performance*, New York, Harper & Row.
- Hacik, V. e Lushin, V. I. (1990), *Public Finance with Several Levels of Government, The Experience of East European Countries*, International Institute of Public Finance, Brussels.
- Hare, P. G. (1983), *The Beginnings of Institutional Reform in Hungary*, in «Soviet Studies», Vol. 35.
- (1987), *Economic Reform in Eastern Europe*, in «Journal of Economic Surveys», n. 1.

- Hare, P. G. e Wanless, P. T. (1981), *Polish and Hungarian Economic Reforms. A Comparison*, in «Soviet Studies», Vol. 32.
- Hewitt, E. A. (1981), *The Hungarian Economy. Lessons of the 1970's and Prospects for the 1980's*, in U. S. Congress, Joint Economic Committee, *East European Economic Assessment*, Part 1, Washington D. C., Government Printing Office.
- (1988), *Reforming the Soviet Economy. Equality versus Efficiency*, The Brookings Institution, Washington D. C.
- Holzman, F. D. (1954), *Soviet Taxation: the Fiscal and Monetary Problems of a Planned Economy*, Cambridge, Mass., Harvard University Press.
- Hutchings, R. (1983), *The Soviet Budget*, London, Macmillan.
- Iasin, E., Mashchits, V. e Aleksashenko, S. (1989), *The Thirteenth Five-Year Plan, From Economic Norms to Taxation of Enterprises*, in «Problems of Economics», dicembre.
- International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD (1988), *Taxation in European Socialist Countries*, Guides to European Taxation, Amsterdam.
- Kerpel, E. e Young, D. G. (1989), *Hungary to 1993, Risks and Rewards of Reform*, The Economist Intelligence Unit, London.
- Kołodko, G. W. (1990), *Polish Hyperinflation and Stabilization 1989-1990*, in «Working Papers», Institute of Finance, Ministry of Finance, Warsaw.
- Kornai, J. (1980), *The Dilemmas of a Socialist Economy: the Hungarian Experience*, in «Cambridge Journal of Economics», n. 2.
- (1980), *Economics of Shortage*, Amsterdam, North Holland.
- (1986), *The Hungarian Reform Process: Visions, Hopes and Reality*, in «Journal of Economic Literature», Vol. XXIV, n. 4.
- Koves, A. (1988), *External Environment and Stabilization Programme*, in «Acta Oeconomica», 39.
- Kupa, M. (1989), *Hungary: Tax Reform 1988-89*, in «European Taxation», gennaio.
- Migale, L. (1989), *L'impresa socialista: tendenze delle riforme in atto in Urss, Polonia e Ungheria*, Padova, Cedam.
- Ministry of Finance, Hungary (1988), *Act on Entrepreneurs' Profit Tax*, Budapest.
- Musgrave, R. A. (1969), *Fiscal Systems*, New Haven, Conn., Yale University Press.
- Newcity, M. A. (1986), *Taxation in the Soviet Union*, New York, Praeger.
- Nove, A. (1977), *The Soviet Economic System*, London, Allen and Unwin.
- (1986), *The Soviet Economic System*, London, Allen and Unwin.
- Nove, A., Hohman, H. e Seidenstecher, G. (1982), *The East European Economies in the 1980's*, London, Butterwoths.
- Nuti, D. M. (1988), *Dalla pianificazione centralizzata al socialismo di mercato*, in «Relazioni internazionali».
- (1990), *The Pace of Change in Central and East Europe*, Paper Presented at a Conference on «An East European Recovery Programme», European University Institute, Firenze.

- Pryor, F. L. (1968), *Public Expenditures in Communist and Capitalist Nations*, Irvin, Homewood, Ill.
- Ryzhkov (1990), *Discorso alla Terza sessione del Soviet supremo*, maggio.
- Sichev, N. e Ilyin, V. (1990), *Management and Interrelations of Budgets in a Federative State: the Case of Ussr*, International Institute of Public Finance, Brussels.
- Sobbrio, G. (1982), *Some Notes on Economic Reforms and Fiscal Policy in Socialist Countries*, in «Economic Notes», n. 1.
- The Economist Intelligence Unit, Eiu (1989), *Hungary, Country Report*, London.
- (1988), *Eastern Europe and the USSR, Economic Structure and Analysis*, London.
- United Nations (1990) *Economic Reforms in the European Centrally Planned Economies*, Economic Commission for Europe, Economic Studies, n. 1.
- Van Brabant J. (1989), *Economic Integration in Eastern Europe: a Handbook*, Harvester Wheatsheaf.
- Wanless, (1980), *Economic Reform in Poland 1973-79*, in «Soviet Studies», Vol. 32, 1.
- (1982), *Economic Policy and Taxation in Poland in the 1970's*, Strathelyde University.
- (1985), *Taxation in Centrally Planned Economies*, London, Croom Helm.
- Weissenburger, U. (1988), *The Soviet Law on Cooperatives. Use of Private Initiative to Overcome Supply Bottlenecks*, in «Diw Economic Studies», Vol. XLI, n. 4.
- Weralski, M. (1973), *Problems of Budgetary Policy in Socialist Planned Economies*, in *Public Finance, Planning and Economic Development*, Essays in Honor of Ursula Hicks, a cura di W. L. David, London, Macmillan.
- Wilczynsky, J. (1973), *Profit, Risk and Incentives under Socialist Planning*, London, Macmillan.