schede di lettura

XVI legislatura

Disegno di legge A.S. n. 3519

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita

ottobre 2012
n. 394

servizio studi del Senato

ufficio ricerche nei settori
economico e finanziario

Servizio Studi

Direttore: Daniele Ravenna

Segreteria

tel. 6706_2451

Uffici ricerche e incarichi

Settori economico e finanziario
Reggente ufficio: S. Moroni _3627

Questioni del lavoro e della salute
Capo ufficio: M. Bracco _2104

Attività produttive e agricoltura
Capo ufficio: G. Buonomo _3613

Ambiente e territorio
Capo ufficio: R. Ravazzi _3476

Infrastrutture e trasporti
Capo ufficio: F. Colucci _2988

Questioni istituzionali, giustizia e cultura
Capo ufficio: L. Borsi _3538
Capo ufficio: F. Cavallucci _3443

Politica estera e di difesa
Reggente ufficio: A. Mattiello _2180
Reggente ufficio: A. Sanso' _2451

Questioni regionali e delle autonomie locali, incaricato dei rapporti con il CERDP
Capo ufficio: F. Marcelli _2114

Legislazione comparata
Capo ufficio: S. Scarrocchia _2451

Documentazione

Documentazione economica
Emanuela Catalucci _2581
Silvia Ferrari _2103
Simone Bonanni _2932
Luciana Stendardi _2928
Michela Mercuri _3481
Beatrice Gatta _5563

Documentazione giuridica
Vladimiro Satta _2057
Letizia Formosa _2135
Anna Henrici _3696
Gianluca Polverari _3567

I dossier del Servizio studi sono destinati alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Il Senato della Repubblica declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

XVI legislatura

Disegno di legge
A.S. n. 3519

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita

ottobre 2012
n. 394

a cura di: S. Moroni

Classificazione Teseo: Sistema tributario.

AVVERTENZA

Il presente lavoro, che aggiorna il *dossier* del Servizio studi della Camera n. 676, illustra il contenuto del disegno di legge A.S. 3519, recante "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

Il disegno di legge, di iniziativa governativa, è stato presentato alla Camera dei Deputati (A.C. 5291) il 15 giugno 2012; esaminato dall'11 settembre al 9 ottobre 2012 dalla VI Commissione in sede referente - dove l'originario testo, composto di 17 articoli, ha subito numerose modifiche ed è stato accorpato in 4 articoli - è stato quindi approvato dall'Assemblea, con voto di fiducia, il 12 ottobre 2012.

Giunto al Senato, è stato assegnato alla 6ª Commissione permanente (Finanze e tesoro) in sede referente il 16 ottobre 2012, con pareri delle commissioni 1ª (Aff. cost.), 2ª (Giustizia), 5ª (Bilancio), 7ª (Pubb. istruz.), 9ª (Agricoltura), 10ª (Industria), 14ª (Unione europea) e Questioni regionali.

I N D I C E

SCHEDE DI LETTURA 9

Articolo 1, comma 1
(Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale)
Scheda di lettura..... 11

Articolo 1, commi 2-7
(Procedura e oneri finanziari)
Scheda di lettura..... 27

Articolo 2, commi 1-3
(Revisione del catasto dei fabbricati)
Scheda di lettura..... 31

Articolo 2, commi 4 e 5
(Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale)
Scheda di lettura..... 51

Articolo 2, commi 6-8
(Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale)
Scheda di lettura..... 59

Articolo 3, comma 1
(Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale)
Scheda di lettura..... 67

Articolo 3, commi 2-7
(Gestione del rischio fiscale, governance aziendale e tutoraggio)
Scheda di lettura..... 77

Articolo 3, comma 8
(Semplificazione)
Scheda di lettura..... 85

Articolo 3, commi 9 e 10
(Revisione del sistema sanzionatorio)
Scheda di lettura..... 97

Articolo 3, comma 11
(Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo)
Scheda di lettura..... 107

Articolo 3, comma 12
(Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali)
Scheda di lettura..... 119

Articolo 4, commi 1 e 2
(Unificazione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni)
Scheda di lettura.....131

Articolo 4, comma 3
(Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta)
Scheda di lettura.....137

Articolo 4, commi 4 e 5
(Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette)
Scheda di lettura.....157

Articolo 4, commi 6 e 7
(Giochi pubblici)
Scheda di lettura.....183

SCHEDE DI LETTURA

Articolo 1, comma 1

(Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati secondo i princìpi e criteri direttivi indicati nella presente legge, nel rispetto dei princìpi dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento all'articolo 3, in materia di efficacia temporale delle norme tributarie, e in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n.42, in materia di federalismo fiscale, nonché con gli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti e di adeguamento ai princìpi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea.

L'**articolo 1** reca una delega al governo ad adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del disegno di legge in commento, uno o più decreti legislativi, recanti la revisione del sistema fiscale.

Nel corso dell'esame **presso la Camera il testo è stato riformulato** al fine di includervi, tra i principi di delega:

- il rispetto dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento all'efficacia temporale delle norme tributarie.

  Si ricorda al riguardo che l'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, dedicato all'efficacia temporale delle norme tributarie, prevede che, salvo quanto previsto per l'adozione di norme interpretative in materia tributaria, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.
  In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.
  La norma stabilisce infine che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possano essere prorogati;

- la necessità di coordinare i decreti legislativi con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale;
- il coordinamento dei decreti legislativi con gli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti e di adeguamento ai principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea.

La relazione illustrativa al testo presentato dal Governo (A.C. 5291) chiarisce che la delega è volta a perseguire gli stessi obiettivi di crescita ed equità già messi in campo attraverso il decreto-legge n. 201 del 2011 (cosiddetto SalvaItalia). La proposta di riforma non si pone quindi come un intervento radicale, volto ad attuare un particolare modello teorico di *tax design*, ma intende intervenire per correggere alcuni aspetti critici del sistema per renderlo più favorevole alla crescita e all'equità.

La legislazione fiscale italiana è infatti il risultato di due esigenze contrapposte: da un lato, quelle, pressanti, di bilancio, volte a reperire, nell'immediato, il maggior gettito possibile; dall'altro, quelle, meno pressanti ma pur sempre necessarie, di sistema, volte a garantire, in prospettiva, un prelievo neutro ed equo.

In tale contesto, nell'ultimo anno il legislatore italiano ha perseguito in primo luogo l'intento complessivo - al fine di incentivare la (stagnante) crescita economica del Paese - di spostare il baricentro dell'imposizione dal "lavoro" al consumo e al patrimonio.

In secondo luogo, alcuni interventi si sono rivolti verso un sistema di tassazione del reddito cosiddetto "duale", in cui i redditi da capitale sono esclusi dalla progressività, che è limitata ai redditi da lavoro (dipendente e autonomo) e da impresa individuale. La tassazione "piatta" è stata adottata anche per i canoni delle abitazioni locate: l'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, (federalismo municipale) ha istituito infatti la cosiddetta "cedolare secca" del 21 (o 19) per cento sui redditi derivanti da canoni di locazione, anche al fine di favorire l'emersione degli imponibili.

Sotto altro profilo, si ricorda che la legislatura è stata caratterizzata dalla approvazione e attuazione - quest'ultima non ancora conclusa - della legge sul federalismo fiscale (sulla quale si veda *infra* il box *Il processo di attuazione del federalismo fiscale*), con l'obiettivo di spostare le risorse dal centro al luogo di produzione della tassazione. Occorre tuttavia considerare che con il decreto legge n. 201 del 2011 (come modificato dal decreto-legge n. 16 del 2012) sono intervenute disposizioni che incidono su alcuni significativi assetti legislativi delineati dalla normativa federalista quali, in primo luogo, l'imposta municipale propria (IMU), il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), nonché la disciplina del fondo sperimentale d'equilibrio e del fondo perequativo, che al termine della fase transitoria costituirà la sede finanziaria di perequazione della nuova fiscalità comunale e provinciale.

Tali innovazioni sembrerebbero in alcuni punti poter confliggere con la disciplina dettata in materia dai decreti legislativi attuativi della delega, o comunque necessitare di una ricomposizione del nuovo quadro finanziario risultante dalle modifiche dei flussi contabili determinati dalla nuova IMU introdotte dal decreto legge 201/2011; da qui la *ratio* di un intervento di razionalizzazione e coordinamento normativo quale quello previsto dal testo in esame.

In questo quadro di riferimento, tra gli obiettivi delineati dal disegno di legge delega emerge la certezza del sistema tributario, da perseguire attraverso la definizione dell'abuso del diritto (articolo 3, comma 1), la revisione delle sanzioni penali e amministrative (articolo 3, comma 9), il miglior funzionamento del contenzioso attraverso lo snellimento dell'arretrato (articolo 3, comma 14).

Si intende inoltre attuare una semplificazione sistematica dei regimi fiscali e degli adempimenti "inutilmente complessi" (articolo 3, comma 8). Allo stesso tempo, la

revisione del reddito d'impresa è volta a migliore la certezza e la stabilità del sistema fiscale (articolo 4, comma 1).

La riforma fiscale è anche orientata a proseguire nel contrasto all'evasione e all'elusione nonché al riordino dei fenomeni di erosione fiscale (cosiddette *tax expeditures*), con l'obiettivo di eliminare distorsioni e rendere più efficiente il sistema economico. A questo fine sono previste misure volte a definire metodologie di stima dell'evasione e di monitoraggio dei risultati della lotta all'evasione stessa.

Attraverso la riforma del catasto degli immobili (articolo 2, commi 1-3) si intende invece correggere le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall'aumento generalizzato disposto con il decreto-legge n. 201 del 2011.

ALCUNI PROVVEDIMENTI D'URGENZA RECENTEMENTE ADOTTATI AL FINE DI RAZIONALIZZARE E SEMPLIFICARE IL QUADRO NORMATIVO VIGENTE

Come è noto, nell'ultimo anno le condizioni del ciclo economico hanno evidenziato un progressivo deterioramento e una ripresa delle tensioni finanziarie sui mercati internazionali. In questo scenario, l'Italia ha proseguito nel percorso di risanamento dei conti pubblici, contemperando questa esigenza con interventi a favore della crescita economica e dell'equità. A tal fine, il legislatore italiano ha avviato un percorso per trasferire l'imposizione dal lavoro al consumo e al patrimonio.

LA TASSAZIONE DEL PATRIMONIO

Con il decreto-legge n. 201 del 2011, numerose misure hanno introdotto elementi di tassazione reale:

- la tassazione degli immobili situati in Italia, sostanzialmente con la reintroduzione dell'imposta patrimoniale sulla prima casa, che era stata abolita nel 2008. A tale scopo, viene anticipata dal 2014 al 2012 l'operatività dell'Imposta municipale propria (IMU) – disciplinata dalle disposizioni attuative della delega sul federalismo fiscale – estendendo tale forma di prelievo alla "prima casa" dei contribuenti, seppure con aliquota agevolata e contemperata da una detrazione; l'articolo 91-*bis* del D.L. n. 1 del 2012 (cd. decreto liberalizzazioni) ha quindi stabilito che, dal 2013, l'esenzione da IMU per gli immobili di enti non commerciali adibiti a specifiche attività sia applicabile solo nel caso in cui le predette vengano svolte con modalità non commerciali;
- l'imposta sugli immobili detenuti all'estero;
- la modifica "a scaglioni" dell'imposta di bollo, introdotta con la manovra di agosto (D.L. 138/2011) sui soli conti bancari e che con la citata manovra di dicembre è stata estesa a fattispecie in precedenza escluse, ivi compresi i depositi bancari e postali, anche se rappresentati da certificati;
- l'applicazione di un'imposta di bollo sulle attività rimpatriate mediante il cosiddetto "scudo fiscale";
- la tassazione delle attività finanziarie detenute all'estero;

- la tassazione di alcune manifestazioni di ricchezza, quali i veicoli di grossa cilindrata (potenziando quanto già disposto con la manovra di agosto), gli aerei e le imbarcazioni da diporto di maggiori dimensioni.

LA TASSAZIONE DEI REDDITI DI NATURA FINANZIARIA

Con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (articolo 2, commi da 6 a 34) è stato introdotto un nuovo regime fiscale per i redditi di natura finanziaria, superando la distinzione tra "redditi di capitale" e "redditi diversi" a favore di una unica categoria di "redditi finanziari", assoggettati ad un'imposta sostitutiva con una stessa aliquota del 20 per cento: per effetto delle modifiche operate, le precedenti aliquote del 12,50 per cento e del 27 per cento, previste sui redditi di capitale e sui redditi diversi, sono state pertanto unificate al 20 per cento. Restano esclusi dall'ambito di applicazione della riforma, tra gli altri, i titoli di Stato ed equiparati, i titoli emessi da altri Stati (cd. *white list*, vale a dire i paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni), i titoli di risparmio per l'economia meridionale, i piani di risparmio a lungo termine e le forme di previdenza complementare (nonché le emissioni obbligazionarie delle società di progetto per finanziare gli investimenti in infrastrutture o nei servizi di pubblica utilità, assimilate ai titoli di stato dall'articolo 1 del D.L. 83 del 2012). Le predette norme hanno altresì definito le modalità con cui nel risparmio gestito (polizze assicurative, gestioni patrimoniali, fondi comuni mobiliari e fondi pensione) deve essere effettuata la tassazione dei titoli soggetti alla minore aliquota del 12,5%, al fine di non vanificare il trattamento di favore loro riservato; inoltre, le norme hanno accordato agli investitori la possibilità di affrancare le plusvalenze maturate al 31 dicembre 2011, allo scopo di evitare la tassazione con la maggiore aliquota del 20%.

L'intervento, oltre all'intento di armonizzare le aliquote dei redditi delle attività finanziarie, si è posto anche l'obiettivo di aumentare il livello di tassazione di tali redditi.

L'IMPOSIZIONE SUI CONSUMI

Per quanto concerne l'IVA, il citato decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 ha disposto un progressivo aumento delle aliquote IVA: l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21 per cento da agosto 2011, mentre a decorrere dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 (secondo le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 95 del 2012) le aliquote del 10 e del 21 per cento verranno incrementate di 2 punti percentuali (passando rispettivamente al 12 e al 23 per cento). A decorrere dal 1° gennaio 2014, le suddette aliquote sono incrementate dell'1 per cento. Da tale data, pertanto, le aliquote sono rideterminate, rispettivamente, nella misura dell'11 e del 22 per cento. Il predetto incremento non si applica qualora entro il 30 giugno 2013 siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali.

Inoltre, con la legge di stabilità 2013 devono essere indicate le misure di attuazione del programma di razionalizzazione della spesa pubblica (previsto dall'articolo 1, comma 1-bis, del decreto legge n. 52 del 2012) e le disposizioni di eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (previste dall'articolo 40,

comma 1-quater, del decreto legge n. 98 del 2011), prevedendo che i risparmi e le maggiori entrate così ottenuti, assieme ai risparmi derivanti dal riordino di enti ed organismi statali disposti dall'articolo 12 del citato decreto-legge n. 95 del 2012, concorrano ad evitare il previsto aumento dal 1° luglio 2013 delle aliquote IVA.

Riguardo alle accise occorre ricordare gli aumenti delle aliquote sia sui prodotti energetici (aventi lo scopo, tra l'altro, di far fronte alle spese sostenute a seguito di eventi calamitosi che hanno colpito l'Italia nel corso del 2011), sia sui tabacchi lavorati (rispettivamente, tra gli altri, articolo 23, comma 50-*quater*, decreto-legge n. 98 del 2011, articolo 33 e 34, legge n. 183 del 2011, legge di stabilità per il 2012, articolo 15, decreto-legge n. 201 del 2011, articolo 3-*bis*, decreto-legge n. 16 del 2012, e, per i tabacchi, articolo 2, comma 3, del decreto-legge n. 138 del 2011, articolo 6, comma 2-*quinquies*, decreto-legge n. 216 del 2011). Da ultimo, il decreto-legge n. 74 del 2012 (articolo 3) dispone un aumento dell'accisa sulla benzina e sul gasolio usato come carburante, pari a 2 centesimi, fino al 31 dicembre 2012 volto ad alimentare il Fondo per la ricostruzione delle aree colpite dal sisma del 20-29 maggio 2012.

Il decreto-legge n. 59 del 2011 (articolo 1, comma 1, lett.*c)*, nn. 9 e 10) ha poi previsto che gli oneri di protezione civile, ove si ricorra al fondo di riserva spese impreviste, possano essere reintegrati anche mediante l'aumento dell'accisa sulla benzina e gasolio.

Infine, l'articolo 39 del decreto-legge n. 83 del 2012 reca - tra l'altro - i criteri di revisione del sistema delle accise sull'elettricità e sui prodotti energetici, da realizzare, entro il 31 dicembre 2012, con un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto col Ministro dello sviluppo economico.

GLI INTERVENTI SULL'IRAP E SUL COSTO DEL LAVORO

Anzitutto le disposizioni recate dalla legge n. 183 del 2011 hanno prorogato al 2012 il regime fiscale - oltre che contributivo - agevolato degli emolumenti correlati ad incrementi di produttività, che sotto il profilo tributario consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali avente aliquota del 10 per cento. Il legislatore ha inoltre introdotto (con il decreto-legge n. 201 del 2011) norme che prevedono l'integrale deducibilità delle imposte dirette - IRES e IRPEF – dalla quota dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) dovuta dalle imprese in rapporto al costo del lavoro, ferma restando la deducibilità di parte (10 per cento) della medesima imposta dovuta in relazione agli interessi passivi e agli oneri assimilati. Inoltre, per favorire l'accesso al lavoro da parte di donne e giovani, è stata aumentata la misura della deduzione IRAP disposta in caso di assunzione di tali tipologie di lavoratori, con particolare attenzione alle regioni del Mezzogiorno (poi prorogata con il decreto-legge n. 5 del 2012).

Da ultimo, l'articolo 24 del decreto-legge n. 83 del 2012 ha introdotto un contributo tramite credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati.

In tale ambito, occorre altresì richiamare l'aumento delle aliquote per il settore finanziario e assicurativo - a parziale compensazione dell'esenzione IVA di cui godono tali imprese - e le imprese concessionarie operato dalle manovre estive del 2011 (decreti-legge n. 98 e 138), controbilanciato in parte dall'Aiuto economico alla crescita (ACE) e dalla possibilità di trasformare le imposte dirette attive in crediti d'imposta (DTA, decreto-legge n. 201 del 2011).

L'AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA (ACE)

Con l'articolo 1 del decreto-legge n. 201 del 2011 è stato introdotto, nell'ambito della tassazione del reddito di impresa, un aiuto alla crescita economica (ACE), rendendo deducibile il rendimento del capitale di rischio, valutato tramite l'applicazione di un rendimento nozionale al nuovo capitale proprio.

La disposizione è stata introdotta in considerazione della esigenza di rilanciare lo sviluppo economico del Paese e fornire un aiuto alla crescita, mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio. Ciò è finalizzato anche a ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano.

Nell'ambito delle misure volte ad agevolare il finanziamento delle imprese, l'articolo 32 del decreto-legge n. 83 del 2012 consente alle società non emittenti strumenti finanziari quotati su mercati regolamentati o su sistemi multilaterali di negoziazione, diverse dalle banche e dalle micro-imprese, di emettere cambiali finanziarie e obbligazioni a condizione che l'emissione sia assistita da uno *sponsor*, l'ultimo bilancio dell'emittente sia assoggettato a revisione contabile, i titoli siano collocati esclusivamente presso investitori qualificati che non siano, direttamente o indirettamente, soci della società emittente e destinati alla circolazione esclusivamente tra tali investitori.

Si ricorda, infine, che l'articolo 32-*bis* del medesimo decreto-legge n. 83 del 2012 ha modificato la disciplina dell'IVA "per cassa", rendendo tale regime opzionale e disponendo l'esigibilità dell'IVA "per cassa" alle operazioni effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a due milioni di euro, in luogo dell'attuale soglia di duecentomila euro; si prevede che il diritto alla detrazione in capo al cessionario o al committente sorga al momento di effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato (non più, dunque, al momento di effettivo pagamento del corrispettivo).

LE MODIFICHE ALLE IMPOSTE A FAVORE DEGLI ENTI TERRITORIALI: IMPOSTA DI SCOPO, IMPOSTA SUI SERVIZI, TARES

L'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011 ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 2013, il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), a copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, nonché dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni. Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla tassazione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

Il decreto-legge n. 16 del 2011 ha altresì consentito ai comuni di disciplinare con regolamento l'imposta di scopo, nel quadro della disciplina recata dalla legge finanziaria 2007, in luogo della revisione dell'imposta da effettuarsi con regolamento statale (D.P.R.). Il medesimo decreto-legge ha previsto altresì l'abrogazione della sospensione del potere di aumentare le aliquote e le tariffe dei tributi locali e regionali.

INTERVENTI IN MATERIA DI SEMPLIFICAZIONE

Allo scopo di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani o di coloro che perdono il posto di lavoro, a decorrere dal 1° gennaio 2012 è stato modificato (articolo 27 del decreto-legge n. 98 del 2011) il regime fiscale semplificato dei cd. "contribuenti minimi" che si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione o che l'abbiano intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Pertanto, il beneficio del c.d. "forfettone" (una tassazione forfettaria del 20 per cento per i titolari di partite Iva e i lavoratori autonomi che a fine anno incassano meno di 30 mila euro) è riservato a coloro i quali hanno iniziato l'attività a partire da tale data o vorranno iniziarla adesso. Nello stesso tempo per questi ultimi il beneficio è aumentato: a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali viene ridotta al 5 per cento.

L'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 ha introdotto dal 2013 il nuovo regime della trasparenza rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali). Si tratta di un regime finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione. La norma è congeniata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco a una serie di vantaggi di tipo premiale, quali: la drastica semplificazione degli adempimenti amministrativi; il tutoraggio prestato dall'Amministrazione fiscale, sia ai fini degli adempimenti Iva, sia ai fini degli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta; una corsia preferenziale per i rimborsi e le compensazioni dei crediti Iva.

Si ricorda, infine, l'articolo 13 del decreto-legge n. 83 del 2012 che ha rafforzato la disciplina dello sportello unico per l'edilizia rendendolo l'unico punto di accesso per il privato per tutte le vicende amministrative riguardanti l'intervento edilizio ed il relativo titolo abilitativo.

IL PROCESSO DI ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

Il processo di attuazione del federalismo fiscale è stato avviato con l'approvazione della legge delega n. 42 del 2009 che reca i principi e i criteri direttivi per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e delinea il nuovo quadro istituzionale dei rapporti finanziari tra i livelli di governo per il passaggio da un sistema di finanza derivata ad una maggiore autonomia di entrata e di spesa prevista per comuni, province, città metropolitane e regioni.

In tale quadro è previsto il superamento del sistema dei trasferimenti di risorse in base alla spesa storica e la graduale convergenza verso i costi e i fabbisogni standard in misura da garantire sull'intero territorio nazionale il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Si ricorda che il termine generale di 24 mesi per l'attuazione delle norme di delega, fissato dalla legge n. 42/2009 a partire dalla sua entrata in vigore (21 maggio 2009), è stato prorogato di 6 mesi, al 21 novembre 2011, da parte della legge 8 giugno 2011, n. 85, che ha novellato alcune disposizioni della citata legge delega. Vengono altresì

prorogati, da 2 a 3 anni e da 36 a 48 mesi, i termini per l'adozione rispettivamente dei decreti legislativi correttivi ed integrativi e di quelli istitutivi delle singole città metropolitane. E' stata inoltre prevista l'estensione da 60 a 90 giorni del termine per l'emanazione dei pareri da parte della Commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni bilancio, sopprimendo contestualmente la disposizione che prevedeva la possibilità di richiedere una proroga di 20 giorni del relativo termine.

In ottemperanza alla disposizione relativa all'adozione di un primo decreto legislativo entro il termine più breve di 12 mesi, scaduto il 21 maggio 2010, è stato inizialmente approvato il decreto legislativo concernente il c.d. Federalismo demaniale (D.Lgs. n. 85 del 2010) relativo all'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio in attuazione dell'articolo 19 della legge delega.

Il decreto ha previsto in particolare l'attribuzione dei beni statali secondo criteri di territorialità, sussidiarietà, adeguatezza, semplificazione e capacità finanziaria, nonché correlazione con competenze e funzioni, stabilendo l'obbligo in capo all'ente territoriale della valorizzazione funzionale dei beni trasferiti e la possibilità di conferirli nell'ambito di fondi immobiliari ovvero di alienarli allo scopo di destinarne i proventi in quota-parte alla riduzione del debito dell'ente e dello Stato, ovvero a spese di investimento.

Successivamente all'adozione di tale primo provvedimento, sono stati definitivamente approvati altri decreti legislativi concernenti:

- l'ordinamento transitorio di Roma Capitale (D.Lgs. n. 156 del 2010), che ne ha individuato gli organi (Assemblea capitolina, quale organo di indirizzo e controllo politico-amministrativo; Sindaco, quale responsabile dell'amministrazione di Roma capitale; e Giunta, quale organo di governo), in attesa dell'attuazione della disciplina delle città metropolitane;
- la metodologia per la determinazione dei fabbisogni standard per gli enti locali (D.Lgs. n. 216 del 2010), che costituiscono i nuovi parametri cui ancorare il finanziamento delle funzioni fondamentali di comuni e province (funzioni generali di amministrazione, polizia locale, viabilità, istruzione pubblica ed altre) al fine di assicurare il graduale e definitivo superamento del criterio della spesa storica, prevedendo meccanismi di perequazione delle capacità fiscali in ordine al finanziamento delle altre funzioni;
- il federalismo municipale (D.Lgs. n. 23 del 2011), volto a realizzare il passaggio dalla finanza derivata ad una maggiore autonomia tributaria e responsabilità impositiva dei comuni. Durante una prima fase transitoria nel triennio 2011-2013, si prevede, oltre che l'assegnazione diretta ai comuni di una compartecipazione all'IVA (in misura pari al 2,58 per cento del gettito dell'imposta sul valore aggiunto relativo all'anno 2011, ai sensi del DPCM 17 giugno 2011) ripartita sulla base dei consumi (peraltro, con l'articolo 13 del D.L. 201/2011 è stato disposto che per il triennio 2012-2014 il gettito in questione confluisca nel Fondo sperimentale di riequilibrio, secondo i cui criteri di distribuzione verrà destinato ai comuni), la devoluzione a tali enti di una quota statale del gettito derivante dalla fiscalità immobiliare, nonché l'attribuzione sia del gettito Irpef relativo ai redditi fondiari e sia di quote della nuova imposta sulle locazione (c.d. cedolare secca). I tributi - o loro quote - oggetto di devoluzione transiteranno in un Fondo sperimentale di riequilibrio da ripartire successivamente in base a determinati criteri quali il numero

di abitanti ed i fabbisogni standard. Tali somme andranno a compensare la fiscalizzazione dei tributi erariali oggetto di devoluzione, oltre che, a partire dal 2012, il venir meno dell'addizionale comunale sull'energia elettrica che verrà soppressa nelle regioni a statuto ordinario. Dal 2014 è prevista l'entrata a regime di un Fondo perequativo in cui confluirà l'intero gettito dei tributi devoluti, ferma restando l'attribuzione diretta ai comuni della predetta compartecipazione IVA, nonché l'istituzione di un'imposta municipale sugli immobili (IMU) in sostituzione dell'ICI e dell'Irpef, e delle relative addizionali, sui redditi fondiari non agrari con riferimento a immobili non locati, e di un'imposta municipale secondaria per compensare la soppressione di vari tributi di occupazione di spazi pubblici e sui mezzi pubblicitari.

Novità rilevanti sono altresì la facoltà dei comuni di istituire imposte di soggiorno e di scopo, nonché lo sblocco dell'aumento, ovvero dell'istituzione, dell'addizionale comunale all'IRPEF.

Alla fine di marzo 2011, inoltre, è stato approvato in via definitiva il decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario (D.Lgs. n. 68 del 2011).

Il provvedimento individua le fonti di finanziamento delle regioni a statuto ordinario, disponendo la contestuale soppressione dei trasferimenti statali. In particolare, dal 2013, si prevede la rideterminazione dell'addizionale regionale all'Irpef (di cui l'articolo 28 del D.L. 201/2011 ha comunque aumentato dello 0,33% l'aliquota di base a decorrere dal 2011) - alla quale possono aggiungersi eventuali maggiorazioni regionali - e la corrispondente riduzione delle aliquote Irpef di competenza statale, al fine di mantenere inalterato il prelievo fiscale a carico del contribuente, in misura da garantire alle regioni entrate equivalenti alla soppressione sia dei trasferimenti statali che della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina. Alle regioni spetterà altresì una compartecipazione al gettito Iva che dal 2013 sarà fissata in misura pari al fabbisogno sanitario "in una sola regione" e attribuita in base al luogo effettivo di consumo.

Si prevede altresì la possibilità per le regioni, a carico del proprio bilancio, di ridurre l'aliquota IRAP fino al completo azzeramento, nonché di istituire detrazioni fiscali in favore delle famiglie, oltre alla soppressione, dal 2013, dei trasferimenti regionali di parte corrente diretti al finanziamento delle spese comunali, sostituita da una compartecipazione dei comuni ai tributi regionali, e prioritariamente all'addizionale regionale Irpef. Il relativo gettito confluirà, in una quota non superiore al 30%, ad un Fondo sperimentale di riequilibrio, di durata triennale. Il provvedimento fissa inoltre a regime, dal 2013, le fonti di finanziamento delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni, costituite dalla compartecipazione all'Iva, dall'addizionale regionale Irpef, dall'Irap, dalle entrate proprie (principalmente i *ticket*) del settore sanitario e da quote di un Fondo perequativo istituito in ciascuna regione al fine di garantire l'integrale finanziamento delle predette spese computate anche in base ai valori di spesa storica, per poi convergere gradualmente verso i costi standard.

Il decreto contiene norme per la disciplina dell'autonomia di entrata delle province e delle città metropolitane e per la determinazione dei costi e fabbisogni standard nel

settore sanitario, che riprende in buona parte il sistema di *governance* definito tra Stato e regioni con il Patto per la salute per gli anni 2010-2012[1].

In attuazione dell'articolo 15 della legge n. 42 del 2009, infine, il decreto istituisce la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, quale sede istituzionale di conciliazione degli interessi delle amministrazioni centrali e locali ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale, cui sono affidati compiti di verifica e controllo dell'ordinamento finanziario delle regioni e degli enti locali.

Tale nuovo organo si affianca alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF), già istituita con il DPCM del 3 luglio 2009, cui è stato attribuito il compito di acquisire ed elaborare gli elementi conoscitivi utili per la predisposizione dei contenuti dei decreti legislativi da approvare, nonché svolgere attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

E' stato poi approvato il decreto legislativo di attuazione dell'articolo 16 della citata legge n. 42, in materia di risorse aggiuntive e interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali (D.Lgs. n. 88 del 2011), il quale, oltre ad intervenire sulla disciplina del Fondo per le aree sottoutilizzate (FAS), che viene ridenominato come "Fondo per lo sviluppo e la coesione", individua nuovi strumenti procedurali finalizzati a rendere più efficace la politica di riequilibrio economico e sociale tra le diverse aree del Paese, stabilendo altresì specifiche regole di programmazione per un miglior utilizzo delle risorse finanziarie derivanti prioritariamente dal predetto Fondo, nonché dai finanziamenti a finalità strutturale dell'Unione europea e dai relativi cofinanziamenti nazionali.

Il successivo D.Lgs. n. 118 del 2011 in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi è volto ad armonizzare i bilanci degli enti territoriali per renderli maggiormente confrontabili sulla base di principi riguardanti, tra l'altro, regole contabili uniformi, la raccordabilità dei sistemi contabili, la definizione di specifiche tassonomie per la riclassificazione dei dati, nonché la definizione di sistemi di indicatori di risultato semplici e misurabili, stabiliti secondo metodologie comuni ai diversi enti territoriali. In particolare si dispone che le regioni, gli enti locali ed i loro enti strumentali (aziende società, consorzi ed altri) adottino la contabilità finanziaria, cui devono affiancare, a fini conoscitivi un sistema di contabilità economico-patrimoniale. A tal fine viene prevista una fase sperimentale di due anni (poi regolamentata dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011), al termine della quale verranno precisate le regole contabili definitive a regime dal 2014, con particolare riferimento, tra l'altro, ai contenuti del nuovo principio della competenza finanziaria.

La seconda parte del provvedimento, relativa ai principi contabili generali e applicati per il settore sanitario, reca inoltre una disciplina finalizzata ad assicurare l'uniformità dei conti sanitari delle regioni - che, com'è noto, assorbono la quasi

[1] Si segnala che il D.L. 138 del 2011 ha anticipato al 2012 la possibilità per le regioni e i comuni di aumentare le addizionali Irpef e ha anticipato gli effetti dell'articolo 17, comma 6 del D.Lgs. n. 68 del 2011, in materia di imposta provinciale di trascrizione (IPT), il quale consente che la tassazione degli atti soggetti ad IVA avvenga, anziché secondo una tariffa in somma fissa (150,81 euro), in misura modulata sulla base delle caratteristiche di potenza e portata dei veicoli soggetti ad immatricolazione.

totalità delle risorse regionali – nonché degli enti sanitari (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, policlinici universitari ed altri). Al riguardo assume rilievo, nella nuova disciplina, l'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio sanitario, per consentire la confrontabilità tra le entrate e le spese iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti che determinano il fabbisogno sanitario della regione e che, correlativamente, ne individuano le fonti di finanziamento.

Il D.Lgs. n. 149 del 2011, recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni introduce - con la finalità di sostanziare i criteri di responsabilità ed autonomia che caratterizzano la nuova *governance* degli enti territoriali - elementi sanzionatori nei confronti degli enti che non rispettano gli obiettivi finanziari e sistemi premiali verso gli enti che assicurano qualità dei servizi offerti e assetti finanziari positivi. Con riferimento ai meccanismi sanzionatori, il provvedimento istituisce, per le regioni assoggettate a un piano di rientro della spesa sanitaria, l'obbligo di redigere un "inventario di fine legislatura regionale". Vengono inoltre elencate le condizioni al cui verificarsi si determina la fattispecie di "grave dissesto finanziario" riferito al disavanzo sanitario, che determina la rimozione del presidente della Giunta regionale per "fallimento del proprio mandato di amministrazione dell'ente Regione".

In relazione ai meccanismi premiali, inoltre, il provvedimento istituisce un sistema di premialità per gli enti "virtuosi" (regioni e gli enti locali che abbiano rispettato il patto di stabilità interno), che si attiva qualora l'obiettivo programmatico assegnato all'ente sia stato raggiunto, consentendosi in tal caso all'ente interessato di ridurre nell'anno successivo l'obiettivo di saldo finanziario ad esso assegnato. Tale riduzione è determinata in base alla valutazione della posizione di ciascun ente rispetto ad un insieme di indicatori economico-strutturali: grado di rigidità strutturale dei bilanci e di autonomia finanziaria, risultati dell'attività finanziaria, livello dei servizi e della pressione fiscale.

Con l'emanazione del secondo provvedimento su Roma capitale, costituito dal D.Lgs. n. 61 del 2012, le cui disposizioni si aggiungono a quelle già dettate dal precedente decreto legislativo n. 156 del 2010, si è completata la disciplina del nuovo ente territoriale Roma capitale, in attuazione dell'articolo 24 della legge delega sul federalismo fiscale n.42 del 2009.

Si ricorda, infine, che il PNR 2012, nella Griglia delle misure adottate, nella colonna relativa allo stato di avanzamento delle riforme, riporta un giudizio di messa regime - impiegando a tal fine il termine "Operativo" - solo con riguardo al provvedimento sul federalismo demaniale (D.Lgs. n. 85/2010) ed a quello sull'armonizzazione dei sistemi contabili (D.Lgs. n. 118/2011), mentre per altri provvedimenti attuativi della legge n.42/2009 lo stato di avanzamento risulta alla fase "Legiferato" e "Programmatico" .

Nel PNR il federalismo fiscale è altresì considerato tra le riforme con effetti significativi sulla finanza pubblica.

Per completezza d'informazione, si richiamano, in estrema sintesi, i precedenti interventi di riforma del sistema fiscale.

I PRECEDENTI INTERVENTI DI RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE

Nell'esperienza italiana del secondo dopoguerra, una prima importante fase riformatrice coincide con la cosiddetta riforma Vanoni, attuata tra il 1951 ed il 1954 con la legge 11 gennaio del 1951 n. 25 "Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale tributario", cui fece seguito, nel 1954, l'introduzione dell'imposta sulle società.

Tale riforma, più che modificare radicalmente la struttura del sistema di imposizione, che rimase caratterizzato da imposte dirette a carattere prevalentemente reale, cercò di affinarne gli strumenti. Mentre era limitata l'incidenza, in termini di gettito, delle imposte personali (complementare, progressiva e sulle società), la quota più consistente del gettito era assicurata dall'imposta sui redditi di ricchezza mobile, il cui presupposto era costituito dalla produzione di un reddito, in denaro o in natura, continuativo ovvero occasionale derivante da qualsiasi fonte non assoggettabile alle imposte sui terreni o sui fabbricati.

La nuova legge che, come si evince dal titolo stesso, mirava alla perequazione tributaria tra persone fisiche e persone giuridiche, si pose come obiettivo anche quello di combattere l'evasione fiscale già molto elevata in quegli anni cercando di stabilire un nuovo rapporto di fiducia tra contribuenti e amministrazione. Venne sancito infatti con modalità più rigorose l'obbligo annuale a carico dei contribuenti della dichiarazione dei redditi attraverso l'ampliamento dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

L'introduzione dell'imposta sulle società venne disposta con la legge 6 agosto del 1954 n. 603[2].

L'altro obiettivo che la riforma si prefiggeva era quello di procedere ad una codificazione in materia fiscale che mettesse ordine nel fitto panorama normativo che si era stratificato nel tempo. Tale obiettivo trovò parziale attuazione qualche anno più tardi, con l'emanazione del Testo unico delle imposte dirette (T.U. 29 gennaio 1958 n. 645) che oltre a riunire tutta la normativa della materia rappresenta anche il primo tentativo di dare una nozione legislativa a varie espressioni tecniche.

Tale sistema delle imposte dirette a carattere prevalentemente reale rimase in vigore fino alla riforma degli anni 1971-1973 che, come le successive riforme fiscali, è stata attuata mediante lo strumento della delega.

E' il caso, in particolare:

- della legge 9 ottobre 1971 n. 825 (c.d. legge Visentini), in attuazione della quale sono stati emanati, tra gli altri, il D.P.R. n. 597/73 (istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), il D.P.R. n. 633/72 (istitutivo dell'IVA), il D.P.R. n. 600/73 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), il D.P.R. n. 636/72 (revisione della disciplina del contenzioso tributario);
- della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in attuazione della quale sono stati emanati

[2] L'imposta colpiva nella misura del 7,5 per mille il patrimonio imponibile e nella misura del 15% la parte del reddito superiore al 6% del patrimonio.

numerosi decreti legislativi, tra i quali il D.Lgs. n. 358/97 (in materia di fusioni e scissioni), D.Lgs. n. 460/97 (relativo agli enti non commerciali e alle ONLUS); il D.Lgs. n. 461/97 (in materia di redditi di capitale e diversi), il D.Lgs. n. 446/97 (istitutivo dell'IRAP e recante norme in materia di tributi locali); il D.Lgs. n. 464/97 (istitutivo della *Dual income tax*).

La richiamata legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 avviò un nuovo un processo di riforma strutturale del sistema impositivo.

Venne introdotto il principio cardine dell'accertamento tributario analitico e l'estensione degli obblighi contabili a tutti i soggetti passivi tranne i lavoratori dipendenti.

L'imposta sulle persone giuridiche IRPEG, l'imposta sulle persone fisiche IRPEF, l'imposta locale sul reddito ILOR sostituirono le precedenti imposte a carattere reale. Tale nuova struttura del sistema, unitamente alla revisione delle aliquote, mirava ad una più equa realizzazione dei principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione sanciti dagli articoli 23 e 53 della Costituzione.

Attraverso una serie di decreti delegati emanati tra il 1973 e il 1974, oltre a ridurre fondamentalmente a tre le imposte dirette erariali, vennero aboliti i tributi gestiti dalla finanza locale con un accentramento del prelievo fiscale (passando alla c.d. finanza locale "di trasferimento").

Diversamente dalla riforma precedente, venne modificata radicalmente la struttura del gettito: l'imposizione personale progressiva, che aveva tradizionalmente garantito una quota relativamente esigua di gettito, divenne la parte preponderante fino a raggiungere, anche a causa degli effetti distorsivi del "*fiscal drag*", i 3/5 del gettito totale.

Contemporaneamente, si determinò una riduzione delle imposte indirette sui consumi e sui trasferimenti la cui struttura venne anch'essa semplificata. Il principale tributo di questa categoria diventerà l'imposta sul valore aggiunto IVA (quasi il 70% del gettito), affiancata, per quanto riguarda il prelievo sui trasferimenti, dall'imposta di registro, dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili INVIM, dall'imposta sulle successioni e donazioni ampiamente rivista e da una serie di tributi minori erariali e locali.

Più recentemente, una nuova stagione di riforme si è realizzata nel corso della XIII legislatura, in particolare in attuazione delle numerose deleghe conferite al Governo dalla legge n. 662 del 1996.

Quanto al merito delle varie riforme realizzate, in termini estremamente sintetici, si possono ricordare i seguenti aspetti:

a) una parziale semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, con la possibilità di presentare dichiarazioni unificate e di compensare crediti e debiti, cui si accompagna la riforma delle modalità di versamento delle imposte, con riferimento specifico alla riscossione mediante ruolo;
b) l'istituzione di un nuovo tributo regionale, l'IRAP, destinato, insieme alla compartecipazione delle regioni all'IVA e al rafforzamento della compartecipazione delle stesse all'IRPEF, ad avviare il processo di potenziamento dell'autonomia finanziaria delle regioni, cui si è accompagnata la contestuale soppressione di numerosi tributi "minori";

c) il rafforzamento dell'autonomia regolamentare degli enti locali per quanto concerne la disciplina dei rispettivi tributi, nell'ambito del più generale riordino della finanza dei medesimi enti;
d) l'introduzione di una disciplina organica, almeno sotto il profilo tributario, degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), volta a promuovere lo sviluppo del cosiddetto "terzo settore";
e) la revisione del regime dei redditi di capitale con il triplice obiettivo di ricondurre a tassazione le diverse tipologie di redditi, di avviare il processo di tendenziale uniformità di trattamento e di incentivare l'impiego del risparmio in modalità più evolute, anche ai fini della crescita dell'investimento azionario;
f) la revisione della disciplina delle sanzioni tributarie penali e amministrative cui si accompagna la modifica della normativa di strumenti di definizione concordata delle controversie tra fisco e contribuenti (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale) e la parziale riforma del contenzioso tributario;
g) l'introduzione di un regime di tassazione agevolato sulla parte di reddito derivante dagli investimenti realizzati con risorse proprie o con capitale di rischio (la cosiddetta DIT - *dual income tax*), cui si è aggiunto un trattamento più favorevole, sia pure di durata limitata, dei nuovi investimenti. Ad analoghe finalità è ispirata la riforma del trattamento fiscale delle fusioni, delle scissioni e dei conferimenti, improntata al principio della neutralità fiscale, in considerazione dell'esigenza di non interferire nelle scelte aziendali per quanto riguarda l'assetto da assumere;
h) la parziale revisione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF, accompagnate alla riforma dei regimi di detrazione e deduzione degli oneri sostenuti, con particolare riferimento alle spese per famigliari a carico, agli oneri sostenuti per gli interventi di ristrutturazione degli immobili e alle spese sanitarie.

Un esteso disegno di riorganizzazione del sistema tributario è stato delineato dalla legge 7 aprile 2003, n. 80, che – su atto d'iniziativa governativa – conferiva la delega legislativa per la riforma del sistema fiscale statale. Il nuovo sistema fiscale si sarebbe dovuto basare su cinque imposte (articolo 1):

- imposta sul reddito (IRE), con riduzione a due aliquote (23% per redditi sino a 100.000 euro e 33% per redditi oltre tale importo), previsione di una soglia di reddito esente da imposta, progressiva sostituzione delle detrazioni d'imposta con deduzioni dall'imponibile e clausola di salvaguardia in favore dei singoli contribuenti;
- imposta sul reddito delle società (IRES), con aliquota unica del 33 per cento, caratterizzata fra l'altro da alcuni nuovi istituti (tassazione consolidata di gruppo; regime della trasparenza fiscale; regime forfetario di *tonnage tax* per la determinazione del reddito di alcune imprese marittime); esenzione, a determinate condizioni, per le plusvalenze da partecipazioni, con corrispondente indeducibilità delle relative minusvalenze, nonché esclusione da tassazione, nella misura del 95 per cento, degli utili distribuiti da società, anche non residenti; misure volte a contrastare la sottocapitalizzazione (c.d. *thin capitalization*); abrogazione della *dual income tax* (DIT);
- imposta sul valore aggiunto (IVA), da riorganizzare – nel rispetto dell'ordinamento comunitario – con la riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, la loro l'armonizzazione con il regime delle imposte dirette, la

semplificazione degli adempimenti formali, il coordinamento con la disciplina delle accise e la razionalizzazione dei sistemi speciali; infine, la possibilità di determinare ogni anno, mediante la legge finanziaria, l'ammontare del volume d'affari detassabile qualora destinato dai consumatori finali a finalità etiche;

- imposta sui servizi, nella quale concentrare le esistenti imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'imposta di bollo, le tasse sulle concessioni governative e sui contratti di borsa nonché le imposte sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti.
- accisa, riformata secondo princìpi di efficienza e semplificazione, avendo riguardo a finalità ambientali, di equilibrio territoriale e di adeguamento alla liberalizzazione dei servizi.

Era inoltre prevista l'emanazione di un unico codice tributario, articolato in una parte generale, contenente i princìpi fondamentali del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte.

Erano altresì previsti la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a tal fine indicandosi come prioritaria l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile, e il coordinamento del sistema fiscale statale con la finanza decentrata.

Dai decreti legislativi relativi all'IRES, all'IVA, all'imposta sui servizi e alle accise non sarebbero potuti derivare oneri aggiuntivi per la finanza dello Stato. Era invece previsto che i decreti legislativi relativi all'IRE e alla soppressione dell'IRAP potessero recare oneri finanziari, da coprire mediante le variazioni dell'ammontare delle entrate indicate nel documento di programmazione economico-finanziaria e le disposizioni normative contenute nella legge finanziaria.

Si ricorda che la delega è stata attuata soltanto parzialmente attraverso il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, che ha provveduto alla riforma dell'imposizione sul reddito delle società. Alcune iniziative contemplate nella delega – segnatamente i cosiddetti "moduli" della riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche – sono state successivamente eseguite mediante legislazione ordinaria.

Si segnala, infine, che la 6ª Commissione Finanze e tesoro del Senato ha avviato il 2 agosto 2011 un'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale. Sul sito della Commissione sono consultabili i resoconti delle audizioni effettuate e la documentazione acquisita[3].

Documenti all'esame delle Istituzioni dell'UE

Raccomandazioni di politica economica

Nell'ambito della procedura del semestre europeo per il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche nel 2012 è stato attribuito un rilievo centrale alla definizione di politiche fiscali nazionali orientate al risanamento delle finanze pubbliche e al rilancio della crescita.

[3] *http://www.senato.it/commissioni/4568/106760/347014/sommarioindagini.htm*

In coerenza con tale approccio, le raccomandazioni per ciascun Paese, adottate formalmente dal Consiglio ECOFIN il 10 luglio 2012 recano indicazioni specifiche in merito alle politiche fiscali nazionali[4].

Nelle raccomandazioni relative all'Italia, la Commissione europea rileva l'esigenza di:

- proseguire la lotta contro l'evasione fiscale ed il lavoro nero;
- ridurre il campo di applicazione delle esenzioni e delle deduzioni fiscali, nonché le aliquote ridotte IVA;
- procedere in direzione dello spostamento del carico fiscale dal capitale e dal lavoro verso il consumo e i patrimoni, nonché promuovere una tassazione funzionale agli obiettivi ecologici.

Patto per la crescita e l'occupazione

Le politiche fiscali europea e nazionali hanno un rilievo centrale anche nel Patto per la crescita e l'occupazione concordato dal Consiglio europeo del 28-29 giugno 2012, che definisce un quadro organico per l'adozione di misure per l'adozione di misure, di natura legislativa e non legislativa, a livello nazionale, dell'UE e della zona euro.

In particolare, il Patto, sottolinea che la politica tributaria dovrebbe contribuire al risanamento di bilancio e alla crescita sostenibile, e rileva l'opportunità di proseguire i lavori sulle proposte della Commissione riguardanti la tassazione dell'energia, la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società e la revisione della direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio[5].

---

[4] Le raccomandazioni, presentate dalla Commissione europea il 30 maggio 2012 in esito all'esame dei piani nazionali di riforma (PNR) e programmi di stabilità di ciascuno Stato membro, dopo una discussione preliminare in seno ai Consigli ECOFIN del 22 giugno e al Consiglio Occupazione e affari sociali del 21 giugno, sono state avallate politicamente dal Consiglio europeo del 28-29 giugno. La Commissione valuterà quindi i progressi realizzati nella prossima analisi annuale della crescita, che dovrebbe essere pubblicata nel gennaio 2013.

[5] Si ricorda che la proposta di modifica della direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio, è stata presentata dalla Commissione nel novembre 2008 (COM(2008)727). Il Parlamento europeo si è espresso approvando, il 24 aprile 2009, una risoluzione che reca emendamenti alla proposta. Il dibattito in seno al Consiglio dell'UE è tuttora in corso. Connesso alla proposta di modifica della direttiva è la proposta di mandato negoziale per la revisione degli accordi con i Paesi terzi (in particolare la Svizzera, con la quale vige un accordo del 2004) legati all'UE da accordi sulla tassazione del risparmio, presentata dalla Commissione nel giugno 2011, che mira ad adeguare le intese esistenti con tali Paesi con l'obiettivo di garantire l'equivalenza con le disposizioni contenute nella proposta di modifica della direttiva risparmio. Al riguardo, la relazione sottolinea che il Governo italiano ha suggerito l'introduzione negli accordi in questione della clausola dello scambio di informazioni a richiesta, in linea con lo standard OCSE più aggiornato.

Articolo 1, commi 2-7
(Procedura e oneri finanziari)

2. Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1, corredati di relazione tecnica, sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Le Commissioni possono chiedere al Presidente della rispettiva Camera di prorogare di dieci giorni il termine per l'espressione del parere, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi. Qualora la proroga sia concessa, i termini per l'emanazione dei decreti legislativi sono prorogati di dieci giorni. Decorso il termine previsto per l'espressione del parere o quello eventualmente prorogato, il decreto può essere comunque adottato.

3. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono essere comunque adottati.

4. Il Governo è autorizzato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei princìpi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le modalità di cui al presente articolo.

5. Nei decreti legislativi di cui al comma 1, il Governo provvede all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative materie, provvedendo ad abrogare espressamente le norme incompatibili.

6. Il Governo è delegato ad adottare, entro il termine di cui al comma 1, nel rispetto dei princìpi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale dei decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

7. Dai decreti legislativi di cui al comma 1 non devono derivare nuovi o maggiori oneri o diminuzioni di entrate a carico della finanza pubblica.

I **commi da 2 a 6** dell'**articolo 1** recano disposizioni sulla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, che, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, il Governo deve adottare entro 9 mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge. Le competenti Commissioni parlamentari hanno 30 giorni (prorogabili di altri 10) per l'espressione del parere, trascorsi i quali esso si intende favorevole.

Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali decreti correttivi e integrativi. Nel predisporre i decreti legislativi attuativi, il Governo dovrà intervenire attraverso modifiche o integrazioni dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative materie, provvedendo contestualmente ad abrogare espressamente le norme incompatibili. Potrà altresì adottare uno o più decreti legislativi recanti il coordinamento formale e sostanziale dei decreti legislativi con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

In dettaglio, il **comma 2** prevede che gli schemi dei decreti attuativi della delega, corredati di relazione tecnica, siano trasmessi alle Camere per l'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari (**come specificato dalla Camera**), che devono essere resi entro 30 giorni dalla data di trasmissione, con la possibilità di una proroga di 10 giorni, su espressa richiesta delle Commissioni stesse alle rispettive Camere, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o il numero dei decreti legislativi.

Qualora sia stata concessa la proroga, i termini per l'emanazione dei decreti (nove mesi dalla data di entrata in vigore della legge stessa) sono prorogati di dieci giorni.

Trascorso il termine previsto per l'espressione del parere – comprensivo dell'eventuale proroga – senza che le Commissioni esprimano il prescritto parere, esso può essere comunque adottato.

Durante **l'esame presso la Camera è stato aggiunto il comma 3** al fine di introdurre una procedura rinforzata per il parere parlamentare sugli schemi di decreti legislativi.

È pertanto stabilito che il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, deve trasmettere nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati.

Il **comma 4** autorizza il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le stesse modalità di cui al presente articolo.

Ai sensi del **comma 5** il Governo, nel predisporre i decreti legislativi attuativi della delega previsti dal comma 1, dovrà intervenire attraverso modifiche o integrazioni dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative

materie, provvedendo contestualmente ad abrogare espressamente le norme incompatibili.

Il **comma 6** delega il Governo ad adottare, entro il medesimo termine di nove mesi indicato al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

Il **comma 7** infine stabilisce che dai decreti delegati di attuazione della delega non possono derivare nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

LE PRECEDENTI DELEGHE FISCALI

Si ricorda che il disegno di legge recante delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, presentato alla Camera nel luglio 2011 dal ministro *pro-tempore* Tremonti (A.C. 4566), prevedeva (articolo 9) la costituzione entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, di una apposita Commissione bicamerale, composta da 15 deputati e 15 senatori[6].

La nomina dei componenti la Commissione sarebbe stata effettuata, rispettivamente, dal Presidente della Camera dei deputati e dal Presidente del Senato, nel rispetto della proporzione esistente tra i gruppi parlamentari, su designazione degli stessi.

La Commissione avrebbe dovuto esaminare gli schemi dei decreti legislativi delegati, predisposti in attuazione della delega, ai fini dell'espressione di un parere, nel termine di 30 giorni dalla trasmissione degli schemi dei decreti. Si prevedeva la possibilità di una proroga di 20 giorni (non rinnovabile), concessa dai Presidenti delle Camere su richiesta della Commissione, per l'adozione del parere in relazione alla complessità della materia, oppure nel caso di trasmissione di più schemi di decreto contemporaneamente.

Decorso il termine ordinario (30 giorni) e l'eventuale proroga (20 giorni) senza che la Commissione bicamerale avesse espresso il parere, esso si intendeva espresso favorevolmente.

Tale procedura risultava sostanzialmente identica alle disposizioni contenute nella delega fiscale di cui all'articolo 3, commi 13, 15 e 16, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (collegato alla finanziaria 1997). In quel caso, la Commissione bicamerale, comunemente definita "Commissione dei Trenta", fu istituita il 30 aprile 1997.

L'articolo 3, comma 18, della legge n. 662 prevedeva inoltre l'istituzione eventuale di sottocommissioni per l'esame preliminare di singoli schemi di decreto.

La legge delega n. 80 del 2003 prevedeva che gli schemi dei decreti legislativi adottati dal Governo, ciascuno dei quali deve essere corredato di relazione tecnica sugli

[6] Si ricorda che la costituzione di una Commissione parlamentare bicamerale per l'esame di decreti legislativi attuativi è stata, da ultimo, prevista dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale.

effetti finanziari delle disposizioni in esso contenute, fossero trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per le conseguenze di carattere finanziario, da rendere entro 30 giorni dalla data di trasmissione dei schemi stessi, prevedendo una eventuale proroga di 20 giorni.

La legge n. 80 prevedeva una ulteriore procedura nel caso che il Governo non intendesse conformarsi alle condizioni eventualmente formulate nei pareri parlamentari, esclusivamente con riferimento all'esigenza di garantire il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, attraverso una nuova trasmissione - entro 30 giorni dall'espressione dei pareri - alle Camere dei testi, corredati dai necessari elementi integrativi di informazione, per i pareri definitivi delle Commissioni competenti, che sono espressi entro 30 giorni dalla data di trasmissione. Sia in caso di procedura ordinaria, che in caso di nuova trasmissione, decorso il termine senza che le Commissioni abbiano espresso i pareri di rispettiva competenza, i decreti legislativi possono essere comunque adottati.

L'istituzione di una Commissione bicamerale, composta da 15 senatori e 15 deputati era prevista dal comma 6 dell'articolo 11 della legge n. 80 del 2003 relativamente all'esame dello schema di decreto legislativo recante il codice "fiscale" previsto dall'articolo 2. La Commissione avrebbe dovuto esprimere tale parere entro il termine di 45 giorni, eventualmente prorogabile di altri 20 giorni.

Per quanto riguarda l'emanazione di norme correttive ed integrative dei decreti legislativi di attuazione l'articolo 3, comma 17 della legge n. 662 del 1996 aveva previsto un termine di due anni da computarsi in relazione all'entrata in vigore di ogni singolo decreto legislativo.

Articolo 2, commi 1-3

(Revisione del catasto dei fabbricati)

1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, una revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati su tutto il territorio nazionale, attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita, applicando, in particolare, per le unità immobiliari urbane censite nel catasto dei fabbricati i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) assicurare, ai sensi della legislazione vigente, il coinvolgimento dei comuni nel cui territorio sono collocati gli immobili, anche al fine di assoggettare a tassazione gli immobili ancora non censiti;

b) definire gli ambiti territoriali del mercato immobiliare di riferimento;

c) operare con riferimento ai rispettivi valori normali, approssimati dai valori medi ordinari, espressi dal mercato nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;

d) rideterminare le definizioni delle destinazioni d'uso catastali ordinarie e speciali, tenendo conto delle mutate condizioni economiche e sociali e delle conseguenti diverse utilizzazioni degli immobili;

e) determinare il valore patrimoniale medio ordinario secondo i seguenti parametri:

1) per le unità immobiliari a destinazione catastale ordinaria, mediante un processo estimativo che:

1.1) utilizza il metro quadrato come unità di consistenza, specificando i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;

1.2) utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale anche all'interno di uno stesso comune;

1.3) qualora i valori non possano essere determinati sulla base delle funzioni statistiche di cui al presente numero, applica la metodologia di cui al numero 2);

2) per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale, mediante un processo estimativo che:

2.1) opera sulla base di procedimenti di stima diretta con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici per ciascuna destinazione catastale speciale;

2.2) qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, utilizza il criterio del costo, per gli immobili a carattere prevalentemente strumentale, e il criterio reddituale, per gli immobili per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente;

3) per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico e artistico, come individuate ai sensi dell'articolo 10 del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42, e successive modificazioni, mediante un processo estimativo che:

3.1) considera i particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione;

3.2) considera il complesso di vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione e al restauro;

3.3) considera l'apporto alla conservazione e alla valorizzazione del patrimonio storico e artistico nazionale;

f) determinare la rendita media ordinaria per le unità immobiliari mediante un processo estimativo che:

1. utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale, qualora sussistano dati consolidati nel mercato delle locazioni;

2. qualora non vi sia un consolidato mercato delle locazioni, mediante l'applicazione ai valori patrimoniali di specifici saggi di redditività desumibili dal mercato, nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;

g) prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione delle condizioni del mercato di riferimento.

2. Il Governo è delegato, altresì, ad emanare, con i decreti legislativi di cui al comma 1, norme dirette a:

a) ridefinire le competenze delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale, anche al fine di validare le funzioni statistiche di cui al comma 1, lettera *e)*, numero 1.2), e lettera *f)*, numero 1), e di prevedere procedure pregiudiziali per la definizione delle controversie, e modificare la loro composizione, assicurando la presenza in esse di rappresentanti dell'Agenzia del territorio e di rappresentanti degli enti locali, i cui criteri di nomina sono fissati d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, di professionisti e di docenti qualificati in materia di economia e di estimo urbano e rurale, di esperti di statistica e di econometria, nonché di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e amministrativa;

b) assicurare la collaborazione tra l'Agenzia del territorio e i comuni, con particolare riferimento alla raccolta e allo scambio delle informazioni necessarie all'elaborazione dei valori patrimoniali e delle rendite, introducendo piani operativi, concordati tra comuni o gruppi di comuni e l'Agenzia, volti a stabilire modalità e tempi certi per il rispetto di tali piani;

c) prevedere per l'Agenzia del territorio la possibilità di impiegare, mediante apposite convenzioni, ai fini delle rilevazioni, tecnici indicati dagli ordini professionali;

d) garantire, a livello nazionale da parte dell'Agenzia del territorio, l'uniformità e la qualità dei processi e il loro coordinamento e monitoraggio, nonché la coerenza dei valori e dei redditi rispetto ai dati di mercato nei rispettivi ambiti territoriali;

e) utilizzare, in deroga alle disposizioni dell'articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n.342, nel quadro della collaborazione tra i comuni e l'Agenzia del territorio, adeguati strumenti di comunicazione, anche collettiva, compresi quelli telematici, per portare a conoscenza degli intestatari catastali le nuove rendite, in aggiunta alla notifica mediante affissione all'albo pretorio;

f) procedere alla ricognizione, al riordino, alla variazione e all'abrogazione delle norme vigenti che regolano il sistema catastale dei fabbricati;

g) individuare, a conclusione del complessivo processo di revisione catastale, il periodo d'imposta dal quale sono applicate le nuove rendite e i nuovi valori patrimoniali;

h) garantire l'invarianza del gettito delle singole imposte il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite, a tal fine prevedendo, contestualmente all'efficacia impositiva

dei nuovi valori, la modifica delle relative aliquote impositive, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzate ad evitare un aggravio del carico fiscale, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti e all'imposta municipale propria (IMU), tenendo conto, nel caso delle detrazioni relative all'IMU, delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e della composizione del nucleo familiare, come rappresentate nell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE);

i) prevedere specifiche regole procedimentali che garantiscano, in sede di revisione generale del catasto, la possibilità per il contribuente di richiedere, in sede di autotutela, una rettifica delle nuove rendite attribuite, con obbligo di risposta entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza;

l) prevedere, contestualmente all'efficacia impositiva dei nuovi valori, l'aggiornamento delle modalità di distribuzione dei trasferimenti perequativi attraverso i fondi di riequilibrio e i fondi perequativi della finanza comunale.

3. Dall'attuazione dei commi 1 e 2 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. A tal fine, per le attività previste dai medesimi commi 1 e 2 devono prioritariamente essere utilizzate le strutture e le professionalità esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

L'**articolo 2** ai **commi da 1 a 3** delega il Governo ad attuare una revisione della disciplina del catasto dei fabbricati attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita. Tra i principi e criteri direttivi da applicare per la determinazione del valore catastale delle unità immobiliari urbane censite al catasto fabbricati la delega indica, in particolare, la definizione degli ambiti territoriali del mercato immobiliare, nonché la determinazione del valore patrimoniale utilizzando la superficie dell'unità immobiliare in luogo del numero dei vani attualmente utilizzato.

Nel dettaglio, il **comma 1** delega il Governo ad attuare una revisione del sistema estimativo del catasto dei fabbricati su tutto il territorio nazionale (come **precisato dalla Camera**) attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita, applicando per le unità immobiliari urbane censite al catasto fabbricati i principi e criteri direttivi di seguito descritti.

NORMATIVA

Con il termine catasto sono indicati sia l'insieme delle operazioni volte a stabilire l'estensione, la qualità, la rendita e l'appartenenza dei beni immobili siti su un determinato territorio (accatastare), sia i documenti contenenti i risultati di tali operazioni. In sostanza il catasto ha lo scopo di individuare e registrare l'estensione e l'appartenenza dei beni immobili presenti in un determinato territorio.

Tralasciando l'evoluzione storica del catasto, alla nascita del Regno d'Italia erano

presenti 22 differenti tipi di catasto, raggruppati in 9 compartimenti.

Con la legge n. 5784 del 1870 e con il R.D. n. 267 del 1871 il Governo provvide a costituire un catasto dei fabbricati a carattere nazionale, mentre con il R.D. n. 652 del 1939, convertito dalla legge n. 1249 del 1939, fu disciplinato l'accertamento generale dei fabbricati urbani, la rivalutazione del relativo reddito e la formazione del nuovo catasto edilizio urbano. Con il D.P.R. n. 1142 del 1949 fu emanato il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano.

L'articolo 9 del D.L. n. 557 del 1993 ha disposto il censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e la loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di "catasto dei fabbricati". Sulla materia è quindi intervenuta la legge n. 662 del 1996 (art. 3, co. 154 e 155) e il D.P.R. n. 138 del 1998 recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane. Al riguardo si segnala che, tuttavia, la revisione è rimasta inattuata e pertanto la materia continua ad essere disciplinata dal D.P.R. n. 1142.

Il decreto del Ministro delle finanze n. 701 del 1994 ha disciplinato l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari.

La legge 30 dicembre 2004, n. 311, all'articolo 1, commi da 374 a 375, ha previsto e disciplinato la facoltà di presentare mediante strumenti telematici gli atti di aggiornamento del catasto e di modifica delle rendite catastali: l'estensione progressiva di tale servizio a tutti gli atti nel catasto e nei registri immobiliari è prevista dall'articolo 1, comma 3, del D.L. 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 81 del 2006.

L'Agenzia del territorio, nata a seguito della riforma del Ministero dell'economia e delle finanze, è operativa dal 1° gennaio 2001 ed è un ente pubblico dotato di personalità giuridica e autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. E' costituita da Direzioni centrali che hanno sede a Roma, da Direzioni regionali e da Uffici provinciali.

L'articolo 64 del D.Lgs. n. 300 del 1999 attribuisce all'Agenzia del territorio la competenza a svolgere i servizi relativi al catasto, i servizi topocartografici e quelli relativi alle conservatorie dei registri immobiliari, con il compito di costituire l'anagrafe dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale sviluppando l'integrazione fra i sistemi informativi attinenti alla funzione fiscale ed alle trascrizioni in materia di diritti sugli immobili. L'Agenzia è chiamata ad operare in collaborazione con gli enti locali per favorire lo sviluppo di un sistema integrato di conoscenze sul territorio.

Il comma 1 dell'articolo 6 del decreto-legge n. 16 del 2011 (semplificazioni fiscali) ha soppresso la competenza dell'Agenzia in materia di offerta di servizi tecnico-estimativi direttamente sul mercato, sostituita con una attività di valutazione immobiliare e tecnico-estimativa a favore delle amministrazioni pubbliche. Lo svolgimento di tali servizi per le amministrazioni richiedenti è inquadrato nelle forme degli accordi di cui all'articolo 15 della legge sul procedimento amministrativo (legge n. 241 del 1990) e deve prevedere il rimborso dei costi sostenuti dall'Agenzia, sulla base di quanto stabilito nella convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia per l'erogazione dei servizi oggetto della convenzione medesima.

Si segnala al riguardo che l'articolo 23-*quater* del decreto-legge n. 95 del 2012 ha previsto a decorrere dal 1° dicembre 2012 l'incorporazione dell'Agenzia del territorio all'interno dell'Agenzia delle entrate.

a) assicurare il coinvolgimento dei comuni nel cui territorio sono collocati gli immobili, anche al fine di assoggettare a tassazione gli immobili ancora non censiti (come **specificato durante l'esame presso la Camera**);

IL DECENTRAMENTO DELLE FUNZIONI CATASTALI

L'articolo 65 del D.Lgs. n. 112 del 1998 ha identificato le funzioni in tema di catasto, servizi geotopografici e conservazione dei registri immobiliari che rimanevano in capo allo Stato, specificando, al successivo articolo 66, quelle che invece venivano attribuite agli enti locali. L'articolo 67 ha previsto l'istituzione di un organismo tecnico che avrebbe esercitato i compiti di competenza statale, nonché le funzioni conferite agli enti locali. Tale organismo è stato identificato dall'art. 64 del D.Lgs. n. 300 del 1999 nell'Agenzia del territorio. Tuttavia il decentramento delle funzioni catastali ai Comuni, attraverso appositi DPCM che individuavano le risorse finanziarie, umane, strumentali e organizzative da trasferire ai Comuni per l'esercizio delle funzioni in materia di catasto, incontrò notevoli difficoltà in sede di predisposizione dei processi attuativi. Pertanto, con la legge finanziaria 2007 (articolo 1, commi da 194 a 200 della legge n. 296 del 2006), il legislatore è intervento sulla materia definendo la seguente ripartizione di competenze, volta a superare la precedente rigidità:

- l'attribuzione allo Stato delle metodologie catastali, di una parte della gestione operativa del catasto, comprensiva della gestione unitaria della banca dati del catasto nonché il controllo ed il coordinamento complessivo del sistema;
- ai Comuni veniva affidata parte della gestione operativa, che i Comuni possono esercitare sia direttamente - in forma singola o associata tra Comuni - che indirettamente, avvalendosi di una convenzione decennale con l'Agenzia del Territorio per tutte o parte delle funzioni.

Sostanzialmente i comuni sono responsabili della conservazione degli atti catastali, della loro utilizzazione e aggiornamento e ne è prevista la partecipazione al processo di determinazione degli estimi catastali ma è rimessa a loro la scelta del livello di complessità e completezza che intendono assumere nella gestione diretta delle funzioni catastali.

Con il D.P.C.M. 14 giugno 2007 e con il Protocollo d'intesa tra ANCI-Agenzia del territorio del 4 giugno 2007 sono state definite le modalità ed i termini per il graduale trasferimento di funzioni e conseguente ripartizione del personale tra gli enti (D.P.C.M. 27 marzo 2008).

Tuttavia tale processo di decentramento ha incontrato numerose difficoltà, sia per quanto riguarda il trasferimento del personale dalle sedi provinciali dell'Agenzia ai diversi comuni, sia per effetto di pronunce del giudice amministrativo in merito alla determinazione diretta da parte dei Comuni.

Conseguentemente il legislatore all'articolo 19, commi da 1 a 3, del D.L. n. 78 del

2010, ha disposto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, l'attivazione dell'Anagrafe Immobiliare Integrata[7], per l'integrazione delle banche dati disponibili presso l'Agenzia del territorio, con l'individuazione dei soggetti titolari dei diritti reali, demandando a più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina dell'accesso da parte dei comuni all'Anagrafe suddetta e le modalità di erogazione, effetti e diritti di rilascio di un'attestazione integrata ipotecario-catastale. I successivi commi 4, 5 e 6 recano la disciplina delle modalità di accesso dei comuni alle banche dati dell'Agenzia del territorio (c.d. opzione base) e della gestione partecipata delle funzioni di accettazione e di registrazione degli atti da parte dei comuni e dell'Agenzia stessa (c.d. opzione evoluta), secondo quanto verrà disposto in un D.P.C.M. Si stabiliscono inoltre le funzioni in materia catastale che rimangono allo Stato e che verranno svolte dall'Agenzia del territorio.

b) definire gli ambiti territoriali del mercato immobiliare di riferimento;

c) operare con riferimento ai rispettivi valori normali, approssimati dai valori medi ordinari (come **precisato dalla Camera**), espressi dal mercato nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;

L'OSSERVATORIO DEL MERCATO IMMOBILIARE

In base a quanto disposto dall'articolo 64 del D.Lgs. n. 300 del 1999, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, l'Agenzia del territorio gestisce l'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI).

Precedentemente all'emanazione del citato D.L. n. 16 del 2012, l'Agenzia aveva anche competenza in materia di offerta di servizi tecnico-estimativi direttamente sul mercato.

L'Osservatorio cura la rilevazione e l'elaborazione delle informazioni di carattere tecnico-economico relative ai valori immobiliari, al mercato degli affitti e ai tassi di rendita e la pubblicazione di studi ed elaborazioni e la valorizzazione statistica degli archivi dell'Agenzia del territorio. Tra le sue attività ci sono anche l'analisi, la ricerca, lo sviluppo e la sperimentazione di profili teorici, applicativi e di innovazione nelle materie istituzionali, con specifico riferimento alla definizione dei valori immobiliari. Nella banca dati OMI, presente sul sito dell'Agenzia, sono pubblicate con cadenza semestrale le quotazioni relative agli 8.100 comuni dell'intero territorio nazionale, per

[7] L'Anagrafe Immobiliare Integrata costituisce un archivio informatizzato dei beni immobili, riguardante le caratteristiche intrinseche degli stessi (ubicazione, consistenza, rappresentazione grafica, valore fiscale) ed i diritti reali, di godimento e di garanzia, con l'indicazione dei relativi soggetti titolari. L'integrazione delle informazioni riguarda la rappresentazione degli immobili, la loro collocazione sul territorio, le variazioni delle caratteristiche oggettive nonché i dati sul possesso e sui vincoli che gravano sugli immobili. Per garantire la correttezza delle informazioni, gli aggiornamento si basano, non solo sulle dichiarazione delle parti, ma sul riscontro con i documenti e le banche dati certificate di riferimento.

diverse tipologie nell'ambito delle destinazioni residenziale, commerciale, terziaria e produttiva. Le quotazioni individuano un livello minimo e un livello massimo per unità di superficie riferite ad unità immobiliari ordinarie (quindi non sono considerate quelle di pregio o in stato di degrado) classificate in una determinata tipologia edilizia e situate in un determinato ambito territoriale omogeneo: la c.d. zona OMI. Come precisato sul sito e sul "Manuale operativo" i valori contenuti nella banca dati delle quotazioni immobiliari non possono intendersi sostitutivi della stima, ma sono soltanto di ausilio alla stessa, portando ad indicazioni di valore di massima.

d) rideterminare le definizioni delle destinazioni d'uso catastali ordinarie e speciali, tenendo conto delle mutate condizioni economiche e sociali e delle conseguenti diverse utilizzazioni degli immobili;

LA CLASSIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI

L'articolo 8 del R.D.L. n. 652 del 1939 dispone che per la determinazione della rendita catastale, le unità immobiliari sono distinte, a seconda delle loro condizioni estrinseche ed intrinseche, in categorie e ciascuna categoria in classi. Per ciascuna categoria e classe è determinata la relativa tariffa, la quale esprime in moneta legale la rendita catastale.

Ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. n. 1142 del 1949 gli immobili vengono classificati attraverso la suddivisione di ogni categoria – cioè delle specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari stesse - in tante classi quanti sono i gradi notevolmente diversi delle rispettive capacità di reddito, tenuto conto delle condizioni influenti sulla relativa rendita catastale, riferita all'unità di consistenza computata secondo le norme dell'art. 45 e seguenti. Le categorie ordinarie riguardano i gruppi da A a C.

Non si procede al classamento – e quindi si ha la destinazione speciale o particolare – per le categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni. Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie, e simili (art. 8). Gli immobili a destinazione speciale sono ricompresi nel gruppo D, mentre quelli a destinazione particolare sono nei gruppi E e F.

Anche il D.P.R. n. 138 del 1998, di revisione generale delle zone censuarie, all'Allegato B, opera una distinzione tra unità immobiliare ordinarie (gruppi R, P e T) e speciali (gruppi V e Z), ma come già segnalato, la revisione non è stata attuata.

QUADRO GENERALE DELLE CATEGORIE – D.P.R. n. 1142 del 1949

Immobili a destinazione ordinaria

Gruppo A

A/1 Abitazioni di tipo signorile
A/2 Abitazioni di tipo civile
A/3 Abitazioni di tipo economico
A/4 Abitazioni di tipo popolare
A/5 Abitazioni di tipo ultrapopolare
A/6 Abitazioni di tipo rurale
A/7 Abitazioni in villini
A/8 Abitazioni in ville
A/9 Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici
A/10 Uffici e studi privati
A/11 Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

Gruppo B

B/1 Collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme
B/2 Case di cura ed ospedali (senza fine di lucro)
B/3 Prigioni e riformatori
B/4 Uffici pubblici
B/5 Scuole e laboratori scientifici
B/6 Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie non sede in categoria A/9
B/7 Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto
B/8 Magazzini sotterranei per depositi di derrate

Gruppo C

C/1 Negozi e botteghe
C/2 Magazzini e locali di deposito
C/3 Laboratori per arti e mestieri
C/4 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro)
C/5 Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro)
C/6 Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro)
C/7 Tettoie chiuse od aperte

II - Immobili a destinazione speciale

Gruppo D

D/1 Opifici
D/2 Alberghi e pensioni (con fine di lucro)
D/3 Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro)
D/4 Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)
D/5 Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)
D/6 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro)
D/7 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
D/8 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e

non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni.
D/9 Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio.
D/10 Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.

III - Immobili a destinazione particolare
Gruppo E
E/1 Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei.
E/2 Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio.
E/3 Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche
E/4 Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche.
E/5 Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze.
E/6 Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale
E/7 Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti.
E/8 Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia.
E/9 Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.

IV - Entità urbane
Gruppo F
F/1 Aree urbane.
F/2 Unità collabenti (unità fatiscenti o inagibili).
F/3 Unità in corso di costruzione.
F/4 Unità in corso di definizione.
F/5 Lastrici solari.

QUADRO GENERALE DELLE CATEGORIE – D.P.R. n. 138 del 1998

Unità immobiliari ordinarie
Gruppo R (Unità immobiliari a destinazione abitativa di tipo privato e locali destinati a funzioni complementari)
R/1 Abitazioni in fabbricati residenziali e promiscui.
R/2 Abitazioni in villino e in villa.
R/3 Abitazioni tipiche dei luoghi.
R/4 Posti auto coperti, posti auto scoperti su aree private, locali per rimesse di veicoli.

Gruppo P (Unità immobiliari a destinazione pubblica o di interesse collettivo)
P/1 Unità immobiliari per residenze collettive e simili.
P/2 Unità immobiliari per funzioni sanitarie.
P/3 Unità immobiliari per funzioni rieducative.
P/4 Unità immobiliari per funzioni amministrative, scolastiche e simili.
P/5 Unità immobiliari per funzioni culturali e simili.

Gruppo T (Unità immobiliari a destinazione terziaria)

T/1 Negozi e locali assimilabili.
T/2 Magazzini, locali da deposito e laboratori artigianali.
T/3 Fabbricati e locali per esercizi sportivi.
T/4 Pensioni.
T/5 Autosilos, autorimesse e parcheggi a raso di tipo pubblico.
T/6 Stalle, scuderie e simili.
T/7 Uffici, studi e laboratori professionali.

Unità immobiliari speciali

Gruppo V (Unità immobiliari speciali per funzioni pubbliche o di interesse collettivo)

V/1 Stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi, aerei ed impianti di risalita.
V/2 Stabilimenti balneari e di acque curative.
V/3 Fiere permanenti, recinti chiusi per mercati, posteggio bestiame e simili.
V/4 Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti, cappelle ed oratori.
V/5 Ospedali.
V/6 Fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi e per divertimento, arene e parchi zoo.
V/7 Unità immobiliari a destinazione pubblica o di interesse collettivo, con censibili nelle categorie di gruppo P, per la presenza di caratteristiche non ordinarie ovvero non riconducibili, per destinazione, alle altre categorie del gruppo V.

Gruppo Z (Unità immobiliari a destinazione terziaria produttiva e diversa)

Z/1 Unità immobiliari per funzioni produttive.
Z/2 Unità immobiliari per funzioni produttive connesse all'agricoltura.
Z/3 Unità immobiliari per funzioni terziario-commerciali.
Z/4 Unità immobiliari per funzioni terziario-direzionali.
Z/5 Unità immobiliari per funzioni ricettive.
Z/6 Unità immobiliari per funzioni culturali e per lo spettacolo.
Z/7 Stazioni di servizio e per la distribuzione dei carburanti agli autoveicoli.
Z/8 Posti barca compresi in porti turistici.
Z/9 Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo.
Z/10 Unità immobiliari a destinazione residenziale o terziaria, non censibili nelle categorie dei gruppi R e T, per la presenza di caratteristiche non ordinarie, ovvero unità immobiliari non riconducibili, per destinazione, alle altre categorie del gruppo Z.

e) determinare il valore patrimoniale medio ordinario secondo i seguenti parametri:

1) per le unità immobiliari a <u>destinazione catastale ordinaria</u> mediante un processo estimativo che:

1.1) utilizza il metro quadrato come unità di consistenza, specificando i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;

1.2) utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale, anche all'interno di uno stesso comune (come **specificato dalla Camera**);

1.3) qualora i valori non possono essere determinati sulla base delle funzioni statistiche di cui al presente numero, applica la metodologia di cui al successivo n. 2;

2) per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale mediante un processo estimativo che:

2.1) opera sulla base di procedimenti di stima diretta con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici, per ciascuna destinazione catastale speciale;

2.2) qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, utilizza il criterio del costo per gli immobili a carattere prevalentemente strumentale, e il criterio reddituale per gli immobili per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente.

Nel **corso dell'esame presso la Camera** è stato **aggiunto** che, per gli immobili di riconosciuto interesse storico e artistico, il valore patrimoniale deve essere determinato tenendo conto dei più gravosi oneri di manutenzione e del complesso dei vincoli legislativi. Più in dettaglio il valore patrimoniale va determinato:

3) per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico e artistico (ai sensi dell'articolo 10 del codice dei beni culturali - D.Lgs. n. 42 del 2004), mediante un processo estimativo che:

3.1) consideri i particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione;

3.2) consideri il complesso di vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione e al restauro;

3.3) consideri l'apporto alla conservazione e alla valorizzazione del patrimonio storico e artistico nazionale.

LA MISURA DELLA CONSISTENZA DELL'UNITÀ IMMOBILIARE

L'articolo 44 del D.P.R. n. 1142 del 1949 stabilisce che per ciascuna unità immobiliare accertata la consistenza sia determina computandola in base agli elementi unitari di misura quale risulta al momento dell'accertamento. L'articolo 45 specifica che per la misura della consistenza dell'unità immobiliare con destinazione ordinaria ad uso di abitazione si assume come elemento unitario il vano utile. Si considera vano utile quello che ha destinazione principale (camera, stanza, salone, galleria e simili), nell'uso ordinario della unità immobiliare. Il successivo articolo 46 specifica le

modalità di computo dei vani accessori.

Per la misura della consistenza delle unità immobiliari con destinazione ordinaria ad uso di alloggi collettivi (collegi, ospizi, conventi, caserme, ospedali, prigioni e simili) di uffici pubblici, di scuole, di musei e simili, si assume come elemento unitario il metro cubo (art. 48), mentre per le unità immobiliari con destinazione ordinaria ad uso negozi, botteghe, magazzini, locali di deposito, laboratori per arti e mestieri, stalle, scuderie, autorimesse, palestre, tettoie e simili, si assume come elemento ordinario il metro quadrato (art. 49).

Non si accerta la consistenza catastale per gli immobili a destinazione speciale o particolare. Tuttavia essi sono descritto in catasto mediante la elencazione dei loro elementi costituitivi (art. 53).

Si ricorda, peraltro, che il legislatore, già con D.L. n. 557 del 1993, all'articolo 9, comma 11, ultimo periodo, come modificato dall'articolo 1, comma 5, del D.L. n. 250 del 1995, aveva già previsto, per il futuro catasto dei fabbricati, l'assunzione del metro quadrato come parametro unitario di determinazione delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari a destinazione ordinaria. Infatti l'articolo 3 del D.P.R. n. 138 del 1998 aveva stabilito che l'unità di consistenza delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria indicate nel quadro generale di cui all'allegato B, fosse il metro quadrato di superficie catastale, specificando, all'Allegato C i criteri tecnici per la determinazione di tale superficie. Come già detto, la revisione generale delle zone censuarie e delle tariffe d'estimo risulta inattuata.

f) determinare la rendita media ordinaria per le unità immobiliari mediante un processo estimativo che:

   1) utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale, qualora sussistano dati consolidati sul mercato delle locazioni;
   2) qualora non vi sia un consolidato mercato delle locazioni, mediante l'applicazione ai valori patrimoniali di specifici saggi di redditività desumibili dal mercato, nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;

g) prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione delle condizioni del mercato di riferimento (a seguito di una **modifica apportata dalla Camera**).

LA REVISIONE DELLE TARIFFE D'ESTIMO

La disciplina sul catasto edilizio urbano prevedeva la possibilità di revisione delle tariffe d'estimo in determinate zone censuarie e dei quadri di qualificazione e classificazione in caso di sopravvenute variazioni permanenti rispettivamente nello

stato e capacità di reddito o nello stato delle unità immobiliari (art. 34 legge n. 1249/1939 e art. 13 D.P.R. n. 1142/1949).

Numerosi interventi legislativi hanno riguardato l'aggiornamento del catasto e la revisione delle tariffe d'estimo e della rendita catastale, a partire dalla legge delega di riforma del sistema tributario n. 825 del 1971.

Una prima innovazione fu introdotta con il D.P.R. n. 597 del 1973, che ha ribadito la necessità di revisione periodica dei redditi catastali e dunque delle tariffe d'estimo delle particelle e delle unità immobiliari urbane qualora per fatti sopravvenuti il rispettivo accatastamento non rispecchi più le condizioni economiche e di mercato dell'immobile.

Il D.P.R. n. 604 del 1973 ha disposto la revisione generale degli estimi dei terreni e dei fabbricati entro dieci anni a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso (1° gennaio 1974): il termine, più volte prorogato, è stato attuato con D.M. 20 gennaio 1990 che ha determinato le nuove tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane per l'intero territorio nazionale (D.M. 27 settembre 1991).

In seguito alla dichiarazione di illegittimità degli estimi pubblicati con D.M. 27 settembre 1991 da parte del giudice amministrativo, la legge n. 75 del 1993 ha previsto la possibilità di ricorso da parte dei comuni per il riesame delle tariffe e la perimetrazione delle zone censuarie ed ha affermato la validità provvisoria degli estimi annullati sino alla nuova revisione generale, che avrebbe dovuto essere attuata con i decreti legislativi attuativi della delega prevista, prima dalla legge n. 549 del 1995 (ma mai emanati), e poi dalla legge n. 662 del 1996. Infatti l'articolo 3, comma 154, della legge n. 662 del 1996, ha disposto, con uno o più regolamenti, la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo, della qualificazione, della classificazione e del classamento delle unità immobiliari e dei terreni e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie, secondo determinati principi, tra i quali:

- attribuzione ai comuni di competenze in ordine alla articolazione del territorio comunale in microzone omogenee, secondo criteri generali uniformi;
- individuazione delle tariffe d'estimo di reddito facendo riferimento, al fine di determinare la redditività media ordinariamente ritraibile dalla unità immobiliare, ai valori e ai redditi medi espressi dal mercato immobiliare con esclusione di regimi legali di determinazione dei canoni;
- intervento dei comuni nel procedimento di determinazione delle tariffe d'estimo, attraverso le Conferenze di servizi;
- attribuzione della rendita catastale alle unità appartenenti alle varie categorie ordinarie con criteri che tengono conto dei caratteri specifici dell'unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove l'unità è sita.

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il D.P.R. n. 138 del 1998, che all'articolo 1 ha disposto la revisione delle zone censuarie, mentre all'articolo 2 ha previsto l'articolazione del territorio comunale in microzone, cioè quella porzione di territorio che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socio-economici, nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano dei redditi e dei valori, ed in particolare per l'incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari. Si prevedeva che il comune provvedesse alla delimitazione delle microzone entro 9 mesi

dall'entrata in vigore del decreto: in caso di inattività le delimitazione sarebbe stata effettuata nei successivi 120 giorni dagli uffici del Dipartimento del territorio del Ministero delle finanze (ora Agenzia del territorio).

Sulla materia è poi intervenuto l'articolo 1, comma 335 e seguenti della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria 2005), disponendo che, in caso di unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'ICI si discosti significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali la revisione parziale del loro classamento è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima[8]. Con determinazione del direttore dell'Agenzia del territorio del 16 febbraio 2005 sono state emanate le linee guida materia di classamenti catastali di unità immobiliari di proprietà privata.

Come evidenziato il processo di aggiornamento delle zone censuarie, ma soprattutto di aggiornamento delle tariffe d'estimo, non è stato di facile ed immediata realizzazione. Tuttavia il legislatore si è trovato, nei casi di imposizione di tributi a carico del comparto immobiliare, ma anche riferito alla fiscalità complessiva, di fronte alla necessità di intervenire facendo riferimento anche a principi di equità fiscale. Conseguentemente, mentre per altri settori fiscali (imposte dirette o indirette) è potuto intervenire direttamente, per quanto riguarda la rendita catastale e il conseguente valore catastale, si è trovato di fronte a situazioni il cui valore non corrispondeva a quello di mercato. Pertanto, ai fini dell'applicazione delle imposte, ha provveduto, con l'articolo 3, comma 38, della legge n. 662 del 1996, ad una rivalutazione delle rendite catastali urbane nella misura del 5 per cento.

Numerose disposizioni hanno previsto l'applicazione di un moltiplicatore alle rendite catastali dei fabbricati e dei terreni per stabilire il valore minimo da dichiarare ai fini dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e le donazioni e delle connesse imposte ipotecarie e catastali. Il moltiplicatore è stato applicato altresì per determinare la base imponibile dell'ICI.

Da ultimo, con il comma 4 dell'articolo 13, del D.L. n. 201 del 2011, ai fini della determinazione dell'imposta municipale sugli immobili (IMU), si è stabilito che per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di

[8] I processi di revisione del classamento e delle rendite delle unità immobiliari di proprietà privata sono stati avviati con Determinazione 30 novembre 2005, per il comune di Milano; con Det. 30 novembre 2005, per il comune di Ferrara; con Det. 30 novembre 2005 per il comune di Casale Monferrato; con Det. 31 maggio 2006 per il comune di Cervia; con Det. 31 maggio 2006 per i comuni di Perugia, Spello e Spoleto; con Det. 31 maggio 2006 per il comune di Orvieto; con Det. 31 maggio 2006 per il comune di Bari; con Det. 30 novembre 2006 per i comuni di Mirandola e Ravarino; con Det. 31 maggio 2007 per il comune di Atri; con Det. 30 novembre 2007 per il comune di Todi; con Det. 26 maggio 2010 per il comune di Bassano del Grappa; con Det. 29 novembre 2010 per il comune di Lecce; con Det. 30 novembre 2010 per il territorio di Roma Capitale.

imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge n. 662/1996, i seguenti moltiplicatori:

a) 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
b) 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
b-*bis*) 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
c) 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
d) 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
e) 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Il **comma 2** delega, altresì, il Governo ad emanare (adottare) norme dirette a:

a) ridefinire le competenze e la composizione delle Commissioni censuarie provinciali e della Commissione censuaria centrale, prevedendo procedure pregiudiziali per la definizione delle controversie, e modificare la loro composizione, assicurando la presenza in esse di rappresentanti dell'Agenzia del territorio e degli enti locali (i cui criteri di nomina sono fissati d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali), di professionisti e di docenti qualificati in materia di economia e di estimo urbano e rurale, di esperti di statistica e di econometria, nonché di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e amministrativa. Nel corso dell'**esame presso la Camera** nella ridefinizione delle competenze delle Commissioni censuarie è stata **aggiunta** la validazione delle funzioni statistiche utilizzate per determinare i valori patrimoniali e le rendite degli immobili;

LE COMMISSIONI CENSUARIE

Le Commissioni censuarie sono state istituite dalla legge n. 153 del 1943 e la loro attività è ora disciplinata dal D.P.R. n. 650 del 1972 (artt. 16 e ss.).

Sono attualmente previste la Commissione censuaria centrale, con sede a Roma, e le Commissioni censuarie provinciali. Le Commissioni hanno lo scopo di coadiuvare l'Agenzia del territorio nei lavori di formazione, di revisione e di conservazione del catasto terreni e del catasto edilizio urbano.

La Commissione censuaria centrale è composta di un presidente, di venti membri effettivi e di sei membri supplenti.

Essa si articola in due distinte sezioni, ciascuna delle quali è retta da un presidente di sezione: la prima ha competenza in materia di catasto terreni, la seconda ha competenza in materia di catasto edilizio urbano.

Il presidente della commissione censuaria centrale è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro per le finanze.

I membri effettivi ed i membri supplenti sono nominati con decreto del Ministro

dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Con successivo decreto ministeriale vengono nominati, su proposta del presidente della commissione censuaria centrale, i presidenti di sezione, scelti fra i membri effettivi delle rispettive sezioni.

Fanno parte di entrambe le sezioni:

a) i direttori generali dei dipartimenti del territorio e delle entrate;
b) il direttore centrale del catasto;
c) il direttore centrale dei servizi tecnici erariali;
d) due ingegneri, con qualifica dirigenziale, della direzione centrale del catasto e due membri scelti tra magistrati amministrativi ovvero tra avvocati dello Stato con qualifica non inferiore a magistrato di cassazione o equiparata.

Fanno parte soltanto della prima sezione un direttore generale del Ministero delle politiche agricole, cinque membri effettivi e tre supplenti scelti tra professori universitari in materia di economia ed estimo rurale. Dei membri predetti tre effettivi e i tre supplenti sono scelti nell'ambito dei nominativi designati rispettivamente dalle regioni, dall'Unione province italiane (UPI) e dall'Associazione nazionale comuni d'Italia (ANCI),.

Fanno parte soltanto della seconda sezione un direttore generale del Ministero dei lavori pubblici, cinque membri effettivi e tre supplenti scelti tra professori universitari in materia di economia ed estimo urbano. Dei membri predetti tre effettivi e i tre supplenti sono scelti nell'ambito dei nominativi designati rispettivamente dalle regioni, dall'UPI e dall'ANCI

Le commissioni censuarie provinciali sono costituite di un presidente, di dieci membri effettivi e di quattro membri supplenti.

La commissione censuaria provinciale è presieduta dal presidente della commissione tributaria provinciale o da un presidente di sezione della medesima commissione nominato, su sua proposta, dal presidente del tribunale civile e penale avente sede nel capoluogo della provincia.

La commissione si articola in due sezioni composte ciascuna di cinque membri effettivi e due supplenti; alla prima sezione è attribuita la competenza in materia di catasto terreni; alla seconda la competenza in materia di catasto edilizio urbano.

La presidenza delle due sezioni è attribuita ai due membri effettivi più anziani.

I membri effettivi e supplenti sono scelti dal presidente del tribunale civile e penale avente sede nel capoluogo della provincia fra un numero almeno doppio di esperti designati:

1) dall'amministrazione finanziaria, per quattro membri effettivi e due supplenti;
2) dal consiglio provinciale, sentiti i comuni, per quattro membri effettivi e due supplenti;
3) dagli ordini e collegi delle categorie professionali, competenti in materia catastale, per due membri effettivi.

Il presidente della commissione attribuisce a due membri effettivi le funzioni di presidente di sezione.

Nella regione Valle d'Aosta le designazioni di competenza della giunta dell'amministrazione provinciale sono effettuate dalla giunta regionale; nella regione Trentino-Alto Adige sono effettuate, per le rispettive circoscrizioni, dalla giunta della provincia di Trento e dalla giunta della provincia di Bolzano; nella regione siciliana,

dopo che saranno costituiti i liberi consorzi dei comuni, dalle giunte dei consorzi stessi.

La designazione dei membri effettivi e supplenti è fatta come segue:

a) per la prima sezione: tra i tecnici ed esperti in economia ed estimo rurale;

b) per la seconda sezione: tra i tecnici ed esperti in economia ed estimo urbano.

b) assicurare la collaborazione tra l'Agenzia del territorio ed i comuni, con particolare riferimento (secondo quanto **specificato dalla Camera**) alla raccolta e allo scambio delle informazioni necessarie alla elaborazione dei valori patrimoniali e delle rendite, introducendo piani operativi, concordati tra comuni o gruppi di comuni e l'Agenzia, volti a stabilire modalità e tempi certi per il loro rispetto;

LA COLLABORAZIONE CON I COMUNI

Il citato articolo 19 del D.L. n. 78 del 2010, prevedendo l'attivazione, a decorrere dal 1° gennaio 2011, dell'Anagrafe Immobiliare Integrata, costituita e gestita dall'Agenzia del territorio, determina specifiche forme di collaborazione con i comuni. L'accesso gratuito all'Anagrafe Immobiliare Integrata sarà garantito ai comuni sulla base di un sistema di regole tecnico-giuridiche emanate con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Tali decreti devono assicurare comunque ai comuni la piena accessibilità ed interoperabilità applicativa delle banche dati con l'Agenzia del territorio, relativamente ai dati catastali, anche al fine di contribuire al miglioramento ed aggiornamento della qualità dei dati, secondo le specifiche tecniche e le modalità operative stabilite con i medesimi decreti.

Si ricorda, inoltre, che l'Agenzia del territorio, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 59, comma 7-*bis*, del D.Lgs. n. 82 del 2005 (Codice dell'amministrazione digitale), al fine di garantire i flussi informativi con gli enti locali, ha realizzato il Sistema di Interscambio - le cui modalità operative e di accesso sono state disciplinate con decreto del direttore dell'Agenzia del territorio del 13 novembre 2007 (Definizione delle regole tecnico economiche per l'utilizzo dei dati catastali per via telematica da parte dei sistemi informatici di altre amministrazioni) - nonché il Portale per i comuni, cioè un canale telematico semplificato per la fornitura dati ai comuni ed alle comunità montane che ne facciano richiesta, relativamente ai loro ambiti territoriali e fini istituzionali. L'articolo 37, comma 54, del D.L. n. 223 del 2006 ha specificato che i costi a loro carico per la circolazione e fruizione della base dei dati catastali dovranno essere unicamente quelli di connessione. I Comuni possono ricevere: informazioni utili per il controllo delle superfici degli immobili ai fini della tassa sullo smaltimento dei rifiuti; gli esiti delle attività di rilassamento di singole unità immobiliari richieste dai comuni; i dati sugli accatastamenti catastali (Docfa) pervenuti nel mese; i dati relativi a variazioni sulla titolarità di un immobile (a fini IMU). Attraverso il Portale i comuni potranno, altresì, trasmettere all'Agenzia informazioni sulle notifiche inviate agli interessati per l'accatastamento.

c) prevedere la possibilità per l'Agenzia del territorio di impiegare, mediante apposite convenzioni, ai fini delle rilevazioni, tecnici indicati dagli ordini professionali;

d) garantire, a livello nazionale da parte dell'Agenzia del territorio, l'uniformità e la qualità dei processi e il loro coordinamento e monitoraggio, nonché la coerenza rispetto ai dati di mercato dei valori e dei redditi nei rispettivi ambiti territoriali;

La disposizione pone al centro del processo di revisione del catasto dei fabbricati l'Agenzia del territorio, quale soggetto garante sull'intero territorio nazionale dell'uniformità dei processi operativi per la determinazione dei nuovi valori catastali dei fabbricati, tenendo conto dei dati di mercato e delle diverse situazioni territoriali.
Al riguardo si ricorda l'iniziale formulazione dell'articolo 66 del D.Lgs. n. 112 del 1998 che fu oggetto di un profondo confronto politico, che determinò, unitamente ad altri fattori, il blocco del trasferimento delle funzioni catastali agli enti locali. Il testo originario, infatti - pur mantenendo allo Stato la predisposizione di procedure innovative per la determinazione dei redditi dei terreni e degli immobili urbani ai fini delle revisioni generali degli estimi e del classamento - attribuiva ai comuni le funzioni relative alla conservazione, utilizzazione e aggiornamento degli atti del catasto terreni e del catasto edilizio urbano, nonché alla revisione degli estimi e del classamento. Così formulata la norma i singoli enti locali avrebbero potuto modificare estimi e classamento, anche a scopi elettorali, determinando sperequazioni con le altre realtà locali;

e) utilizzare, in deroga alle disposizioni recate dall'articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, nel quadro della collaborazione tra i comuni e l'Agenzia, adeguati strumenti di comunicazione anche collettiva e telematici (come **aggiunto dalla Camera**) per portare a conoscenza degli intestatari catastali le nuove rendite, in aggiunta alla notifica mediante affissione all'albo pretorio;

Si ricorda che l'articolo 74 della legge n. 342 del 2000 (Misure in materia fiscale) dispone, al comma 1, che a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di 60 giorni (art. 21 D.Lgs. n. 5246/1992) per proporre il ricorso al giudice tributario. Dell'avvenuta notificazione gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai comuni interessati;

f) procedere alla ricognizione, riordino, variazione e abrogazione delle norme che attualmente regolano il sistema catastale dei fabbricati;

Alla luce di quanto disposto dai principi e criteri direttivi enunciati al comma 1 relativamente alla revisione del catasto dei fabbricati, la presente disposizione risulta esserne una conseguenza logica, in quanto essendosi la normativa stratificata nel corso dei decenni a partire dal 1939, sembrerebbe necessario che il Governo

provveda alla predisposizione di una sorta di testo unico, al fine di raccogliere tutte le disposizioni vigenti sulla materia, disponendo, peraltro, l'espressa abrogazione delle norme ormai superate.
Al riguardo, vista la vastità della materia, si segnala altresì l'utilità di un testo unico compilativo, cioè frutto di una ricognizione e raccolta di tutte le disposizioni catastali, comprendendovi quindi anche il catasto dei terreni, addivenendo a una sorta di "codice catastale";

g) individuare - a conclusione del processo di revisione catastale (secondo quanto **precisato dalla Camera**) - il periodo d'imposta dal quale sono applicate le nuove rendite e i nuovi valori patrimoniali;

Difatti, vista la complessità del riordino del catasto dei fabbricati appare necessario indicare l'anno di applicazione del regime delle nuove rendite e dei valori patrimoniali, sia quale garanzia nei confronti del contribuente ai sensi dell'articolo 3 (efficacia temporale delle norme tributarie) della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), sia quale termine operativo per l'Amministrazione finanziaria per la revisione del sistema catastale dei fabbricati;

h) prevedere, contestualmente alla efficacia impositiva dei nuovi valori la modifica delle relative aliquote impositive, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzate ad evitare un aggravio del carico fiscale.
Al riguardo, nel corso dell'**esame presso la Camera** è stato anzitutto **precisato** che la riforma del catasto deve avvenire garantendo l'invarianza del gettito delle singole imposte il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite.
In secondo luogo si è specificato che l'aggravio del carico fiscale va evitato con particolare riferimento sia alle imposte sui trasferimenti sia all'IMU, tenendo conto, in quest'ultimo caso, delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare (come riflesse nell'indicatore della situazione economica equivalente - ISEE).

Allo scopo di non determinare un aggravio del carico fiscale, viene pertanto prevista la modifica delle aliquote impositive, delle deduzioni, detrazioni o franchigie.
Per quanto concerne in particolare le imposte sui trasferimenti, si ricorda che relativamente all'acquisto della "prima casa", nel caso che il venditore dell'immobile sia un privato non soggetto ad IVA, si applica l'imposta di registro del 3% (invece che del 7% sul valore dichiarato), mentre le imposte ipotecaria e catastale è determinata nella misura fissa di 168 euro ciascuna. Nel caso di acquisto da impresa "costruttrice" o "ristrutturatrice" entro 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori, si dovrà pagare l'IVA ridotta al 4% (invece che del 10%) e le imposte di registro, ipotecaria e catastale, in misura fissa pari a 168 euro ciascuna. Qualora l'acquisto avvenga dopo 4 anni dalla ultimazione dei lavori l'IVA ridotta ammonta al 3%.
Si segnala, inoltre, che l'articolo 10 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (federalismo municipale) reca la disciplina dei tributi applicabili ai trasferimenti immobiliari a decorrere dal 1° gennaio 2014, stabilendo che l'imposta di registro si applichi nella misura del 9% agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in

genere, agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (compresa la rinuncia agli stessi) ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed ai trasferimenti coattivi. Se il trasferimento riguarda case di abitazione, sempre che non si tratti di un immobile appartenente alle categorie catastali A1, A8 e A9 (immobili signorili, ville e castelli), la misura dell'aliquota è pari al 2% ove ricorrano le condizioni indicate dalla nota II-*bis*) dell'articolo 1 della Tariffa. In tali casi l'imposta non potrà essere inferiore a 1.000 euro. Il successivo comma 3, in conseguenza delle modifiche apportate al TU sull'imposta di registro e delle nuove aliquote di imposta, esenta i predetti trasferimenti immobiliari dalle altre imposte indirette, nonché tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti, posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari. Infine il comma 4 dispone la generale abolizione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie anche previste da leggi speciali.

Durante l'**esame presso la Camera** sono state altresì **aggiunte** due ulteriori lettere al comma 2. Il Governo è pertanto delegato ad adottare anche norme dirette a:

i) prevedere regole procedimentale che garantiscano al contribuente di richiedere - in sede di autotutela - una rettifica delle nuove rendite attribuite con obbligo di risposta entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza;

l) prevedere l'aggiornamento delle modalità di distribuzione dei trasferimenti perequativi attraverso i fondi di riequilibrio e i fondi perequativi della finanza comunale.

Il **comma 3** reca, infine, una norma di garanzia ai fini dei saldi di bilancio, stabilendo che dall'attuazione dei precedenti commi non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica: conseguentemente per le attività previste dai commi sopra menzionati dovranno essere utilizzate prioritariamente le strutture e le professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

Articolo 2, commi 4 e 5

(Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale)

4. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a:

a) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

b) prevedere che i risultati siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

c) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva;

3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;

4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;

5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

5. Il Governo redige annualmente, all'interno della procedura di bilancio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte riscosse e accertate nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione delle dichiarazioni; il rapporto indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, le aggiorna e confronta i risultati con gli obiettivi evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

L'**articolo 2**, al **comma 4,** conferisce delega al Governo al fine di introdurre nell'ordinamento disposizioni dirette a:

a) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati di contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti, stabili nel tempo, cui garantire una adeguata pubblicizzazione.

b) prevedere che i risultati siano calcolati e pubblicati a cadenza annuale;

c) istituire (a seguito di una **modifica apportata dalla Camera**) presso il Ministero dell'economia e finanze una Commissione indipendente composta da un numero massimo di 15 esperti indicati dall'ISTAT, dal Ministero delle economia e delle finanze, dalla Banca d'Italia e da altre amministrazioni interessate. Detta Commissione - i cui componenti non hanno diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi spese - si avvale altresì del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle autonomie locali.

   Durante l'**esame presso la Camera** è stato attribuito alla Commissione il compito di redigere annualmente un rapporto sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

   - diffondere le misurazioni sull'economia non osservata (con la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale);
   - valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione;
   - illustrare le strategie e gli interventi dell'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione;
   - evidenziare i risultati ottenuti nel contrasto all'evasione;
   - individuare le linee di intervento e prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione, nonché per stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Al riguardo, si osserva che la disposizione si limita a fissare il numero massimo di componenti della Commissione, senza specificare quanti possano, in primis*, essere indicati dall'ISTAT e dal MEF.*

La disposizione fa peraltro un generico riferimento "ad altre amministrazioni interessate": parrebbe opportuno indicare quali altri soggetti abbiano competenza in materia di lotta all'evasione.

Inoltre non appare chiaro se le diverse Agenzie fiscali possono autonomamente indicare esperti o vi provvede direttamente il MEF in quanto dicastero di riferimento.

Il **comma 5** dispone che il Governo rediga annualmente, all'interno della procedura di bilancio, un rapporto sulla strategia seguita e sui risultati conseguiti sul fronte delle misure di contrasto all'evasione.

Nel corso dell'**esame presso la Camera** sono stati delineati i contenuti del suddetto rapporto, che deve prevedere:

- la distinzione tra imposte riscosse e accertate nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione delle dichiarazioni;
- le strategie per il contrasto all'evasione, aggiornarle e confrontarne i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di evasione attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Poiché la norma in esame fa riferimento alla "procedura di bilancio", sembrerebbe intendersi che tale rapporto venga presentato alle Camere.

LE INFORMAZIONI SULLA LOTTA ALL'EVASIONE

Per quanto riguarda la lotta all'evasione, una classica fonte di informazione risulta essere il Rapporto annuale della Guardia di finanza[9]

Nell'audizione del 31 gennaio 2012 presso la VI Commissione finanze della Camera sulle tematiche relative all'azione di contrasto all'evasione fiscale ed ai rapporti tra fisco e contribuenti, il Direttore dell'Agenzia delle entrate, Befera ha sottolineato che in base alla prima analisi dei risultati conseguiti nel 2011, l'attività di recupero dell'evasione si è ulteriormente rafforzata rispetto agli anni precedenti, facendo registrare un *trend* estremamente positivo. I risultati monetari conseguiti testimoniano un netto miglioramento della qualità e, quindi, dell'efficacia della complessiva azione di contrasto agli inadempimenti tributari. A seguito delle attività di accertamento per tutti i settori impositivi, di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi e degli atti delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione delle dichiarazioni, sono state recuperate nel 2011 entrate per almeno 11,5 miliardi di euro. In continuità con le strategie adottate a partire dal 2009, i predetti risultati sono il frutto della valenza strategica attribuita all'analisi e alla valutazione del rischio di evasione e di elusione tarata sulle peculiarità locali, ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo riferita a ciascuna macrotipologia di contribuenti.

Sono stati eseguiti oltre 700.000 accertamenti ai fini dell'IVA, dell'IRAP e dell'imposta di registro, di cui 300.000 automatizzati, circa 1 milione di controlli formali sulle dichiarazioni dei redditi e oltre 300.000 controlli sulle agevolazioni in materia di registro. Gli accertamenti assistiti dalle indagini finanziarie risultano in costante crescita (sono ormai oltre 11.500) e hanno fatto registrare un'ottima *performance,* in quanto le maggiori imposte accertate hanno superato il miliardo di euro.

[9] *http://www.finanze.gov.it/export/download/novita2012/RapportoAnnuale2011_Dati.pdf*

Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale in corso presso la 6ª Commissione Finanze e tesoro del Senato[10], il presidente dell'ISTAT, Giovannini; ha illustrato il Rapporto finale[11] sull'attività del Gruppo di lavoro sull'Economia non osservata e i flussi finanziari, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze in vista della riforma fiscale. Come riportato nell'intervento "l'entità del valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico è stimata per il 2008 in una forbice compresa tra 255 e 275 miliardi di euro, ovvero tra il 16,3% e il 17,5% del PIL."

La stima del valore aggiunto del sommerso economico rappresenta una base di partenza naturale per realizzare una rappresentazione fiscale dell'evasione, anche se non corrisponde direttamente alle base imponibili evase. Il rapporto mostra come sia possibile, con approcci diversi, risalire dalle stime del valore aggiunto del sommerso alle basi imponibili potenziali per ciascuna imposta e alla stima dei gettiti corrispondenti. Da questi, per differenza con i gettiti effettivamente versati, si ottiene la stima del cd *tax gap*."

In occasione dell'audizione svolta presso la Commissione Finanze della Camera il 21 settembre 2011, il presidente Giovannini ha altresì indicato alcune delle proposte operative elaborate dal citato gruppo di lavoro: predisporre un Rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva;

- migliorare le stime Istat sull'economia non osservata;
- pervenire ad una stima ufficiale dell'evasione contributiva e assicurativa,
- migliorare le azioni di contrasto e di aumento della *compliance*, anche attraverso incentivi all'uso della moneta elettronica;
- mettere in comune delle informazioni sul sistema delle imprese e dei risultati delle azioni di controllo tra le diverse amministrazioni;
- utilizzare in modo appropriato metodologie di tipo statistico-induttivo per migliorare i meccanismi di selezione dei comportamenti anomali per PMI e lavoro autonomo;
- incentivare la compartecipazione degli enti locali all'attività di accertamento;
- potenziare gli studi di settore, il redditometro per l'insieme delle persone fisiche, nonché il tutoraggio preventivo per le imprese medio-grandi;
- ridurre i margini di discrezionalità dei singoli governi nel varare condoni in materia fiscale e contributiva;
- ridurre il numero di partite IVA;
- rafforzare il contrasto d'interessi tra contribuenti;
- lanciare campagne di informazione volte ad enfatizzare il comportamento dei contribuenti onesti.

Da ultimo si segnala la pubblicazione di uno studio della Banca d'Italia[12], che stima l'economia sommersa, costituita da attività legali tenute nascoste principalmente per evitare il pagamento di imposte e contributi; l'altra componente dell'economia irregolare è costituita dalle attività illegali. Nello studio viene proposta una rivisitazione del metodo fondato sull'ipotesi che gli scambi al di fuori dell'economia regolare siano realizzati in larga misura attraverso il ricorso al contante per evitarne la tracciabilità. Dai

[10] *http://www.senato.it/commissioni/4568/106760/347014/sommarioindagini.htm*

[11] *http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=28962*

[12] Ardizzi, Petraglia, Piacenza, Turati: *La misurazione dell'economia sommersa attraverso l'approccio della domanda di circolante: una reinterpretazione della metodologia con un'applicazione all'Italia*, Tema di discussione n. 864, aprile 2012.

risultati si evince che nel periodo 2005-2008 l'incidenza media dell'economia sommersa è pari al 16,5% del PIL; il dato corrispondente per le attività illegali è del 10,9%.

Sotto il profilo legislativo, si ricorda che l'articolo 12 del D.Lgs. n. 149 del 2011, attuativo della legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale (cd. decreto Sanzioni e premi), prevede che con accordo fra Governo, Regioni, province e comuni, conseguito in sede di Conferenza unificata, sentita la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, sono stabilite annualmente le modalità per la ricognizione delle capacità fiscali effettive e potenziali dei singoli territori, tenendo conto del rapporto tra i dati fiscali dichiarati e i dati elaborati dall'Istituto Nazionale di Statistica. Con il medesimo accordo sono altresì definiti:

a) un programma pluriennale di attività di contrasto dell'evasione fiscale finalizzato alla convergenza della capacità fiscale effettiva alla capacità fiscale potenziale mediante la definizione delle modalità di concorso dei singoli enti dei vari livelli di governo;
b) gli obiettivi intermedi che debbono essere raggiunti da ciascun ente nell'ambito delle attività previste dal programma di cui alla lettera *a)*;
c) le misure premiali o sanzionatorie in relazione al raggiungimento degli obiettivi di cui alla lettera *b)*.

RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI IN TEMA DI LOTTA ALL'EVASIONE E TAX COMPLIANCE

L'attenzione del legislatore si è rivolta al fronte della tracciabilità dei pagamenti, sia riducendo (articolo 12 del D.L. n. 201/2011) a 1.000 euro la soglia massima per l'utilizzo del contante e dei titoli al portatore, sia introducendo (articolo 2, comma 5 del D.L. n. 138/2011) una sanzione accessoria a carico dei professionisti cui siano state contestate reiterate violazioni dell'obbligo di emettere il documento certificativo dei corrispettivi, che consiste nella sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine. Nel medesimo filone si muovono le disposizioni (articolo 2, comma 36-*vicies* del medesimo D.L. n. 138) che assoggettano all'obbligo di emissione di ricevuta o scontrino fiscale anche le prestazioni rese, sul litorale demaniale, da parte dei titolari dei relativi provvedimenti amministrativi di concessione. Sono previste inoltre (successivo articolo 2, comma 36-*vicies bis*) riduzioni delle sanzioni dovute per la violazione di alcuni obblighi di dichiarazione e documentazione (in materia di imposte dirette e di IVA) a carico di specifiche categorie di imprese di medio-piccole dimensioni, purché nelle dichiarazioni esse indichino gli estremi identificativi dei rapporti con operatori finanziari in corso nel periodo d'imposta e che, per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività, siano utilizzati esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante.

Si ricordano infine le disposizioni antielusive volte a colpire (articolo 2, commi da 36-*terdecies* a 36-*duodevicies* del D.L. n. 138/2011) l'uso di beni intestati fittiziamente a società, ivi compresa l'indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato. E' stata novellata (articolo 2, comma 36-*vicies semel*) inasprendola, la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA, con l'intento generale di eliminare disposizioni di favore o abbassare la soglia di imposta evasa a partire dalla quale scatta l'applicazione delle sanzioni penali.

Nel corso del 2011 sono state apportate numerose modifiche anche alla disciplina in materia di poteri di controllo e indagine da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria: in primo luogo sono stati rafforzati i poteri del fisco in sede di indagini finanziarie, in particolare consentendo (articolo 23 del D.L. 98 del 2011) agli uffici di acquisire informazioni anche da società ed enti di assicurazione per quanto riguarda le attività di natura finanziaria; sono state introdotte inoltre norme volte a razionalizzare l'attività di indagine, mediante accesso, sull'industria finanziaria. Sempre nell'ottica di rafforzare i poteri del fisco:

- è stata introdotta (dal citato D.L. 201 del 2011) la fattispecie penale di esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi, ovvero di fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero in tutto o in parte, in occasione di richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA;
- è stato imposto agli operatori finanziari, dal 1° gennaio 2012, di comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria anche tutte le movimentazioni relative ai rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti; il D.L. 95 del 2012 ha previsto inoltre che tali informazioni siano utilizzabili anche per semplificare gli adempimenti dei cittadini sulla compilazione della dichiarazione sostitutiva unica valida ai fini ISEE, nonché in sede di controllo sulla veridicità dei dati dichiarati nella medesima.

Sotto il profilo della *tax compliance*, il contribuente è stato progressivamente incentivato a scegliere la rateizzazione dei debiti tributari, con una serie di misure volte a eliminare, per quanto possibile, gli adempimenti a carico del soggetto passivo di imposta (quale, ad esempio, il gravoso obbligo di prestare idonea garanzia per accedere al beneficio della dilazione). E' stata altresì prevista la possibilità (D.L. 16/2012) di ottenere un piano di ammortamento a rata crescente fin dalla prima richiesta di dilazione; inoltre, ai contribuenti ammessi alla rateizzazione viene estesa la possibilità di partecipare alle gare per l'affidamento di appalti e concessioni di lavori, forniture e servizi.

Al fine di superare le difficoltà operative segnalate dagli operatori economici, il D.L. 16/2011 ha semplificato gli adempimenti previsti a carico dei soggetti passivi IVA in relazione alla comunicazione delle operazioni rilevanti, soggette all'obbligo di fatturazione, di importo superiore ai 3.000 euro (cd. "spesometro"), reintroducendo – di fatto – l'elenco clienti-fornitori.

Per favorire la *tax compliance* dei soggetti a maggior rischio di evasione, l'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 ha introdotto norme volte, complessivamente, a promuovere la trasparenza e l'emersione di base imponibile. Sono infatti (articolo 10, commi da 1 a 8) riconosciuti benefici fiscali nei confronti di artisti, professionisti, persone fisiche e società di persone esercenti attività imprenditoriali, a condizione che essi adempiano a una serie di obblighi di trasparenza.

L'articolo 8 del D.L. n. 16 del 2012 contiene ulteriori misure di contrasto all'evasione fiscale: si segnala la nuova disciplina dei cd. "costi da reato", ai sensi della quale le ipotesi di indeducibilità sono circoscritte a costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di fatti, atti o attività qualificabili come delitto non colposo. E' inoltre ottimizzato il procedimento relativo alla chiusura delle partire IVA inattive mentre, in tema di accertamenti esecutivi, si introducono specifici obblighi informativi a carico dell'agente della riscossione nei confronti dei contribuenti.

Documenti all'esame delle Istituzioni dell'UE

Il 27 giugno 2012 la Commissione europea ha presentato una comunicazione relativa a "Misure concrete per combattere la frode e l'evasione fiscale, incluse le relazioni con i Paesi terzi" (COM(2012)351).

Secondo le stime della Commissione l'economia sommersa in tutti gli Stati membri è pari a circa un quinto del PIL (circa 2.000 miliardi di euro).

La comunicazione definisce una iniziativa a tre livelli intesa a combattere l'evasione e la frode, e precisamente:

- livello nazionale: gli Stati membri sono invitati a migliorare le loro capacità amministrative a livello di riscossione delle imposte, come indicato nelle raccomandazioni specifiche per Paese in materia di politica economica.Le autorità nazionali dovrebbero inoltre facilitare la possibilità di mettersi in regola, ad esempio prevedendo programmi di denuncia volontaria;
- livello dell'UE: ad avviso della Commissione, è essenziale un accordo tra gli Stati membri riguardo alla modifica della direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio. Inoltre viene proposta l'introduzione di un numero europeo di identificazione fiscale transfrontaliera, un meccanismo di reazione rapida in caso di frode sull'IVA nonché norme e sanzioni europee minime per la frode e l'evasione;
- livello internazionale: si ritengono fondamentali i mandati chiesti dalla Commissione al fine di negoziare con i principali Paesi terzi (Svizzera, Andorra, Monaco, Liechtenstein e San Marino) accordi più incisivi in materia di tassazione dei risparmi.

La Commissione ha preannunciato inoltre la presentazione, entro la fine del 2012, di un'apposita iniziativa sui paradisi fiscali, nonché un piano d'azione contenente misure per affrontare i responsabili di pianificazioni fiscali aggressive.

Articolo 2, commi 6-8

(Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale)

6. Fermo restando quanto previsto dal comma 5, il Governo redige altresì annualmente un rapporto, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, intendendosi per tale qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa, eventualmente prevedendo l'istituzione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni interessate, senza diritto a gettoni di presenza, rimborsi o compensi.

7. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità di tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'ambiente. Il Governo è altresì delegato a procedere, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate con l'attuazione del comma 6 e del presente comma, alla razionalizzazione e alla stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti.

8. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a coordinare le norme di attuazione dei criteri di delega di cui ai commi 4 e 7 con le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, di cui all'articolo 2, comma 36, del decreto-legge 13 agosto 2011, n.138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n.148.

L'**articolo 2**, ai **commi 6 e 7**, dispone la redazione annuale di un rapporto sulle spese fiscali, cioè su tutte le forme di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, e regime di favore, prevedendo l'eventuale costituzione di una Commissione indipendente composta da un numero massimo di 15 esperti. Il Governo è altresì delegato ad adottare decreti legislativi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono ingiustificate o superate, fermo restando determinate priorità socio-economiche, nonché a razionalizzare e stabilizzare l'istituto della destinazione del 5 per mille dell'IRPEF.

Più in dettaglio, il **comma 6** prevede che il Governo, fermo quanto previsto dal precedente comma 5, - vale a dire l'impegno a predisporre annualmente, all'interno della procedura di bilancio, un rapporto sulla strategia seguita e sui risultati conseguiti sul fronte delle misure di contrasto all'evasione - rediga annualmente, in allegato al disegno di legge di bilancio (come **specificato dalla Camera**), un rapporto sulle spese fiscali, sulla base di metodi e criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa.

Secondo la disposizione per spese fiscali si intendono qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, ovvero regime di favore.

Viene prevista l'eventuale costituzione con decreto ministeriale di una Commissione indipendente composta da un numero massimo di 15 esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre Amministrazioni interessate, i quali tuttavia non percepiranno gettoni di presenza, rimborsi o compensi.

Si osserva che la disposizione si limita a fissare il numero massimo di componenti della Commissione, facendo peraltro un generico riferimento a "altre amministrazioni interessate", senza fornire alcuna specifica indicazione.

Inoltre non appare chiaro se le diverse agenzie fiscali possano autonomamente indicare esperti o vi provveda direttamente il MEF in quanto dicastero di riferimento.

Contemporaneamente alla redazione del rapporto annuale, il **comma 7** delega il Governo ad introdurre norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali (cioè esenzioni, detrazioni, deduzioni, ecc.) che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche o che costituiscono una duplicazione.

La disposizione prevede che, nella predisposizione dei decreti legislativi, il Governo tenga conto delle priorità di tutela della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'ambiente. Peraltro, durante l'**esame presso la Camera** sono state **aggiunte** tra le priorità la tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi da imprese minori e dei redditi da pensione.

Si ricorda al riguardo che il decreto-legge n. 95 del 2012 (articolo 21) prevede che con la legge di stabilità per l'anno 2013 si provveda, tra l'altro, all'eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (di cui all'art. 40, co1-*quater*, D.L. 98/2011), anche al fine di evitare l'aumento, dal 1° luglio 2013, delle aliquote IVA.

LA RICOGNIZIONE DELLE SPESE FISCALI

Con il termine di erosione fiscale si intendono tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali.

Ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera *a*), della legge n. 196 del 2009 (legge di contabilità), lo stato di previsione delle entrate del bilancio dello Stato reca una nota integrativa che da conto degli effetti finanziari connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti. Si tratta perciò di un ambito più ristretto rispetto a quello considerato nel concetto di erosione fiscale.

Gli Allegati A e B allo stato di previsione dell'entrata del disegno di legge di bilancio per il triennio 2012-2014 (BLV) contengono l'indicazione di 266 misure agevolative per complessivi 139,4 miliardi di euro per il 2012.

Il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 ha disposto un progressivo aumento delle aliquote IVA: l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21 per cento da agosto 2011, mentre a decorrere dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 (secondo le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 95 del 2012) le aliquote del 10 e del 21 per cento verranno incrementate di 2 punti percentuali (passando rispettivamente al 12 e al 23 per cento). A decorrere dal 1° gennaio 2014, le suddette aliquote sono incrementate dell'1 per cento. Da tale data, pertanto, le aliquote sono rideterminate, rispettivamente, nella misura dell'11 e del 22 per cento. Il predetto incremento non si applica qualora entro il 30 giugno 2013 siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali.

Inoltre, con la legge di stabilità 2013 devono essere indicate le misure di attuazione del programma di razionalizzazione della spesa pubblica (previsto dall'articolo 1, comma 1-bis, del decreto legge n. 52 del 2012) e le disposizioni di eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (previste dall'articolo 40, comma 1-*quater*, del decreto legge n. 98 del 2011), prevedendo che i risparmi e le maggiori entrate così ottenuti, assieme ai risparmi derivanti dal riordino di enti ed organismi statali disposti dall'articolo 12 del citato decreto-legge n. 95 del 2012, concorrano ad evitare il previsto aumento dal 1° luglio 2013 delle aliquote IVA.

*****

Sul tema il 22 novembre 2011 è stata presentata la relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale[13] costituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze con la partecipazione di 32 organizzazioni sindacali, associazioni di categoria e ordini professionali, coordinato da Vieri Ceriani.

[13] *http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=28892*

Partendo come base dall'elenco delle agevolazioni contenute nel disegno di legge di bilancio per il 2011 (242 misure), il Gruppo di lavoro lo ha integrato considerando ulteriori misure e regimi, fino a indicare nell'elenco 720 misure per un ammontare di 253,7 miliardi di euro, articolate come esposto nella successiva tabella riepilogativa per tipologia di agevolazione (dati in miliardi di euro):

Agevolazioni a favore delle persone fisiche, *di cui:*	104,864
- Agevolazioni per la casa	*9,489*
- Agevolazioni per la famiglia	*21,056*
- Agevolazioni per lavoro e pensioni	*58,095*
- Agevolazioni per erogazioni liberali e al terzo settore	*0,130*
- Altre agevolazioni (comprese)	*0,216*
- Agevolazioni fiscalità finanziaria	*15,878*
Agevolazioni in materia di enti non commerciali	0,392
Agevolazioni reddito impresa	31,954
Misure che legano l'imponibile alla rendita catastale	63,955
Agevolazioni in materia di accisa	2,372
Agevolazioni in materia di IVA	40,944
Agevolazioni in materia di bollo, registro e imposte ipocastali	4,015
Misure in materia di imposte sulle assicurazioni private	1,229
TOTALE AGEVOLAZIONI ERARIALI	**249,725**
Agevolazioni enti territoriali (ICI, IPT, TOSAP, ecc)	4,029
TOTALE AGEVOLAZIONI ERARIALI E LOCALI	**253,754**

La Relazione finale sottolinea che "il riformatore non potrà esimersi da una disamina e da un vaglio attento delle singole misure, per decidere riguardo alla loro conservazione, soppressione o riduzione. Alcune misure incluse nell'elenco delle spese fiscali servono a rendere il nostro ordinamento compatibile con quello comunitario e con gli accordi internazionali. Altre misure, come le detrazioni Irpef per il lavoro dipendente o per i familiari a carico, costituiscono aspetti strutturali dell'attuale sistema impositivo e appare opportuno che la loro eventuale abolizione (o riduzione, o riformulazione) sia inserita nell'ambito di riforme di più ampia portata, che ne contemperino gli effetti e ne considerino tutte le implicazioni. Altre misure sono volte ad evitare doppie imposizioni; per altre l'eventuale soppressione potrebbe comportare problemi di compatibilità con principi costituzionalmente garantiti; altre ancora hanno finalità di semplificazione, o intendono favorire l'emersione di imponibili. Pertanto il Gruppo di lavoro ha provveduto a classificare le diverse agevolazioni secondo i seguenti criteri di classificazione:

1. <u>Misura che evita doppie imposizioni</u>

Questo codice è stato applicato nei casi in cui si potrebbero verificare duplicazioni di imposte sui redditi. Ad esempio, in caso di: esclusione dall'Irpef degli assegni periodici per il mantenimento dei figli, spettanti al coniuge separato; deduzione dall'Irpef degli assegni periodici corrisposti al coniuge; riduzione dell'imponibile per dividendi e plusvalenze da partecipazione in società di capitali; esenzione dei redditi dei fondi comuni (mobiliari e immobiliari), che sono tassati in capo al sottoscrittore delle quote.

2. Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali

Riguarda, ad esempio: esenzioni o esclusioni in materia di IVA e accise previste dalle Direttive; esenzioni da ritenute o rimborso di ritenute su dividendi, interessi e canoni verso non residenti comunitari previsti dalle Direttive; deduzioni o esenzioni a favore della Chiesa cattolica previste dai Patti Lateranensi.

3. Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale

Si è data un'interpretazione restrittiva a questo criterio di classificazione, prendendo in considerazione solo i principi che hanno più strettamente attinenza con la specifica materia tributaria: in particolare, uguaglianza, conformità alla capacità contributiva, progressività (Artt. 3 e 53 Cost.). Inoltre a questo codice è stato attribuito il significato di segnalare l'eventuale insorgere di problemi di compatibilità con i principi costituzionali nel caso estremo di soppressione integrale della misura in esame. Ad esempio, nel caso di abolizione integrale delle detrazioni per familiari a carico, o di soppressione totale di deduzioni forfettarie di costi di produzione del reddito (in assenza di possibilità di deduzione analitica degli stessi costi), o ancora di abrogazione della deducibilità di contributi obbligatori.

4. Misura finalizzata a interventi di *welfare*

Si tratta di misure rivolte all'individuo, in qualità di contribuente Irpef o di consumatore, in campo previdenziale, sanitario, assistenziale e dell'istruzione. Le misure fiscali classificate con questo codice sono, nella maggioranza dei casi, sostituibili con interventi di spesa.

5. Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi

Si tratta di misure volte a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi extra-UE, adottate nel quadro di politiche comuni, o di aiuti di stato ammessi. Riguarda, in particolare, misure relative al settore dei trasporti, concernenti accise o imposte dirette (ad esempio, la *tonnage tax* per il naviglio iscritto nel registro internazionale).

6. Misura volta alla semplificazione del sistema

Questo codice è stato attribuito a diversi tipi di misure, volte a: escludere da Irpef contribuenti con redditi marginali (ad esempio, fondiari); stabilire imposte sostitutive su redditi da attività finanziarie; determinare deduzioni forfettarie di costi ai fini delle imposte sul reddito; disporre esenzioni per amministrazioni pubbliche o soggetti preposti alla riscossione di tributi.

7. Misura a rilevanza territoriale

Si tratta di misure che interessano aree economicamente svantaggiate, zone di montagna, ecc.

8. Misura a rilevanza sociale

Si tratta di misure a favore delle ONLUS e del terzo settore, della cooperazione, nonché di individui o famiglie, diverse da quelle di cui al punto 4 (*welfare*). Sono state censite con questo codice, ad esempio, le misure a favore della casa, quelle che incoraggiano

l'occupazione (anche in modo selettivo), le aliquote IVA ridotte sui consumi ritenuti più necessari.

9. Misura a rilevanza settoriale

Misura che interessa uno specifico settore produttivo (ad esempio: agricoltura, trasporti, banche, assicurazioni, ecc.).

10. Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili

Questo codice è stato attribuito a misure volte, anche attraverso la creazione di conflitti di interesse, a favorire l'emersione di imponibili. Ad esempio: detrazioni Irpef per ristrutturazione di edifici, per interventi di riqualificazione energetica, per affitti a canone concordato.

11. Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e ad incoraggiare la ricerca e lo sviluppo

12. Misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile

Questo codice segnala che la mera soppressione della misura, non accompagnata da altri interventi normativi, comporterebbe l'esenzione dell'imponibile

13. Misura rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo

Misura che interessa una pluralità di settori produttivi, rivolta a imprese o esercenti arti e professioni

14. Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese

Questo codice è stato assegnato a misure come: il regime dei minimi rivolto alle nuove iniziative produttive; l'esenzione per le somme destinate alle riserve indivisibili delle cooperative; alle rivalutazioni e ai riallineamenti; alle reti di imprese.

L'Allegato 2 alla Relazione finale contiene la valutazione degli effetti finanziari delle misure che costituiscono esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio, regimi sostitutivi di favore e agevolazioni rispetto al regime fiscale vigente, ovvero scostamenti previsti dalla legislazione rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale (erosione).

Nella Sezione I sono presenti 8 schede relative alle misure con un consistente impatto in termini di gettito. Le schede illustrano i contenuti della disposizione, le fonti informative utilizzate e la metodologia di quantificazione.

Nella Sezione II sono presentate 169 schede sintetiche relative a ulteriori misure per le quali è stata possibile effettuare la valutazione *ex-post* degli effetti di gettito. Per le restanti misure l'assenza di dati fiscali e la carenza di informazioni non ha reso possibile la stima degli effetti finanziari.

Il medesimo **comma 7** delega altresì il Governo a procedere, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate con l'attuazione del comma

6 e del presente comma, alla razionalizzazione e stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito IRPEF sulla base delle scelte dei contribuenti.

IL 5 PER MILLE IRPEF

Istituito dall'articolo 1, comma 337 e ss., della legge finanziaria per il 2006 (legge n. 266 del 2005) a titolo sperimentale e poi confermato annualmente (da ultimo, relativamente all'esercizio finanziario 2012 in relazione alle dichiarazioni dei redditi 2011, dall'articolo 33, comma 11, della legge n. 183 del 2011), attraverso tale strumento il contribuente può destinare una quota pari al 5 per mille del proprio gettito IRPEF ad una serie di finalità, indicando per talune scelte anche il codice fiscale del soggetto beneficiario; per il periodo di imposta 2011 si tratta delle seguenti finalità:

- sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri nazionale, regionale e provinciale, delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano in determinati settori;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno alle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- sostegno alle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici (art. 23, comma 46, D.L. n. 98 del 6/7/2011).

Anche per l'esercizio 2011 si applica quanto disposto dal D.P.C.M. 23 aprile 2010 relativamente alle modalità operative per le finalità e le liste dei soggetti ammessi al riparto della quota del 5 per mille per l'anno finanziario 2010.

L'articolo 33 della legge n. 183 del 2011, al comma 11, ultimo periodo, quantifica nell'importo di 400 milioni le risorse complessivamente destinate alla liquidazione della quota del 5 per mille IRPEF nel 2012.

Durante l'**esame presso la Camera** è stato **inserito** all'articolo 2 il **comma 8**, con il quale il Governo viene delegato a coordinare le disposizioni di attuazione della delega di cui ai precedenti commi 4 e 7 - in tema di monitoraggio dell'evasione e dell'erosione fiscale - con le procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, istituito dal decreto-legge n. 138 del 2011 (articolo 2, comma 36).

Si ricorda che il comma 36 citato prevede tra l'altro che, a partire dall'anno 2014, il Documento di economia e finanza conterrà una valutazione delle maggiori entrate derivanti, in termini permanenti, dall'attività di contrasto all'evasione. Dette maggiori entrate, al netto di quelle necessarie al mantenimento del pareggio di bilancio ed alla riduzione del debito, confluiranno in un Fondo per la riduzione strutturale della

pressione fiscale e saranno finalizzate alla riduzione degli oneri fiscali e contributivi gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

Articolo 3, comma 1
(Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale)

1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera *a)* all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedimentali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

L'**articolo 3** introduce al **comma 1** il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, del quale viene fornita una prima definizione applicabile a tutti i tributi: costituisce abuso del diritto l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione. Resta salvaguardata la legittimità della scelta tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario.

Più in particolare, il Governo è delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle (come disposto a seguito di una **modifica apportata dalla Camera**) al principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati. A tal fine sono dettati numerosi principi e criteri direttivi.

Si ricorda, preliminarmente, che l'abuso del diritto in materia tributaria è un istituto di origine giurisprudenziale ed è generalmente individuato in quelle operazioni prive di spessore economico che l'impresa mette in atto con l'obiettivo principale di ottenere risparmi di imposta attraverso l'utilizzo distorto di schemi giuridici. Ognuno di questi schemi singolarmente appare perfettamente legittimo, mentre l'illegittimità deriva dal fatto che essi nel complesso sono messi in atto unicamente per ottenere vantaggi fiscali. L'abuso del diritto rientra tra gli istituti cosiddetti antielusivi.

La relazione illustrativa al testo presentato dal Governo afferma che le esperienze maturate in altri paesi (come Francia e Germania) mostrano che la codificazione dell'abuso del diritto è la strada maestra per dare alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa. In questi paesi si è intervenuti legislativamente per ampliare la portata delle norme anti-elusive esistenti e per rafforzare, al contempo, le garanzie procedurali per i contribuenti, in particolare le imprese. La definizione di un quadro normativo chiaro ha effetti positivi anche per l'amministrazione finanziaria che può svolgere con maggiore rapidità ed efficacia la sua funzione di contrasto dell'elusione, indirizzando la propria attenzione sui casi meno dubbi e riducendo così le possibilità di contenzioso e l'incertezza sulle sanzioni.

La norma di delega è volta quindi a riequilibrare il rapporto tra lo strumento anti-elusione e la certezza del diritto, messa in discussione dalla prassi amministrativa di sindacare *ex post* le scelte dei contribuenti sulla base di orientamenti non noti al momento in cui le operazioni sottoposte a controllo sono già decise ed effettuate.

Pertanto, da un lato è stabilito il generale divieto di utilizzare in modo distorto gli strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (**lettera *a)***).

Dall'altro lato è riconosciuto al contribuente il diritto di scelta tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale, purché essa non sia volta unicamente ad ottenere indebiti vantaggi fiscali; viene riconosciuta l'ammissibilità dell'operazione qualora essa sia giustificata da ragioni extrafiscali "non marginali"; costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e consistono in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente **(lettera *b)***).

La fattispecie abusiva è inopponibile all'amministrazione finanziaria, la quale può disconoscere immediatamente l'indebito risparmio d'imposta **(lettera *c)***).

Si segnala che la Corte di Cassazione con la recente sentenza n. 7739 del 2012 ha affermato la rilevanza penale dell'elusione attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto. In particolare, la Cassazione ha affermato che è configurabile il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (infedele dichiarazione, oltre una certa soglia di imposta non dichiarata) quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

Si evidenzia che il successivo comma 9 dell'articolo 3 del testo in esame (alla cui scheda si rimanda), nell'elencare i criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio, esplicita che verrà dato più rilievo al reato per comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, nonché all'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie. Si prevede, inoltre, la revisione del regime della dichiarazione infedele.

È altresì prevista una implementazione della disciplina procedurale sotto i seguenti profili:

- il regime della prova: *a carico dell'amministrazione* è posto l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato; *a carico del contribuente* grava l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali che giustificano il ricorso degli strumenti giuridici utilizzati (**lettera *d)***);
- la motivazione dell'accertamento: nell'atto di accertamento, a pena di nullità, deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva (**lettera *e)***);
- il contradditorio e il diritto di difesa: devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario (secondo la **modifica apportata dalla Camera**[14]) (**lettera *f)***).

Tali criteri erano progressivamente emersi nel corso del dibattito svolto in Parlamento in tema di abuso del diritto, su iniziativa dei gruppi parlamentari, il quale ha evidenziato l'opportunità di una norma generale anti-abuso per tutte le imposte, non vincolata da un'elencazione tassativa di fattispecie; l'assimilazione tra elusione fiscale e abuso del diritto; la fissazione di regole procedurali volte a garantire il contribuente in ciascuna fase del confronto con l'Amministrazione.

[14] Contraddittorio e diritto di difesa non devono più pertanto essere garantiti anche in ogni stato e grado del giudizio tributario (come previsto nel testo originario del ddl).

Si segnala che durante l'esame presso la Camera è stata altresì soppressa la lettera g) (in tema di esecutività della sentenza), che prevedeva, in caso di ricorso, che le sanzioni e gli interessi fossero riscuotibili dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

La normativa vigente: l'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Nell'ordinamento giuridico italiano non è presente una clausola antielusiva generale. La prima manifestazione normativa di contrasto alle pratiche abusive è quella dell'articolo 10 della legge n. 408 del 1990: "È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta".

Successivamente per le stesse fattispecie è subentrato l'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 (inserito dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 358 del 1997) che costituisce attualmente la norma antielusiva di riferimento, nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, anche se applicabile ad un numero chiuso di operazioni.

La norma dispone l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, se:

- privi di valide ragioni economiche;
- diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario;
- volti ad ottenere un vantaggio fiscale indebito (riduzione d'imposta o rimborso).

L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante i suddetti atti, fatti e negozi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

Le norme antielusive si applicano in un numero circoscritto di casi. Si tratta principalmente di operazioni straordinarie delle società:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
c) cessioni di crediti;
d) cessioni di eccedenze d'imposta;
e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 (ossia fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società);
f) operazioni aventi per oggetto partecipazioni sociali (quote o azioni) o valute estere e classificazioni di bilancio;

f-*bis)* cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo (di cui all'articolo 117 del TUIR);

f-*ter)* pagamenti di interessi e canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-*quater)* pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile), una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni a fini fiscali (cd. paesi *white list,* articolo 168-*bis* del TUIR), aventi ad oggetto il

pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

L'amministrazione, a pena di nullità, prima di emanare l'avviso di accertamento deve chiedere al contribuente dei chiarimenti, da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta. In tale richiesta devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili le disposizioni antielusive.

L'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente. L'amministrazione applica le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Le imposte o le maggiori imposte così accertate sono iscritte a ruolo, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

I soggetti diversi dai destinatari delle norme antielusione che hanno partecipato alle operazioni abusive e che hanno pagato imposte a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria possono richiedere il rimborso delle imposte pagate proponendo, a tal fine, istanza di rimborso all'amministrazione entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale. L'amministrazione provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Infine, la norma dispone la disapplicazione delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, ove il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

L'abuso del diritto nell'elaborazione giurisprudenziale.

La necessità di codificare a livello legislativo l'istituto dell'abuso del diritto nasce a seguito della formazione, in seno alla Corte di Cassazione, di un indirizzo giurisprudenziale secondo il quale sono inopponibili all'erario tutte le operazioni che configurano fattispecie di abuso del diritto in materia tributaria.

In un primo momento (anni 2000-2002), la Corte di Cassazione, posta innanzi alla questione dell'elusione fiscale e, in particolare, dei limiti entro cui essa può dar luogo ad atti che vengano dichiarati privi di efficacia nei confronti della Amministrazione, ha qualificato come elusivi, quindi irrilevanti nei confronti del fisco, solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge vigente al momento in cui essi sono venuti in essere (cfr. Cass. 3 aprile 2000, n. 3979; 3 settembre 2001, n. 11351; 7 marzo 2002, n. 3345.

Tale orientamento è stato messo successivamente in discussione a seguito della sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia UE (causa C-255/02, depositata il 21 febbraio 2006) nella quale, in sostanza, sono stati riqualificati a fini Iva i comportamenti del contribuente, in ragione della natura "abusiva del diritto" degli stessi. La Corte di Giustizia in quell'occasione ha precisato che, per parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono - nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della legislazione comunitaria e della legislazione nazionale di recepimento - procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe

contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi obiettivi, che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Si sottolinea, tuttavia, che la giurisprudenza comunitaria è limitata ai tributi armonizzati (IVA e dazi doganali): si veda, da ultimo, la sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2012, causa C-417/10.

Si è quindi registrata un'evoluzione interpretativa da parte della Corte di Cassazione, concretizzatasi in alcune pronunce della fine del 2005 (Cass. n. 20398 del 21 ottobre 2005, n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005). In particolare, la sentenza n. 20816/2005 ha enunciato il principio di diritto secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni.

La Corte dunque, anche con riferimento ai "tributi non armonizzati" (ovvero soggetti alla piena normativa degli ordinamenti giuridici dei singoli Stati membri) ha avanzato il principio del *disconoscimento* o della *riqualificazione fiscale* degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente, in presenza di presupposti integranti i profili dell'elusione o comunque dell'abuso di diritto.

Dalla sentenza n. 22392 del 2005 si ricavano i requisiti oggettivi che caratterizzano il comportamento abusivo ai fini fiscali:

- l'uso distorto, anche se formalmente lecito, degli strumenti giuridici da parte del contribuente;
- la presenza di un vantaggio fiscale;
- l'assenza di valide ragioni economiche.

Dal 2006 e fino alla fine del 2008, la Corte di Cassazione ha affermato il divieto dell'abuso del diritto facendo principalmente rinvio alla giurisprudenza comunitaria. L'esigenza di un chiarimento delle Sezioni Unite in materia tributaria sull'abuso del diritto era stato da tempo invocata, sia dalla dottrina sia dalla giurisprudenza, per delineare e conformare interpretazioni differenti, soprattutto per i giudici di merito, ai fini di una individuazione di presupposti oggettivi certi su cui fondare la pianificazione fiscale nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Nel 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con tre sentenze (n. 30055, n. 30056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008), si sono pronunciate sulla questione, enunciando alcuni fondamentali principi di diritto:

- esiste nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, segnatamente nell'articolo 53 della Costituzione che afferma i principi di capacità contributiva (comma 1) e di progressività dell'imposizione (comma 2). Tali principi costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere. In virtù di tale principio generale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale "*in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*";
- l'esistenza di questo principio non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, che appaiono "mero sintomo" dell'esistenza di una regola generale,

né con la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali;

- l'inopponibilità del negozio abusivo all'erario è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità. La Corte ricorda che, per costante giurisprudenza, sono infatti rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come quella tributaria, da essa non disponibile.

Una sostanziale e incisiva rivisitazione della nozione dell'abuso del diritto in materia tributaria si è avuta infine con la sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011 della Corte di Cassazione. In tale occasione la Corte ha affermato che "l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una linea giusta di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e la libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei cd. *tax shelters* e quindi ad una ricerca comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuare adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso". Pertanto il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Infatti "*il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale"*.

Anche dal punto di vista dell'onere della prova la sentenza n. 1372/2011 contiene un'affermazione rilevante: l'applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta per l'amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente cui compete allegare le finalità perseguite, diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario.

Da ultimo, come detto sopra, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 7739 del 2012 ha affermato la rilevanza penale dell'elusione attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto. In particolare, il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (infedele dichiarazione, oltre una certa soglia di imposta non dichiarata) è stato ritenuto configurabile quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

La Corte dei conti, nel rapporto per il 2012 sul coordinamento della finanza pubblica, ha affermato che la disciplina dell'abuso del diritto discendente dall'elaborazione giurisprudenziale ha corroborato l'azione di contrasto dei comportamenti elusivi svolta dall'amministrazione finanziaria, inducendo in numerosi casi i grandi contribuenti a definire bonariamente la pretesa tributaria, con evidenti benefici sul piano sanzionatorio e della certezza dei rapporti giuridici. Tutto ciò ha dato luogo a notevoli effetti positivi in termini di entrate erariali, tanto che gran parte dei risultati finanziari conseguiti dall'attività di accertamento degli ultimi anni deriva essenzialmente dall'attività antielusiva svolta nei confronti delle grandi imprese.

L'abuso del diritto in dottrina

La dottrina ha definito l'abuso del diritto come l'utilizzo di singole disposizioni dell'ordinamento giuridico secondo modalità che, pur rispettando la lettera delle specifiche norme utilizzate, portano a un risultato difforme o addirittura antitetico rispetto ai principi e alle finalità che sottendono all'ordinamento giuridico di cui quelle stesse norme sono parte (*cfr*. E. Zanetti, "*Abuso del diritto: in particolare sulla rilevabilità d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*" , in "Il fisco" n. 38 del 18 ottobre 2010, pag. 1-6123).

In ambito tributario, l'abuso del diritto consiste nell'utilizzo, anche combinato, delle norme di diritto positivo che disciplinano il sistema fiscale, al fine di ottenere risparmi di imposta che, seppure coerenti rispetto alla lettera delle specifiche norme di riferimento, risultano contrari alle logiche e ai principi cui è informato l'intero ordinamento tributario.

In dottrina, in particolare, si è discusso dell'opportunità di considerare tra gli elementi qualificanti della fattispecie l'assenza di "valide ragioni economiche" nell'operazione effettuata dal contribuente. Si tratta di un elemento, come visto, considerato essenziale dalla giurisprudenza della Cassazione.

In particolare tale requisito è contestato quando è la stessa legge tributaria a prevedere regimi fiscali alternativi i quali hanno a loro volta giustificazioni puramente fiscali, disgiunte dal risultato pratico dell'operazione. Tipico, ad esempio, è il caso dell'articolo 176 del TUIR dove la "non elusività" della scelta di cedere le partecipazioni della società conferitaria dell'azienda anziché vendere l'azienda medesima è espressamente stabilita dalla legge. Si tratta, quindi, di regimi diversificati per ragioni di ordine puramente fiscale che non possono che condurre a scelte orientate da valutazioni di natura fiscale e, come tali, non sindacabili in base al parametro delle "valide ragioni economiche".

Vi sono tuttavia ipotesi in cui esistono regimi fiscali differenziati rispetto a operazioni anch'esse praticamente equivalenti la cui ragione giustificatrice non è facilmente individuabile o perché indeterminata fin dall'origine, o perché divenuta tale nel tempo. Si fa riferimento alla possibilità per le società agricole di optare per la tassazione su base catastale, riconosciuta solo alle società di persone e alle società a responsabilità limitata, ma non alle società per azioni, e ciò in modo del tutto indipendente da qualsiasi altra caratteristica strutturale (volume d'affari, numero dei soci, regole organizzative interne, ecc.). Fin quando la linea di discrimine era individuata nel carattere "personale" della società, si poteva ipotizzare che il legislatore avesse voluto limitare il beneficio alle sole ipotesi in cui l'attività agricola era più direttamente riferibile alle persone fisiche. Ma l'inclusione fra i soggetti che possono esercitare l'opzione anche delle società a responsabilità limitata rende la discriminazione incomprensibile. Sembra allora desumibile che la scelta della forma societaria da assumere può legittimamente dipendere da motivi puramente fiscali senza che ciò implichi alcun abuso di diritto (cfr. Guglielmo Fransoni, «*Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*», in "Rassegna Tributaria" n. 4 del 2010, pag. 932). Si veda inoltre Andrea Manzitti, "*L'abuso del diritto va sottratto all'equivoco*", in "Il Sole 24 Ore" del 14 aprile 2012. Si ricorda, inoltre, l'opinione critica di chi sostiene che l'espressione "abuso del diritto" confonda fenomeni totalmente diversi quali la simulazione e l'elusione (G. Falsitta, "Manuale di diritto tributario", Padova 2010).

L'abuso del diritto in Europa

Il tema dell'abuso del diritto è stato affrontato anche in altri paesi (ad esempio, Francia e Germania), dove si è intervenuti legislativamente, con modifiche a norme antielusive già esistenti, di cui si è ampliata la portata. Le nuove normative prevedono un rafforzamento delle garanzie procedurali per i contribuenti.

In Francia è prevista una norma generale anti-abuso che si caratterizza per essere una disposizione procedurale, la quale definisce il concetto di abuso del diritto solo in via strumentale, al fine di delimitare le modalità a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per contrastarlo. A partire dal 2006, alcune pronunce giurisprudenziali del Consiglio di Stato francese, insieme a quelle della Corte di Giustizia europea, hanno alimentato il dibattito sull'abuso del diritto, alla base del cd. "rapporto Fouquet", predisposto da una commissione ministeriale. In estrema sintesi, il rapporto evidenziava come il contrasto all'abuso del diritto doveva essere affrontato in termini di maggiore certezza giuridica e di maggiori garanzie procedurali per il contribuente nei confronti delle pretese dell'Amministrazione. Il legislatore francese, seguendo quanto suggerito dal "rapporto Fouquet", ha modificato la legislazione in materia di abuso del diritto; le nuove norme si applicano a partire dal 1° gennaio 2009. Si è passati a una clausola generale anti-abuso basata su una definizione più ampia del concetto di abuso, mantenendo invariate le garanzie procedurali dei contribuenti, che ne escono anzi rafforzate grazie alla nuova composizione del comitato consultivo. E' infatti previsto un "comitato sull'abuso del diritto fiscale", che, per tutelare gli interessi e le posizioni dei contribuenti, è composto non solo da membri di nomina governativa, come avveniva in passato, ma anche da componenti rappresentanti delle professioni contabili e giuridiche.

In Germania già la legge generale tributaria tedesca del 1977 prevedeva una clausola generale anti-abuso, che non definiva però il concetto di abuso del diritto; la sua vaghezza era di ostacolo tanto ai contribuenti quanto alle autorità fiscali. Nel corso degli anni, la Corte federale tributaria tedesca (Bundesfinanzhof, o BFH) ha cercato di colmare questa lacuna; nelle sue pronunce sono state spesso considerate abusive quelle strutture che apparivano inusuali, artificiose e non finalizzate al perseguimento di valide ragioni economiche. Nel 2008 si è deciso di introdurre una definizione di abuso del diritto: questo si verifica solo quando il contribuente sceglie una struttura legale "inadeguata" rispetto al fatto economico, che comporta per lui o per un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. L'abuso non si concretizza se il contribuente dimostra che la forma giuridica scelta risponde a ragioni extrafiscali meritevoli di tutela. L'onere della prova circa l'appropriatezza o meno delle strutture utilizzate è a carico delle autorità fiscali tedesche. Dinanzi alla contestazione di inappropriatezza degli schemi utilizzati, il contribuente potrà replicare dimostrando che l'operazione è comunque motivata da rilevanti ragioni di natura non tributaria.

In Gran Bretagna non è presente una disciplina generale sulla frode alla legge o sull'elusione. Ciò significa che, in linea di principio, nell'ambito di tale ordinamento, non è di per sé illecito strutturare un negozio giuridico con modalità tali da eludere l'applicazione di determinate disposizioni di legge, anche qualora si tratti di leggi che vietano l'utilizzo di strutture poste in essere al fine di non pagare i tributi.

Nel Regno Unito, pertanto, non esiste, ai fini fiscali, una norma di legge che abbia carattere generale, mentre esistono, per un certo numero di imposte e per specifiche finalità, una serie di norme speciali finalizzate ad evitare che, in relazione ad una determinata fattispecie, si possa "abusare" di un certo incentivo fiscale.

Al riguardo, occorre evidenziare che il sistema giuridico inglese ha sempre attribuito maggiore rilievo alla "sostanza" di un negozio giuridico, piuttosto che alla sua "forma". Di conseguenza, se la qualificazione giuridica che le parti hanno attribuito al negozio (es. una donazione) non corrisponde agli effetti concretamente voluti dalle parti (es. quelli di un "prestito"), le Corti faranno esclusivo riferimento all'effettiva intenzione delle parti. In tale contesto spetta al contribuente provare che non è dovuta l'imposta relativa ad una determinata operazione e, in taluni casi, lo stesso può addurre che la transazione è ispirata da ragioni di *bona fides* commerciale e che non persegue lo scopo principale di ottenere vantaggi fiscali. Dal canto proprio, l'Amministrazione ha ampi poteri di accertamento dei comportamenti elusivi posti in essere dai contribuenti e ciò spiega la possibilità, in relazione a molte disposizioni di ampio tenore, di ricorrere a procedure di *clearance* (una sorta di interpello), finalizzate ad evitare l'applicazione delle norme antielusive.

In Spagna la normativa finalizzata a contrastare la c.d. *Fraude a la Ley* tributaria non ha mai avuto una concreta applicazione, richiedendo la normativa fiscale, fin dall'origine, l'accertamento dell'"intenzione ingannatoria", difficilmente accertabile nei fatti.

L'elusione in ambito internazionale si manifesta come quell'arbitraggio che si realizza ogni qual volta il contribuente pone in essere un'operazione transnazionale con l'intento di trarre vantaggio dalle diverse tipologie e modalità di imposizione esistenti nei vari Paesi, in maniera da ridurre al minimo il proprio carico impositivo (c.d. "arbitraggio fiscale dannoso"). Ciò risulta possibile proprio perché gli ordinamenti giuridici dei vari Stati risultano estremamente diversi tra loro.

Lo sfruttamento delle differenze esistenti negli ordinamenti fiscali europei deve, tuttavia, fare i conti con i principi del diritto fiscale internazionale e del suo ruolo nell'interpretazione delle leggi nazionali e delle Convenzioni fiscali contro la doppia imposizione, nel rispetto dei limiti della sovranità statale e della giurisdizione nazionale in materia fiscale. In tal senso, infatti, lo stesso Commentario al Modello di Convenzione OCSE opportunamente modificato nel 2003, dispone all'art. 1 che "…laddove la disposizione contro l'abuso fiscale siano incardinate alle regole fondamentali della legislazione nazionale che determinano i fatti generatori dell'imposta, le stesse non sono influenzate dalle convenzioni in quanto dette regole sono estranee alla materia considerata dalle convenzioni fiscali. Pertanto, di regola non vi sarà conflitto tra tali disposizioni e le disposizioni delle convenzioni fiscali (…)".

Articolo 3, commi 2-7

(Gestione del rischio fiscale, governance aziendale e tutoraggio)

2. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni.

3. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 2, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

4. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

5. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 4 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai meccanismi di tutoraggio.

6. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:

a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;

b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di richiedere la dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove dimostri di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

7. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini di una migliore tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

L'**articolo 3**, ai **commi 2-7**, delega il Governo ad introdurre norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata. Le imprese di maggiori dimensioni

dovranno costituire sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni (commi 2 e 3).

È poi previsto l'ampliamento del tutoraggio dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, in particolare quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, ai fini dell'assolvimento degli adempimenti, della predisposizione delle dichiarazioni e del calcolo delle imposte (comma 4); al riguardo è prevista l'istituzione di forme premiali (comma 5).

Viene delegato il Governo ad ampliare l'applicazione della rateazione dei debiti tributari (comma 6) e si prevede infine la revisione della disciplina degli interpelli, per garantirne una maggiore omogeneità anche ai fini di una migliore tutela giurisdizionale ed una maggiore tempestività nella redazione dei pareri (comma 7).

Comunicazione e cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria (c.d. "enhanced relationship")

Il **comma 2** delega anzitutto il Governo ad introdurre norme che prevedano forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria

La relazione governativa al ddl originariamente presentato afferma che la ricerca di più efficaci strategie di azione da parte delle amministrazioni fiscali passa, come suggerito dall'OCSE, attraverso l'introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che scelgono di perseverare in comportamenti di *aggressive tax planning*. In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto fisco-contribuenti ("*enhanced relationship*"), basato su dialogo, fiducia reciproca, collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale.

Le esperienze di altri paesi dimostrano la validità di relazioni collaborative tra fisco e contribuenti, nonché con i consulenti fiscali, atteso il ruolo di intermediazione da essi svolto. La costruzione di un migliore rapporto tra le parti contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese.

Si rileva che il decreto-legge c.d. «salva Italia» (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1-13) ha già in parte anticipato tale previsione, introducendo, dal 2013, il nuovo regime della trasparenza rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali). Si tratta di un regime finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione.

La norma è congeniata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco (in particolare sono previsti: l'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute; la tracciabilità delle operazioni bancarie di tutti i movimenti finanziari di importo superiore a 1.000 euro; l'accesso diretto alle evidenze sulle disponibilità finanziarie) a una serie di vantaggi di tipo premiale, quali: la

drastica semplificazione degli adempimenti amministrativi; il tutoraggio prestato dall'amministrazione fiscale, sia ai fini degli adempimenti Iva, sia ai fini degli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta; una corsia preferenziale per i rimborsi e le compensazioni dei crediti Iva; l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici per i contribuenti non soggetti all'accertamento basato sugli studi di settore; la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento delle imposte dirette.

Gestione del rischio fiscale

Per i soggetti di maggiori dimensioni il Governo è altresì delegato a disciplinare sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni.

La relazione governativa ritiene necessario favorire nelle imprese la diffusione di modelli della funzione fiscale basati non più esclusivamente sulla "minimizzazione degli oneri fiscali", ma su una vera e propria "gestione del rischio di *compliance* fiscale". L'adozione di questi modelli implica che le imprese costruiscano una "mappa" dei rischi di *compliance* fiscale, approntino meccanismi di gestione e controllo dei medesimi rischi e definiscano una chiara attribuzione delle responsabilità, nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e di *governance* aziendale.

Queste nuove modalità di gestione dei rischi costituiscono la piattaforma su cui innestare nuove e più evolute forme di verifica da parte del fisco. L'enfasi del controllo si sposterebbe sulla verifica dell'affidabilità e coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali dell'impresa, in un rapporto di interlocuzione con gli organi di gestione aziendale e con gli *auditors*. Le verifiche dovranno in ogni caso tenere conto dell'esigenza di minimizzare gli impatti sull'ordinario svolgimento dell'attività d'impresa.

Si ricorda che l'articolo 27 del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto, con riferimento ai controlli fiscali nonché alle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale, una specifica disciplina per i contribuenti di grandi dimensioni.

La macrotipologia dei "grandi contribuenti" comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro. In via generale, tale soglia di riferimento deve essere individuata considerando, per ciascun periodo d'imposta, il valore più elevato tra i seguenti dati, indicati nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva:

- i ricavi (articolo 85, comma 1, lett. *a)* e *b)*, del Tuir)
- l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (articolo 53, comma 1, del Tuir)
- il volume d'affari (articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972)

All'interno della tipologia di contribuenti sopra descritta, vi è la sottocategoria delle "imprese di più rilevante dimensione", ossia quelle che nell'anno d'imposta considerato presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a centocinquanta milioni di euro (duecento milioni fino al 31/12/2010 e trecento fino al 31/12/2009). Tale soglia è funzionale all'individuazione dei contribuenti sottoposti all'ulteriore attività di

tutoraggio, ed è destinata a sovrapporsi alla soglia di identificazione dei grandi contribuenti entro il 31 dicembre 2011.

I grandi contribuenti sono soggetti alle seguenti attività di controllo da parte delle Direzioni regionali:

a) attività di liquidazione (articoli 36-*bis* del D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. 633/1972) relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;
b) controllo formale previsto dall'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, relativamente ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;
c) controllo sostanziale con riferimento al quale, alla data del 1° gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'articolo 43 del D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 57 del D.P.R. 633/1972;
d) recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione (articolo 17 del D.Lgs. 241/1997) con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del D.L. 185/2008, siano in corso i termini per il relativo recupero;
e) gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse;
e-*bis*) il rimborso in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.

L'Agenzia delle Entrate, per mezzo degli uffici delle Direzioni regionali, attiva, di norma entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, un controllo sostanziale a carico delle imprese di più rilevante dimensione, sia in materia di imposte dirette che di Iva. Tale controllo viene attivato in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali. L'attività di tutoraggio consiste, pertanto, in un monitoraggio dei comportamenti di queste imprese, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in considerazione delle caratteristiche di tale tipologia di soggetti. A ciascun contribuente tutorato viene attribuito un livello di rischio differente per grado e tipologia, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo.

Con riferimento ai grandi contribuenti l'Agenzia delle entrate ha reso noto di aver intrapreso da tempo, anche attraverso il *ruling* internazionale, un percorso ispirato alla strategia delle cosiddette "*enhanced relationships*". Tale strategia, fortemente raccomandata a livello OCSE (e finora pienamente sposata solo da pochi Paesi) consiste nella ricerca di un dialogo con le grandi aziende finalizzato alla prevenzione piuttosto che alla repressione delle violazioni fiscali, mediante il confronto preventivo su tematiche di particolare impatto, quali, per citare le principali, quelle che attengono al *transfer pricing* o a operazioni di finanza strutturata che potrebbero risultare connotate da profili elusivi o abusivi.

LA DISCIPLINA DELLA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA NEL D.LGS. N. 231 DEL 2001

Si rammenta che il D.Lgs. n. 231 del 2001 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di responsabilità amministrativa delle società e degli enti per gli illeciti penali commessi dai propri amministratori e dipendenti che si verifica per tutti quei reati commessi a vantaggio o nell'interesse dell'organizzazione stessa, da parte dei soggetti in posizione di vertice, oppure dai soggetti subordinati ai funzionari in posizione di vertice, qualora il reato sia stato commesso poiché questi ultimi non hanno osservato diligentemente gli obblighi di direzione e vigilanza.

Per non incorrere in tale responsabilità le imprese e gli enti interessati possono dotarsi di un modello di gestione e prevenzione dei reati corruttivi previsto dal D.Lgs. 231/2001; in tal caso tale responsabilità viene esclusa, evitando pesanti sanzioni a carico dell'Ente. In particolare l'articolo 6 dispone che l'ente non risponde se prova che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera *b*).

In dottrina è stato osservato che la necessità di creare modelli organizzativi per evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti illeciti sempre più comuni (quali i reati connessi con la sicurezza del lavoro) è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo, quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità di cui se ne poteva fare certamente a meno. Questo modo di interpretare la normativa ha portato le stesse a creare modelli organizzativi "di facciata" senza vedere in questi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. La giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non creato a misura sull'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace.

I modelli organizzativi di cui alla citata normativa possono essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di rischio (compreso quello fiscale), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa.

Il **comma 3** prevede che, nella introduzione delle norme relative alla comunicazione e cooperazione rafforzata tra imprese e amministrazione finanziaria e alla gestione del rischio fiscale, il Governo possa, altresì, prevedere incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzione

delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviato (come **aggiunto dalla Camera**).

Il **comma 4** contiene una delega al Governo per introdurre disposizioni per revisionare ed ampliare il 'tutoraggio' al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, la predisposizione delle dichiarazioni e il calcolo delle imposte, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese (secondo quanto **aggiunto da parte della Camera**).

Durante l'**esame presso la Camera** è stato altresì **inserito** il **comma 5** al fine di prevedere, nell'introdurre disposizioni concernenti il tutoraggio, l'istituzione di forme premiali consistenti in una riduzione degli adempimenti in favore di quei contribuenti che aderiscano appunto ai meccanismi di tutoraggio.

Il tutoraggio può essere definito come il complesso di attività che vengono svolte da parte dell'Agenzia delle entrate a favore dei contribuenti, in rapporto diretto con loro. Tale servizio gratuito è stato istituito a favore delle imprese che usufruiscono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive, previsto dal'articolo 13 della legge n. 388 del 2000 (c.d. forfettino).

Si tratta del regime fiscale opzionale della durata massima di 3 periodi d'imposta utilizzabile da chi intraprende una nuova attività e che consente di versare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali (regionale e comunale) del 10%. Per potersi avvalere di questo regime devono ricorre le seguenti condizioni:

- non si deve aver esercitato attività d'impresa/lavoro autonomo negli ultimi 3 anni;
- l'attività che si andrà ad esercitare non deve costituire, in alcun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, anche occasionale;
- nel caso di prosecuzione di un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi (non ragguagliato ad anno) realizzati nel periodo d'imposta precedente quello d'inizio della nuova impresa non deve essere superiore ad € 30.987,41 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi ovvero ad € 61.947,83 per le imprese aventi ad oggetto altre attività.
- l'imprenditore/lavoratore autonomo deve regolarmente adempiere gli obblighi previdenziali, assicurativi ed amministrativi.

L'assistenza si svolge, prevalentemente, attraverso collegamenti telematici tra il contribuente e il sistema informativo dell'Agenzia e, in tutti i casi in cui l'informazione richiesta non può essere trattata in maniera automatica, mediante rapporti diretti con l'ufficio o tramite la posta elettronica. Gli uffici locali aiutano i contribuenti negli adempimenti tributari e forniscono consulenza nelle materie relative all'applicazione del regime fiscale agevolato.

La procedura informatica a disposizione dei contribuenti consente di comunicare i dati necessari per la elaborazione della contabilità e per il conseguente obbligo di

dichiarazione, permettendo agli uffici territorialmente competenti di monitorare i dati trasmessi dai contribuenti.

Il **comma 6**, **aggiunto dalla Camera**, delega il Governo ad ampliare l'applicazione dell'istituto della rateazione dei debiti tributari, attraverso:

- la semplificazione degli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti (**lettera *a***));
- la possibilità per questi ultimi di richiedere la dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove dimostri di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà **(lettera *b*)**).

Il **comma 7** infine prevede che il Governo introduca disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, al fine di garantirne una maggiore omogeneità, e in tal modo una migliore tutela giurisdizionale, ed una maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

L'interpello è l'istanza del contribuente volta ad ottenere, prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di dare attuazione alla norma oggetto del quesito, il parere dell'amministrazione finanziaria in ordine alla interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto ad un caso concreto e personale riferibile all'istante.

Le istanze di interpello all'Agenzia delle entrate concernenti i tributi gestiti dalla stessa sono raggruppabili, sotto il profilo procedurale, in tre distinte categorie:

- l'interpello cosiddetto *ordinario*, presentato ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente): consiste nella facoltà, da parte di ciascun contribuente, di porre quesiti alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, se vi sono obiettive condizioni di incertezza nella normativa fiscale relativamente a casi concreti e personali.

  La risposta deve essere resa nel termine di centoventi giorni; in caso di silenzio sull'istanza si forma l'assenso sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; il parere dell'Agenzia non vincola il contribuente ma gli uffici dell'amministrazione finanziaria i quali, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza. Rientrano, inoltre, in questa categoria
  - le istanze per la continuazione del consolidato nazionale a seguito di talune operazioni straordinarie che, in genere, determinano l'interruzione della tassazione di gruppo (articolo 124, comma 5, del TUIR);
  - le istanze per verificare la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'opzione per il consolidato mondiale (articolo 132, comma 3, del TUIR);
  - le istanze per la disapplicazione del regime della c.d. *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (articolo 113, comma 1, del TUIR: partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi realizzati per il

recupero dei crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria);
- le istanze volte a dimostrare, da parte delle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'articolo 1, comma 54, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, necessari per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta di cui al medesimo articolo 1, comma 53, della stessa legge.
- le istanze di disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* presentate ai sensi degli articoli 167 e 168 del Tuir; attraverso tale interpello il soggetto residente dimostra preventivamente, fornendo le informazioni necessarie e allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera;

- l'interpello cosiddetto *speciale*, istituito dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, volto ad ottenere un parere sul carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni o sulla corretta classificazione di alcune spese. Tale interpello può avere per oggetto soltanto determinate operazioni (trasformazioni, fusioni, ecc.), considerate potenzialmente elusive.

  Rientrano, inoltre, in questa categoria le istanze, presentate ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR per ottenere la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti o domiciliati nei territori o Stati diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni (articolo 168-*bis* del Tuir);

- l'interpello cosiddetto *disapplicativo*, previsto dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973. Mediante tale interpello, il contribuente può chiedere la disapplicazione di una norma antielusiva speciale.

  Rientrano, inoltre, in questa categoria le istanze presentate dalle società non operative (articolo 30, comma 4-*bis*, della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Tutte le tipologie di interpello, a pena d'inammissibilità, devono essere presentate in via preventiva, ossia prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione per quei comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione stessa. L'istanza deve contenere la rappresentazione del caso concreto prospettato dal contribuente. L'istante deve esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi utili a ricostruire la fattispecie in relazione alla quale l'Agenzia è chiamata a formulare il proprio parere.

Le istruzioni specifiche sulla trattazione delle istanze di interpello sono contenute nella Circolare n. 32/E dell'Agenzia delle entrate del 14 giugno 2010. La Circolare n. 42/E del 5 agosto 2011 contiene, inoltre, le istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica.

Articolo 3, comma 8
(Semplificazione)

8. Il Governo è delegato a provvedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1:

a) alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue;

b) alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni, ovvero che risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità;

c) alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici.

L'**articolo 3** al **comma 8** delega il Governo a riformare gli attuali regimi fiscali nell'ottica della semplificazione; dovranno essere semplificati anche gli adempimenti, specialmente quelli che si ritengono superflui ai fini del controllo e dell'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, o comunque non conformi al principio di proporzionalità. Infine dovranno essere semplificate anche le funzioni dei sostituti d'imposta, dei Caf e degli intermediari, attraverso il potenziamento dell'utilizzo dell'informatica.

a) Revisione dei regimi fiscali

La **lettera *a)*** del comma 8 delega il Governo a rivedere sistematicamente e a riordinare gli attuali regimi fiscali, al fine di eliminare complessità superflue. L'attuale sistema fiscale è caratterizzato da numerosi regimi contabili e da diversi regimi speciali di applicazione di singole imposte.

Il regime fiscale di un'impresa può essere definito come l'insieme di documenti da tenere e formalità da osservare per essere in regola con il fisco e per il calcolo esatto del risultato d'esercizio, anche ai fini della compilazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi. Prima che dalle norme fiscali, gli imprenditori sono obbligati a tenere la contabilità dal codice civile (articoli 2214-2220).

I REGIMI FISCALI VIGENTI

L'ordinamento contempla diversi regimi fiscali:

a) regime ordinario, disciplinato dall'articolo 13 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973.
b) regime semplificato per le imprese minori, disciplinato dall'art. 18, D.P.R. n. 600/1973 (si veda anche l'articolo 9 del D.L. n. 69/89 e l'articolo 32 del D.P.R. n. 633 del 1972, recentemente modificato dall'articolo 3 del D.L. n. 16 del 2012);
c) regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (c.d. forfettino), disciplinato dall'art. 13, L. 388/2000 e dal provvedimento Agenzia Entrate 14 marzo 2001;
d) regime dei contribuenti minimi (c.d. forfettone), disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, L. 244/2007;
e) regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (nuovo regime dei "minimi"), disciplinato dall'articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011;
f) nuovo regime della trasparenza, articolo 10, commi 1-13, del D.L. n. 201 del 2011.

Regime di contabilità ordinaria

Sono sottoposti al regime di contabilità ordinaria:

- le società e gli enti commerciali soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES);
- gli imprenditori individuali e le società di persone quando i ricavi dell'anno precedente o quelli previsti per le imprese di nuova costituzione superano:
  - € 400.000 in caso l'attività consista in prestazioni di servizi
  - € 700.000 in caso di altre attività (tali soglie sono state così elevate dall'articolo 7 del D.L. n. 70 del 2011).

Tale regime è facoltativo per tutte le imprese che non rientrano nei casi sopra elencati. Se si vuole adottare questo regime è necessario effettuare fiscalmente un'opzione, consistente nel tenere il "comportamento concludente", cioè nell'applicare materialmente il regime e comunicare la scelta eseguita, contrassegnando la relativa casella, nella successiva dichiarazione IVA inerente l'anno per il quale si è utilizzato il regime ordinario.

In tale regime sono obbligatorie le seguenti scritture contabili:

a) il libro giornale e il libro degli inventari;
b) i registri prescritti ai fini IVA;
c) le scritture ausiliarie (conti di mastro) in cui registrare gli elementi patrimoniali e reddituali che concorrono alla formazione del reddito;
d) le scritture ausiliarie di magazzino;
e) il registro dei cespiti.

Regime di contabilità semplificata per le imprese minori

Possono accedere al regime semplificato in esame le imprese che realizzano ricavi annui non superiori:

- a € 400.000 se esercenti prestazioni di servizi;
- a € 700.000 se esercenti attività diverse (cessione di beni, produzione, ecc.).

La contabilità semplificata è il regime naturale degli artisti e dei professionisti, a prescindere dal volume d'affari. E' fatta salva, in ogni caso, la facoltà del contribuente di optare per l'applicazione del regime ordinario.

Le agevolazioni per i contribuenti in regime semplificato riguardano il profilo degli adempimenti contabili; sono previste, infatti, semplificazioni rispetto al regime

ordinario quali, ad esempio, l'esonero dall'obbligo di redigere il bilancio di esercizio e della tenuta del libro giornale. Sono obbligatori i seguenti registri:

a) registri IVA (fatture emesse, corrispettivi e fatture di acquisto). Su tali registri devono essere annotate anche le operazioni non soggette ad IVA ma rilevanti per la determinazione del reddito;
b) registro dei beni ammortizzabili. In alternativa, il contribuente può provvedere a specifiche annotazioni relative ai beni strumentali da ammortizzare nel registro IVA degli acquisti;
c) libro unico del lavoro, qualora il contribuente si avvalga, nell'attività d'impresa, di lavoratori dipendenti o assimilati.

Ulteriori libri o registri possono essere richieste da leggi speciali con riferimento a specifiche attività svolte.

Regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (c.d. forfettino)

Possono accedervi le persone fisiche che avviano una nuova attività limitatamente ai primi 3 periodi d'imposta ed in possesso dei seguenti requisiti:

a) non aver esercitato negli ultimi 3 anni un'attività d'impresa o professionale, anche in forma associata;
b) l'attività non deve costituire una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta dal medesimo soggetto sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
c) l'ammontare dei ricavi o compensi non deve essere superiore a 30.987,41 euro per le imprese esercenti prestazioni di servizi e per i lavoratori autonomi, ovvero a 61.974,83 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. I medesimi limiti operano, con riferimento al periodo d'imposta precedente quello di inizio della nuova impresa, nei casi in cui venga rilevata un'impresa già esistente;
d) siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

Sul piano tributario, al reddito imponibile - determinato applicando le regole del regime semplificato - si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali fissata in misura pari al 10 per cento.

In materia di IVA viene previsto il solo pagamento annuale dell'imposta, esonerando il contribuente dagli obblighi di liquidazione e versamento periodico nonché di pagamento dell'acconto IVA.

Rimane, invece, invariata la disciplina in materia di IRAP.

Gli adempimenti contabili sono limitati a:

- conservazione dei documenti ricevuti ed emessi;
- fatturazione e certificazione dei corrispettivi;
- presentazione delle dichiarazioni annuali;
- versamento annuale dell'IVA;
- versamento dell'imposta sostitutiva entro i termini stabiliti per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- adempimenti previsti per i sostituti d'imposta, qualora sia datore di lavoro ovvero riceva fatture con ritenute d'acconto.

Sono invece esonerati dai seguenti obblighi:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA;

- liquidazioni, versamenti periodici e versamento dell'acconto annuale IVA;
- versamento delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Ai soggetti che adottano il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo l'Agenzia delle entrate fornisce, dietro richiesta, un servizio di assistenza per l'adempimento degli obblighi contabili e fiscali previsti dalla legge.

L'assistenza è fornita prevalentemente attraverso il servizio telematico e, in ogni caso, è prestata attraverso rapporti diretti tra contribuente e ufficio locale dell'Agenzia (tutoraggio dei contribuenti assistiti). A tal fine il contribuente è tenuto a munirsi di un'apparecchiatura informatica con determinate caratteristiche minime, per l'acquisto della quale è possibile usufruire di un credito d'imposta fissato in misura pari al 40% del prezzo di acquisto e comunque per un importo non superiore a 309,97 euro.

Regime degli ex minimi

Il regime dei contribuenti minimi è stato istituito, con decorrenza 1° gennaio 2008, dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria per l'anno 2008), con funzione di agevolare, sia sotto l'aspetto degli adempimenti contabili ed amministrativi che sotto quello del carico fiscale, le persone fisiche che esercitano attività economicamente marginali.

Rientrano nel regime dei "minimi" le imprese individuali e i professionisti che nell'anno precedente:

- hanno conseguito ricavi o compensi non superiori a 30mila euro;
- non hanno avuto lavoratori dipendenti o collaboratori (anche a progetto);
- non hanno effettuato cessioni all'esportazione;
- non hanno erogato utili da partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro;
- nel triennio precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali per un ammontare superiore a 15mila euro (per quelli utilizzati soltanto in parte nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo si considera un valore pari al 50% dei relativi corrispettivi);
- iniziano l'attività e presumono di possedere i primi due requisiti sopra descritti.

Il limite dei 30mila euro di ricavi o compensi deve essere rapportato all'anno. Il regime dei minimi non si applica alle imprese individuali e ai professionisti che si avvalgono di regimi speciali Iva (per esempio, agenzie di viaggio e turismo, vendita di sali e tabacchi, ecc.); ai non residenti; a chi, in via esclusiva o prevalente, effettua attività di cessioni di immobili (fabbricati e terreni edificabili) e di mezzi di trasporto nuovi; a chi, contestualmente, partecipa a società di persone, associazioni professionali o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale.

Chi aderisce al regime dei minimi paga (al posto di Ires, Iva, Irap e addizionali) un'imposta sostitutiva del 20% sul reddito calcolato come differenza tra ricavi o compensi e spese sostenute, comprese le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o alla professione. Il reddito si determina applicando il principio di cassa, che comporta un'immediata e integrale rilevanza dei costi, anche quelli inerenti i beni strumentali.

Dal reddito si possono dedurre per intero i contributi previdenziali, compresi quelli corrisposti per i collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico e quelli per i collaboratori non a carico, ma per i quali il titolare non ha esercitato il diritto di rivalsa.

E' ammessa la compensazione di perdite riportate da anni precedenti. Le perdite fiscali successive possono essere portate in diminuzione dal reddito conseguito nei periodi d´imposta seguenti, ma non oltre il quinto. I contribuenti a cui si applica il regime dei minimi sono esonerati dagli adempimenti ai fini Iva. Le fatture devono essere emesse senza l'addebito dell'Iva; inoltre, l'Iva pagata sugli acquisti non è detraibile e, pertanto, si trasforma in un costo deducibile dal reddito.
I contribuenti a cui si applica il regime dei minimi sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore.

I contribuenti "minimi" sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. Restano obbligatorie soltanto:

- la numerazione e la conservazione delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali
- la certificazione dei corrispettivi
- la conservazione dei documenti emessi e ricevuti
- l'integrazione delle fatture di acquisto intracomunitario o in regime di *reverse charge*

Tale regime è stato riformato dall'articolo 27 del D.L. 98 del 2011, il quale ha introdotto il nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (nuovi "minimi": si veda oltre): la platea dei potenziali beneficiari è stata ristretta a coloro che hanno intrapreso una nuova attività a partire dal 31 dicembre 2007; contestualmente l'imposta sostitutiva è stata portata al 5 per cento.

Per gli ex minimi il comma 3 dell'articolo 27 ha disposto che dal 1° gennaio 2012, le persone fisiche che, pur avendo le caratteristiche originariamente prescritte, non possiedono gli ulteriori requisiti previsti dal nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (ovvero ne fuoriescono), rientrano in un regime semplificato intermedio: sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici Iva. Sono altresì esenti dall'Irap (si veda, al riguardo, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n.185825 del 22 dicembre 2011).

Tale regime agevolato esonera dai seguenti obblighi:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto;
- tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'amministrazione finanziaria, forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600 del 1973;
- liquidazioni e versamenti periodici dell'imposta sul valore aggiunto;
- versamento dell'acconto annuale dell'imposta sul valore aggiunto;
- presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sulle attività produttive, di cui all'articolo 19 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e versamento della relativa imposta.

Restano fermi i seguenti adempimenti:

- conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 9173;
- fatturazione e certificazione dei corrispettivi, qualora non ricorrano le condizioni di esonero previste per le attività di cui all'articolo 2 del D.P.R. n. 696 del 1996;
- comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'articolo 8-*bis* del D.P.R. n. 322 del1998, qualora il volume d'affari sia uguale o superiore a euro 25.822,84;
- presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto;

- versamento annuale dell'imposta sul valore aggiunto;
- versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- versamento dell'acconto e del saldo delle addizionali comunali e regionali all''imposta sul reddito delle persone fisiche;
- adempimenti dei sostituti d'imposta previsti dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 5 del D.P.R. n. 322 del 1998;
- comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prevista all'articolo 21, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010;
- comunicazione all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 40 del 2010, dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 8/E del 16 marzo 2012, ha chiarito che i contribuenti che applicano tale regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore. Peraltro nella circolare si legge che nei confronti dei soggetti *marginali* "la ragionevole certezza che il particolare strumento accertativo possa portare a distorsioni applicative deve comportare, in linea generale, l'adozione della massima cautela nel relativo utilizzo, privilegiando, ove il controllo sia comunque ritenuto opportuno, modalità istruttorie diverse".

I contribuenti "ex minimi" possono optare per l'applicazione del regime contabile ordinario. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (nuovi "minimi")

L'articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011 ha riformato il regime dei minimi restringendo la platea dei destinatari del c.d. "forfettone" (disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007 e sopra descritto) solamente a coloro che intraprendono una nuova attività ovvero che l'abbiano iniziata a partire dal 31 dicembre 2007, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi. A decorrere dal 1° gennaio 2012 l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali è ridotta al 5 per cento (in luogo del 20 per cento). Per i giovani questo periodo di aliquota ridotta può essere maggiore di cinque anni, ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

L'obiettivo dichiarato è quello di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro. La norma, a tal fine, riforma e concentra gli attuali regimi forfettari: pertanto rientra in tale nuovo regime anche il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (c.d. forfettino), disciplinato dall'articolo 13 della legge n. 388/2000.

Possono accedervi le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo e che, oltre a possedere i descritti requisiti previsti per il c.d. forfettone (articolo 1, commi da 96 a 99 della legge n. 244 del 2007), siano in possesso dei seguenti requisiti:

- il contribuente non deve aver esercitato attività artistica, professionale ovvero d'impresa (anche in forma associata o familiare) nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività;

- l'attività da esercitare non deve costituire una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, salvo il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di arti o professioni;
- nel caso di prosecuzione di un'attività d'impresa precedentemente svolta da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del beneficio non deve aver superato i 30.000 euro.

A tale regime si applicano le agevolazioni previste dal c.d. "forfettone" (articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007, sopra descritto). Inoltre l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali prevista dal comma 105 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007 è ridotta al 5 per cento. Sono pertanto confermate l'esenzione dall'Irap, la non applicazione dell'Iva e le agevolazioni contabili.

I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime, non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva

Sul fronte Iva, i contribuenti sono esonerati dalle comunicazioni sia delle operazioni rilevanti Iva (lo spesometro) sia dei dati delle operazioni con soggetti *black list*, mentre devono fare, come tutti gli altri, richiesta di inserimento nell'archivio Vies[15] se vogliono fare acquisti intracomunitari (si veda, al riguardo, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 185820 del 22 dicembre 2011 e la circolare n. 24/E del 2011).

b) Revisione degli adempimenti

La **lettera *b)*** del comma 8 delega il Governo a rivedere gli adempimenti per i contribuenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni, o risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento, o comunque che non siano conformi al principio di proporzionalità.

Il numero degli adempimenti previsti dall'ordinamento è elevato e talvolta determina duplicazioni (si pensi a quanto avviene per le comunicazioni Iva: intracomunitarie, spesometro e *black list*) o è nella sua concreta attuazione molto complesso (si pensi alla predisposizione e alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi). Il disegno di legge in esame si propone di semplificare gli adempimenti, specialmente quelli che si ritengono superflui o duplicati.

Si ricorda che negli ultimi due anni, al fine di contrastare l'evasione fiscale, sono stati introdotti a carico delle imprese obblighi di comunicazione di dati all'amministrazione finanziaria. Si segnalano, di seguito, i principali.

[15] L'archivio VIES ("*Vat Information Exchange System*") è un archivio informatizzato dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie.

"Spesometro"

L'articolo 21 del D.L. n. 78 del 2011 ha introdotto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate le operazioni Iva di un determinato valore. L'obiettivo del legislatore è quello di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria, necessari alla prevenzione e al contrasto dei comportamenti fraudolenti in materia di Iva (frodi "carosello" e false fatturazioni) e in ambito di imposizione sul reddito.

La comunicazione telematica ha per oggetto le operazioni rilevanti ai fini Iva (imponibili, non imponibili, esenti) e si applica esclusivamente ai soggetti passivi di tale imposta che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi, rilevanti agli effetti del tributo, nel territorio dello Stato.

Dal 1° gennaio 2012, per le operazioni per le quali è previsto l'obbligo di emettere fattura è stata eliminata la soglia minima di 3.000 euro: infatti il D.L. n.16 del 2012 ha stabilito che la comunicazione deve essere inviata, per ciascun cliente e fornitore, con riferimento a tutte le operazioni (attive e passive) effettuate.

Le operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura devono essere comunicate solo se di importo superiore a 3.600 euro, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione:

- le importazioni;
- le esportazioni (art. 8, comma 1, lettere a e b del D.P.R. 633/72);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list*;
- le operazioni già comunicate all'Anagrafe tributaria (per esempio, fornitura di energia elettrica, servizi di telefonia, contratti di assicurazione, atti di compravendita immobili, eccetera);
- le operazioni intracomunitarie (per le quali è già previsto l'invio dei modelli Intra).

Comunicazione delle operazioni intercorse con operatori economici *black list*

L'articolo 1 del D.L. n. 40 del 2010, al fine di contrastare le frodi fiscali internazionali, in particolar modo le frodi "carosello" attuate attraverso società costituite fittiziamente (c.d. "cartiere"), ha introdotto, per i soggetti passivi IVA, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001 (Paesi *black list*).

Al riguardo il D.L. n. 16 del 2012 ha introdotto, ai fini dell'obbligo di comunicazione, la soglia minima di 500 euro per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 2010 ha chiarito che tale comunicazione non è dovuta da parte dei contribuenti rientranti nei regimi dei minimi e delle nuove iniziative produttive.

Archivio VIES

A fini di adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie e di contrasto delle frodi, l'articolo 27 del D.L. n. 78 del 2010 ha

introdotto specifiche misure volte a garantire un più stretto monitoraggio dei contribuenti che effettuano operazioni intracomunitarie e l'affidabilità dei dati relativi alle controparti negli scambi commerciali: tutti i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato o vi costituiscano stabile organizzazione, devono manifestare, al momento della presentazione della dichiarazione di inizio attività, la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie.

I contribuenti "minimi" (articolo 1, commi 96 e seguenti, della legge n. 244/2007) possono effettuare acquisti intracomunitari di beni e servizi (*ex* articolo 1, comma 100, legge 244/2007) e, in relazione a tali acquisti, essi sono tenuti a compilare l'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie. Come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 39/E del 2011, anche tali contribuenti devono, pertanto, manifestare la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, al fine di ottenere l'inclusione nell'archivio Vies.

Provvedimenti normativi in tema di semplificazione degli adempimenti fiscali adottati nel corso della XVI Legislatura

L'esigenza di semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuente è stata perseguita lungo l'arco della presente legislatura; tale intento si è manifestato, in particolare, nelle modifiche operate alla normativa che concerne gli adempimenti.

In primo luogo, specifici interventi hanno eliminato alcuni obblighi in precedenza posti a carico dei contribuenti, tra cui l'obbligo di indicare il codice fiscale nelle girate degli assegni bancari (articolo 32, comma 1 del D.L. n. 112 del 2008) e quello, posto a carico delle imprese della grande distribuzione e del commercio al minuto, di inviare per via telematica i corrispettivi giornalieri – con la conseguente immissione in commercio esclusivamente di misuratori fiscali idonei alla trasmissione telematica (articolo 16, comma 2 del D.L. 185 del 2008).

Altre modifiche hanno interessato la disciplina, contenuta nel codice civile, relativa al libro soci e alla registrazione del passaggio di quote nelle società a responsabilità limitata. In particolare, con l'articolo 16 del D.L. 185/2008 è stato soppresso l'obbligo di tenuta del libro soci per le s.r.l. Pertanto, ai fini della iscrizione nel Registro delle imprese degli atti di trasferimento di quote societarie si applica la disciplina - precedentemente introdotta in via opzionale dall'articolo 36 del D.L. 112/2008 - che consente l'iscrizione in via telematica, con sottoscrizione in firma digitale da parte di dottori commercialisti ed esperti contabili. Ulteriori semplificazioni in materia di adempimenti civilistici riguardano la vidimazione, la numerazione e la bollatura dei registri contabili.

Il cd. "decreto sviluppo" (D.L. 70/2011) ha introdotto numerose misure volte a semplificare gli adempimenti dei contribuenti. Si ricordano tra l'altro:

- l'elevazione degli importi delle fatture emesse che possono essere annotate in un unico documento riepilogativo;
- la semplificazione degli adempimenti dichiarativi relativi alle detrazioni IRPEF per redditi da lavoro dipendente e carichi di famiglia;
- la proroga dei termini per i versamenti e gli adempimenti che scadono di sabato o di giorno festivo al primo giorno lavorativo successivo;
- la semplificazione delle comunicazioni necessarie per usufruire delle detrazioni IRPEF per le ristrutturazioni edilizie.

Specifiche misure di semplificazione degli adempimenti sono state introdotte, da ultimo, con il citato il decreto-legge n. 16 del 2012. Tra le principali misure si ricordano in primo luogo le disposizioni di salvaguardia per i contribuenti che abbiano tardivamente effettuato gli adempimenti e le comunicazioni richiesti dalla legge per accedere ad agevolazioni o a regimi fiscali speciali. E' stato inoltre stabilito che gli adempimenti fiscali e i versamenti delle imposte aventi scadenza calendarizzata in uno dei primi 20 giorni del mese di agosto possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese.

Allo scopo di alleggerire gli adempimenti delle imprese, è stata esonerata dall'obbligo di emissione della fattura l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici, gite ed eventi similari, effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo.

c) Revisione delle funzioni dei sostituti d'imposta, dei Caf e degli intermediari fiscali

La **lettera *c)*** del comma 8 delega il Governo a riformare, nell'ottica della semplificazione, le funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei Centri di assistenza fiscale e degli intermediari fiscali, con il potenziamento dell'utilizzo dell'informatica.

Si ricorda che il sostituto d'imposta è "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto" (articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973). In sostanza si tratta del datore di lavoro o dell'ente pensionistico che per legge sostituisce il contribuente nei rapporti col fisco, trattenendo le tasse relative a compensi, salari, pensioni.

La sostituzione può avvenire:

- a titolo d'imposta, quando il sostituto deve pagare l'intera imposta, con l'azzeramento del debito del sostituito, il quale è libero da qualsiasi altro adempimento (ad esempio nel caso di premi e vincite, nel qual caso chi eroga il premio opera una ritenuta a carico del vincitore a titolo d'imposta, oppure in caso di distribuzione di dividendi soggetti alla cosiddetta "cedolare secca" vale a dire a titolo d'imposta quando la partecipazione non è qualificata);
- a titolo di acconto, quando l'obbligazione del sostituito non si estingue, ed egli rimane soggetto passivo dell'imposta (ad esempio nel caso del datore di lavoro che opera le trattenute IRPEF sullo stipendio del lavoratore; si parla di acconto perché il lavoratore sarà tenuto al pagamento dell'IRPEF derivante da redditi diversi da quello da lavoro dipendente).

Oltre alla certificazione unica (modello Cud) dei redditi di lavoro dipendente, equiparati e assimilati che datori di lavoro ed enti pensionistici sono tenuti a consegnare a dipendenti e pensionati, altre certificazioni devono essere rilasciate per attestare le somme corrisposte e le relative ritenute operate nel corso dell'anno. In particolare, tutti i soggetti che erogano compensi e somme per prestazioni di lavoro autonomo e provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono consegnare, a chi tali somme ha percepito, una certificazione, redatta in forma libera e sottoscritta dal

sostituto d'imposta, dalla quale risultino, oltre i dati identificativi di quest'ultimo, la causale, l'ammontare lordo delle somme corrisposte e l'importo delle ritenute effettuate.

Un ulteriore obbligo di certificazione ricade sui soggetti tenuti alle comunicazioni per i titoli azionari e su quelli che hanno corrisposto utili, ossia: società ed enti emittenti, casse incaricate del pagamento degli utili o di altri proventi equiparati, intermediari aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli Spa, rappresentanti fiscali in Italia degli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli Spa e degli intermediari non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli Spa, società fiduciarie, imprese di investimento e agenti di cambio, ogni altro sostituto d'imposta che interviene nella riscossione di utili o proventi equiparati derivanti da azioni o titoli, associanti.

La disciplina dei Centri di assistenza fiscale (Caf), inizialmente prevista dalla legge n. 413 del 1991, è stata oggetto di molteplici modifiche ed è attualmente dettata dal D.Lgs. n. 241 del 1997, successivamente integrato dal D.Lgs. n. 490 del 1998.

Ai Caf sono riservate determinate attività di consulenza e di assistenza in materia tributaria, fra le quali le attività relative alla dichiarazione annuale dei redditi dei lavoratori dipendenti ed assimilati (il cosiddetto Modello 730 per la dichiarazione dei redditi e il modello UNICO)

I CAF possono essere costituiti solamente dai soggetti ed alle condizioni indicati dagli articoli 32 e 33 del D.Lgs. n. 241/1997; si tratta in particolare di organizzazioni sindacali di lavoratori dipendenti e pensionati, organizzazioni territoriali da esse delegate, aventi complessivamente non meno di 50.000 aderenti, ovvero di sostituti di imposta, aventi almeno 50.000 dipendenti, o di associazioni di lavoratori promotrici di istituti di patronato, aventi complessivamente non meno di 50.000 aderenti.

I Centri devono essere costituiti nella forma di società di capitali: il loro oggetto sociale deve indicare lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale già indicata: essi operano previa autorizzazione del Ministero delle finanze. Inoltre è previsto che i Centri designino uno o più responsabili dell'assistenza fiscale da individuare tra gli iscritti nell'albo dei Dottori commercialisti o in quello dei Ragionieri liberi professionisti, anche assunti con rapporto di lavoro subordinato.

I Centri di assistenza fiscale sono, inoltre, abilitati in forma esclusiva a svolgere le altre attività relative alla liquidazione della dichiarazione del Modello 730, comprendenti, oltre alla consegna al contribuente di copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte, la comunicazione ai sostituti d'imposta del risultato delle dichiarazioni stesse ai fini del conguaglio in sede di ritenuta d'acconto e l'invio all'amministrazione finanziaria delle dichiarazioni dei redditi. Per lo svolgimento di dette attività i Centri di assistenza fiscale ricevono un compenso statale di 14 euro per ogni dichiarazione vistata e trasmessa.

Per intermediari fiscali si intendono i professionisti, le associazioni di categoria, i Caf, abilitati a trasmettere per conto di terzi la dichiarazione fiscale.

L'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322 del 1998 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), ai fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel, considera soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Articolo 3, commi 9 e 10
(Revisione del sistema sanzionatorio)

9. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n.138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n.148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione, ai beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari, della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale tali beni agli organi di polizia giudiziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

10. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

L'**articolo 3,** ai **commi 9 e 10,** reca i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale (comma 9), che deve essere attuata secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, dando rilievo alla configurazione del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa. Sono inoltre previste una più puntuale definizione delle fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscali e delle relative conseguenze sanzionatorie nonché la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti.

Viene poi chiarita (comma 10) la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in

presenza di effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

Più in dettaglio, il **comma 9**, nel definire i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale, oltre alla predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevede:

- la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa. Con una **modifica apportata dalla Camera** è stato **specificato** che per tali comportamenti non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 138 del 2011 (sui cui contenuti *cfr* il box *infra*);
- l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;
- la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti.

I REATI TRIBUTARI E LE SANZIONI PENALI

La violazione tributaria costituisce reato quando la legge, considerandola di particolare gravità, non ritiene sufficienti le sanzioni amministrative e quindi applica quelle, più severe, previste dal codice penale.

Le sanzioni penali hanno natura personale e pertanto si applicano esclusivamente alle persone fisiche. Per le violazioni commesse da società o da altri enti collettivi, la sanzione è applicata ai soggetti (persone fisiche) che ne hanno la rappresentanza legale (presidente, amministratore delegato, ecc.), o ai soggetti ai quali sia comunque imputabile il reato commesso. Si rammenta peraltro che il D.Lgs. n. 231 del 2001 ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di responsabilità amministrativa delle società e degli enti per gli illeciti penali commessi dai propri amministratori e dipendenti che si verifica per tutti quei reati commessi a vantaggio o nell'interesse dell'organizzazione stessa, da parte dei soggetti in posizione di vertice, oppure dai soggetti subordinati ai funzionari in posizione di vertice, qualora il reato sia stato commesso poiché questi ultimi non hanno osservato diligentemente gli obblighi di direzione e vigilanza.

I principali reati tributari sono connessi alle dichiarazioni fiscali e agli inadempimenti contabili e documentali (sono invece escluse le violazioni in ambito Irap o relative ad altre imposte indirette al di fuori dell'Iva) e sono disciplinati dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 concernente la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e Iva. Tale provvedimento ha introdotto nell'ordinamento un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte, oltre a prevedere, per le fattispecie di cui agli articoli 3, 4 e 5 (dichiarazione fraudolenta o infedele e omessa dichiarazione), una soglia di rilevanza penale che aggancia l'intervento punitivo al superamento di predeterminati limiti quantitativi, espressione di un effettivo evento di

danno conseguente all'evasione.

In particolare, il D.Lgs. n. 74 del 2000 individua i seguenti principali reati tributari:[16]

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti; la dichiarazione fraudolenta si distingue per l'elemento della "frode", consistente in comportamenti ulteriori (documentazione falsa o contraffatta, mezzi fraudolenti di qualsiasi natura) rispetto alla mera presentazione di una dichiarazione non veritiera (art. 2, commi 1, 2 e 3);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- dichiarazione infedele, che coincide con la mancata dichiarazione di elementi attivi (o di elementi passivi fittizi) di ammontare particolarmente rilevante (art. 4);
- dichiarazione omessa, che si configura solo una volta superata una soglia di punibilità (art. 5);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*);
- omesso versamento dell'Iva dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (art. 10-ter);
- indebita compensazione (art. 10-quater);
- pagamenti parziali, ovvero la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (che si configura con il compimento di atti idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, quali una vendita simulata a soggetto terzo) (art. 11, comma 1);
- pagamenti parziali, ovvero quando, al fine di ottenere per se o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, si indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi (art. 11, comma 2).

La condanna per uno qualsiasi dei reati sanzionati penalmente comporta l'irrogazione delle seguenti pene accessorie: interdizione dagli uffici di rettivi delle persone giuridiche e delle imprese, incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria; interdizione dall'ufficio di componente di commissione tributaria; pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.

Da ultimo, l'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, del decreto-legge n. 138 del 2011 ha novellato il D.Lgs. n. 74 del 2000 con l'intento generale di:

a) eliminare disposizioni di favore;
b) abbassare la soglia di imposta evasa a partire dalla quale scatta l'applicazione delle sanzioni penali.

In questa direzione vanno le seguenti novelle:

- all'articolo 2 (*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) viene soppressa la disposizione che attualmente riduce l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se

[16] Per una descrizione analitica dei medesimi reati, si veda il sito dell'Agenzia delle entrate: *http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Reati+tributari/*

l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937,07 euro (lettera *a)*;

- all'articolo 3 (*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) viene ridotta la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale da 77.468,53 euro a 30.000 euro e, analogamente, la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione da 1.549.370,70 euro a 1.000.000 di euro (lettere *b)* e *c)*;
- all'articolo 4 (*dichiarazione infedele*) le suddette soglie vengono ridotte rispettivamente da 103.291,38 euro a 50.000 euro e da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro (lettere *d)* ed *e)*;
- all'articolo 5 (*omessa dichiarazione*) la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale è ridotta da 77.468,53 euro a 30.000 euro (lettera *f)*;
- all'articolo 8 (*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) viene soppressa la disposizione che riduce l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 (lettera *g)*.

Ulteriori novelle al decreto legislativo n. 74 del 2000 riguardano le circostanze del reato, il procedimento applicabile e le pene accessorie.
In particolare, con la lettera h) è aggiunto un comma all'articolo 12 (*pene accessorie*) del decreto legislativo. Tale disposizione è volta ad escludere l'applicazione dell'istituto della sospensione condizionale della pena (di cui all'art. 163 c.p.) qualora nella commissione di uno dei delitti previsti dagli articoli da 2 a 10[17] del D.Lgs. n. 74 del 2000, l'imposta evasa (o non versata):

- sia superiore a 3 milioni di euro;
- sia superiore al 30% del volume d'affari dell'evasore.

Le due condizioni devono ricorrere congiuntamente. Si osserva peraltro che la previsione congiunta delle due condizioni sembrerebbe mitigare la posizione dei soggetti evasori che hanno un grande volume di affari. Essi, infatti, potranno avvalersi della sospensione condizionale della pena, pur sottraendo all'erario somme anche notevolmente superiori ai 3 milioni di euro, in conseguenza della previsione del tetto del 30% del volume di affari.

Le lettere *i)* ed *m)* intervengono sull'articolo 13 (*circostanza attenuante e pagamento del debito tributario*) prevedendo:

- la riduzione sino ad un terzo (anziché sino alla metà) delle pene stabilite per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento (lett. i);
- l'applicabilità del c.d. patteggiamento per i reati previsti dal decreto legislativo solo se ricorrono le circostanze attenuanti (dell'aver estinto il debito prima del dibattimento e dell'aver pagato anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie).

La lettera *l)* novella l'articolo 17 (*interruzione della prescrizione*) elevando di un

[17] Si tratta delle seguenti fattispecie: art. 2, Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 3, Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; art. 4, Dichiarazione infedele; art. 5, Omessa dichiarazione; art. 8, Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 10, Occultamento o distruzione di documenti contabili.

terzo i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del decreto legislativo n. 74/2000[18].

Si stabilisce inoltre la riduzione delle sanzioni per le fattispecie meno gravi, ovvero l'applicazione di sanzioni amministrative anziché penali, tenendo anche conto - secondo l'inciso **inserito dalla Camera** - di adeguate soglie di punibilità.

Con una **modifica apportata dalla Camera** è stato altresì previsto che l'Autorità giudiziaria possa affidare i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari in custodia giudiziale agli organi della polizia giudiziaria che ne facciano richiesta, per utilizzarli per le proprie esigenze operative.

LE SANZIONI TRIBUTARIE AMMINISTRATIVE

La riforma della disciplina delle sanzioni tributarie amministrative è stata operata con i D.Lgs. n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi), 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) e 473 (Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti) del 1997.

In particolare, l'articolo 2 del D.Lgs. n. 472 (recante la disciplina delle sanzioni tributarie amministrative) afferma espressamente il principio della personalità della responsabilità, stabilendo, al comma 2, che la sanzione deve essere riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione e, all'articolo 27, che le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni o enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici. Secondo l'articolo 11 del medesimo provvedimento, peraltro, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione (dipendente, amministratore o rappresentante) nell'esercizio delle sue funzioni, sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, sempre facendo salvo il diritto di regresso. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

Dal 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore della nuova disciplina sanzionatoria) le vecchie sanzioni tributarie non penali (distinte in "pena pecuniaria" e "soprattassa") sono state sostituite dalla "sanzione amministrativa", consistente generalmente nel pagamento di una somma di denaro cosiddetta "sanzione pecuniaria". La misura delle sanzioni è stabilita per le singole imposte dalle specifiche norme; può essere graduata, tra un minimo e un massimo, come percentuale da applicare all'ammontare del tributo, ovvero prefissata come importo variabile sempre tra un minimo e un massimo. Le

[18] Si tratta delle seguenti fattispecie: art. 2, Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 3, Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; art. 4, Dichiarazione infedele; art. 5, Omessa dichiarazione; art. 8, Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 10, Occultamento o distruzione di documenti contabili.

misure stabilite dalla legge sono aggiornabili ogni tre anni con decreto ministeriale, tenendo conto degli indici Istat.

A questa possono aggiungersi, in determinati casi, sanzioni accessorie come ad esempio, la sospensione dell'attività commerciale, nei casi di ripetuta violazione delle norme su ricevute e scontrini fiscali, ovvero l'interdizione dalla partecipazione a gare o dall'esercizio di cariche sociali.

Se però la violazione fiscale configura una fattispecie di reato, si rendono applicabili anche le sanzioni penali.

Le regole in base alle quali si applicano le sanzioni possono essere riassunte nei seguenti punti:

1. le sanzioni hanno carattere personale e riguardano solo chi ha commesso l'infrazione (principio di personalità) salvo l'applicabilità dell'art. 7 del D.L. 269/2003 (vedi punto 6). Le sanzioni, quindi, non si trasmettono agli eredi;
2. la somma irrogata a titolo di sanzione non produce in nessun caso interessi;
3. nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della violazione (principio di irretroattività);
4. le leggi intervenute dopo il fatto si applicano se più favorevoli al contribuente (principio del *favor rei),* a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo. Perciò, se il fatto commesso non è più qualificato come illecito da una norma successiva, le sanzioni non saranno più applicabili, a meno che non siano già divenute definitive. In questo caso, se rimane un debito residuo, questo non sarà più dovuto (ma non sarà restituito quanto già pagato). Se la nuova norma punisce il fatto con una sanzione più mite, si applica quest'ultima, sempre a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo;
5. non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere in base ai criteri indicati nel codice penale (principio di imputabilità) né coscienza e volontà della propria condotta (dolo o colpa);
6. se l'autore della violazione ha agito nell'interesse di una società o ente con personalità giuridica, quest'ultimo soggetto è responsabile del pagamento della sanzione. Ad esempio, in caso di violazione commessa dall'amministratore, è responsabile la società, nei cui confronti verrà emessa la sanzione. Questa disposizione, introdotta con l'art. 7 del D.L. 269/2003, introduce il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica della sanzione amministrativa relativa al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica e quindi capovolge la logica della norma precedente, fondata sul principio di personalità della sanzione mutuato dal diritto penale, per cui il soggetto nel cui interesse veniva commessa la violazione era responsabile solidalmente con il suo autore materiale. Il vecchio principio si applica per tutte le violazioni contestate fino al 2 ottobre 2003, il nuovo per tutte quelle che alla suddetta data non risultano ancora contestate, o per le quali la sanzione non sia stata irrogata, indipendentemente dalla data in cui siano state commesse.

Le sanzioni non si applicano:

- nei casi di obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni;
- quando la violazione deriva da equivocità dei modelli o delle richieste di informazioni dell'Amministrazione finanziaria;

- quando le violazioni derivano da ignoranza della legge tributaria non evitabile. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento dei tributi (disposizione aggiunta per effetto dello Statuto del contribuente, che ha introdotto il divieto di sanzionare le violazioni puramente formali);
- non è punibile il fatto commesso per causa di forza maggiore;
- in caso di concorso di più violazioni o di violazioni continuate, anche in tempi diversi, si applica un'unica sanzione. In particolare, nel caso in cui le violazioni attengono ad un solo periodo d'imposta, la sanzione viene determinata applicando quella prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio. La sanzione base viene previamente aumentata di un quinto nel caso in cui la violazione rileva rispetto a più tributi. Se invece violazioni della stessa indole vengono commesse in più periodi d'imposta, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo. In ogni caso, la sanzione concretamente irrogata non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle varie sanzioni previste per le violazioni commesse, e comunque i cumuli delle sanzioni devono essere tali da mantenere l'ammontare delle sanzioni ad un livello proporzionale all'entità del comportamento deviato, di modo che sia possibile estinguerle senza venire espulsi dal processo produttivo.

Le sanzioni sono ridotte in caso di ravvedimento spontaneo (cd. "ravvedimento operoso"), di accettazione della sanzione o di rinuncia a impugnazioni e ricorsi (in acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione, secondo le specifiche normative).

Le sanzioni devono essere sempre adeguate all'effettivo danno subito dall'erario e all'entità soggettiva ed oggettiva delle violazioni, in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni analoghe. Se circostanze eccezionali rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

In ogni caso, le sanzioni possono essere irrogate con due procedimenti distinti: l'atto di contestazione (art. 16 D.Lgs. 472/97) e l'irrogazione immediata (art. 17).

L'atto di contestazione deve indicare, a pena di nullità (art. 16, comma 2):

- i fatti attribuiti al trasgressore;
- gli elementi probatori;
- le norme applicate;
- i criteri per la determinazione delle sanzioni e della loro entità;
- l'indicazione dei minimi edittali.

L'atto di contestazione deve altresì indicare (art. 16, comma 6):

- l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione e, ancora, l'invito a produrre nello stesso termine le deduzioni difensive;
- l'indicazione dell'organo al quale proporre impugnazione immediata.

Entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, il contribuente può:

- versare un terzo della sanzione contestata, definendo così la controversia ed evitando eventuali sanzioni accessorie;

- presentare deduzioni difensive o, in alternativa, ricorrere in commissione tributaria (in quest'ultimo caso l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione).

La presentazione di deduzioni difensive preclude il ricorso in commissione tributaria e, d'altro canto, l'ufficio ha da quel momento un anno di tempo per irrogare le sanzioni con apposito atto motivato (anche in relazione alle deduzioni stesse), e solo 120 giorni per notificare eventuali misure cautelari.

In alternativa al suddetto procedimento, ma solo per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, l'ufficio può provvedere all'irrogazione contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità. Anche in questo caso il contribuente (cioè, ciascuno dei destinatari del provvedimento anche in solido) può, entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, definire il provvedimento pagando un terzo della sanzione irrogata. La definizione si riferisce esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo (che comporta invece, oltre alla riduzione delle sanzioni, la rinuncia all'impugnazione e la definitività del provvedimento di accertamento).

Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento dei tributi, anche se risultanti da liquidazioni eseguite d'ufficio in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Per queste ultime non è ammessa la definizione agevolata.

E' ammessa la definizione agevolata con il pagamento di un quarto delle sanzioni:

- con atto di contestazione per la violazione di norme tributarie
- con atto contestuale ad avviso di accertamento o di rettifica per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono.

Non è ammessa la definizione agevolata delle sanzioni:

- con iscrizione a ruolo per gli omessi o ritardati pagamenti dei tributi.

Il **comma 10** dell'articolo 3 è volto a chiarire la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale effettuato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

In virtù di una **modifica apportata dalla Camera** vengono fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi di attuazione della delega

Si ricorda che la disciplina dei termini di accertamento era regolamentata dall'originaria formulazione dell'articolo 57 del D.P.R. n. 633/72 la quale ne statuiva la decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero del quinto anno per le sole ipotesi di omissione della dichiarazione. Tale disciplina, con decorrenza dal 4 luglio 2006, è stata modificata ed integrata dall'articolo 37, comma 25 del decreto legge 223 del 2006, convertito in legge n. 248 del 4 agosto 2006, che ha modificato l'articolo 57 citato aggiungendo un terzo comma in base al quale le due tipologie di termini di decadenza degli accertamenti sono raddoppiate in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi

dell'articolo 331 del codice di procedura penale, quindi nel caso in cui un pubblico ufficiale o un incaricato di un pubblico servizio apprenda la notizia che è stato commesso uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Al riguardo merita segnalare che lo Statuto dei diritti del contribuente (articolo 3, comma 3, della legge 212/2000), in funzione del diritto di difesa del contribuente, pone il generale divieto di proroga dei termini di decadenza.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 247 del 2011, ha dichiarato costituzionalmente legittima la normativa che dispone il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di un reato tributario, anche se la contestazione della violazione penale scatta quando i termini ordinari di accertamento sono già scaduti. Compete al giudice tributario, ove richiesto, accertare se l'amministrazione contesti il reato tributario solo per fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. Secondo la Corte, il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale; l'obbligo di denuncia (comportante il raddoppio dei termini di accertamento) sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale. In presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è comunque a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole.

Inoltre, nella sentenza si fa riferimento all'obbligo di conservazione delle scritture e dei documenti contabili ai fini dell'accertamento tributario: ne consegue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti contabili fino alla definizione degli accertamenti relativi e quindi non può essere esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine di otto anni in presenza di regolare presentazione della dichiarazione dei redditi[19].

La norma in commento intende pertanto circoscrivere l'ambito di applicazione del raddoppio dei termini, stabilendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale effettuato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

[19] La sentenza citata ha sollevato numerose perplessità tra le associazioni dei contribuenti. Secondo Assonime, a titolo di esempio, la lettura della Corte Costituzionale mostrerebbe una *ratio legis* piuttosto anomala in un ordinamento complessivamente orientato a principi di garanzia che trovano una chiara indicazione sia nella Costituzione stessa sia nello Statuto del contribuente, che pur non essendo norma costituzionale riveste, in ogni caso, una riconosciuta valenza orientativa nell'interpretazione (vedi, al riguardo, la circolare n. 20 del 29 luglio 2011).

Articolo 3, comma 11
(Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo)

11. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento dei controlli, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) rafforzamento dei controlli mirati da parte dell'amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche di dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare rafforzamento del contrasto delle frodi carosello, nonché degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (*money transfer*) e di trasferimento di immobili;

b) previsione dell'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine e subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;

c) potenziamento e razionalizzazione dei sistemi di tracciabilità dei pagamenti, prevedendo espressamente i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e promuovendo adeguate forme di coordinamento con gli Stati esteri, in particolare con gli Stati membri dell'Unione europea;

d) potenziamento dell'utilizzo della fatturazione elettronica.

L'**articolo 3**, al **comma 11,** indica i principi e i criteri da perseguire nell'introduzione di norme volte al rafforzamento dei controlli fiscali.

Si intende dunque prevedere il rafforzamento dei controlli mirati, possibilmente in sinergia con altre autorità pubbliche. Si prevede l'obbligo di garantire la riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento il quale, nel corso dell'attività di controllo, deve essere ispirato al principio di riduzione al minimo degli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente. Deve inoltre essere rispettato il principio di proporzionalità e rafforzato il contraddittorio con il contribuente. Si prevede quindi che, nella riforma dell'attività dei controlli, siano espressamente previsti i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e che sia potenziato l'utilizzo della fatturazione elettronica.

IL POTENZIAMENTO DELL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI

Lo sforzo del legislatore fiscale di rafforzare e rendere più efficiente l'attività di accertamento dei tributi si è concretato, negli ultimi anni, in una serie di interventi volti sia all'inasprimento che all'intensificazione dei controlli.

In tale contesto, all'Agenzia delle entrate è stato affidato un ruolo centrale nel coordinamento del servizio di accertamento e riscossione, attraverso l'ottimizzazione delle risorse, l'incremento della capacità operativa in specifici settori e la collaborazione con altri enti.

In particolare, il D.L. n. 16 del 2012 (articolo 8, commi 24 e 24-*bis*) ha disposto la possibilità di espletare concorsi per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dell' Agenzia del territorio, salva la facoltà di affidamento a tempo determinato ai propri funzionari delle medesime posizioni ed ha consentito alla Guardia di Finanza di effettuare un piano straordinario di assunzioni nel ruolo di ispettori, anche utilizzando le vacanze organiche esistenti.

Inoltre, nella prospettiva del federalismo fiscale è stato previsto un maggior coinvolgimento degli enti territoriali nell'attività di accertamento e riscossione, sia dalle disposizioni del D.L. 78/2010, sia dalle norme in materia di federalismo municipale. Il decreto-legge n. 138 del 2011 ha previsto ulteriori disposizioni volte complessivamente ad incentivare la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario. In particolare, per il triennio 2012-2014, è stato attribuito ai comuni l'intero ammontare del maggior gettito ottenuto a seguito dell'intervento degli stessi nell'attività di accertamento.

Nel corso del biennio 2011-2012 la disciplina in materia di poteri di controllo e indagine da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria ha subito numerose modifiche, volte al complessivo rafforzamento dei predetti strumenti.

In primo luogo, sono stati rafforzati i poteri del fisco in sede di indagini finanziarie, consentendo (ai sensi dell'articolo 23, comma 24 del D.L. n. 98 del 2011) agli uffici di acquisire informazioni anche da società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda le attività da essi svolte aventi natura finanziaria; sono state inoltre introdotte disposizioni di razionalizzare delle indagini, svolte mediante accesso, sull'industria finanziaria. Il medesimo provvedimento ha altresì previsto una serie di disposizioni in materia di studi di settore dirette, tra l'altro, a modificare il contenuto degli atti di accertamento nel caso di congruità alle risultanze degli studi di settore e ad innalzare del 50 per cento la misura delle sanzioni per l'ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti.

L'attenzione del legislatore si è poi rivolta al fronte della tracciabilità dei pagamenti, mediante la riduzione (articolo 12 del D.L. 201/2011) a 1000 euro della soglia massima per l'utilizzo del contante e dei titoli al portatore e con l'introduzione (articolo 2, comma 5 del D.L. 138/2011) di una sanzione accessoria a carico dei professionisti cui siano state contestate reiterate violazioni dell'obbligo di emettere il documento certificativo dei corrispettivi, che consiste nella sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine. Nel medesimo filone si muovono le disposizioni (articolo 2, comma 36-*vicies* del medesimo D.L. 138/2011) che assoggettano all'obbligo di emissione di ricevuta o scontrino fiscale anche le prestazioni rese, sul litorale demaniale, da parte dei titolari dei relativi provvedimenti amministrativi di concessione.

Il decreto-legge n. 201 del 2011 ha poi introdotto la fattispecie penale (articolo 11, comma 1) di esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi in occasione di richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento.

L'articolo 8 del D.L. 16 del 2012 contiene ulteriori misure di contrasto all'evasione fiscale: si segnala la nuova disciplina dei cd. "costi da reato", ai sensi della quale le ipotesi di indeducibilità sono circoscritte a costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di fatti, atti o attività qualificabili come delitto non colposo, alle specifiche condizioni di legge.

In particolare, i principi e i criteri di delega elencati dall'articolo in esame sono i seguenti:

a) rafforzamento dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria di controlli mirati utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche dati e prevedendo, laddove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nell'ottica di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo.

Secondo quanto **specificato dalla Camera** il rafforzamento dei controlli va previsto in particolare con riferimento al contrasto delle frodi carosello, nonché agli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (*money transfer*) e di trasferimento di immobili.

CONTROLLI MIRATI E SINERGIE TRA AUTORITÀ PREPOSTE ALL'ACCERTAMENTO

Tra le principali disposizioni volte a istituire o rafforzare forme di controllo mirato con riguardo a specifiche tipologie di contribuenti, di attività o di agevolazioni fiscali, si ricorda anzitutto l'insieme di norme relative alle procedure di accertamento (articolo 27, commi da 9 a 15 del D.L. n. 185 del 2008) nei confronti di imprese di grandi dimensioni, ossia quelle con un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. L'articolo 12 del D.L. n. 78 del 2009 ha poi previsto l'istituzione da parte dell'Agenzia delle entrate, in coordinamento con la Guardia di finanza, di una unità speciale per il contrasto della evasione ed elusione internazionale, per l'acquisizione di informazioni utili alla individuazione dei predetti fenomeni illeciti ed il rafforzamento della cooperazione internazionale. Specifici interventi di potenziamento dei controlli doganali e di quelli in materia di giochi sono stati previsti dal D.L. n. 16 del 2012; il medesimo provvedimento (articolo 8, comma 8) dispone che l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza, in sede di pianificazione degli accertamenti fiscali da essi compiuti, tengano conto anche delle segnalazioni non anonime di violazioni tributarie, incluse quelle relative all'obbligo di emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale

Numerose sono altresì le disposizioni che prevedono sinergie tra autorità preposte ai controlli fiscali o contributivi, nonché quelle volte a favorire i flussi informativi: l'articolo 7, comma 2, lettera *h)* del D.L. 70 del 2011 consente alle Agenzie fiscali, agli enti di previdenza e assistenza obbligatoria e al Ministero del lavoro e delle politiche sociali di stipulare, nei limiti delle risorse disponibili in base alla legislazione vigente, apposite convenzioni con le Amministrazioni pubbliche, gli enti pubblici economici e le Autorità amministrative indipendenti per acquisire, in via telematica, nel rispetto dei

principi di cui alla vigente normativa in materia di *privacy,* i dati e le informazioni personali - anche sensibili e in forma disaggregata - che gli stessi detengono per obblighi istituzionali, al fine di ridurre gli adempimenti dei cittadini e delle imprese e rafforzare il contrasto alle evasioni e alle frodi fiscali e contributive, nonché per accertare il diritto e la misura delle prestazioni previdenziali, assistenziali e di sostegno al reddito. L'articolo 5 del D.L. 201 del 2011, accanto alla revisione dell'ISEE, ha affidato a un provvedimento del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, di definire le modalità con cui viene rafforzato il sistema dei controlli dell'ISEE, anche attraverso la condivisione degli archivi cui accedono la pubblica amministrazione e gli enti pubblici e prevedendo la costituzione di una banca dati delle prestazioni sociali agevolate, condizionate all'ISEE. Il medesimo provvedimento (all'articolo 11, comma 2) ha imposto agli operatori finanziari, dal 1° gennaio 2012, di comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria anche tutte le movimentazioni relative ai rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti. Le informazioni così comunicate sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per l'elaborazione con procedure centralizzate di specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione nonché – ai sensi del D.L. 95 del 2012 - anche per semplificare gli adempimenti dei cittadini sulla compilazione della dichiarazione sostitutiva unica valida ai fini ISEE e in sede di controllo sulla veridicità dei dati dichiarati nella medesima.

L'articolo 11, comma 6 del D.L. n. 201 del 2011, nell'ambito dell'attività di scambio di informazioni tra Agenzia delle Entrate e INPS relativamente ai soggetti non residenti ed ai percipienti utili da contratti di associazione in partecipazione, dispone che l'INPS fornisca all'Agenzia delle entrate ed alla Guardia di finanza i dati relativi alle posizioni di soggetti destinatari di prestazioni socio-assistenziali, affinché vengano considerati ai fini della effettuazione di controlli sulla fedeltà dei redditi dichiarati, basati su specifiche analisi del rischio di evasione.

In merito ai profili di riservatezza, con il provvedimento n. 145 del 17 aprile 2012 l'Autorità Garante per la privacy ha espresso il proprio parere sullo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate riguardante le modalità con le quali le banche dovranno comunicare a fini di controllo fiscale all'Agenzia le informazioni relative ai conti correnti bancari (saldo iniziale e finale, importi totali degli accrediti e degli addebiti delle numerose tipologie di operazioni effettuate), indicando le specifiche misure di sicurezza necessarie alla protezione dei dati dei cittadini.

In particolare, si è sottolineata la necessità di integrare lo schema di provvedimento con l'individuazione di adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, anche in relazione al trattamento posto in essere dagli operatori finanziari per la comunicazione annuale, volte a garantire che, qualora la trasmissione non avvenga con interconnessione *application-to-application* tra i rispettivi sistemi informativi. Tra le misure richieste dal Garante, si richiamano in questa sede gli opportuni meccanismi di cifratura e di sicurezza dei dati, volti a proteggere le informazioni e ad assicurare l'integrità del contenuto dei *files*, nonché l'uso di protocolli informatici sicuri per le eventuali trasmissioni interne all'operatore finanziario. Il Garante richiede inoltre che i soggetti incaricati del trattamento relativo alle comunicazioni all'archivio dei rapporti finanziari siano scelti dagli operatori finanziari sulla base di elevati requisiti di idoneità soggettiva, preferibilmente tra soggetti che abbiano un rapporto stabile con essi.

Inoltre, si richiede all'Agenzia deve predisporre l'uso di canali di comunicazione diversi e alternativi al servizio Entratel, soprattutto per le comunicazioni da parte di soggetti detentori di una elevata quantità di dati come i gruppi bancari; ove l'Agenzia ritenga di utilizzare il predetto servizio telematico Entratel, ovvero altro canale telematico, si richiede l'introduzione di misure e accorgimenti volti – tra l'altro - ad assicurare che l'operatore finanziario possa inviare il file, già cifrato all'origine, in un'unica soluzione e che venga effettuata la certificazione digitale delle postazioni *client* o altra misura equivalente. Sono previsti ulteriori requisiti in ordine alla sicurezza delle postazioni periferiche, come l'utilizzo di strumenti *software* integrativi idonei a rilevare altre qualità inerenti la sicurezza (antivirus, programmi di protezione contro il *malware* etc.) e l'utilizzo di sistemi di autenticazione informatica basati su tecniche di *strong authentication*, consistenti nell'uso contestuale di almeno due differenti tecnologie di autenticazione per tutti gli utilizzatori del sistema. L'Agenzia, a prescindere dalla modalità di trasmissione prescelta, deve assicurarsi che il procedimento di cifratura del file da trasmettere da parte dell'operatore finanziario possa avvenire già contestualmente alla estrazione dei dati dai sistemi, o, quantomeno, nella fase immediatamente successiva, preferibilmente con l'utilizzo di strumenti automatici che non prevedano l'intervento di un operatore. Laddove siano previsti casi di trattamento dei dati oggetto della comunicazione integrativa annuale ulteriori rispetto a quanto previsto nello schema di provvedimento in esame, l'Agenzia deve sottoporre alla verifica preliminare del Garante tale circostanza. Infine, si richiede che nello schema di provvedimento siano esplicitati i periodi di conservazione dei dati necessari e che, in ogni caso, allo scadere di tale periodo deve essere disposta l'integrale e automatica cancellazione degli stessi.

L'Autorità ha, inoltre, dato parere favorevole ad un altro schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate riguardante le modalità tecniche di accesso da parte dei Comuni alle banche dati e di trasmissione delle dichiarazioni dei contribuenti ai fini della partecipazione dei Comuni stessi all'accertamento fiscale e contributivo; anche in tal caso sono state richieste misure tecniche e organizzative a protezione dei dati dei cittadini, con l'integrazione dello schema con la definizione delle modalità di accesso alle banche dati dell'Agenzia del territorio e dell'Inps. Limitatamente a questo aspetto, il Garante ha chiesto che lo schema gli venga nuovamente sottoposto.

b) previsione dell'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine e subordinazione dei successivi atti di accertamento e liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;

I PRINCIPI CHE PRESIEDONO ALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FISCALE

L'articolo 14 della Costituzione, nello stabilire il principio di inviolabilità del domicilio, autorizza all'effettuazione di ispezioni, perquisizioni e sequestri nei soli casi e modi stabiliti dalla legge e secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. In particolare, si prevede una riserva di legge per la disciplina degli accertamenti e delle ispezioni effettuate, tra l'altro, a fini economici e fiscali.

L'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 reca la disciplina sostanziale di accessi, ispezioni e verifiche in materia di IVA, applicabile anche alle imposte sui redditi in virtù del richiamo operato dall'articolo 33 del D.P.R. n. 600/1973 .

In sintesi, gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria possono essere autorizzati ad accedere ai locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indichi lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. L'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia. Alle condizioni di legge, l'Amministrazione finanziaria può effettuare accessi anche presso le pubbliche amministrazioni, per rilevare direttamente dati e notizie, nonché presso le banche e l'Amministrazione postale.

Le suddette disposizioni sono da integrarsi con quanto previsto dallo Statuto del contribuente (articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212), ai sensi del quale tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle

operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente. In particolare (comma 5 dell'articolo 12 dello Statuto - modificato, da ultimo, dall'articolo 7, comma 2, lettera c) del decreto-legge n. 70 del 2011) la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Sono previsti termini di permanenza inferiori (così come dell'eventuale proroga), ovvero non superiori a quindici giorni lavorativi, contenuti nell'arco di non più di un trimestre, ove la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi.

In entrambe le ipotesi (termini ordinari e abbreviati), ai fini del computo dei giorni lavorativi devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente (organo collegiale costituito presso le articolazioni regionali degli uffici erariali avente compiti di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, con poteri di raccomandazione e accesso agli uffici medesimi secondo la disciplina dell'articolo 13 dello Statuto).

Per effetto delle modifiche operate dal citato D.L. 70/2011 (articolo 7, comma 2, lettera *d)*), le tutele in materia di accesso disposte dall'illustrato articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente sono estese anche alle attività di controllo o ispettive svolte dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria.

c) potenziamento e razionalizzazione della tracciabilità dei pagamenti prevedendo espressamente i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e promuovendo adeguate forme di coordinamento con gli Stati esteri, in particolare con quelli membri dell'Unione europea (come **specificato dalla Camera**);

LE PIÙ RECENTI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI

L'articolo 12 del D.L. n. 201 del 2011 ha ridotto da 2.500 a 1.000 euro la soglia massima per l'utilizzo del contante e dei titoli al portatore, con finalità di contrasto al riciclaggio e all'evasione fiscale.

Nell'ottica dello snellimento burocratico e della semplificazione, inoltre, diverse norme (medesimo articolo 12 del D.L. n. 201 del 2011; articolo 16 del D.L. n. 5 del 2012) hanno esteso al bacino delle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici (anche previdenziali) l'obbligo di effettuare pagamenti mediante strumenti diversi dal contante. Da ultimo, l'articolo 3 del D.L. n. 16 del 2012 ha previsto una deroga al tetto per l'uso del contante per determinate transazioni legate al turismo effettuate da cittadini non europei; per usufruire della deroga è necessario seguire un'apposita procedura.

d) potenziamento dell'utilizzo della fatturazione elettronica.

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

La possibilità di emettere e conservare le fatture in solo formato digitale è stata introdotta nell'ordinamento europeo dalla direttiva 2001/115/CE del Consiglio del 20 dicembre 2001 (confluita nella direttiva sul sistema comune dell'IVA, Direttiva 2006/112/CE), recepita in Italia con il D.Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52 (nonché con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004, recante le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto, e con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E del 2005).

In particolare, a seguito dello sviluppo del settore informatico, il legislatore comunitario ha dettato regole comuni in merito all'utilizzo della fattura elettronica e alla sua conservazione, anche al fine di salvaguardare l'esigenza di controllo delle Amministrazioni dei Paesi membri. Per realizzare questo processo di modernizzazione e armonizzazione, la citata direttiva è intervenuta ad integrare le disposizioni vigenti prevedendo, in linea generale, le indicazioni da apporre sulla fattura e, in particolare, per quanto attiene alla fatturazione tramite strumenti elettronici, alle modalità di emissione e di conservazione.

In estrema sintesi, le novità della direttiva recepite in Italia concernono la possibilità di emettere la fattura elettronica e di trasmettere la fattura anche tramite strumenti informatici; la possibilità di emettere fattura, in forma cartacea o elettronica, da parte di un cliente o di un terzo, anche se residenti in un Paese con il quale non esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza; gli elementi obbligatori da indicare nella fattura; la possibilità di emettere, nei confronti di uno stesso cliente, un'unica fattura per cessioni o prestazioni distinte effettuate nello stesso giorno; l'obbligo di annotare in fattura che la stessa è compilata dal cliente, ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo. Il D.Lgs. n. 52 del 2004 ha inoltre modificato la disciplina concernente la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti rilevanti, nonché la disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria: in particolare, è stata resa possibile la conservazione delle fatture in forma elettronica in un Paese estero con il quale esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza.

Ai sensi della normativa interna, la fattura può essere emessa in forma cartacea (fattura analogica) oppure in formato elettronico, nonché essere trasmessa e conservata secondo i sistemi tradizionali, ovvero nel rispetto degli obblighi previsti dall'apposita normativa riguardante i documenti digitali. Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E, la fattura elettronica consiste in un documento informatico a rilevanza fiscale, di tipo "statico e non modificabile", vale a dire, un documento emesso in modo tale che il suo contenuto non risulti alterabile né durante le fasi di accesso e conservazione del medesimo, né successivamente. La trasmissione elettronica della fattura può avere luogo unicamente previo accordo con il destinatario della medesima, al fine di garantire che entrambe le parti siano dotate dei mezzi necessari per la gestione informatica della contabilità e, quindi, assicurare che siano rispettati i vincoli che imposti dalla legge per la conservazione dei documenti, connessi con la fatturazione elettronica. La fattura elettronica deve contenere un riferimento temporale (indicando data e ora di formazione del documento mediante un'operazione che rispetti precise procedure di sicurezza) e la firma elettronica qualificata dell'emittente, attraverso l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica - ovvero mediante l'utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica della fattura - il soggetto emittente deve garantire il rispetto dei seguenti requisiti: attestazione della data, autenticità dell'originale e integrità del contenuto. Se mancano detti requisiti, la fattura è considerata analogica, a prescindere dalle modalità di formazione e trasmissione della medesima e dovrà quindi essere materializzata su supporto cartaceo.

Il 13 luglio 2010 il Consiglio ha adottato la direttiva 2010/45/UE che modifica, per quanto concerne le norme in materia di fatturazione, la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'IVA: essa stabilisce nuove norme IVA per la fatturazione elettronica ed elimina gli ostacoli alla sua adozione, disponendo la parità di trattamento tra fatture elettroniche e su carta e garantendo che a queste ultime non vengano imposti ulteriori requisiti.

Ai sensi del novellato articolo 233 della direttiva 2006/112/CE, le imprese saranno libere di inviare e ricevere fatture elettroniche a condizione che effettuino "controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi", così come avviene attualmente con le fatture su carta.

La direttiva consente inoltre di emettere "fatture semplificate" per importi inferiori ai 100 euro. Sono introdotte disposizioni di omologazione a livello europeo del contenuto della fattura, sia cartacea che in forma elettronica, con l'obiettivo di renderne uniforme l'utilizzo e la comprensione da parte dell'emittente e del destinatario, ancorché identificati ai fini IVA in Stati membri diversi dell'Unione.

La direttiva prende spunto da una relazione della Commissione Europea che ha evidenziato alcune difficoltà inerenti la fatturazione elettronica e ha richiamato l'attenzione su altri settori in cui occorre semplificare le norme IVA al fine di migliorare il funzionamento del mercato interno. Al fine di armonizzare e garantire la certezza del diritto, sono stabilite regole più precise per individuare gli obblighi che le imprese devono seguire in tema di fatturazione: normalmente si applicheranno le norme dello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di un bene o la prestazione di un servizio. Le disposizioni incoraggiano, inoltre, il ricorso alla fatturazione elettronica mediante la soppressione degli ostacoli giuridici alla trasmissione e all'archiviazione dei documenti dematerializzati. La direttiva introduce un principio in base al quale ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità

del contenuto e la leggibilità della fattura: i soggetti passivi, pertanto, non saranno obbligati a ricorrere ad una particolare tecnologia di fatturazione elettronica. Per motivi di certezza, viene riconosciuta agli Stati membri la possibilità di richiedere che la conservazione elettronica delle fatture sia obbligatoriamente accompagnata dalla conservazione di quei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura. Viene introdotta una diversa definizione di fattura elettronica. La precedente definizione ("trasmissione o messa a disposizione per via elettronica dei dati di fatturazione") è sostituita con "fattura emessa e ricevuta in formato elettronico". Si afferma dunque la piena parificazione tra le fatture cartacee e quelle elettroniche.

Sono modificati gli obblighi relativi alle informazioni che devono figurare sulle fatture per permettere un miglior controllo dell'imposta, garantire un trattamento più uniforme alle cessioni di beni/prestazioni di servizi e contribuire a promuovere la fatturazione elettronica.

Le norme dovranno essere recepite dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2012 per rendere applicabili le nuove disposizioni dal successivo 1° gennaio 2013.

La Direttiva 2010/45/UE è contenuta nell'Allegato B del disegno di legge comunitaria 2011 (A.S. 3129, attualmente all'esame del Senato).

Nella Comunicazione del 2 dicembre 2010 COM(2010) 712 definitivo, dal titolo Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa, la Commissione Europea ha sottolineato come - a scapito dei consumatori e delle imprese - le norme che regolano la fatturazione elettronica in Europa sono ancora frammentate lungo i confini nazionali e la maggior parte del potenziale della fatturazione elettronica è ancora da sfruttare. Per di più, lo scambio di fatture elettroniche rimane troppo complesso e costoso, soprattutto per le PMI (il 42% delle grandi imprese dichiarava di ricevere o inviare fatture elettroniche, il tasso d'adozione era inferiore tra le PMI, ovvero il 22%).

La Commissione ha rilevato in merito che l'adozione in massa della fatturazione elettronica nell'UE porterebbe a notevoli vantaggi economici: anzitutto, il passaggio dalla fatturazione su carta a quella elettronica permetterebbe di risparmiare circa 240 miliardi di euro in sei anni; inoltre, grazie allo stretto legame che unisce i processi di fatturazione e di pagamento, la creazione dell'area unica dei pagamenti in euro (AUPE) offre un trampolino di lancio per l'istituzione di regimi europei di fatturazione elettronica interoperabili; si auspica quindi, entro il 2020, che la fatturazione elettronica diventi il principale modo di fatturazione in Europa. Si intende dunque garantire la certezza del diritto e un contesto tecnico chiaro per la fatturazione elettronica in modo da favorirne l'adozione in massa; incoraggiare e promuovere lo sviluppo di soluzioni di fatturazione elettronica aperte e interoperabili basate su una norma comune, prestando particolare attenzione alle esigenze delle PMI; sostenere l'adozione della fatturazione elettronica mediante l'istituzione di strutture organizzative, come ad esempio fori nazionali multilaterali per la fatturazione elettronica e un forum europeo multilaterale delle parti interessate.

Le note esplicative della direttiva 2010/45UE in tema di fatturazione elettronica sono state pubblicate il 5 ottobre 2011 dal *Directorate-General Taxation and Customs Union* della Commissione europea.

In primo luogo, in ordine alla definizione di fattura elettronica (articolo 217 della direttiva n. 2006/112/CE, come modificato dalla direttiva n. 2010/45/UE), le note

precisano che quest'ultima, allo stesso modo della fattura cartacea ("*paper invoice*"), deve contenere tutti gli elementi previsti dalla direttiva n. 2006/112/CE. Inoltre, è necessario che la fattura medesima venga emessa e sia ricevuta in formato elettronico, con scelta del formato determinata dai soggetti passivi. Non tutte le fatture create in formato elettronico possono essere considerate una "fattura elettronica"; le fatture create in formato elettronico, per esempio tramite un *software* di contabilità o un *software* di elaborazione di testi, ma inviate e ricevute su carta non sono fatture elettroniche. D'altro canto, le fatture create in formato cartaceo, scannerizzate, inviate e ricevute tramite posta elettronica possono essere considerate fatture elettroniche.

Per quanto concerne invece l'autenticità dell'origine (novellato articolo 233, par. 1 della direttiva n. 2006/112/CE) essa è oggetto di obbligo sia per la persona che riceve il bene o il servizio, sia per il soggetto che effettua la cessione o la fornitura; analoga garanzia grava sui predetti soggetti in ordine all'integrità del contenuto della fattura. La fattura deve essere inoltre leggibile da parte dell'essere umano. Deve dunque presentare uno stile redazionale che ne consenta l'immediata comprensione, su carta e in video, senza la necessità di ricorrere ad un'attività interpretativa del contenuto.

Sono inoltre specificate le tecnologie utilizzabili per garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica, ovvero :

- la firma elettronica avanzata;
- la trasmissione elettronica di dati (EDI).

Le Note precisano comunque che le suindicate opzioni sono soltanto esempi di tecnologie utilizzabili per garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura. Laddove la fattura elettronica non presenti i requisiti per la firma elettronica avanzata e la trasmissione elettronica dei dati, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto possono comunque essere garantiti attraverso "controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi" (articolo 233, par. 1 della direttiva n. 2006/112/CE, come modificato dalla direttiva). Infine, l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura devono essere garantiti "dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura".

Articolo 3, comma 12

(Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali)

12. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate degli enti locali, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) ampliamento dell'istituto della conciliazione giudiziale relativamente alle controversie tributarie di competenza delle commissioni tributarie;

b) miglioramento dell'efficienza delle commissioni tributarie attraverso la ridistribuzione territoriale del personale giudicante;

c) riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, al fine di:

1) assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n.639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;

2) assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, e successive modificazioni, l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione dei principali elementi dei contratti stipulati e l'allineamento degli oneri e dei costi secondo le modalità e nella misura massima stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n.112, e successive modificazioni;

3) prevedere l'affidamento dei predetti servizi nel rispetto della normativa europea, nonché l'adeguata valorizzazione e messa a disposizione delle autonomie locali delle competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le aziende del gruppo Equitalia, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo stesso;

4) assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a garanzia dei contribuenti;

5) prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione, da adottare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

6) prevedere specifiche cause di incompatibilità per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi;

d) rafforzamento, costante aggiornamento, piena informatizzazione e condivisione tra gli uffici competenti

dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica circa l'andamento, in pendenza di giudizio, e circa gli esiti del contenzioso tributario, al fine di assicurare la tempestività, l'omogeneità e l'efficacia delle scelte dell'amministrazione finanziaria in merito alla gestione delle controversie, nonché al fine di verificare la necessità di eventuali revisioni degli orientamenti interpretativi dell'amministrazione stessa, ovvero di interventi di modifica della normativa tributaria vigente;

e) progressivo superamento del principio della compensazione delle spese all'esito del giudizio;

f) previsione della non pignorabilità dei beni mobili strumentali all'esercizio di arti, imprese e professioni, necessari al proseguimento dell'attività economica;

g) ampliamento della possibilità di rateizzazione, in connessione a comprovate situazioni di difficoltà finanziaria, e riduzione delle sanzioni in caso di regolare adempimento degli obblighi dichiarativi

L'**articolo 3** al **comma 12** delega il Governo all'introduzione di norme aventi lo scopo di rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente e rendere più efficienti i poteri di riscossione delle entrate degli enti locali.

Al fine di raggiungere il primo obiettivo, il Governo dovrà prevedere l'estensione dell'ambito operativo della conciliazione giudiziale nel processo tributario; dovrà essere migliorata l'efficienza delle commissioni tributarie attraverso una ridistribuzione territoriale dei giudici.

Il riordino della riscossione delle entrate locali dovrà improntarsi tra l'altro a criteri di certezza, efficienza ed efficacia, di competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione dei poteri di riscossione, nonché di garanzia quanto alla trasparenza, effettività e tempestività dell'acquisizione da parte degli enti locali delle entrate riscosse.

Altri principi e i criteri direttivi (introdotti nel corso dell'esame presso la Camera) riguardano il superamento del principio della compensazione delle spese all'esito del giudizio, l'impignorabilità di alcune categorie di beni di impresa e l'estensione dell'ambito applicativo dell'istituto della rateazione dei debiti tributari.;

Nel dettaglio, il **comma 12** delega il Governo all'introduzione di norme aventi i seguenti scopi:

- rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente;
- efficientamento dei poteri di riscossione delle entrate degli enti locali.

Il processo tributario

I principi e i criteri direttivi afferenti al rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente sono i seguenti:

a) ampliamento dell'istituto della conciliazione giudiziale relativamente alle controversie tributarie di competenza delle commissioni tributarie (a seguito di una **modifica apportata dalla Camera**);

LO STATO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E LE MISURE DI ACCELERAZIONE

La Relazione di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie per l'anno 2010, con riguardo all'evoluzione del contenzioso, evidenzia un lieve incremento del numero dei ricorsi presentati nelle Commissioni tributarie (CT) nel 2010, rispetto all'anno precedente (+0,25 per cento); se presso le Commissioni tributarie provinciali si è registrato un leggero calo (-2,12 per cento), nelle regionali si è avuto un deciso aumento (+11,47 per cento).

Per quanto riguarda gli enti impositori contro i quali i ricorsi sono stati presentati, il 61,26 per cento dei ricorsi pervenuti presso le CT provinciali ha avuto quale controparte l'Agenzia delle entrate, il 14,42 per cento Regioni, Province e Comuni, il 10,59 per cento Equitalia, il 2,76 per cento l'Agenzia del territorio e solo lo 0,87 per cento l'Agenzia delle dogane. In valori assoluti rispetto al 2009, il numero dei ricorsi presentati in primo grado contro l'Agenzia delle entrate diminuisce per il 2,72 per cento, quello relativo alle Regioni, Province e Comuni diminuisce del 6,7 per cento, così come quello relativo agli Altri Enti locali (-12,89 per cento), mentre si incrementa il contenzioso avverso Equitalia (+16,8 per cento) e l'Agenzia del territorio (+28,93 per cento).

In ordine alla tipologia dei tributi oggetto dei ricorsi presentati nelle CT, si evidenzia che nel 2010 l'Irpef/Ires raggiunge circa il 19 per cento del totale, l'Irap, anche in combinazione con altre imposte, raggiunge il 21 per cento, l'Iva presa singolarmente o in combinazione con altre imposte raggiunge il 7 per cento del totale. Rispetto al 2009 non si registrano sostanziali variazioni. Relativamente ai tributi locali, i ricorsi presentati aventi ad oggetto l'Ici raggiungono il 7 per cento del totale, i tributi sullo smaltimento dei rifiuti l'8% e quelli connessi alle tasse auto il 5 per cento circa.

Relativamente alla natura giuridica dei ricorrenti, che hanno presentato ricorso nel 2010, è costituita da persona fisica per il 74,59% in CTP e il 64,44% in CTR. Tra i soggetti diversi dalle persone fisiche, le società di capitali rappresentano, rispettivamente, il 18% ed il 25,94% del totale dei pervenuti. Per quanto attiene il settore economico, il commercio (20,97%), le attività manifatturiere (16,88%) e le costruzioni (15,49%) raffigurano i settori più rappresentati tra i ricorsi/appelli proposti nel 2010.

In ordine allo stato delle controversie la Relazione, esaminando i dati dei ricorsi pendenti al 31 dicembre 2010, registra un incremento degli stessi rispetto a quelli del 2009 pari al 4,67 per cento. L'analisi del quadriennio 2007-2010 evidenzia un andamento crescente dei ricorsi pendenti (+13,99 per cento) rispetto al minimo storico raggiunto il 31 dicembre 2007, che inverte la tendenza, registrata dal 1997 in poi, ad una riduzione dei ricorsi pendenti.

Circa la composizione per "anzianità" dei ricorsi pendenti presenti presso le CT nel 2010, si registra che il 69,31 per cento dei ricorsi/appelli giacenti ha meno di due anni di anzianità, il 19,25 per cento è compreso tra 2 e 5 anni e il restante 11,45 per cento riguarda ricorsi con anzianità maggiore ai cinque anni. In particolare, le Commissioni tributarie regionali detengono un numero di appelli con anzianità media inferiore ai 2 anni pari al 77,73 per cento dei pendenti, mentre nelle provinciali tali ricorsi

rappresentano il 67,64 per cento del totale. La suddetta differenza percentuale trova conferma nel dato della anzianità media dei pendenti che nelle regionali risulta pari a 2 anni e 1 mese, in luogo di 2 anni e 10 mesi per le provinciali.

La Relazione dedica inoltre particolare attenzione all'analisi del tempo medio delle varie fasi del procedimento giurisdizionale tributario. Partendo dal tempo medio di presentazione del ricorso al Presidente delle CT, fase di competenza degli Uffici di segreteria, si registra per le CT provinciali un tempo medio di 2,5 giorni e per le CT regionali di 2,7 giorni.

Con riguardo al tempo medio di assegnazione dei ricorsi dal presidente della CT alla sezione competente, si rileva per le CT provinciali 76 giorni e per le CT regionali 51,7 giorni. Relativamente al tempo medio di deposito del decreto del Presidente di sezione (inammissibilità e/o estinzione), si evince che nelle CT provinciali esso è pari a 335,9 giorni e nelle CT regionali a 366,9 giorni. Altra questione analizzata è quella del tempo medio che intercorre dalla data della richiesta della sospensione dell'atto impugnato a quella della decisione in merito alla sospensione. Per le CT provinciali la media è pari a 180,3 giorni, mentre per le CT regionali risulta è pari a 118,7 giorni. Per il tempo medio di deposito del dispositivo della sentenza, calcolato con riguardo alla data dell'ultima udienza, nelle CT provinciali esso è 52,1 giorni e nelle CT regionali è 55,9 giorni. Per il tempo medio di comunicazione del dispositivo, fase di competenza degli Uffici di segreteria delle CT, si rileva un valore medio pari a 3,3 giorni nelle CTP e 2,7 giorni nelle CTR.

Con riguardo al tempo medio del processo, intercorrente tra la data di presentazione del ricorso e la data di spedizione del dispositivo della sentenza, si registra presso le CT provinciali circa 2 anni e 3 mesi di tempo medio, mentre presso le CT regionali è pari a circa 1 anno e 8 mesi.

Le disposizioni in materia di contenzioso tributario introdotte durante la legislatura hanno perseguito, in primo luogo, il fine di agevolare lo smaltimento delle liti fiscali pendenti (articolo 55 del D.L. 112/2008; articolo 3 del D.L. 40/2010 e, da ultimo, articolo 39, comma 12 del D.L. 98 del 2011), introducendo in particolare forme di definizione agevolata delle controversie "minori" (dal valore non superiore a 20.000 euro).

Da ultimo, il D.L. n. 216 del 2011 (art. 29, comma 16-*bis*) ha prorogato il termine per accedere alla definizione agevolata delle liti fiscali pendenti: in particolare, il termine della pendenza della lite dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio è stato differito dal 1° maggio 2011 al 31 dicembre 2011. Conseguentemente il termine per il versamento delle somme che consentono l'accesso alla procedura, scaduto il 30 novembre scorso, è stato fissato al 31 marzo 2012.

Il citato decreto-legge n. 98 del 2011 (articolo 39, comma 9) ha introdotto l'istituto della mediazione tributaria.

In particolare, per quanto riguarda il reclamo, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, da esperire in via preliminare ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso. In ambito tributario – ove peraltro vige il principio della indisponibilità dei diritti - la mediazione applicabile è unicamente quella prevista dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi

dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo. Si tratta di uno strumento deflativo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso: con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale. E' in facoltà del contribuente inserire nell'istanza anche una proposta di mediazione. L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare 9/E del 17 marzo 2012, avente ad oggetto i chiarimenti e le istruzioni operative sulla mediazione tributaria, con la quale ha in particolare chiarito l'ambito applicativo del nuovo strumento, operativo al momento solo in una fase antecedente il contenzioso (dunque prima dell'instaurazione del primo grado di giudizio).

In particolare, il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, emesso dall'Agenzia delle entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro.

Ne deriva che sono oggetto di mediazione le controversie relative a:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni
- pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di
- definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la
- legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni
- tributarie.

L'agenzia ritiene oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, sulla base delle seguenti considerazioni.

b) miglioramento dell'efficienza delle commissioni tributarie attraverso la ridistribuzione territoriale del personale giudicante;

IL DIMENSIONAMENTO DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E LE MISURE DI RAZIONALIZZAZIONE

Già dal 2007 il legislatore tributario persegue l'obiettivo di ridistribuire territorialmente e razionalizzare l'impianto delle Commissioni Tributarie.

L'articolo 1, comma 351, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha introdotto norme volte a "delocalizzare" la Commissione Tributaria Centrale (CTC), con l'obiettivo di accelerare il processo di smaltimento delle controversie ancora pendenti. Si è infatti disposto che, a partire dal 1° maggio 2008, il numero delle sezioni giudicanti della CTC fosse ridotto a 21, ciascuna con sede presso ogni Commissione tributaria regionale e presso le Commissioni tributarie di secondo grado di Trento e Bolzano. Alle sezioni regionali della CTC, oltre ai giudici già in organico presso la

stessa CTC, sono stati applicati giudici in servizio presso le CTR e le CTP della relativa regione.

Il medesimo articolo 1, comma 352, stabilisce anche che i processi pendenti dinanzi alla CTC siano attribuiti alla sezione regionale nella cui circoscrizione ha sede la commissione che ha emesso la decisione impugnata. Tali sezioni sono divenute, per effetto della disposizione normativa, competenti, in via esclusiva, alla trattazione delle liti pendenti.

Al fine di accelerare lo smaltimento del contenzioso pendente dinanzi alla CTC e garantire che le attività delle 21 sezioni delocalizzate sia esaurita entro la data fissata dalla legge (originariamente fissata al 31 dicembre 2012 dal D.L. n. 40 del 2010 e posposta al 31 dicembre 2013 dall'articolo 29, comma 16-*decies* del D.L. n. 216 del 2011), il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, con delibera n. 2684 del 30 novembre 2010, ha fissato il carico di lavoro minimo in n. 130 ricorsi per giudice ad anno ed approvato le graduatorie regionali per l'applicazione alle sezioni della CTC dei giudici (n. 447) delle CTP.

La Relazione di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie per l'anno 2010 rileva che l'applicazione ha riguardato n. 308 giudici, residenti nelle stesse regioni della sezione regionale di applicazione, mentre gli altri 139, non utilmente collocabili nelle graduatorie regionali, dovranno dichiarare la disponibilità all'applicazione anche presso le regioni diverse da quelle di residenza.

La predetta Relazione fornisce inoltre alcuni dati in ordine alle sezioni giudicanti presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali al 31 dicembre 2010. Tali dati sono confrontati con il numero delle sezioni previste dal decreto ministeriale 11 aprile 2008, che ha rideterminato in diminuzione il numero delle sezioni e degli organici delle CTP e CTR, ai sensi dell'articolo 1, comma 353, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Tale norma ha affidato a uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze la determinazione:

- del numero delle sezioni e degli organici di ciascuna commissione tributaria provinciale e regionale (tenuto conto delle rilevazioni statistiche del flusso medio dei processi relativi agli anni 2006 e 2007);
- delle modalità di attuazione delle disposizioni di riordino della Commissione Tributaria Centrale (di cui ai commi 351 e 352).

Nella Relazione si evidenzia che in entrambi i gradi di giudizio (CTP e CTR) il numero delle sezioni attive è superiore a quello previsto dal D.M. 11 aprile 2008. Nel territorio nazionale, quindi, le sezioni dovrebbero passare da complessive 901, attive al 31 dicembre 2010, a complessive 778, con una diminuzione totale di 123 sezioni.

In particolare:

- nell'area Nord-Est le sezioni dovrebbero diminuire di 69 unità;
- nell'area Nord-Ovest le sezioni dovrebbero diminuire di 94 unità
- nell'area Centro le sezioni dovrebbero diminuire di 27 unità;
- nell'area Sud le sezioni dovrebbero aumentare di 31 unità;
- nell'area Isole le sezioni dovrebbero aumentare di 36 unità.

In particolare, si evidenzia che presso le CTP di Torino, di Bari e di Bologna sono attive rispettivamente 11, 9 e 8 sezioni in più rispetto a quanto previsto dal decreto ministeriale. Di contro, alcune Commissioni presentano delle carenze: ad esempio, presso la CTP di Napoli mancano 35 sezioni e presso la CTP di Catania ne mancano 19. Presso le CTR, la CTR della Lombardia ha 18 sezioni attive più del previsto; mentre le

CTR della Campania, del Lazio e della Sicilia hanno rispettivamente 9, 8 e 6 sezioni in meno rispetto alla previsione ministeriale.

Anche nella XVI legislatura è stato perseguito l'obiettivo di razionalizzare l'attività e il personale degli organi giurisdizionali: si segnala in merito quanto disposto dal già citato articolo 39 del decreto-legge n. 98 del 2011 (come modificato dal decreto-legge n. 138 del 2011) che ha inteso rafforzare le cause di incompatibilità dei giudici tributari e incrementare la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici togati. Al fine di coprire 960 posti vacanti presso le commissioni tributarie a decorrere dal 1° gennaio 2012, è stato tra l'altro predisposto un bando riservato a magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili che non prestino già servizio presso le predette commissioni.

Per quanto concerne la disciplina dell'incompatibilità, le nuove norme sanciscono che sono incompatibili con l'esercizio delle funzioni di giudice tributario coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario, di contribuenti singoli o associazioni di contribuenti, di società di riscossione dei tributi o di altri enti impositori. Sono altresì incompatibili con il ruolo di giudice tributario coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi, ruoli, e il relativo personale dipendente, individuati nell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 - che disciplina l'assistenza tecnica - ed esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate in precedenza, nonché i coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che sono iscritti in albi professionali, ovvero esercitano le attività sopraindicate nella regione e nelle province confinanti. Infine, non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante, oltre a coniugi, parenti e affini entro il quarto grado, come già stabilito all'articolo 8, anche i conviventi. La stessa disposizione stabilisce che, nel caso di mancata rimozione nel termine indicato delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.

L'articolo 12, comma 4-*bis* del decreto-legge n. 16 del 2012 ha istituito il ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni tributarie presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria; in esso nel quale sono inseriti i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché i componenti della commissione tributaria centrale.

ULTERIORI DISPOSIZIONI DI NATURA PROCEDIMENTALE

In questa sede si ricordano, infine, gli interventi legislativi coi quali si è perseguito – nell'ottica della razionalizzazione del contenzioso – il più ampio intento di allineare la disciplina del processo tributario a quella della giustizia civile: in primo luogo, un elemento di novità è costituito l'estensione (operata con l'articolo 37, comma 6 del citato decreto-legge n. 98 del 2011) dell'obbligo di versamento del contributo unificato - previsto dal Testo unico sulle spese di giustizia - anche al processo tributario, nell'ammontare e con le regole previste dal medesimo Testo unico, tendenzialmente sulla base del valore della controversia; inoltre, a decorrere dal 17 settembre 2011, l'articolo 2 del decreto-legge 31 agosto 2011, n. 138 prevede, per la parte ricorrente,

l'obbligo di depositare, all'atto della costituzione in giudizio, la nota contenente la richiesta di iscrizione al ruolo del contributo unificato nel registro generale dei ricorsi e degli appelli. Detta richiesta consente agli uffici di segreteria delle commissioni tributarie di rilasciare al ricorrente il corrispondente numero di ruolo del registro generale. Tale modifica allinea il processo tributario a quello ordinario e amministrativo, venendo incontro all'esigenza di avvicinare i vari sistemi di giustizia presenti in Italia. Con il Decreto ministeriale 27 dicembre 2011 sono stati modificati gli importi dovuti per il rilascio di copie di atti e documenti da parte delle Commissioni tributarie. I nuovi importi si applicano dal 1° marzo 2012. In particolare, il provvedimento prevede per la copia cartacea il versamento di 1,50 euro per le prime 4 pagine; devono essere aggiunti 9 euro se si richiede anche il visto di conformità.

Nell'ambito delle politiche per l'informatizzazione della pubblica amministrazione, la Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze ha avviato un progetto per la scansione e acquisizione nella banca dati del contenzioso tributario e delle sentenze di merito emesse dalle commissioni tributarie. Ogni sentenza verrà catalogata e i dati relativi saranno informatizzati. Questo permetterà sia agli addetti ai lavori, giudici e personale della giustizia tributaria, sia a commercialisti e avvocati patrocinatori del contribuente, di effettuare ricerche tematiche e di redigere la sentenza o il ricorso in modo più preciso.

Il citato D.L. n. 16 del 2012 (ai commi 3 e 4 dell'articolo 12) modifica la disciplina dell'esecuzione delle sentenze del giudice tributario, in particolare delle sentenze concernenti le operazioni catastali, prevedendo che l'aggiornamento degli atti catastali al passaggio in giudicato della sentenza che accoglie totalmente o parzialmente il ricorso del contribuente. Nel contempo, al fine di assicurare la conoscibilità dell'iter giurisdizionale concernente i ricorsi in materia di operazioni catastali, si prevede comunque l'annotazione delle sentenze, non ancora passate in giudicato, nei suddetti atti catastali, secondo modalità da stabilire con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio.

Da ultimo, si ricorda che con il decreto del 26 aprile 2012 del MEF (pubblicato sulla G.U. n. 102 del 3 maggio) è avviata l'informatizzazione del processo tributario. Il decreto, infatti, stabilisce le regole tecniche che permettono, nell'ambito del processo tributario, l'utilizzo della posta elettronica certificata (P.E.C.) per le comunicazioni.

La riscossione delle entrate locali

c) Per quanto riguarda il conferimento di una delega al Governo per il miglioramento dell'efficienza dei poteri di riscossione delle entrate degli enti locali, il disegno di legge prevede (come **modificato dalla Camera**) i seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca - attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento - le procedure e gli istituti previsti per la

gestione dei ruoli dal D.P.R. n. 602 del 1973[20], adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;

2) assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso:
   - la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997[21];
   - l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio;
   - l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo;
   - la pubblicizzazione dei principali elementi dei contratti stipulati;
   - l'allineamento degli oneri e dei costi secondo le modalità e nella misura massima stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 112 del 1999[22];
3) prevedere l'affidamento dei predetti servizi nel rispetto della normativa europea, nonché la valorizzazione delle competenze in materia di entrate degli enti locali accumulate dalle aziende del gruppo Equitalia, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo;
4) assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche;
5) prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione;
6) prevedere specifiche cause di incompatibilità per rappresentanti, amministratori o componenti degli organi di controllo degli affidatari dei servizi.

LA REVISIONE DEL SISTEMA DELLA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE LOCALI

Si ricorda che sostanziali novità in tema di riscossione delle entrate degli enti locali sono state introdotte dall'articolo 7, comma 2, lettere da gg-*bis*) a gg-*septies*) del decreto-legge n. 70 del 2011. In particolare, è stato previsto che Equitalia Spa e le società da essa partecipate cessino di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione - spontanea e coattiva – delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate dal 31 dicembre 2012 (termine così fissato dall'articolo 10, comma 13-octies del D.L. 201 del 201). Di conseguenza, è stata

[20] *Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito.*

[21] *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*. L'articolo 53 citato istituisce presso il Ministero dell'economia e delle finanze l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

[22] *Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337*. L'articolo 17 disciplina la remunerazione degli agenti della riscossione per il funzionamento del servizio nazionale della riscossione.

prorogata (articolo 10, comma 13-*novies* del D.L. 201 del 2011) alla stessa data (31 dicembre 2012) l'operatività delle vigenti disposizioni in materia di gestione delle entrate locali (contenute in particolare nell'articolo 3, commi 24, 25 e 25-*bis* del D.L. n. 203 del 2005).

Dal momento di tale cessazione, spetterà dunque ai comuni effettuare la riscossione spontanea e coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali e, ove optino per l'affidamento del servizio a soggetti esterni, essi dovranno procedere nel rispetto delle norme in materia di evidenza pubblica. Per effetto delle modifiche operate dal D.L. n. 16 del 2012 (articolo 5, comma 8-*bis*), nel caso di affidamento del servizio a soggetti esterni, la riscossione delle entrate dovrà essere effettuata mediante l'apertura di uno o più conti correnti di riscossione, postali o bancari, intestati al soggetto affidatario e dedicati alla riscossione delle entrate dell'ente affidante, sui quali dovranno affluire tutte le somme riscosse.

Nell'esercizio dell'attività di riscossione i comuni potranno avvalersi (lettera gg-*quater*) dello strumento dell'ingiunzione fiscale (disciplinata dal regio decreto n. 639 del 1910) e delle procedure di riscossione coattiva erariale (di cui al titolo II del D.P.R. n. 603 del 1973) in quanto compatibili.

Inoltre, dal 31 dicembre 2012 (articolo 29 comma 8-*bis* del D.L. n. 216 del 2011) anche la società Riscossione Sicilia spa - così come Equitalia Spa e le partecipate – cesserà di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione spontanea e coattiva delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate.

In materia si ricorda che, per effetto delle norme contenute nel D.Lgs. 1 settembre 2011, n. 150 (articolo 32), dal 12 ottobre 2011 le controversie in materia di opposizione all'ingiunzione fiscale per il pagamento delle entrate patrimoniali degli enti pubblici sono regolate dal rito ordinario di cognizione, di cui al libro II del Codice di procedura civile.

Anche i decreti legislativi di attuazione della legge sul federalismo fiscale recano disposizioni in materia di riscossione delle entrate locali; in particolare, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 149 del 2011 prevede che i criteri generali per la gestione organica dei tributi siano definiti dalle province con l'Agenzia delle entrate; il successivo articolo 12 affida all'accordo fra Governo, Regioni, province e comuni la definizione di un programma pluriennale di attività di contrasto dell'evasione fiscale, gli obiettivi intermedi che debbono essere raggiunti da ciascun ente nell'ambito delle suddette attività antievasione e le misure premiali o sanzionatorie in relazione al raggiungimento degli obiettivi stessi.

Da ultimo si ricorda che l'articolo 1, comma 12-*bis* del D.L. n. 138 del 2011 attribuisce ai comuni, per gli anni 2012-2014, l'intera quota del maggior gettito relativo a tributi statali accertato a seguito dell'intervento del comune.

Ulteriori principi e criteri direttivi

Nel corso dell'**esame presso la Camera** sono stati **aggiunti** ulteriori principi e criteri direttivi per l'introduzione di norme dirette a rafforzare la tutela dei contribuenti, in particolare:

d) il rafforzamento, l'aggiornamento,l'informatizzazione e la condivisione tra gli uffici dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica concernenti l'andamento e gli esiti del contenzioso tributario;

e) il superamento del principio della compensazione delle spese all'esito del giudizio;

f) la previsione della non pignorabilità dei beni mobili strumentali all'esercizio di arti, imprese e professioni, necessari al proseguimento dell'attività economica;

g) l'ampliamento della possibilità di rateizzazione, in connessione a comprovate situazioni di difficoltà finanziaria, e la riduzione delle sanzioni in caso di regolare adempimento degli obblighi dichiarativi.

Articolo 4, commi 1 e 2

(Unificazione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni)

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci;

b) istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive, comprese eventuali agevolazioni in favore dei soggetti che sostengono costi od oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, coordinandoli con analoghi regimi vigenti e con i regimi della premialità e della trasparenza previsti dall'articolo 10 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214, e successive modificazioni;

c) previsione di possibili forme di opzionalità.

2. Nell'ambito dell'esercizio della delega di cui al comma 1, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

L'**articolo 4**, ai **commi 1 e 2**, reca i principi e i criteri direttivi cui deve uniformarsi il Governo nell'introdurre norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi: in particolare, i decreti legislativi devono prevedere l'assimilazione al regime IRES dell'imposizione su tutti i redditi d'impresa, da assoggettare a un'imposta unica; devono disporre l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, coordinandoli con analoghi regimi vigenti; devono introdurre possibili forme di opzionalità per i contribuenti.

Unificazione della tassazione del reddito d'impresa

In dettaglio, il **comma 1**, alla **lettera *a)*** (come **modificato dalla Camera**), prevede che il Governo emani norme volte all'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi d'impresa - compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti IRPEF - assoggettandoli ad un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES.

L'ASSETTO DELLA TASSAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA NEL TUIR

La disciplina del reddito di impresa, nel sistema del "nuovo" TUIR (Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, come modificato a seguito delle riforme del 2003 relative all'imposta sul reddito delle società) è articolata e complessa. Come per le altre categorie di reddito modellate dal Testo unico, tale disciplina è scomponibile in due gruppi di norme: il primo dedicato ad identificare la fonte del reddito ed il secondo volto a disciplinarne il calcolo. Per effetto delle riforme del 2003 (D.Lgs. n. 344 del 2003, che ha novellato la disciplina dell'imposta sul reddito delle società - IRES), la disciplina relativa al calcolo del reddito d'impresa è stata trasferita nell'alveo della disciplina IRES (era in precedenza racchiusa all'interno dell'IRPEF). L'articolo 56 del TUIR prevede infatti che il reddito d'impresa sia determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II del medesimo Testo Unico, salve le specificità della disciplina IRPEF. In particolare, alcune norme relative alle società e agli enti commerciali valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Conseguentemente, il vigente sistema italiano prevede due forme di imposizione sui redditi (IRPEF ed IRES) in relazione alla natura giuridica del soggetto passivo.

In tale ottica, è dunque sottoposta ad IRPEF la persona fisica che percepisce reddito da attività di impresa (commerciale o derivante dalle attività indicate all'articolo 55 del TUIR) o che produce redditi di lavoro autonomo (redditi derivanti da arti e professioni e redditi a questi assimilati), sussistendone i requisiti richiesti dal TUIR. I redditi prodotti da società di persone sono tassati in capo ai soci e dunque anch'essi soggetti a IRPEF.

Ai sensi dell'articolo 73 del TUIR, le società e gli enti equiparati – in quanto soggetti aventi personalità giuridica distinta da quella dei soci, secondo la normativa civilistica – sono soggette a tassazione per il reddito prodotto nell'esercizio della propria attività. Dunque, i redditi prodotti da società di capitali e dai soggetti assimilati, nonché dagli enti commerciali sono soggetti a IRES.

In particolare, si dispone che i decreti legislativi emanati dal Governo prevedano che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci; parallelamente, si prevede che tali somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF.

Al riguardo, secondo quanto sottolineato dalla relazione illustrativa al ddl originariamente presentato dal Governo, alcuni sistemi fiscali prevedono che le attività

di impresa individuali (ivi compresa l'attività professionale) siano tassate separatamente dalla persona fisica. Esso sono sottoposte, come le grandi imprese, all'imposta sulle società. In tal modo, il reddito che l'individuo trae dalla propria attività ("somme prelevate") a titolo di remunerazione del proprio lavoro viene considerato un costo per l'impresa medesima, come tale deducibile dall'imposta sulle società, ed invece assoggettato alla tassazione sulla persona fisica. La relazione propone dunque di ribattezzare l'imposta sul reddito delle società - IRES in "imposta sul reddito imprenditoriale - IRI"

Separando la tassazione dell'impresa da quella della persona fisica - a prescindere dalla forma giuridica con la quale l'attività imprenditoriale è esercitata - e introducendo un'aliquota proporzionale sulla tassazione d'impresa, più bassa di quelle previste per l'IRPEF, secondo la relazione si avrebbero le seguenti conseguenze:

- analoga tassazione di tutte le attività di impresa, indipendentemente dalla forma giuridica;
- tassazione degli utili non distribuiti con l'aliquota prevista per l'imposta sull'attività di impresa, il che favorirebbe la patrimonializzazione delle imprese, specie di quelle piccole e medie, incentivando - in generale - il reinvestimento degli utili all'interno dell'azienda;
- evidenziazione del contributo lavorativo dell'imprenditore all'azienda, applicando alle somme tratte dall'imprenditore per i propri bisogni personali e familiari una tassazione sostanzialmente simile a quella prevista per il lavoro dipendente; ciò consentirebbe di introdurre elementi di equità orizzontale IRPEF sui diversi tipi di lavoro svolto dalle persone fisiche (dipendente, autonomo, imprenditoriale).

Tale intervento si porrebbe dunque in linea con quanto previsto dall'articolo 1 del D.L. n. 201 del 2011, che ha introdotto l'istituto dell'ACE – aiuto alla crescita economica – consentendo di dedurre dal reddito imponibile la componente derivante dal rendimento nozionale di nuovo capitale proprio.

Istituzione di regimi forfettari

In secondo luogo, **la lettera *b)*** del comma 1 come **modificata dalla Camera** prevede che con i decreti legislativi di attuazione siano istituiti:

- per i contribuenti di minori dimensioni, regimi semplificati;
- per i contribuenti di dimensioni minime, regimi che prevedano il pagamento a forfait di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché a tendenziale invarianza dell'importo complessivo dovuto.

Potranno essere previste eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, nonché istituti premiali per le nuove attività produttive, comprese eventuali agevolazioni per i soggetti che sostengono oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili

Tali nuovi regimi dovranno essere coordinati con gli analoghi regimi vigenti e con il regime premiale per favorire la trasparenza previsto dall'articolo 10 del decreto-legge n. 201 del 2011.

IL NUOVO ASSETTO DEI REGIMI FORFETTARI E DEI CD. "MINIMI"

L'articolo 27 del decreto-legge n. 98 del 2011, per favorire la costituzione di nuove imprese, in particolare da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro, ha disposto la riforma e la concentrazione degli attuali regimi di tassazione forfettaria.

Sono state dunque apportate significative modifiche al regime fiscale semplificato per i cosiddetti "contribuenti minimi": a decorrere dal 1° gennaio 2012 esso trova applicazione per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente in rapporto alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione o che l'abbiano intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Pertanto, la platea dei beneficiari del c.d. "forfettone" (una tassazione forfettaria del 20 per cento per i titolari di partite Iva e i lavoratori autonomi che a fine anno incassano meno di 30 mila euro e che presentano specifiche caratteristiche) è stata ridotta a coloro i quali hanno iniziato l'attività negli ultimi tre anni e mezzo o vorranno iniziarla in futuro. Nello stesso tempo, per questi ultimi il beneficio è aumentato: a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali viene ridotta al 5 per cento (in luogo del precedente 20 per cento).

Per effetto delle nuove norme, il regime di vantaggio si applica anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno d'età. In sostanza, il regime fiscale agevolato si estende fino ai trentacinque anni, anche oltre il limite temporale dei cinque anni, per chi abbia iniziato l'attività imprenditoriale in giovane età. Rimane fermo, peraltro, che chi intraprende un'attività o l'abbia intrapresa dopo il 31 dicembre 2007, avendo più di trentacinque anni di età, potrà godere del beneficio in esame entro il limite dei cinque anni.

Condizioni per l'accesso al beneficio, come disciplinato dall'articolo 27, sono le seguenti:

a) il contribuente non deve aver esercitato attività artistica, professionale ovvero d'impresa (anche in forma associata o familiare) nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività;
b) l'attività da esercitare non deve costituire una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, salvo il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di arti o professioni;
c) nel caso di prosecuzione di un'attività d'impresa precedentemente svolta da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del beneficio non deve aver superato i 30.000 euro.

Il regime fiscale semplificato per i contribuenti cosiddetti minimi è stato in origine introdotto dalla legge finanziaria 2008 (articolo 1, commi da 96 a 117 della legge n. 244 del 2007) come regime "naturale", con la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. Tra i principali tratti peculiari del regime agevolato si ricorda l'esclusione dall'IRAP, la tassazione forfettaria (ridotta al 5 per cento), l'applicazione della "franchigia IVA", l'esclusione dagli studi di settore e la riduzione degli adempimenti contabili.

L'articolo 27, comma 3, si occupa invece dei soggetti che, per effetto dei nuovi limiti posti dal D.L. n. 98 del 2011 fuoriescono dal regime dei contribuenti minimi, pur avendo le caratteristiche originariamente delineate dalla finanziaria 2008. Essi sono in ogni caso esentati dall'IRAP e sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, nonché dalle

liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'IVA; essi devono comunque conservare i documenti ricevuti ed emessi e assolvono, se prescritti, agli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi. Tali soggetti possono comunque optare per il regime contabile ordinario.

Come chiarito dai due provvedimenti dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011, emanati in attuazione delle illustrate disposizioni, si avrà dunque un duplice regime fiscale di vantaggio per i contribuenti minori:

- il regime dei "nuovi" minimi previsto dalla legge finanziaria 2008, alle condizioni specificamente enunciate dall'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 e per il limitato periodo di tempo ivi previsto, con riduzione al 5 per cento della tassazione forfettaria;
- il regime di cui all'articolo 27, comma 3 per i soggetti che, fuoriuscendo dal regime dei contribuenti minimi per effetto del D.L. 98/2011, presentano le caratteristiche originariamente delineate dalla finanziaria 2008, che usufruiscono solo parzialmente dell'agevolazione.

Si ricorda infine che l'articolo 13 della legge n. 388 del 2000 (in vigore dal 1° gennaio 2001) prevedeva un regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, con un'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 10% e l'esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'IVA previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100. Stante la formulazione dell'articolo 27 e alla luce di quanto rilevato anche in dottrina (cfr. *Nuovi requisiti d'accesso per i contribuenti minimi*, di Salvatore Digregorio Natoli, in "il fisco" n. 7 del 13 febbraio 2012, pag. 2-1049), tale regime sembra superato dall'intento riformatore del D.L. n. 98 del 2011.

Opzionalità

Infine la **lettera *c)*** del comma 1 contempla, quale principio di delega, la possibilità di prevedere forme di opzionalità in favore dei contribuenti.

Definizione di autonoma organizzazione a fini IRAP

Con il **comma 2**, **aggiunto dalla Camera**, il Governo è stato altresì delegato a chiarire la definizione di "autonoma organizzazione" ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP dei professionisti e dei piccoli imprenditori.

Articolo 4, comma 3

(Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta)

3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, in particolare per determinare il momento del realizzo delle perdite su crediti, ed estensione del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma del diritto fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste negli ordinamenti di altri Stati;

b) revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento all'individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime dei lavoratori all'estero, al regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia, nonché al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero;

c) revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e di particolari categorie di costi, salvaguardando e specificando il concetto di inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici;

d) revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro, di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari.

L'**articolo 4** al **comma 3** reca i princìpi e criteri direttivi per l'introduzione di norme volte a ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni derivanti dagli organismi internazionali e dalla Unione Europea.

In particolare si prescrive l'introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, estendendo il regime fiscale oggi previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento; la revisione della disciplina impositiva delle operazioni transfrontaliere; la revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e di particolari categorie di costi; la revisione della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o loro familiari.

LE RACCOMANDAZIONI DELL'UNIONE EUROPEA

L'analisi annuale della crescita per il 2012 – documento presentato dalla Commissione europea il 23 novembre 2011, con il quale è stato avviato il semestre europeo per il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche - attribuisce un particolare rilievo al contributo che le politiche fiscali dei singoli Stati membri e il miglioramento del coordinamento fiscale nell'UE possono offrire per combinare gli obiettivi di risanamento di bilancio con quelli di sostegno alla crescita. A tale scopo all'indagine è allegata una apposita relazione della Commissione europea che dà attuazione all'invito del Consiglio europeo del 24 giugno 2011 a riferire sui progressi compiuti nelle discussioni strutturate riguardanti le politiche fiscali nell'ambito del patto Euro Plus.

In merito all'imposizione societaria, la Commissione Europea ritiene che gli Stati membri che impongono un carico fiscale relativamente elevato sul reddito delle imprese dovrebbero cercare di evitarne un aumento nella congiuntura economica attuale, in quanto ciò potrebbe compromettere l'accumulo di capitale e ridurre gli investimenti. In materia di tassazione delle imprese, si segnala la proposta di direttiva relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (COM(2011)121), che intende agevolare l'attività transfrontaliera delle imprese attraverso la creazione di un regime opzionale per calcolare la base imponibile di una società o di un gruppo e l'introduzione di uno sportello unico per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi. La proposta è stata approvata in prima lettura dal Parlamento europeo, con emendamenti, il 19 aprile 2012.

Redazione del bilancio ed estensione del regime fiscale delle procedure concorsuali.

La **lettera *a)*** del comma 3 individua anzitutto, tra i principi e criteri direttivi per l'attuazione della delega, l'introduzione di criteri di tassazione chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, in particolare per determinare il momento del realizzo delle perdite su crediti.

La norma prevede inoltre l'estensione del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste in altri ordinamenti.

IL DIBATTITO SUL REALIZZO DELLE PERDITE SUI CREDITI

Dal momento che l'insolvenza del debitore può dar luogo a perdite sui crediti, la legge consente al creditore di rinunciare al credito o cederlo a terzi. La disciplina delle perdite sui crediti a fini fiscali (ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del TUIR) è stata oggetto di modifiche ad opera dell'articolo 33, comma 5 del D.L. 83 del 2012 (cd. "decreto sviluppo"), che ha esteso le ipotesi di deducibilità *ex lege* delle perdite su crediti. (cfr. *infra*).

Prima della citata novelle, le perdite erano deducibili dall'imponibile:

- se risultanti da elementi certi e precisi;
- ove derivanti da procedure concorsuali; solo in relazione a queste ultime, dunque, la legge riconosceva immediatamente la sussistenza dei requisiti di "certezza" e "precisione" della perdita, detraibile senza bisogno di attendere la conclusione delle procedure stesse.

Come sottolineato anche dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 gennaio 2009, la richiamata norma subordina la deducibilità delle perdite su crediti a rigide prescrizioni, prevedendo che le stesse rilevino fiscalmente solo se risultano (comprovate) da "elementi certi e precisi", fatta eccezione per i casi di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, all'avvio delle quali le condizioni di deducibilità devono intendersi "automaticamente" riconosciute.

La disposizione in commento intende estendere del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste in altri ordinamenti.

Per effetto del citato articolo 33, comma 5 del D.L. 83 del 2012 (cd. "decreto sviluppo") è stato consentito al creditore di dedurre immediatamente le perdite sui crediti derivanti da un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (ai sensi dell'articolo 182-*bis* della legge fallimentare). L'accordo si considera concluso dalla data del decreto di omologazione del Tribunale.

La disposizione ha introdotto poi ulteriori ipotesi di deducibilità *ex lege* delle perdite sui crediti; in particolare, i requisiti di deducibilità sono integrati (in quanto le perdite risultino da elementi "certi e precisi") anche nelle seguenti ipotesi:

- se il credito è di modesta entità, decorsi sei mesi dalla scadenza; il credito è di "modesta entità" se inferiore o pari a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione e 2.500 euro per le altre imprese;
- ove il diritto alla riscossione del credito sia prescritto;
- per i soggetti che redigono il bilancio in base a principi contabili internazionali, nel caso di cancellazione di crediti dal bilancio per opera di eventi estintivi.

LA DISCIPLINA DELLE CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO

Con la legge n. 3 del 2012, al fine di contrastare l'usura e l'estorsione, il legislatore – oltre a intervenire sulla disciplina dell'accesso ai Fondi di solidarietà a favore delle vittime di tali fenomeni – ha introdotto una nuova tipologia di concordato per comporre le crisi di liquidità del singolo debitore, al quale non si possono applicare le ordinarie procedure concorsuali.

La legge n. 3 del 2012 interviene su due fronti: da un lato, modifica la disciplina vigente al fine di superare i problemi emersi nella sua applicazione; dall'altro, in una più generale prospettiva preventiva, introduce una nuova tipologia di concordato per comporre le crisi di liquidità di debitori, ai quali non si applicano le ordinarie procedure concorsuali. Viene a tal fine disciplinato l'innovativo istituto della composizione delle crisi da sovraindebitamento, definito come una situazione di perdurante squilibrio economico fra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, nonché la definitiva incapacità del debitore di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni; tale situazione può determinarsi a carico di famiglie o di imprenditori non soggetti alle procedure fallimentari. Si tratta, in sostanza, della mancanza, protratta nel tempo, di risorse economiche per far fronte agli impegni assunti, analogamente a quanto può causare il fallimento dell'imprenditore commerciale.

Il provvedimento delinea una procedura modellata sull'istituto del concordato fallimentare: la legge contempla lo strumento dell'accordo con i creditori, su proposta del debitore, sulla base di un piano di ristrutturazione dei debiti che assicuri il regolare pagamento dei creditori estranei. Rispetto a questi ultimi, il piano può anche prevedere una moratoria dei pagamenti (con esclusione dei crediti impignorabili) sempre che il piano risulti idoneo ad assicurare il pagamento alla scadenza del nuovo termine e l'esecuzione del piano venga affidata ad un liquidatore nominato dal giudice.

La fase successiva è finalizzata all'omologazione da parte del giudice dell'accordo, che presuppone l'accettazione da parte dei creditori il quali rappresentino almeno il 70 per cento dei crediti e prevede il coinvolgimento degli "organismi di composizione della crisi da sovraindebitamento". Questi ultimi, costituiti *ad hoc* da enti pubblici e iscritti in apposito registro, svolgono in generale attività di assistenza al debitore per superare la crisi di liquidità, nonché di soluzione delle eventuali difficoltà insorte nell'esecuzione dell'accordo e di vigilanza sull'esatto adempimento dello stesso.

L'articolo 33 del decreto-legge n. 83 del 2012 ha modificato in più punti la legge fallimentare per favorire la continuità aziendale. In particolare:

- è esteso ad alcune tipologie d'immobile a uso non abitativo l'elenco degli atti sottratti alla revocatoria fallimentare;
- è modificata la decorrenza dei termini per l'azione revocatoria nel caso in cui il fallimento segua alla domanda di concordato preventivo;
- la domanda per il concordato preventivo deve contenere anche i bilanci degli ultimi tre esercizi;
- nel procedimento relativo alla domanda di concordato preventivo sono introdotti alcuni oneri informativi in capo al debitore, alcuni casi di inammissibilità della domanda laddove analoga domanda non sia stata accolta negli ultimi due anni, termini più brevi laddove sia pendente il procedimento per la dichiarazione di fallimento;

- nel procedimento relativo alle adesioni alla proposta di concordato preventivo, sono introdotte maggiori garanzie informative per i creditori che non hanno esercitato il voto;
- è modificato il procedimento nel giudizio di omologazione relativo al concordato preventivo;
- è modificata la disciplina dei crediti prededucibili nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti;
- è soppressa la clausola sull'applicabilità delle disposizioni sul concordato preventivo al concordato con continuità aziendale;
- è modificato il procedimento relativo alla moratoria del pagamento dei creditori muniti di privilegio nel concordato con continuità aziendale;
- è integrato l'elenco delle operazioni che, in esecuzione di procedure concorsuali, non configurano il reato di bancarotta;
- è estesa l'applicabilità degli accordi sui trasferimenti d'azienda alle aziende interessate dal concordato preventivo o dall'accordo di ristrutturazione del debito.

LA DISCIPLINA DELLE CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO IN FRANCIA E IN GERMANIA

In Francia un sistema organico di norme presiede al regolamento stragiudiziale delle situazioni di sovraindebitamento (*surendettement)* dei privati fin dal 1989. Il *surendettement* è caratterizzato dall'impossibilità manifesta del debitore in buona fede di far fronte all'insieme dei suoi debiti non professionali esigibili e in scadenza e si riferisce pertanto solo ai debiti contratti nella gestione familiare, senza alcun rapporto con la sua attività economica, cui il soggetto non riesca a far fronte. Il sistema, ora contenuto nel *Code de la Consommation*, artt. da L330-1 a L334-3 e artt. da R331-1 a R331-6-1, prevede una procedura di conciliazione per la ripianificazione del debito dei privati distinta dalle procedure concorsuali per le imprese.

La procedura ha carattere negoziale e si perfeziona infatti in un accordo, di natura contrattuale, tra il debitore ed i suoi creditori.

La procedura di *surendettement* si svolge davanti alla "*Commission départemental de surendettement des particuliers*". La Commissione è un organo amministrativo ed ogni *Département* ha una *Commission* de *surendettement*, composta da otto membri, cinque con poteri decisionali e due con poteri consultivi, presieduti dal Prefetto o da un suo rappresentante, con sede presso la filiale locale della Banque de France.

La procedura è avviata su iniziativa del debitore in "buona fede" che si trovi in una situazione compromessa, ma con risorse economiche o con un attivo realizzabile che permettano un recupero. La "buona fede", presunta salvo prova contraria, del debitore comporta una sua collaborazione attiva nel fornire, senza reticenze o falsità, informazioni sulla sua situazione patrimoniale. Tuttavia la determinazione dell'ambito d'intervento della Commissione è lasciata alla piena discrezionalità del debitore che può restringere le informazioni ai soli debiti per i quali egli abbia richiesto la procedura senza che la Commissione possa estendere la sua indagine a tutta la situazione debitoria.

La presentazione della domanda comporta, dopo che la *Commission* ne abbia accertata la ricevibilità, l'iscrizione del debitore nel *Fichier national des incidents de remboursement des crédits accordés aux personnes phisiques* (FICP). Gestito dalla Banque de France, il Fichier consente agli organismi di credito, con una semplice

consultazione, di individuare in via preventiva i debitori in difficoltà finanziarie. L'iscrizione dura al massimo dieci anni e, in ogni caso, per tutto il tempo necessario all'attuazione del piano di recupero della situazione debitoria.

La procedura di *surendettement* si divide in tre fasi: la composizione amichevole (*phase amiable*), la composizione "controllata" (*phase de recommandation*) e la fase di "congelamento" della situazione debitoria (*phase d'insolvabilité*).

Nella prima fase la *Commission* cerca una "composizione amichevole" e svolge il ruolo di "mediatore" tra le parti nella prospettiva dell'elaborazione di un piano convenzionale di risanamento del debito, approvato dal debitore e dai suoi principali creditori. La *Commission* interviene soprattutto per quanto riguarda la determinazione dell'ammontare del debito e della tempistica per la concreta realizzazione delle misure di "rientro" della situazione debitoria (ad es., ridefinizione delle scadenze dei pagamenti, dilazione dei debiti, riduzione dei tassi d'interesse). In questa fase l'accordo su un *Plan de redressement* ha natura contrattuale tra il debitore e i suoi creditori che lo sottoscrivono insieme al Presidente della *Commission*, nella sua funzione di "arbitro". Il giudice dell'esecuzione, dopo verifica del rispetto delle regole, omologa l'accordo e dà ad esso forza esecutiva "erga omnes" .

In caso di dissenso di alcuni creditori dal Piano di copertura del debito negoziato, la *Commission* può decidere se perfezionare il *Plan* solo con alcuni creditori e lasciare che gli altri avviino un procedimento di esecuzione individuale o continuare con la fase successiva della composizione "controllata".

Nella seconda fase la *Commission*, su incarico da parte del debitore, procede a predisporre autonomamente un piano di copertura del debito, tenendo conto delle informazioni in suo possesso. Il *Plan*, così elaborato, viene trasmesso al giudice dell'esecuzione per il controllo di legittimità e, se non ci sono contestazioni, per l'omologazione.

La terza fase può aprirsi nel caso la *Commission* accerti l'insufficienza o la mancanza di risorse economiche "minime" per la sopravvivenza del debitore e della sua famiglia secondo uno standard di vita "normale". La *Commission* può procedere al "congelamento del debito", concedendo una "moratoria" non superiore a due anni. Al termine del periodo di congelamento, se la situazione economica del debitore è migliorata, verrà nuovamente programmato un nuovo Piano di recupero entro otto anni al massimo, mentre, se la situazione non è cambiata, la *Commission* potrà proporre la cancellazione parziale dei debiti, una volta accertata l'impossibilità involontaria di farvi fronte. La cancellazione dei debiti, soggetta anch'essa ad omologazione del giudice, è una misura della quale il debitore può usufruire una seconda volta solo dopo otto anni.

Il giudice dell'esecuzione è competente sia per la procedura di *surendettement,* sia per la procedura di *rétablissement personnel* e le relative contestazioni.

Quando il debitore si trovi invece in una situazione irrimediabilmente compromessa, senza possibilità di recupero attraverso le misure di ripianificazione del debito sopramenzionate, può sollecitare l'apertura di una procedura di "risanamento personale" (*rétablissement personnel*). La procedura, che ha funzione liquidatoria e si profila come una vera e propria "procedura concorsuale liquidatoria", può essere avviata anche dalla *Commission* o dal giudice dell'esecuzione con il consenso del debitore quando ne siano accertati i presupposti.

Il procedimento, sotto il controllo dell'autorità giudiziaria, inizia con un provvedimento di apertura del giudice dell'esecuzione, prosegue con la nomina eventuale di un mandatario per redigere uno stato passivo e di un liquidatore per la

vendita dei beni e si conclude con il provvedimento di chiusura. Per tutto il periodo della procedura sono sospese le esecuzioni personali che riprenderanno alla fine del procedimento se il giudice chiuderà la procedura, non perché sia stato realizzato l'attivo sufficiente a pagare i creditori, ma per mancanza di attivo.

In Germania, fino alla riforma del 1994, il diritto concorsuale tedesco poneva come proprio unico obiettivo quello di soddisfare nel miglior modo possibile gli interessi dei creditori. La normativa tedesca sulle insolvenze (*Insolvenzordnung - InsO*) del 5 ottobre 1994 ha introdotto una disciplina speciale sull'insolvenza delle persone fisiche, volta a favorire accordi tra debitori e creditori e a liberare e riabilitare il debitore insolvente.

La *Insolvenzordnung* prevede tre distinte procedure: le prime due - la procedura di esdebitazione e, in via subordinata, la procedura di insolvenza semplificata - sono destinate esclusivamente ai debitori persone fisiche (che, nel caso specifico, la legge definisce "consumatori") che non svolgano né abbiano svolto in passato un'attività economica autonoma o, qualora tale attività sia stata esercitata, solo se i "rapporti patrimoniali" siano limitati e predeterminabili (*überschaubar*) e se non vi siano crediti da lavoro nei loro confronti (§ 304); la terza – la procedura della liberazione dai debiti residui - è destinata a tutte le persone fisiche insolventi e non solo ai debitori "consumatori", previsti al § 304 della legge.

Presupposto per accedere alla procedura di esdebitazione è che il debitore, nei sei mesi antecedenti, abbia tentato inutilmente di raggiungere un accordo extragiudiziale (*außergerichtliche Schuldenbereinigung*) con i creditori. Tale procedura, non disciplinata dalla *Insolvenzordnung,* consiste nel sottoporre, da parte del debitore-consumatore, ai creditori una proposta di accordo su un piano di transazione stragiudiziale (*außergerichtlicher Schuldenbereinigungsplan*). Per attivare il procedimento, il debitore deve rivolgersi a un avvocato o agli uffici pubblici a ciò preposti (*Schuldberatungsstellen*). Infatti, qualora, il tentativo di composizione stragiudiziale fallisca, solo queste "persone o istituzioni idonee" (*geeignete Personen und Stellen*), individuate dai *Länder*, possono rilasciare un certificato che attesti che il debitore aveva sottoposto ai creditori un accordo di conciliazione.

La procedura di esdebitazione (*Verbraucherinsolvenzverfahren*), regolata al § 305 della legge, ha inizio con una richiesta scritta di accordo giudiziale che il debitore deve elaborare e depositare presso l'autorità giudiziaria. Alla domanda (*Insolvenzantrag*) devono essere allegati la proposta di transazione stragiudiziale e i motivi per i quali non è stata accettata, il piano di esdebitazione giudiziale (*gerechtlicher Schuldenbereinigungplan*), l'elenco dei beni patrimoniali e dei debiti dell'insolvente ed eventualmente la richiesta di liberazione dai debiti residui (*Restschuldbefreiung*) (305, comma 1).

Poiché il piano proposto dal debitore ai creditori si fonda sul principio dell'autonomia privata (*Grundsatz der Privatautonomie*), la legge non stabilisce alcuna direttiva in ordine al suo contenuto. In ogni caso, la proposta deve tener conto degli interessi dei creditori (§ 305, comma 1, n. 4).

In questa fase preliminare, il giudice, dopo aver ascoltato il debitore, può respingere la proposta di accordo ed avviare la procedura di insolvenza semplificata qualora ritenga che il piano transattivo non sarà accettato dai creditori (§ 306, comma 1). Diversamente, il piano di esdebitazione e l'elenco dei beni patrimoniali e dei debiti dell'insolvente vengono comunicati ai creditori che dispongono al massimo di quattro settimane di tempo per esprimere la propria posizione su entrambi gli atti e per verificare le

informazioni in essi contenute (307, comma 1). Decorso il termine delle quattro settimane, il debitore può, sulla base delle indicazioni e delle posizioni dei creditori, modificare o integrare il piano e la lista dei debiti entro un termine stabilito dal tribunale (§ 307, comma 3).

Durante la fase di composizione giudiziale, la procedura dell'insolvenza semplificata è sospesa *ex lege* per un periodo massimo di tre mesi.

Qualora il piano di esdebitazione venga approvato dai creditori, l'accordo raggiunto assumerà la forma di una transazione (*Vergleich*), ai sensi del § 794, comma 1, n. 1, del Codice di procedura civile (*Zivilprozeßordnung*) (308, comma 1).

Nel caso in cui l'accordo sul piano di rientro non venga raggiunto, si apre la procedura d'insolvenza semplificata *(vereinfachtes Insolvenzverfahren*), regolata agli §§ 311 e seguenti della *Insolvenzordnung*. Il compito di valorizzare la massa fallimentare del debitore viene svolto, nei limiti stabiliti dal § 313, comma 3, da un amministratore fiduciario (*Treuhänder*) nominato dal giudice. Il fiduciario, che non rappresenta il debitore ma assume una posizione neutrale (*Partei kraft Amtes*), redige un prospetto (*Insolvenztabelle*) nel quale sono indicati i creditori, l'ammontare e la causa del loro credito. Il giudice può disporre, dietro richiesta del fiduciario e sentiti i creditori, la rinuncia totale o parziale alla liquidazione della massa fallimentare. In tal modo, al debitore insolvente viene data la possibilità di alienare, entro un termine massimo, il proprio patrimonio pignorabile e di versare al fiduciario l'importo corrispondente al valore della massa fallimentare. Compito del fiduciario sarà quello di distribuire l'importo tra i creditori. In questi casi, si parla di ripartizione semplificata (*vereinfachte Verteilung*) (§ 314, comma 1, n. 1).

Infine, la *Insolvenzordnung* prevede, agli §§ 286 e seguenti, la procedura della liberazione dai debiti residui (*Restschuldbefreiungsverfahren*), applicabile a tutte le persone fisiche insolventi e non solo ai debitori qualificabili come consumatori ai sensi del § 304 della legge.

Nella richiesta di liberazione dei debiti residui, che deve essere allegata alla domanda di avvio della procedura di esdebitazione, il debitore deve dichiarare di essere disposto a cedere, per un periodo di sei anni decorrenti dall'apertura del procedimento, la parte pignorabile dei suoi crediti per rapporti di lavoro all'amministratore fiduciario. Il presupposto della procedura è che il patrimonio fallimentare sia stato già liquidato ma che il suo valore non sia stato sufficiente a soddisfare le richieste dei creditori. Sulla richiesta di liberazione dei debiti decide il giudice che la accoglie se non si verifica alcuna delle condizioni indicate nel § 290 della *Insolvenzordnung*. La liberazione dai debiti residui avviene non immediatamente ma dopo sei anni di "buona condotta" (*Wohlverhaltensphase*) qualora il debitore ottemperi agli obblighi indicati nel § 295: svolgere un'attività lavorativa adeguata; cedere al fiduciario la metà dei patrimoni ereditati; comunicare al fiduciario ogni cambio di residenza.

La revisione della disciplina impositiva vigente delle operazioni transfrontaliere

La **lettera *b)*** impone al Governo di sottoporre a revisione la disciplina impositiva delle operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento a specifici aspetti delle predette operazioni:

- individuazione della residenza fiscale;
- regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate:
- regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato e regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati;
- regime dei lavoratori all'estero (previsione **inserita dalla Camera**);

LE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE

Si ricorda che a fini IRPEF (articolo 2, commi 2 e ss.gg. del TUIR) si considerano residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Si considerano inoltre residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. Per quanto riguarda i soggetti IRES (articolo 73 del TUIR) si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno, in alternativa, la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Tali criteri sono alternativi ed è sufficiente che venga soddisfatto anche uno solo di essi perché il soggetto possa considerarsi residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato. Per le società e gli enti il cui patrimonio è investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi e quelle che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti ("esterovestizione"), al sussistere di specifiche condizioni, il TUIR stabilisce delle presunzioni legali di sede o di residenza, salvo prova contraria (presunzioni semplici; articolo 73, commi 5-*bis* e 5-*ter* del TUIR). In particolare, l'Amministrazione finanziaria può presumere ("salvo prova contraria") l'esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti, quando, alternativamente: a) sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

In relazione al regime della trasparenza sulle società estere controllate e collegate, esso è attualmente contenuto negli articoli 167 e 168 del TUIR.

Ai sensi del citato articolo 167, ove un soggetto residente in Italia controlli, direttamente o indirettamente, un'impresa residente o localizzata in uno Stato o territorio "a fiscalità privilegiata", rientrante nell'elenco di paesi *black list*, i redditi conseguiti dalla partecipata estera sono tassati separatamente per trasparenza in capo al socio residente, dopo che essi sono stati ricalcolati secondo le disposizioni ordinarie per la determinazione del reddito d'impresa (disciplina sulle cd. *controlled foreign companies,* o *CFC rule*). Non vi è tassazione per trasparenza se il soggetto controllante residente chiede e ottiene - presentando interpello - la disapplicazione della disciplina *CFC.* L'ordinamento consente la disapplicazione a due condizioni, operanti in modo

autonomo e indipendente l'una dall'altra, che sono state modificate da ultimo dall'articolo 13 del decreto legge n. 78/2009.

La prima condizione sussiste ove il soggetto controllante residente dimostri che la partecipata estera svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento (articolo 167, comma 5, lettera *a)*). Per la dimostrazione della prima esimente, il socio residente nel territorio dello Stato deve provare il radicamento della propria partecipata nel Paese o territorio estero di insediamento. Il comma 5-*bis* dell'articolo 167 - introdotto dal Dl 78/2009 - dispone che questa condizione non può essere invocata quando i proventi della società estera sono costituiti per oltre il 50% da *passive income* o derivano dalla prestazione di servizi infragruppo.

La seconda "esimente" si ha quando il soggetto controllante residente dimostra che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis*.

L'articolo 13 del D.L. 78/2009 ha altresì introdotto nell'articolo 167 del TUIR i commi 8-*bis* e 8-*ter*, che non si applicano alle società estere collegate di cui al successivo articolo 168. Il comma 8-*bis* estende la disciplina CFC ai soggetti controllati esteri localizzati in Stati o territori compresi nella cosiddetta *white list*, e beneficiano di una tassazione inferiore di oltre la metà rispetto a quella cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia e che abbiano conseguito in prevalenza *passive income* o proventi derivanti dalla prestazione di servizi infragruppo. Qualora si verifichino entrambe le condizioni indicate dal comma 8-*bis*, il comma 8-*ter* assicura comunque al socio controllante residente la possibilità di dimostrare, mediante la procedura di interpello di cui all'articolo 11 della legge 212/2000, che la propria controllata estera non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

L'articolo 168 estende il criterio di imputazione per trasparenza - salvo quanto disposto al citato comma 8-*bis* - anche alle ipotesi di collegamento, ossia al caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa. Tale norma non si applica per le partecipazioni in soggetti non residenti negli Stati o territori predetti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati. La legge (articolo 168, commi 2 e 3) fissa contestualmente i criteri per la determinazione forfettaria dei redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 51/E del 6 ottobre 2010, la disciplina degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata è in linea generale contenuta negli articoli 47, comma 4 e 89, comma 3, del TUIR (così come modificati dall'articolo 36 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223) relativi rispettivamente al regime di imposizione dei dividendi percepiti dai soggetti IRPEF e all'imposizione dei dividendi percepiti dai soggetti IRES.

A prescindere dalla natura della partecipazione detenuta (qualificata o non qualificata), tali disposizioni prevedono una deroga all'ordinaria disciplina di tassazione degli utili da partecipazione, assoggettando ad imposizione integrale, anziché parziale, gli utili provenienti da società o enti localizzati in Paesi o territori aventi regime fiscale privilegiato, come individuati dal D.M. 21 novembre 2001, a meno che gli stessi non siano già stati imputati al socio, per trasparenza, ai sensi degli articoli 167, comma 1, e 168 del TUIR, ovvero sia stata data dimostrazione, in seguito all'esercizio di interpello- secondo le modalità del comma 5, lett. b) del medesimo articolo 167 - che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Il legislatore intende comprendere nell'ambito applicativo dei citati articoli anche gli utili distribuiti da una società *conduit* europea, ma provenienti da Paesi o territori a fiscalità privilegiata.

L'Agenzia ha chiarito, con specifico riferimento alle società, che il descritto regime di imposizione integrale si applica anche nel caso di dividendi distribuiti da società *conduit* "figlie" - ai sensi della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435/CE (cosiddetta direttiva madri e figlie) - della società italiana che percepisce i dividendi, quando la fattispecie considerata ricade nell'ambito applicativo dell'articolo 1, comma 2, della citata direttiva. La norma appena richiamata prevede, infatti, che la direttiva madri e figlie non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi. Al riguardo, peraltro, si ricorda che la sentenza della Corte di Giustizia relativa alla causa C-196/04 (c.d. Cadbury-Schweppes) tende a riconoscere (punto 55) la legittimità delle norme antiabuso nazionali nei limiti in cui le stesse abbiano "lo scopo di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili" societari. Nella predetta pronuncia viene, altresì, precisato che "la constatazione dell'esistenza di una tale costruzione, richiede (…) oltre ad un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento (n.d.r. vale a dire l'esercizio effettivo di un'attività economica in un altro Stato membro) non è stato raggiunto" (cfr. sentenza Cadbury-Schweppes, punto 64).

La vigente disciplina nazionale adotta l'approccio *case by case* raccomandato da una consolidata giurisprudenza dalla Corte europea, in quanto nell'articolo 89, comma 3, del TUIR è espressamente prevista la possibilità di presentare istanza di interpello per ottenere la disapplicazione del regime di tassazione integrale dei dividendi, previa dimostrazione che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre rilevato come l'applicazione del regime di tassazione integrale degli utili *black list* non presenti particolari problemi operativi nell'ipotesi di *holding* intermedie - qualificabili come mere *conduit company* - che posseggono partecipazioni esclusivamente in società *black list*, per le quali l'intero utile distribuito è generato nel paradiso fiscale in cui sono localizzate le partecipate, ma come vi siano maggiori difficoltà nell'ipotesi di holding o società *conduit* che detengono partecipazioni anche in società residenti in Paesi considerati a fiscalità ordinaria o che non si limitano alla mera detenzione di partecipazioni ma svolgono esse stesse un'effettiva attività economica; in tali casi si pone il problema di individuare la fonte degli utili erogati, individuando alcuni criteri operativi in mancanza di un criterio

espresso previsto dal legislatore: in particolare, si ritiene che la società *conduit* debba documentare di volta in volta la provenienza degli utili (se da Stati o territori a fiscalità privilegiata, o meno) distribuiti al socio residente.

Inoltre, la Circolare n. 51/E ha chiarito i rapporti esistenti tra la disciplina CFC e quella delle società estere controllate (articoli 167 e 168 del TUIR) nell'ipotesi in cui tra la società residente e quella localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata sussista un rapporto di controllo o di collegamento qualificato. Il coordinamento tra la disciplina CFC e quella prevista dalle norme in esame è assicurato dall'articolo 167, comma 7, TUIR ai sensi del quale "gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al comma 1 (le società controllate residenti in Paesi o territori *black list*) non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti".

La disposizione ha la finalità di evitare la doppia imposizione sugli utili distribuiti dalla CFC nell'ipotesi in cui il suo reddito sia stato precedentemente tassato per trasparenza in capo al socio italiano, previa rideterminazione dello stesso secondo le disposizioni fiscali italiane.

Coerentemente con la citata finalità, l'imposizione per trasparenza del reddito della partecipata *black list* esaurisce il prelievo fiscale in relazione al medesimo reddito: in altri termini, se gli utili distribuiti dalla CFC originano da un reddito precedentemente tassato per trasparenza in capo al socio italiano, gli stessi non vanno nuovamente tassati in capo al medesimo soggetto. Viceversa, nell'ipotesi in cui oggetto di distribuzione siano utili provenienti da riserve pregresse, vale a dire da riserve di utili costituite in periodi d'imposta in cui non c'è stata alcuna tassazione per trasparenza, gli stessi concorrono alla determinazione del reddito imponibile per l'intero ammontare ai sensi degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR.

Concorrono, comunque, per l'intero ammontare alla formazione del reddito imponibile del socio residente i dividendi provenienti da una sua partecipata estera nei confronti della quale sia stata ottenuta la disapplicazione della *CFC rule* a seguito della dimostrazione della "prima esimente".

Diversamente, a norma dei più volte menzionati articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, sono tassati solo per il 5 per cento del loro ammontare i dividendi provenienti da una società in relazione alla quale sia avvenuta la dimostrazione che "siano rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87" del TUIR. Tale prova va fornita mediante interpello da presentarsi secondo le modalità di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b) del TUIR e ha ad oggetto la dimostrazione che "dalle partecipazioni non sia stato conseguito, fin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi…" in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

In altri termini, nel caso in cui, in sede di interpello CFC, l'Amministrazione finanziaria non rilevi la sussistenza della seconda esimente, tale risposta negativa produce effetti anche ai fini della disciplina fiscale applicabile ai dividendi provenienti dalla medesima CFC.

Viceversa, l'eventuale parere favorevole in merito alla sussistenza della citata esimente rileva anche ai fini della disciplina dei dividendi provenienti da società *black list*, ma solo a condizione che l'Amministrazione finanziaria riscontri, in concreto, la sussistenza dell'ulteriore requisito previsto per la disapplicazione del regime di cui agli articoli 47, comma 4, o 89, comma 3, del TUIR (e, cioè, che l'effetto di

delocalizzazione dei redditi nel paradiso fiscale non è stato conseguito "sin dall'inizio del periodo di possesso" delle partecipazioni).

Come evidenziato dalla dottrina (*Tassabilità dei dividendi provenienti indirettamente da "black list": problematiche applicative* - di Marco Bargagli e Marco Thione, in "il fisco" n. 23 del 6 giugno 2011, pag. 1-3656), le disposizioni così introdotte hanno ingenerato problematiche applicative sia in capo all'Amministrazione finanziaria, nell'espletamento dei suoi poteri istruttori, sia in capo al contribuente nazionale ispezionato. In particolare, i principali nodi operativi riguardano il rapporto con la disciplina delle "*controlled foreign companies – CFC*" (articolo 167 del TUIR), sul quale è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la richiamata circolare n. 51/E: in relazione al caso di utili formati da proventi di diversa natura e provenienza, la società intermedia *conduit* dovrà documentare di volta in volta la provenienza degli utili distribuiti al socio residente. Il contribuente dovrà, altresì, fornire idoneo dettaglio anche nel caso in cui le riserve di utile della *legal entity* estera intermedia, che vengono distribuiti alla casa madre italiana, si siano formate in differenti esercizi d'imposta, sia con proventi derivanti da controllate residenti in Paesi "*black list*", sia in Paesi a fiscalità ordinaria. In mancanza di adeguato supporto documentale che fornisca la provenienza dell'utile, nonché l'esercizio di formazione della provvista, si ritengono distribuiti al socio italiano, in via prioritaria e fino a concorrenza, gli utili di provenienza dal Paese a fiscalità privilegiata. Infine, la dottrina evidenzia che vi sono ulteriori problemi di natura istruttorio/informativa rilevabili in ragione della necessità di individuare la provenienza dei dividendi, la natura degli stessi e la data di formazione delle riserve che vengono distribuite: nel caso di strutture partecipative molto articolate, l'analisi potrebbe rivelarsi complessa.

L'articolo 110, commi da 10 a 12-*bis*, del TUIR reca la disciplina della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato, nonché dalle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in detti Stati o territori. La disciplina riguarda le operazioni intercorse tra imprese residenti (dunque, come sottolineato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDEC nello studio del 20 aprile 2012, sono esclusi da tale disciplina gli enti non commerciali, i lavoratori autonomi e i privati) e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati (ivi comprese, come chiarito nel paragrafo 9.1 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 51/E del 2010, anche le stabili organizzazioni in Paesi *black list* di società residenti in Italia o in Paesi a fiscalità ordinaria). Il comma 12-*bis* dell'articolo 110 estende la disciplina alle operazioni intercorse con i professionisti domiciliati nei suddetti Stati e territori.

In particolare, il TUIR disciplina l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni sostenute dai soggetti residenti esercenti attività di impresa nel territorio dello Stato, intercorse con imprese o professionisti domiciliati fiscalmente in Stati o territori *black list* (ovvero quelli individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti).

L'Agenzia delle entrate (citata circolare n. 51/E del 2010, paragrafo 9.2) estende il concetto di "spese e altri componenti negativi" a "[…] qualunque componente negativo

derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori *black list*"; alcuni problemi applicativi – come rilevato dal CNDEC – sono sorti con riferimento a transazioni commerciali ed operazioni intercorse con i soli fornitori, oppure con tutti gli operatori *black list*. Si è rilevato come il riferimento alle transazioni commerciali effettuato dalle Entrate sembrerebbe escludere i componenti negativi relativi a transazioni di natura finanziaria, anche se la norma fa genericamente riferimento alle "transazioni; quanto ai rapporti con fornitori *black list*, non è chiaro se i componenti negativi di reddito debbano essere necessariamente realizzati in occasione del perfezionamento di un'operazione con fornitore *black list* oppure se debbano essere separatamente indicati anche i componenti negativi "derivanti" da operazioni intercorse con soggetti *black list* e, quindi, non necessariamente fornitori, ma anche clienti, intermediari, ecc.. In questo secondo caso, potrebbero essere interessate dalla disciplina in esame anche operazioni attive poste in essere con clienti *black list* che diano origine a componenti negativi di reddito, quali – per esempio – le perdite su crediti.

Il successivo comma 11 dell'articolo 110 del TUIR consente alle imprese residenti in Italia di dedurre le spese e gli altri componenti negativi sotto la condizione che venga dimostrata "la credibilità commerciale e l'effettiva operatività del fornitore estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata o, in alternativa, la convenienza economica delle operazioni poste in essere" (citata circolare 51/E del 2010, al paragrafo 9.3). La legge norma prevede dunque che le componenti siano deducibili in presenza di due circostanze "esimenti", alternative tra loro:

a) il fornitore estero svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
b) le operazioni intercorse con il fornitore estero rispondono ad un effettivo interesse economico e le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Tali circostanze possono essere dimostrate dal contribuente in sede di controllo ovvero mediante presentazione di interpello.

- regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere;

PROBLEMATICHE AFFERENTI AI REDDITI TRANSFRONTALIERI: UE E OCSE

Il 29 febbraio 2012, la Commissione europea ha avviato una consultazione pubblica sulla questione dello sfruttamento delle asimmetrie tra gli ordinamenti tributari dei vari Paesi (Paesi membri e Paesi terzi), suscettibili di generare fenomeni di "doppia non imposizione".

Scopo della consultazione non è, infatti, di rilevare ipotesi in cui la tassazione sia effettuata in un solo paese (per esempio, perché l'attività svolta dal soggetto passivo è sottoposta a imposizione in un altro paese), ma solo di casi doppia non tassazione, ovvero casi nei quali il combinato disposto delle regole di due paesi conduce alla non tassazione.

Nell'ambito della consultazione, la Commissione affronta le principali tematiche in materia di mancata tassazione dei redditi transfrontalieri, concentrandosi sull'imposizione diretta (tassazione dei redditi societari, tassazione sul reddito dei non residenti, regime fiscale dei *capital gains*, etc.).

In particolare, le domande poste dalla consultazione riguardano le "entità ibride", gli strumenti finanziari ibridi e l'utilizzo di convenzioni internazionali che determinano situazioni di non tassazione del reddito.

Per “entità ibride” si intendono le entità giuridiche trattate in modo differente in diverse giurisdizioni; il ricorso a strumenti finanziari ibridi concerne l’uso di strumenti che coinvolgono due o più Stati esteri e che, nei singoli ordinamenti giuridici interessati, sono fiscalmente trattati in modo diverso (a titolo di esempio, un medesimo strumento può essere qualificato come capitale di prestito in uno Stato e come capitale di rischio in un altro). Per quanto concerne l’uso delle convenzioni internazionali, il documento di consultazione pone il caso in cui uno stesso reddito venga qualificato differentemente alla stregua di due legislazioni nazionali che abbiano sottoscritto convenzioni internazionali e che esso sfugga alla imposizione in entrambi i paesi.

Ulteriori aspetti esaminati afferiscono alla materia del *transfer pricing*, degli *Advance Pricing Arrangements*, alle transazioni con parti correlate residenti in Paesi a bassa fiscalità, al trattamento fiscale che in alcuni Paesi è riconosciuto al cosiddetto "*passive income*" (interessi attivi e *royalties*), alle convenzioni contro le doppie imposizioni con Paesi terzi.

Anche l’OCSE, nell'ambito del cosiddetto "*Aggressive Tax Planning Steering Group*" del Comitato Affari Fiscali ha pubblicato il report "*Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*" nel quale, oltre a illustrare il fenomeno e le operazioni che sfruttano le differenze nel trattamento fiscale di strumenti finanziari ibridi, entità ibride e trasferimenti ibridi tra i vari ordinamenti, segnala i risultati dei Paesi che si sono impegnati nel contrasto a tali forme di pianificazione fiscale aggressiva. Viene citata anche l'Amministrazione fiscale italiana che ha, di recente, effettuato diverse contestazioni, che hanno portato a incassi per oltre 1,5 miliardi di euro.

Da ultimo, si ricorda che i rappresentanti delle autorità fiscali di alcuni Paesi membri dell'OCSE si sono riuniti a Montreal dall'8 al 10 maggio 2012 per discutere il problema della doppia esenzione involontaria causata dall'utilizzo degli *hybrid mismatch arrangements* (regolazioni ibride da disallineamento fiscale). L'incontro è stato organizzato dall'Agenzia delle Entrate del Canada (CRA - *Canada Revenue Agency*) in collaborazione con l'OCSE.

Al fine di superare le problematiche afferenti alla tassazione transfrontaliera, il legislatore italiano – anche in recepimento delle disposizioni dettate in sede europea – è intervenuto a regolare la materia: da ultimo si ricorda il D.Lgs. n. 47 del 2012, recante l’attuazione della direttiva 2009/65/CE in materia di organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), che ha apportato modifiche alla disciplina fiscale delle ritenute sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICVM italiani, al fine di evitare salti d'imposta o effetti discorsivi.

In particolare, l’articolo 3 modifica la legge n. 77 del 1983 in materia di fondi comuni d'investimento mobiliare al fine di uniformare le disposizioni riguardanti la determinazione dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione agli OICVM di diritto estero a quelle previste per i fondi di diritto italiano; viene altresì precisato che, per i fondi non armonizzati istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella *white list*, la vigilanza prudenziale deve essere riferita al soggetto gestore e non al fondo, come stabilito dalla direttiva 2011/61/UE sui fondi alternativi, il cui recepimento è previsto entro il 21 luglio 2013.

- regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle insediate in Italia di soggetti non residenti;

STABILE ORGANIZZAZIONE

Il concetto di "stabile organizzazione" assume importanza in relazione alla possibilità di tassare il reddito d'impresa nello Stato in cui questo è prodotta.

Con la riforma del diritto societario operata per mezzo del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 è stata introdotta nell'ordinamento nazionale la definizione di "stabile organizzazione" ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in parte mutuandola dall'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE.

La definizione di legge di "stabile organizzazione" è recata dall'articolo 162 del TUIR: ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. Si ratta di una definizione generale, cui la norma richiamata affianca una serie di ipotesi considerate "stabili organizzazioni" tout court, per effetto della loro menzione *ex lege* (ad es. sede di direzione, succursale, ufficio etc.) nonché ipotesi in cui tale istituto non si configura. (ad es. la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi). Costituisce in alternativa una "stabile organizzazione dell'impresa" il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

In ordine alle modalità di determinazione del reddito della stabile organizzazione, il TUIR, all'articolo 151, si ispira al principio di territorialità, secondo cui per le società ed enti commerciali non residenti il reddito complessivo da assoggettare a tassazione è costituito esclusivamente dai redditi che si considerano prodotti nello Stato, con la sola esclusione dei redditi esenti da imposta e quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva. Il successivo articolo 152 prevede che, in presenza di una stabile organizzazione italiana, il reddito complessivo di un soggetto non residente si determini secondo le disposizioni relative alla determinazione dell'imposta sul reddito delle società.

La dottrina (cfr. E. Cacciapuoti, *I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione: tra valore di mercato e costo storico,* in "Rassegna tributaria" n. 1 di gennaio-febbraio 2010, pag. 173) ha rilevato che le norme del Testo Unico lasciano irrisolti numerosi problemi interpretativi e applicativi relativi alla determinazione del reddito di una stabile organizzazione, sia che si tratti di un soggetto estero che opera in Italia, sia ove si presenti la necessità per un soggetto italiano di determinare la base imponibile della propria stabile organizzazione estera, ai fini del calcolo del credito per le imposte pagate all'estero.

Il 12 ottobre 2011, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato un documento di consultazione pubblica[23] in ordine alla definizione di "stabile organizzazione" nel modello di Convenzione fiscale OCSE. Il 29 febbraio sono stati pubblicati i commenti ricevuti sull'argomento.

[23] Il documento di consultazione ed i pareri sono reperibili al seguente indirizzo *internet: http://www.oecd.org/document/52/0,3746,en_2649_33747_49679284_1_1_1_1,00.html*

- regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero.

IL CONSOLIDATO FISCALE MONDIALE

Con la riforma del TUIR operata dal D.Lgs. 344/2003 sono stati introdotti nel nostro ordinamento il regime opzionale del consolidato fiscale nazionale (articoli da 117 a 129 del Testo Unico) e del consolidato fiscale mondiale. In estrema sintesi, l'adesione a tali regimi consente di determinare l'IRES in modo unitario con riferimento al gruppo societario cui appartengono i soggetti interessati, effettuando la somma algebrica dei redditi complessivi netti, opportunamente rettificati, di ciascuno dei soggetti aderenti. I vantaggi offerti da tale meccanismo consistono, in generale, nella possibilità di compensare infragruppo, tra l'altro, gli utili e le perdite.

L'opzione per il consolidato mondiale (artt. 130-142 del TUIR) in particolare consente di estendere la tassazione di gruppo anche a società non residenti: alla società controllante in Italia vengono imputati per trasparenza i redditi e le perdite delle controllate estere in proporzione alla quota di partecipazione complessiva. Redditi e perdite delle controllate estere sono ricalcolati in base alle norme tributarie nazionali. Nel consolidato mondiale l'opzione è vincolante per almeno cinque esercizi della controllante ed eventuali rinnovi sono validi per altri tre esercizi. Per mezzo del consolidato mondiale, la consolidante può includere nella propria base imponibile le perdite delle controllate estere e delle imposte versate da queste nello Stato estero. In questo modo le controllate estere vengono trattate dal fisco italiano alla stregua di stabili organizzazioni all'estero dell'impresa italiana (articolo 131 del TUIR).

In merito si ricorda che l'opzione per il regime del consolidato mondiale implica che non si applichino le disposizioni di cui all'articolo 167 (cd. "regime CFC – *controlled foreign companies*) relativamente alle controllate estere il cui imponibile viene incluso in quello della società controllante. Si rinvia al riquadro precedente per l'illustrazione di tale regime.

La problematica della rilevanza delle perdite delle società residenti all'estero è stata affrontata dalla Corte di giustizia europea; essa, in mancanza di un *corpus* organico armonizzato di principi in materia di imposizione sul reddito delle società (per le proposte attualmente in discussione, cfr. *supra* il riquadro *Le raccomandazioni dell'Unione Europea*), ha provveduto a individuare un insieme di regole cui parametrare la legittimità del diritto interno in materia. La Corte ha affrontato il tema alla luce della libertà di stabilimento (articolo 49 del TFUE, ex articolo 43): esso, nell'ottica dei giudici comunitari, è finalizzato a garantire che una società costituita ai sensi delle leggi di uno Stato membro abbia il diritto di svolgere la propria attività nel territorio dell'Unione attraverso rami d'azienda, controllate e succursali, senza che gli ordinamenti nazionali possano riservare un trattamento normativo differenziato fondato sull'ordinamento giuridico del Paese in cui esse abbiano la sede principale; tuttavia, secondo un orientamento consolidato, in determinate ipotesi talune misure restrittive possono ritenersi legittime, in quanto perseguono lo scopo di evitare l'abuso di questi principi (cd. *shopping fiscale*) con eventuali finalità di elusione o evasione dell'imposta, purché sia rispettato il principio di proporzionalità tra la misura introdotta dallo Stato membro e lo scopo perseguito (cfr. sentenza *Marks&Spencer ,* c C-446/03). In linea di principio, dunque, lo scomputo delle perdite dovrebbe avvenire nello stato di residenza della società che le ha prodotte e, in via sussidiaria, nello Stato della capogruppo. Tale soluzione, come rilevato dalla dottrina, pone oneri gravosi in capo alla società che

intende fruire delle perdite di una società del gruppo; essa dovrebbe provare che quest'ultima non abbia la possibilità di farle valere nel proprio Stato di residenza, al fine di evitare che la medesima perdita sia dedotta due volte in via definitiva.

In ordine ai principi e criteri direttivi che devono presiedere ad una riforma della disciplina fiscale delle operazioni transfrontaliere, si rileva che - nell'attuale quadro normativo internazionale - sembrerebbe opportuno che il legislatore tenesse specificamente in considerazione, tra i principi e i criteri direttivi per l'esercizio della delega, anche la necessità di rispettare gli accordi internazionali e gli specifici vincoli che discendono dall'appartenenza all'Unione Europea.

La revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti

La **lettera *c)*** impone al Governo di sottoporre a revisione i regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e di particolari categorie di costi, salvaguardando e specificando il concetto di inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici.

IL PRINCIPIO DI INERENZA

La disciplina in materia di determinazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo) contempla, tra i principi e i criteri per l'individuazione e quantificazione dei costi da dedurre in sede di dichiarazione, il principio di inerenza. Il riferimento normativo, per quanto riguarda il reddito di lavoro autonomo, è all'articolo 54, comma 1, del TUIR, mentre per la determinazione del reddito d'impresa si fa riferimento all'articolo 109, comma 5 del predetto Testo Unico, ai sensi del quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. In sostanza, affinché un componente negativo sia preso in considerazione ai fini del computo del reddito d'impresa, esso deve essere inerente all'attività imprenditoriale.

In ordine a talune tipologie di spesa – stante la difficoltà nell'ascriverle all'interesse aziendale o a quello personale del contribuente/socio – la legge detta, con finalità di certezza del rapporto tributario, specifiche regole e percentuali di deducibilità (ad es. per le spese relative ad apparecchi terminali per servizi di comunicazione elettronica, quelle per rappresentanza, prestazioni alberghiere, veicoli a motore etc.). Per le componenti negative per le quali non sono rinvenibili così precise indicazioni, il principio di inerenza è stato oggetto di interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, della dottrina e della giurisprudenza.

In particolare, nel corso del tempo è stata avallata un'interpretazione ampia del principio di inerenza, intendendosi per tale la correlazione fra onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile (cfr. le note ministeriali del 25 ottobre 1980, n. 9/2113, del 7 luglio 1983, n. 30/9/944, del 12 febbraio 1985, n. 9/1603 e del 28 ottobre 1998, n. 158/E), non più legata ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa. Sono quindi deducibili i costi relativi all'attività dell'impresa e riferiti ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito d'impresa.

Analogo orientamento emerge dai pronunciamenti della Corte di Cassazione (cfr. sent. n 4554 del 25 febbraio 2010 e ord. n. 19489 del 13 settembre 2010); per

qualificare un costo come deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili. Per quanto concerne l'onere della prova in ordine alla sussistenza dell'inerenza di determinati componenti negativi, esso – per consolidata interpretazione - incombe sul contribuente (Corte di Cassazione, sentenze del 24 febbraio 2006, n. 4218, del 22 settembre 2006, n. 20521 , del 10 novembre 2006, n. 24075 e del 29 dicembre 2006, n. 27619).

Si rammenta che il principio di inerenza trova applicazione ai fini della detraibilità dell'IVA, così come ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, pur con modalità applicative in parte diverse rispetto alla disciplina delle imposte sui redditi (cfr. circolare 36/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate).

La revisione della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari

La **lettera *d)*** infine, **aggiunta dalla Camera**, impone al Governo di sottoporre a revisione, razionalizzazione e coordinamento:

- la disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari;
- le norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà.

Tale operazione deve essere effettuata con il duplice obiettivo di:

a) evitare vantaggi fiscali derivanti dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo;
b) dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari.

Documenti all'esame delle Istituzioni dell'UE

Il 16 marzo 2011 la Commissione europea ha presentato una proposta di direttiva relativa ad una base imponibile comune consolidata per la tassazione delle società (*common consolidated corporate tax base*, CCCTB, COM(2011)121).

Il regime comune prevede, in particolare, regole per il calcolo dei risultati fiscali di ciascuna società (o succursale), il consolidamento di tali risultati, qualora vi siano altri membri del gruppo, e la ripartizione della base imponibile consolidata tra ciascuno Stato membro ammissibile. Non sarebbero invece armonizzate le aliquote d'imposta, che rimarrebbero di esclusiva competenza nazionale pur incoraggiando la Commissione una leale concorrenza tra gli Stati membri al riguardo.

La proposta viene esaminata secondo una procedura legislativa speciale, che prevede l'unanimità in seno al Consiglio dell'UE e il mero parere del Parlamento europeo. Il 19 aprile 2012 il Parlamento europeo ha approvato una risoluzione che reca emendamenti alla proposta di direttiva: in particolare, il Parlamento europeo chiede che la CCCTB si applichi, in un una fase transitoria, soltanto alle società cooperative europee, che hanno una natura transfrontaliera. Dopo cinque anni, verrebbe applicata a tutte le imprese europee, eccetto le piccole e medie imprese (PMI), che potrebbero optare per un regime della CCCTB su base volontaria. Per le PMI, il Parlamento europeo chiede che la Commissione si adoperi per ridurre i costi amministrativi e creare quindi le condizioni necessarie affinché le imprese attive su scala transfrontaliera possano trarre beneficio dall'adesione al regime della CCCTB.

Articolo 4, commi 4 e 5

(Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette)

4. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati;

b) attuazione del regime del gruppo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE.

5. Il Governo è delegato, altresì, ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per la revisione delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) semplificazione degli adempimenti e razionalizzazione delle aliquote;

b) accorpamento o soppressione di fattispecie particolari.

L'**articolo 4** al **comma 4** detta i principi e i criteri direttivi per l'attuazione della delega in materia di IVA, che deve avvenire attraverso la semplificazione dei sistemi speciali nonché l'attuazione del regime del gruppo IVA. Il Governo è inoltre delegato ad introdurre norme per la revisione delle imposte c.d. minori, vale a dire le imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti, attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote nonché l'accorpamento o la soppressione di fattispecie particolari (**comma 5**).

Nel dettaglio, il **comma 4** delega il governo ad introdurre norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE in materia di IVA.

Si ricorda, preliminarmente, che il 6 dicembre 2011 la Commissione europea ha presentato una comunicazione sulla nuova strategia dell'UE in materia di imposta sul valore aggiunto (COM(2011)851[24]) che fa seguito alla consultazione svolta sul Libro verde presentato il 1° dicembre 2010 (sul quale, vedi oltre).

Ad avviso della Commissione, il nuovo sistema IVA dovrebbe perseguire i seguenti tre obiettivi principali:

[24] *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf*

- riduzione degli oneri amministrativi delle imprese, per agevolare il commercio transfrontaliero, attraverso l'introduzione dello "sportello unico" e la standardizzare delle dichiarazioni IVA;
- ampliamento della base imponibile e limitazione del ricorso alle aliquote ridotte;
- potenziamento degli attuali meccanismi antifrode, tra cui Eurofisc, per ridurre la perdita di entrate dovute all'IVA non versata.

La Commissione sottolinea inoltre che la questione del passaggio ad un sistema IVA basato sull'imposizione nel paese di origine non è più rilevante. Pertanto, l'IVA continuerà ad essere riscossa nel paese di destinazione (ossia il paese in cui ha sede l'acquirente).

Il 15 maggio 2012 il Consiglio ECOFIN ha approvato le conclusioni sulla nuova strategia UE in materia di IVA. Il Consiglio, tra le altre cose:
- sostiene la proposta di creare di uno sportello unico IVA entro il 2015;
- invita la Commissione a chiarire meglio il valore legale e le funzioni del portale *web* sull'IVA che verrebbe creato al fine di fornire informazioni in più lingue su questioni come la registrazione, la fatturazione, le dichiarazioni IVA, le aliquote IVA, nonché gli obblighi speciali e limitazioni del diritto a detrazione;
- concorda sull'opportunità di esaminare nel dettaglio il vigente regime IVA dei servizi pubblici, al fine di promuovere una migliore concorrenza tra settore pubblico e settore privato;
- prende atto che la Commissione è a favore di un uso limitato delle aliquote ridotte da parte degli Stati membri.

Si ricorda peraltro che già l'articolo 5, comma 1, lettera *c)*, della legge n. 80 del 2003 prevedeva la razionalizzazione dei sistemi speciali Iva in funzione della particolarità dei settori interessati. Tale delega è rimasta, come noto, inattuata.

LE ALIQUOTE IVA

In materia di aliquote, l'articolo 97 della direttiva 2006/112/CE (cosiddetta direttiva IVA, vedi oltre) stabilisce che l'aliquota normale d'imposta fissata da ciascun paese membro non può essere, fino al 31 dicembre 2010, inferiore al 15%.

Gli articoli 98 e 99 consentono agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote ridotte. Tale facoltà è ammessa esclusivamente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle categorie individuate nell'allegato III della direttiva. In ogni caso, la misura dell'aliquota ridotta non può essere inferiore al 5%. In deroga alle regole normali, alcuni Stati membri sono stati autorizzati a mantenere delle aliquote ridotte, comprese le aliquote "ultraridotte" e le aliquote zero, in alcuni ambiti.

La direttiva 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE è intervenuta sulla direttiva 2006/112/CE apportando, tra l'altro, modifiche all'allegato III della direttiva 2006/112/CE al fine di ampliare l'ambito delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte. Nel secondo considerando della direttiva 2009/47/CE viene evidenziato che la Commissione europea, nella sua Comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale presentata al Consiglio e al Parlamento europeo nel luglio 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati

localmente non pone problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, in presenza di determinate condizioni, produrre effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta all'economia sommersa.

In Italia, le aliquote IVA sono disciplinate dall'articolo 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Nel dettaglio, accanto all'aliquota normale (incrementata dal 20 al 21 per cento dai commi da 2-*bis* a 2-*quater* dell'articolo 2 del decreto-legge n. 138 del 2011) si prevede un'aliquota ridotta del 10 per cento e un'aliquota "super-ridotta" del 4 per cento per le operazioni aventi per oggetto i beni e i servizi elencati nella Tabella A allegata al citato D.P.R. n. 633.

In particolare, nella parte III della Tabella A vi è l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota del 10 per cento. La parte II della Tabella A reca invece l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota del 4 per cento.

Si fa presente, inoltre, che l'ordinamento prevede anche alcuni specifici regimi agevolati e forfetari di applicazione dell'IVA.

Il citato decreto-legge n. 138 del 2011 prevede inoltre che a decorrere dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 (secondo le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 95 del 2012) le aliquote del 10 e del 21 per cento verranno incrementate di 2 punti percentuali (passando rispettivamente al 12 e al 23 per cento). A decorrere dal 1° gennaio 2014, le suddette aliquote sono incrementate dell'1 per cento. Da tale data, pertanto, le aliquote sono rideterminate, rispettivamente, nella misura dell'11 e del 22 per cento. Il predetto incremento non si applica qualora entro il 30 giugno 2013 siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali.

Inoltre, con la legge di stabilità 2013 devono essere indicate le misure di attuazione del programma di razionalizzazione della spesa pubblica (previsto dall'articolo 1, comma 1-bis, del decreto legge n. 52 del 2012) e le disposizioni di eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (previste dall'articolo 40, comma 1-quater, del decreto legge n. 98 del 2011), prevedendo che i risparmi e le maggiori entrate così ottenuti, assieme ai risparmi derivanti dal riordino di enti ed organismi statali disposti dall'articolo 12 del citato decreto-legge n. 95 del 2012, concorrano ad evitare il previsto aumento dal 1° luglio 2013 delle aliquote IVA.

Le aliquote ridotte assolvono una funzione redistributiva: contribuiscono alla progressività del sistema tributario tassando ad aliquota inferiore consumi "necessari" e sono state, pertanto, classificate tra le misure a rilevanza sociale nel Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze in vista della riforma fiscale.

IL SISTEMA COMUNE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La politica fiscale dell'UE ha il compito di sostenere i principi del mercato unico e della libera circolazione dei capitali, garantendo che le norme nazionali in materia di fiscalità siano coerenti con gli obiettivi generali dell'Unione a favore dell'occupazione e che queste norme non comportino un vantaggio sleale per le imprese di un paese rispetto ai concorrenti di un altro.

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) rappresenta una parziale eccezione e richiede un maggiore coordinamento al livello dell'Unione europea, dal momento che è fondamentale per assicurare il corretto funzionamento del mercato unico ed una concorrenza leale al suo interno. L'UE ha pertanto stabilito norme comuni e un limite minimo per le aliquote IVA applicabili.

Agli Stati membri resta comunque un considerevole margine di manovra nella fissazione delle rispettive aliquote IVA. Ciò è dovuto in particolare alla mancanza di aliquote massime, all'applicazione facoltativa di una o due aliquote ridotte, alla possibilità lasciata agli Stati membri di scegliere le categorie di beni o servizi che beneficiano di aliquote ridotte (all'interno di un vasto elenco di prodotti che include alimentari e farmaci), nonché alle deroghe temporanee accordate a determinati paesi UE a particolari condizioni.

Inoltre, le norme sull'IVA e le aliquote rispettano il principio europeo per cui le decisioni sulle questioni fiscali possono essere adottate soltanto all'unanimità, e questo al fine di salvaguardare l'autonomia nazionale.

Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto si applica ai beni e ai servizi acquistati e venduti ai fini del consumo in ambito europeo. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

La direttiva 2006/112/CE ha proceduto alla rifusione delle norme che costituiscono il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, contenute principalmente nella direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (cosiddetta "sesta direttiva IVA"), più volte modificata nel corso degli anni da numerose direttive.

La direttiva 2006/112/CE costituisce pertanto una sorta di testo unico di tutte le norme sul sistema comune di IVA, razionalizzando e coordinando le numerose e sostanziali modifiche intervenute nel tempo. Il nuovo testo è entrato in vigore dal 1° gennaio 2007 in tutti i Paesi dell'Unione europea.

La direttiva 2006/112/CE si compone di 414 articoli, raggruppati in 15 titoli e 12 allegati. La rifusione, come previsto espressamente nel terzo *considerando*, ha apportato solo poche modifiche sostanziali alla legislazione esistente. La maggior parte dei cambiamenti sono strutturali e redazionali e servono a rendere il testo più chiaro e comprensibile, ovvero a correggere errori e divergenze linguistiche. I riferimenti agli articoli abrogati si intendono fatti alla nuova direttiva 2006/112/CE, secondo una tavola di concordanza contenuta nell'allegato XII della stessa. Tuttavia, oltre alla

rielaborazione del testo, sono state introdotte alcune modifiche sostanziali recependo anche sentenze della Corte di giustizia.

Tra le modifiche sostanziali vi è quella contenuta nell'articolo 44, che precisa che la territorialità delle prestazioni di servizi effettuate da un intermediario che agisce in nome e per conto terzi (intermediario con rappresentanza) sia sempre da ricondurre al luogo in cui avviene l'operazione principale cui si riferisce la prestazione, salvo il caso in cui il destinatario della prestazione sia identificato ai fini Iva in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio è effettuata l'operazione principale. In questo caso, la rifusione si è rifatta alla sentenza del 27 maggio 2004, relativa alla causa C-68/03, che si era pronunciata al riguardo.

Altra modifica sostanziale riguarda la definizione di prodotti soggetti ad accisa ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IVA. L'articolo 2, paragrafo 3, della nuova direttiva ha specificato che sono considerati prodotti soggetti ad accisa i prodotti energetici, l'alcole e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, quali definiti dalle disposizioni comunitarie in vigore" ma non il gas fornito dal sistema di distribuzione di gas naturale e l'energia elettrica": per questi ultimi valgono norme speciali circa il luogo della cessione.

L'articolo 59 della direttiva, in relazione alla territorialità delle prestazioni di telecomunicazione, rende obbligatorio l'utilizzo della regola dell'utilizzazione o dell'impiego effettivi per i servizi forniti a cittadini extra-comunitari che non siano soggetti passivi d'imposta. In questo modo, viene adottato lo stesso criterio previsto per le prestazioni di commercio elettronico.

TERRITORIALITÀ DELL'IVA

Il decreto legislativo n. 18 del 2010 ha apportato modifiche alla disciplina IVA, con decorrenza 1° gennaio 2010, al fine di recepire le direttive comunitarie in materia di territorialità delle prestazioni (2008/8/CE), rimborsi IVA (2008/9/CE) e contrasto alle frodi negli scambi intracomunitari (2008/117/CE).

La direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 interviene in materia di individuazione del luogo delle prestazioni di servizi rese in ambito comunitario, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, modificando, a tal fine, la citata "direttiva IVA" 2006/112/CEE.

La direttiva 2008/8/CE è stata emanata per tenere conto dell'evoluzione avvenuta nel settore dei servizi ed interviene sulle modalità di individuazione del paese nel quale si considera effettuata la prestazione di un servizio.

Come emerge dal terzo *considerando*, la disciplina introdotta con la direttiva 2008/8/CE è volta ad introdurre un principio generale in base al quale il luogo di imposizione per tutte le prestazioni di servizi dovrebbe essere il luogo in cui avviene il consumo effettivo.

Al fine di introdurre il principio dell'imposizione nel luogo in cui avviene il consumo, sono stabiliti due criteri di ordine generale che trovano applicazione laddove non sono disposte specifiche deroghe. In particolare:

- per i servizi resi nei confronti di soggetti passivi IVA, la prestazione si intende effettuata nel luogo in cui è stabilito il soggetto committente;

- per i servizi resi nei confronti di privati, le prestazioni sono tassate nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio stesso.

Territorialità dell'imposta (articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972)

L'individuazione del Paese nel quale si considera effettuata la prestazione è effettuata sulla base del seguente principio generale:

- per le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi IVA, l'imposta deve essere assolta nel Paese ove è stabilito il committente (*business to business*- B2B);
- per le prestazioni rese nei confronti di soggetti privati, la tassazione deve avvenire nel Paese di stabilimento del prestatore del servizio (*business to consumer*- B2C).

In deroga al sopra indicato principio generale, sono individuati criteri applicabili a talune tipologie di prestazioni di servizi specifiche. In particolare:

a) per i servizi resi per immobili, la prestazione si considera effettuata nel Paese nel quale è ubicato l'immobile. Rientrano in questa categoria, a titolo esemplificativo, le perizie, le intermediazioni delle agenzie, i campeggi, le prestazioni professionali per l'esecuzione dei lavori;

b) per i servizi di trasporto di passeggeri, il principio della territorialità è correlato al tragitto percorso. In particolare, l'imposta è determinata in proporzione alla distanza percorsa in Italia;

c) per i servizi di ristorazione e di *catering,* ai fini della territorialità si distingue se sono resi o meno a bordo di una nave, aereo, o treno nel corso di un trasporto di passeggeri all'interno della Comunità. Nel primo caso, le prestazioni si considerano effettuate in Italia se il luogo di partenza del trasporto è in Italia; negli altri casi le prestazioni si considerano effettuate in Italia se sono materialmente eseguite all'interno del territorio dello Stato;

d) per i servizi di locazione di mezzi di trasporto la prestazione si considera effettuata nel Paese nel quale i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario purché siano utilizzati all'interno del territorio della Comunità europea. Tale principio si applica alle locazioni, anche finanziarie, ai noleggi e simili dei mezzi di trasporto;

e) le prestazioni rese a privati per servizi pubblicitari, di consulenza e assistenza tecnica o legale, bancari, di elaborazione dati e simili, non si considerano effettuate in Italia quando sono rese a committenti privati domiciliati e residenti fuori dalla Comunità europea;

f) le prestazioni culturali, artistiche, educative, sportive, scientifiche, ricreative e simili, ivi comprese le fiere e le esposizioni, si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente svolte nello Stato (decorrenza 1° gennaio 2011);

g) le prestazioni di intermediazione si considerano effettuate in Italia quando l'operazione principale oggetto di intermediazione è effettuata in Italia (decorrenza 1° gennaio 2013).

Modello INTRASTAT (articolo 49 del D.L. n. 331/1993)

Al fine contrastare le frodi IVA intracomunitarie, il D.Lgs. n. 18/2010 è intervenuto sugli obblighi, a carico dei soggetti passivi IVA che effettuano prestazioni di servizio in ambito comunitario, concernenti la compilazione e l'invio del modello Intrastat.

Le principali modifiche relative agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto IVA italiano (modello Intrastat) riguardano:

- l'ambito oggettivo, in quanto viene esteso l'obbligo di dichiarazione alle prestazioni di servizi effettuate in ambito comunitario, fatte salve le deroghe espressamente indicate;
- la periodicità degli elenchi, relativamente alla quale specifiche modalità sono state disciplinate dal D.M. economia e finanze 22 febbraio 2010 e dalla Determinazione 22 febbraio 2010 n. 22778 del Direttore dell'Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica. In particolare, il D.M. ha stabilito che ciascun elenco deve essere presentato con cadenza trimestrale per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni[25], un ammontare trimestrale non superiore a 50.000 euro ovvero con cadenza mensile per i soggetti che superano la predetta soglia; è stata pertanto abolita la presentazione annuale del modello Intrastat;
- le modalità di invio, in quanto la presentazione degli elenchi deve avvenire esclusivamente in via telematica entro il giorno 25 del mese successivo a quello del periodo di riferimento.

MODIFICHE ALLA DIRETTIVA IVA

La direttiva 2009/47/CE del Consiglio del 5 maggio 2009 reca modifiche alla direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi del secondo considerando della direttiva, la Commissione, nella sua comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale presentata al Parlamento europeo e al Consiglio nel 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati localmente non pone reali problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, a determinate condizioni, avere effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta contro l'economia sommersa. È dunque opportuno offrire agli Stati membri la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte ai servizi ad alta intensità di lavoro che sono oggetto delle disposizioni temporanee applicabili fino al termine del 2010 nonché ai servizi di ristorazione e catering.

Il quarto considerando precisa inoltre che la direttiva 2006/112/CE può essere modificata per consentire l'applicazione di aliquote ridotte o di un'esenzione, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per motivi sociali o sanitari nonché per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri

[25] Si tratta di quattro categorie di operazioni: acquisti di beni, acquisti di servizi, cessione di beni, prestazioni di servizi. E' sufficiente superare il limite di una sola categoria per ricadere nell'obbligo mensile di presentazione degli elenchi.

nell'allegato III di tale direttiva. Le premessa della direttiva enuncia le finalità e i principali elementi di novità che essa apporta.

La direttiva 2009/69/CE del Consiglio del 25 giugno 2009 modifica la direttiva 2006/112/CE in relazione all'evasione fiscale connessa all'importazione.

L'importazione di beni è esente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) se ad essa fa seguito una cessione o un trasferimento di tali beni a un soggetto passivo in un altro Stato membro. Le condizioni alle quali è concessa la suddetta esenzione sono fissate dagli Stati membri. L'esperienza tuttavia dimostra che le divergenze nell'applicazione di questa disposizione sono sfruttate dagli operatori per evitare il pagamento dell'IVA sui beni importati in tali circostanze. Per prevenire detto sfruttamento la direttiva specifica, per determinate operazioni, una serie di condizioni minime a livello comunitario per l'applicazione di tale esenzione.

La direttiva 2009/132/CE del Consiglio del 19 ottobre 2009 ha determinato l'ambito d'applicazione dell'articolo 143, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE in materia di esenzione dall'IVA di talune importazioni definitive di beni.

Si ricorda poi la direttiva 2009/162/UE del Consiglio del 22 dicembre 2009 che modifica varie disposizioni della direttiva 2006/112/CE.

Le principali modifiche sono introdotte sulle disposizioni relative all'importazione e al luogo di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica. In particolare, la direttiva 2006/112/CE non applicava il regime speciale derivante dalla direttiva 2003/92/CE relativamente alle norme sul luogo di cessione di gas e di energia elettrica alle importazioni e cessioni di gas trasportato mediante i gasdotti che non fanno parte della rete di distribuzione e soprattutto ai gasdotti transfrontalieri. La direttiva si prefigge quindi di chiarire che il regime speciale si applica alle importazioni e alle cessioni di gas effettuate mediante ogni sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità o ogni rete connessa a un siffatto sistema. Si introduce altresì una procedura semplificata di consultazione preliminare del comitato IVA, volta a garantire che la Commissione e gli altri Stati membri vengano correttamente informati in presenza di riduzione di aliquota da parte di uno Stato membro in questo settore estremamente sensibile.

A norma dell'articolo 131 e dell'articolo 143, lettere *b)* e *c)*, della direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri esentano le importazioni definitive di beni che fruiscono di una franchigia doganale diversa da quella prevista dalla tariffa doganale comune. Pur ritenendo auspicabile la più stretta unità possibile tra il regime doganale e quello applicabile in materia d'imposta sul valore aggiunto, è tuttavia opportuno tener conto, ai fini dell'applicazione di quest'ultimo regime, delle differenti finalità e strutture dei dazi doganali, da un lato, e dell'imposta sul valore aggiunto, dall'altro. La direttiva prevede quindi un regime dell'imposta sul valore aggiunto differente per le importazioni nella misura necessaria a soddisfare gli obiettivi dell'armonizzazione fiscale. Le esenzioni all'importazione possono essere concesse solo qualora esse non rischino di falsare le condizioni di concorrenza sul mercato interno. Inoltre, alcune franchigie applicate negli Stati membri sono state istituite da convenzioni tra alcuni Stati membri e paesi terzi le quali, in considerazione del loro oggetto, riguardano soltanto lo Stato membro firmatario. Non è proficuo determinare sul piano comunitario le condizioni di concessione di siffatte franchigie. È sufficiente autorizzare gli Stati membri interessati a mantenerle.

Successivamente, la direttiva 2010/23/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 ha modificato la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi.

Ai sensi del secondo considerando della direttiva, tenuto conto della gravità delle frodi in materia di IVA, è opportuno che gli Stati membri siano autorizzati, a titolo temporaneo, ad applicare un meccanismo in base al quale l'obbligo di versare l'IVA spetti al soggetto al quale sono trasferite le quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE e altre unità che possono essere utilizzate per conformarsi alla stessa direttiva.

La direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010 reca modifiche alla direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione.

In particolare, oltre ad introdurre alcuni chiarimenti tecnici in materia di fatturazione elettronica, la direttiva, per aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare l'IVA all'autorità competente prima di aver ricevuto i pagamenti dai loro acquirenti/destinatari, dà agli Stati membri la possibilità di autorizzare la contabilizzazione dell'IVA tramite un regime di contabilità di cassa che consenta al fornitore/prestatore di pagare l'IVA all'autorità competente quando ha ricevuto il pagamento relativo alla cessione/prestazione e che stabilisca il suo diritto a detrazione quando paga una cessione/prestazione. In tal modo, gli Stati membri potranno introdurre un regime facoltativo di contabilità di cassa che non andrà a incidere negativamente sui flussi di cassa legati alle loro entrate IVA.

La direttiva 2010/88/UE del Consiglio del 7 dicembre 2010 proroga la durata dell'obbligo di applicazione di un'aliquota normale minima fino al 31 dicembre 2015.

L'Unione europea, infine, con Regolamento 15 marzo 2011, n. 282, è intervenuta sulla disciplina in materia di territorialità IVA al fine di assicurare una omogeneità nell'applicazione tra i paesi membri delle disposizioni previste dalla direttiva 2008/8/CE. In particolare, viene fornita una definizione di stabile organizzazione (art. 53) e vengono forniti chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta rispetto alla fornitura di specifici servizi tra i quali si segnalano il commercio elettronico, le traduzioni di testi e la radiodiffusione televisiva delle partite di calcio.

Da ultimo, il Regolamento di esecuzione n. 79/2012 della Commissione Europea del 31 gennaio 2012 reca le modalità d'applicazione di talune disposizioni del regolamento n. 904/2010 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

IL LIBRO VERDE SUL FUTURO DELL'IVA

Il Libro verde sul futuro dell'IVA, presentato dalla Commissione europea il 1° dicembre 2010 (COM(2010)695), ha avviato un riesame complessivo del sistema vigente dell'imposta in vista di una sua riforma organica volta al conseguimento di cinque principali obiettivi:

- rafforzare la coerenza tra il regime dell'IVA e il mercato unico;
- incrementare il gettito dell'imposta e respingere gli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni, anche al fine di sostenere il processo di risanamento del bilancio negli Stati membri;

- ridurre i costi di conformità alle norme e di riscossione per i contribuenti;
- adattare la disciplina dell'imposta ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico;
- contribuire alla realizzazione della strategia "Europa 2020" per la crescita e l'occupazione e, più in generale, il rilancio dell'economia europea dopo la crisi.

La Commissione europea ritiene necessario un riesame complessivo del sistema IVA in quanto gli interventi specifici di semplificazione e modernizzazione operati nell'ultimo, pur producendo risultati positivi, non sono più adeguati a fronte delle varie criticità emerse; sottolinea, inoltre, che la riforma dell'IVA rientra tra le iniziative indicate nell'Atto per il mercato unico al fine di creare un ambiente giuridico e fiscale favorevole alle imprese.

Secondo il rapporto sull'IVA allegato al Libro verde, la complessità del sistema provoca un mancato introito da IVA, dovuto a frodi IVA, mancati pagamenti, errori, ecc., che per il 2009 può essere prudentemente stimato pari al 6,9% del PIL e al 12% delle entrate IVA dell'Ue. Ciò significa un'evasione pari a circa 118,8 miliardi di euro. Secondo il rapporto, in Italia la percentuale salirebbe al 22%, per un totale di circa 29 miliardi di euro di IVA evasa rispetto ad un gettito complessivo pari a oltre 130 miliardi di euro.

INTERVENTI SULLA DISCIPLINA DELL'IVA NELLA XVI LEGISLATURA

L'articolo 7 del decreto-legge n. 185 del 2008 ha esteso la possibilità di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali l'IVA diventa esigibile al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo ai soggetti che realizzano un volume d'affari non superiore a 200.000 euro. La norma consente di evitare l'anticipazione del versamento dell'IVA da parte del cedente, qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga in un momento successivo a quello dell'effettuazione delle operazioni (esigibilità per cassa). L'articolo 3-*bis* del decreto-legge n. 5 del 2009 ha previsto la possibilità di estendere il beneficio ad altri soggetti ed in particolare ai fornitori delle grandi imprese in amministrazione straordinaria.

L'articolo 31 del decreto-legge n. 185 del 2008 ha modificato l'aliquota IVA applicata ad alcuni servizi televisivi. In particolare, ha escluso l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata (10%) su alcuni canoni di abbonamento che interessano la radio e le televisioni a pagamento gestite da privati facendoli rientrare nell'ambito di applicazione dell'aliquota ordinaria (20%).

Con la legge n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008) sono stati recepiti alcuni obblighi comunitari in materia di IVA, quali:

- il regime di territorialità per le prestazioni di intermediazione intracomunitarie;
- la definizione di valore normale e il suo utilizzo ai fini della determinazione della base imponibile, con particolare riferimento alle cessione di immobili;
- la disciplina dei rimborsi per i soggetti non residenti;
- l'ambito di definizione delle operazioni intracomunitarie.

Ulteriori interventi riguardano la disciplina delle prestazioni ausiliarie infragruppo nei settori creditizio e assicurativo.

Tra le novità introdotte con il decreto-legge n. 78 del 2009 si segnalano le disposizioni finalizzate a contrastare gli abusi in materia di utilizzo in compensazione dei crediti IVA; l'ambito di tali misure è stato esteso dal D.L. n. 16 del 2012 (articolo 8) riducendo a 5.000 euro (dall'originario ammontare di 10.000 euro) l'ammontare dei crediti IVA liberamente compensabili con altri tributi prima della presentazione delle relative prove documentali e consentendo di compensare esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate i crediti superiori a 5.000 euro, anziché quelli superiori a 10.000 euro. Lo stesso decreto, inoltre, estende la facoltà di rateizzare il pagamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale ai soggetti che evidenziano un debito d'imposta a seguito di adeguamento agli studi di settore.

Il decreto-legge n. 135 del 2009 ha introdotto misure di adeguamento della normativa italiana a quella comunitaria al fine di concludere alcune procedure d'infrazione aperte dall'Unione europea. Tra queste si segnala l'articolo 11, ai sensi del quale le imprese non residenti che hanno una stabile organizzazione in Italia non possono più chiedere il rimborso dell'IVA corrisposta sugli acquisti la quale, invece, dovrà essere portata in detrazione dalla stabile organizzazione in Italia.

Il decreto legislativo n. 18 del 2010 reca attuazione delle direttive 2008/8/CE, per quanto riguarda il luogo di prestazione di servizi, 2008/9/CE, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso ma in un altro Stato membro, e 2008/117/CE, relativa al sistema comune di IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie. Alcune delle modifiche introdotte in materia di territorialità dell'IVA nelle prestazioni di servizi hanno trovato, di fatto, attuazione con decorrenza dal 1° gennaio 2010 secondo quanto indicato nella circolare n. 58/E emanata il 31 dicembre 2009 dall'Agenzia delle entrate. Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al periodo transitorio, decorrente dal 1° gennaio 2010, nella successiva circolare n. 14/E emanata il 18 marzo 2010.

Il decreto-legge n. 40 del 2010 (decreto incentivi) ha introdotto misure di contrasto all'evasione IVA con particolare riferimento alle c.d. "frodi carosello" effettuate mediante soggetti operanti in alcuni Paesi a regime fiscale agevolato (*black list*). A tal fine è stato introdotto l'obbligo di inviare una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle entrate per ciascuna operazione (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuata e ricevuta nei confronti di operatori economici operanti nei Paesi inclusi nella *black list*. Il Ministro dell'economia può, con apposito decreto non regolamentare, estendere od escludere l'obbligo con riferimento a specifici Paesi indipendentemente dall'inclusione degli stessi nella *black list* (in proposito si veda, da ultimo, il DM 27 luglio 2010); egli, inoltre, può imporre l'obbligo anche con riferimento a settori di attività ovvero a specifiche tipologie di soggetti.

L'Unione europea, con il già menzionato Regolamento 15 marzo 2011, n. 282, è nuovamente intervenuta sulla disciplina in materia di territorialità IVA, al fine di assicurare una omogeneità nell'applicazione tra i paesi membri delle disposizioni previste dalla citata direttiva 2008/8/CE. In particolare, viene fornita una definizione di stabile organizzazione (articolo 53 del Regolamento) e vengono forniti chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta rispetto alla fornitura di specifici servizi tra i quali

si segnalano il commercio elettronico, le traduzioni di testi e la radiodiffusione televisiva delle partite di calcio.

In materia di depositi IVA, il D.L. 70/2011 ha subordinato l'introduzione di merci nei suddetti depositi alla prestazione di idonea e commisurata garanzia, esonerando da tale prestazione i soggetti autorizzati dalle norme doganali e gli operatori economici titolari di apposita certificazione. Sulla materia è altresì intervenuto il D.L. n. 16 del 2012, al fine di precisare che specifiche prestazioni di servizi relative a beni consegnati al depositario costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA - e non sono quindi assoggettabili al tributo - indipendentemente dai tempi di giacenza o dallo scarico del mezzo di trasporto.

Allo scopo di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani o di coloro che perdono il posto di lavoro, l'articolo 27 del decreto-legge n. 98 del 2011 ha modificato il regime fiscale semplificato per i cosiddetti contribuenti minimi: esso si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione o che l'abbiano intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Pertanto la platea dei beneficiari del c.d. "forfettone" (che prevede una tassazione forfettaria del 20 per cento per i titolari di partite Iva e i lavoratori autonomi che a fine anno incassano meno di 30 mila euro) è ridotta a coloro i quali hanno iniziato l'attività negli ultimi tre anni e mezzo o vorranno iniziarla adesso. Il suddetto regime fiscale si applica anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno d'età. Nello stesso tempo, per questi ultimi il beneficio è aumentato: a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali viene ridotta al 5 per cento (in luogo del 20 per cento). Per tali soggetti l'applicazione del nuovo regime dei minimi non potrà eccedere il periodo d'imposta in corso al 2015, nel caso in cui abbiano iniziato l'attività nel 2011.

Come già detto, l'articolo 2, comma 2-*bis* del D.L. 138 del 2011 ha disposto un progressivo aumento delle aliquote IVA: l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21 per cento da agosto 2011, mentre a decorrere dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 (secondo le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 95 del 2012) le aliquote del 10 e del 21 per cento verranno incrementate di 2 punti percentuali (passando rispettivamente al 12 e al 23 per cento).. A decorrere dal 1° gennaio 2014, le suddette aliquote sono incrementate dell'1 per cento. Da tale data, pertanto, le aliquote sono rideterminate, rispettivamente, nella misura dell'11 e del 22 per cento. Il predetto incremento non si applica qualora entro il 30 giugno 2013 siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali. Inoltre, con la legge di stabilità 2013 devono essere indicate le misure di attuazione del programma di razionalizzazione della spesa pubblica (previsto dall'articolo 1, comma 1-bis, del decreto legge n. 52 del 2012) e le disposizioni di eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (previste dall'articolo 40, comma 1-quater, del decreto legge n. 98 del 2011), prevedendo che i risparmi e le maggiori entrate così ottenuti, assieme ai risparmi derivanti dal riordino di enti ed organismi statali disposti

dall'articolo 12 del citato decreto-legge n. 95 del 2012, concorrano ad evitare il previsto aumento dal 1° luglio 2013 delle aliquote IVA.

L'articolo 8 della legge comunitaria 2010 (legge n. 217 del 2011) reca numerose modifiche alla disciplina IVA, concernenti tra l'altro le cessioni transfrontaliere di energia elettrica e gas; i rimborsi; i beni importati in libera pratica; le cessioni di navi e aerei.

Il D.L. "Liberalizzazioni" (D.L. n. 1 del 2012, articolo 93) consente al prestatore/cedente di rivalersi della maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento, nei confronti del cessionario/committente che può esercitare il diritto alla detrazione. Il medesimo provvedimento (articolo 57), per ridurre gli oneri a carico delle imprese edili mediante l'estensione del beneficio della compensazione dell'IVA, modifica il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per assoggettare a imposta le operazioni relative ad interventi su fabbricati destinati ad alloggi sociali; al medesimo fine, si prevede inoltre la possibilità per le imprese che operano nel settore immobiliare di optare per la contabilizzazione separata in relazione alle operazioni di cessione di immobili abitativi in esenzione.

L'articolo 8 del D.L. n. 16 del 2012 interviene sulle norme che regolano la cancellazione delle partite IVA inattive, al fine di introdurre una disciplina più articolata per l'individuazione e la cancellazione delle suddette, con specifiche forme di contraddittorio tra l'Agenzia delle entrate ed il contribuente. Dispone inoltre che siano messi a disposizione del pubblico servizi diretti a fornire informazioni sullo stato di attività delle partite IVA e sulle generalità dei titolari.

Il medesimo provvedimento ha inoltre elevato le soglie per essere considerati contribuenti minori ai fini delle semplificazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione, allineandole a quelle attualmente previste per poter accedere alla contabilità semplificata e per effettuare i versamenti IVA con periodicità trimestrale., ed ha esteso anche alle cessioni di contratti di locazione finanziaria l'applicazione dell'IVA sul cd. "margine", ovvero sulla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, a specifiche condizioni. Sono stati quindi esentati dall'IVA collegi universitari gestiti da enti che operano esclusivamente con la finalità di ospitare gli studenti universitari.

Da ultimo, l'articolo 9 del decreto-legge n. 83 del 2012 consente di assoggettare all'imposizione IVA le operazioni relative a cessioni e locazioni di abitazioni effettuate dai costruttori anche oltre il limite dei cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

Tra i principi e criteri direttivi per l'attuazione della delega si ricorda, in primo luogo, la razionalizzazione, ai fini della semplificazione dei sistemi speciali, in funzione della particolarità dei settori interessati (**lettera *a))***.

La disposizione sembra prefigurare un adattamento dei regimi speciali, vigenti in alcuni settori, alla disciplina generale, al fine di evitare che le particolarità dei

singoli settori producano distorsioni nell'applicazione dell'imposta ovvero oneri maggiori rispetto a quelli derivanti dal regime ordinario.

Si ricorda che l'esigenza di procedere al riordino e alla progressiva riduzione dei regimi speciali è stata sottolineata anche dalla Commissione europea nel Libro verde sul futuro dell'IVA – Verso un sistema IVA più semplice, solido ed efficiente (COM(2010) 695).

I REGIMI SPECIALI IVA

Il criterio generale di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto delineato dalle direttive comunitarie è oggetto di precise deroghe, puntualmente e tassativamente individuate dal legislatore comunitario. In particolare, per determinati settori di attività, sia per la peculiare rilevanza socio-economica di quel settore, sia per la necessità di razionalizzare e semplificare il momento impositivo, sono stati previsti alcuni regimi speciali nei quali l'imposta dovuta, ad esempio, non viene determinata in modo analitico, ma con criteri forfetari. Tra i principali regimi speciali si ricordano il regime per gli spettacoli, per le agenzie di vendita all'asta e per quelle di viaggio e turismo, per il commercio dei beni mobili usati, per le associazioni sportive dilettantistiche, per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico, nonché per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica, nonché per le imprese agricole e per l'editoria, secondo quanto di seguito brevemente indicato.

Il regime speciale IVA per le PMI

Il Libro verde IVA ricorda, tra l'altro, che tanto lo *Small business act* quanto la Strategia per la crescita e l'occupazione UE 2020 auspicano un regime speciale a favore delle PMI atto a ridurre gli oneri amministrativi risultanti dall'applicazione delle normali disposizioni in materia di IVA: le imprese aventi un fatturato annuo inferiore a una determinata soglia possono beneficiare dell'esenzione IVA. Tuttavia, questi regimi costituiscono una risposta frammentaria al fatto che i costi di conformità dell'IVA sono proporzionalmente più elevati per le piccole imprese che per quelle grandi, soprattutto se esercitano la loro attività in tutta l'UE. La soluzione più ovvia, ad avviso della Commissione consisterebbe nell'istituire un regime esteso a tutta l'UE, caratterizzato da una soglia comune.

Il regime speciale IVA applicabile alle imprese agricole

Oltre ai regimi per le piccole imprese, un regime speciale è stato introdotto negli anni Settanta per gli agricoltori. In estrema sintesi, l'articolo 34 del D.P.R. n. 633/1972 prevede una serie di agevolazioni variabili in funzione della tipologia e del volume d'affari del contribuente, ove ne sussistano i requisiti soggettivi. Si tratta di un regime opzionale, per cui l'imprenditore (individuale, società di capitali o di persone) può scegliere anche per l'applicazione del regime IVA ordinario (articolo 34, comma 3). La principale caratteristica del regime speciale riguarda le modalità di calcolo dell'IVA dovuta per le cessioni di prodotti agricoli o ittici. Il regime si applica in presenza di

cessioni riguardanti prodotti e animali elencati nella tabella A, parte I allegata al D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, le disposizioni prevedono che l'IVA assolta sugli acquisti (da portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 del citato D.P.R. n. 633/1972) sia "forfetizzata", ossia sia calcolata in una misura pari all'importo che risulta dall'applicazione di determinate "percentuali di compensazione" all'insieme delle operazioni imponibili effettuate. Di conseguenza, tale modalità forfettaria di calcolo della detrazione esclude che l'imprenditore detragga l'IVA effettivamente pagata sugli acquisti.

Le percentuali di compensazione sono stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole (DM 12 maggio 1992 come successivamente modificato; da ultimo, con DM 23 dicembre 2005).

Il comma 2 del richiamato articolo 34 definisce i criteri soggettivi per l'applicazione del predetto regime, considerando produttori agricoli:

- gli imprenditori agricoli così come definiti dal codice civile (articolo 2135: soggetti che svolgono attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e attività connesse) e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
- gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- le cooperative e loro consorzi di imprenditori agricoli che utilizzano, per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, prevalentemente prodotti dei soci; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

All'interno del regime speciale IVA è previsto un regime agevolato dei cd. "conferimenti", ossia dei passaggi di beni dalle imprese agricole socie alle cooperative, alle associazioni tra produttori o ad altri organismi associativi, che vengono considerati come cessioni di beni. In particolare, al posto delle aliquote ordinarie (articolo 34, comma 1, ultimo periodo), alle cessioni effettuate da produttori agricoli ad organismi associativi che hanno scelto il regime speciale si applicano le percentuali di compensazione. Dunque le cooperative in regime speciale operano la detrazione forfetizzata per la cessione dei suddetti prodotti agricoli e ittici.

Inoltre, l'articolo 34, comma 6 prevede un regime di esonero dall'IVA in favore dei produttori che nell'anno precedente hanno realizzato (in caso di inizio di attività, che prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti ittici/agricoli. Essi sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di conservazione di fatture e bollette doganali. Alle cessioni effettuate da tali soggetti (articolo 34, comma 1) si applicano le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione.

Il regime speciale per il settore dell'editoria

Il regime speciale per il settore dell'editoria è dettato dall'articolo 74, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972. La disciplina in questione si caratterizza per l'applicazione di un'imposta "monofase", condensata in capo ad un unico soggetto passivo, la quale assorbe quella inerente ad ogni altra operazione relativa al commercio delle pubblicazioni. Si stabilisce, infatti, che per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, l'imposta è corrisposta, con aliquota del 4%, dagli editori sulla base del prezzo di vendita dell'imposta al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. In alternativa, l'imposta può essere applicata in relazione al numero delle copie o consegnate o spedite, diminuito della resa forfetaria del 60 per cento per i libri e per i giornali cataloghi, quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e ceduti con supporti integrativi o altri beni. L'articolo 52, comma 75 della legge n. 388/2001 ha portato al 70 % per i libri e dell'80 % per i giornali quotidiani e periodici la diminuzione della resa forfetaria in questione.

La **lettera *b)*** riguarda l'attuazione del regime del gruppo IVA previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE.

REGIME DEL GRUPPO IVA

L'articolo 11 della direttiva n. 2006/112/CE (direttiva IVA) ha stabilito che, previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione.

Per quanto riguarda la normativa nazionale vigente, si ricorda che nell'articolo 73, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 è previsto un sistema di compensazione che agevola i gruppi societari.

La disciplina è diversa dalle disposizioni comunitarie contenute nell'art. 11 della direttiva 2006/112: mentre la direttiva comunitaria riconosce un unico soggetto passivo giuridico e fiscale, pur in presenza di soggetti giuridici indipendenti, il nostro ordinamento mantiene l'autonomia delle singole società interessate, le quali:

- partecipano alla compensazione ma conservano sempre e comunque la propria autonomia giuridica e fiscale;
- sono singolarmente soggette a tutti gli obblighi di legge in qualità di contribuenti d'imposta;
- restano sotto l'esclusiva competenza degli Uffici delle entrate nella cui circoscrizione hanno il loro domicilio fiscale per quanto concerne il controllo delle dichiarazioni, le rettifiche e l'irrogazione delle sanzioni.

Le norme comunitarie, invece, implicano che la normativa nazionale che adotta l'IVA di gruppo autorizzi i soggetti, in particolare le società, caratterizzati da vincoli di

carattere finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere ritenuti unico soggetto passivo.

In questo senso, qualora uno Stato membro applichi questa disposizione, il soggetto o i soggetti giuridicamente dipendenti alla luce della disposizione non possono essere considerati soggetti passivi in base alla normativa. Ne consegue che l'assimilazione a un soggetto passivo unico esclude che detti soggetti, giuridicamente dipendenti, continuino a presentare separatamente dichiarazioni e a essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare le dichiarazioni d'imposta. L'art. 11 della direttiva 2006/112 presuppone quindi necessariamente, qualora uno Stato membro ne faccia applicazione, che, per effetto della normativa nazionale di trasposizione, il soggetto passivo sia unico e che al gruppo sia assegnato un unico numero di partita IVA.

Il Governo è altresì delegato ad introdurre norme per la revisione delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti, attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote nonché l'accorpamento o la soppressione di fattispecie particolari (**comma 5**).

ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta di registro

L'imposta di registro, regolata dal Testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) è dovuta al momento della registrazione di determinati atti giuridici presso l'Agenzia delle Entrate. Essa si presenta come tributo avente natura di tassa, quando è correlata all'erogazione di un servizio da parte della pubblica amministrazione, di imposta quando è determinata in proporzione al valore economico dell'atto o del negozio. Il legislatore pone quale presupposto dell'imposta di registro la richiesta della registrazione dell'atto o del negozio. In virtù di tale presupposto gli atti rilevanti si articolano in: atti soggetti a registrazione in termine fisso; atti soggetti a registrazione in caso d'uso; atti non soggetti a registrazione. In base alla peculiarità dell'atto che deve essere registrato, l'imposta può essere predeterminata dalla legge, proporzionale in percentuale al valore dell'atto da registrare, o fissa, a prescindere dal valore dell'atto.

L'imposta ipotecaria e l'imposta catastale

L'imposta ipotecaria e l'imposta catastale sono regolate dal Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e hanno per oggetto i trasferimenti immobiliari, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso. Si applicano per autotassazione e versamento diretto.

L'imposta ipotecaria ha come presupposto le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione nei pubblici registri immobiliari. La base imponibile, per i trasferimenti a titolo oneroso e per le donazioni, è la stessa accertata ai fini dell'imposta di registro; per i beni trasmessi per successione a causa di morte è determinata secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di successione. L'ammontare della tassa ipotecaria e del tributo speciale catastale e i tributi speciali catastali (D.L. n. 533/54) varia in funzione della tipologia di servizio richiesto. Gli importi sono indicati,

rispettivamente, nella tabella allegata al D.Lgs. n. 347/90 e nella Tabella A allegata al D.L. n. 533/1954.

L'imposta catastale ha come presupposto l'esecuzione delle volture catastali. La voltura è l'annotazione con la quale, a seguito del trasferimento di un bene, viene mutata nei registri catastali l'intestazione del bene stesso dal precedente possessore a quello attuale. E' anche essa un'imposta proporzionale e ha la stessa base imponibile dell'imposta ipotecaria.

La stipulazione degli atti sopra indicati comporta l'obbligo di eseguire alcune formalità presso la Conservatoria dei pubblici registri immobiliari (imposta ipotecaria) nonché il compimento di variazioni degli atti del Catasto (imposta catastale). La misura dell'imposta è determinata in misura fissa in alcuni casi (ad es. è stabilita in 168 euro ciascuna per l'acquisto della prima casa), ovvero in misura proporzionale applicando alla base imponibile l'aliquota indicata nella Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/90 e corrispondente alla tipologia di atto stipulato.

L'imposta di bollo

L'imposta di bollo è una imposta applicata alla produzione, richiesta o presentazione di determinati documenti, regolata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642. Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nella tariffa allegata al D.P.R. L'imposta non si applica agli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella tariffa, agli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi. L'imposta di bollo può essere fissa o proporzionale. Per gli atti, documenti e registri soggetti a bollo solo in caso d'uso l'imposta è dovuta nella misura vigente al momento in cui se ne fa uso.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che restano soggetti all'imposta fissa di registro gli atti pubblici e le scritture private aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti, nonché soggetti all'imposta di bollo gli atti relativi al trasferimento di quote sociali, sottoposti a registrazione mediante procedure telematiche.

Si ricorda, da ultimo, che i decreti-legge n. 98 e 201 del 2011 e n. 16 del 2012 intervenendo sull'articolo 13 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, hanno modificato la disciplina dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi di titoli, bancari e postali, rimodulando gli importi in funzione degli ammontari depositati.

La tassa sulle concessioni governative

La tassa sulle concessioni governative è disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641. Oggetto della tassa sulle concessioni governative sono i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nell'annessa tariffa, vale a dire le concessioni, le autorizzazioni, le licenze, ecc., che di volta in volta vengono rilasciate dagli organi dell'Amministrazione pubblica per consentire agli interessati di compiere taluni atti e esercitare determinati diritti. L'articolo 2 del D.P.R. n. 641/72 indica le specie di tassa alle quali l'atto amministrativo può essere assoggettato dal momento della sua formazione e fino a che dura la sua efficacia: 1. la tassa di rilascio, la quale è dovuta quando viene emanato l'atto e va corrisposta «non oltre la consegna di esso all'interessato»; 2. la tassa di rinnovo, la quale è dovuta sugli atti che, giunti a scadenza,

vengono di nuovo posti in essere; 3. la tassa per il visto e quella per la vidimazione debbono essere corrisposte al momento dell'espletamento della indicate formalità; 4. la tassa annuale, il cui obbligo di pagamento sorge alle scadenze fissate dalla legge per mantenere l'efficacia dell'atto. Sono previsti particolari casi di esenzione, quali quello relativo ad atti e i provvedimenti concernenti le ONLUS, nonché gli atti costitutivi, gli statuti ed ogni altro atto necessario per l'adempimento di obblighi dei movimenti o partiti politici, derivanti da disposizioni legislative o regolamentari.

L'imposta sulle assicurazioni

L'imposta sulle assicurazioni, disciplinata dalla legge 29 ottobre 1961, n. 1216, si applica ai premi versati dai contraenti. In particolare, sono soggette alle imposte stabilite nell'annessa tariffa ordinaria, di cui all'allegato A alla citata legge n. 1216:

a) le assicurazioni riguardanti beni immobili o beni mobili in essi contenuti che non siano in transito commerciale, quando i beni immobili sono situati nel territorio della Repubblica;
b) le assicurazioni riguardanti veicoli, navi od aeromobili immatricolati o registrati in Italia;
c) le assicurazioni aventi durata inferiore o pari a quattro mesi e relative a rischi inerenti ad un viaggio o ad una vacanza, quando sono stipulate nel territorio della Repubblica;
d) le assicurazioni riguardanti le merci trasportate da o verso l'Italia, quando sono stipulate per conto di soggetti domiciliati o aventi sede nel territorio della Repubblica e sempreché per dette assicurazioni non sia stata pagata imposta all'estero;
e) le assicurazioni contro i danni diverse da quelle indicate alle precedenti lettere a), b), c) e d), quando il contraente ha nel territorio della Repubblica il proprio domicilio ovvero, se trattasi di persona giuridica, la sede o lo stabilimento cui si riferisce il contratto o cui sono addette le persone assicurate;
f) le assicurazioni sulla vita, quando il contraente ha nel territorio della Repubblica il proprio domicilio o, se trattasi di persona giuridica, la sede o lo stabilimento cui sono addette le persone assicurate.

L'imposta varia dal 2,5% (polizze infortuni e malattie) sino al 21,25% (polizze incendio e furto). Tale imposta non si applica ai contratti di assicurazione sulla vita ed ai contratti di capitalizzazione stipulati a partire dal 1° gennaio 2001.

Da ultimo, l'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012 ha anticipato versamento in acconto dell'imposta di bollo virtuale da parte delle assicurazioni al 16 maggio di ogni anno.

L'imposta sugli intrattenimenti

L'imposta sugli intrattenimenti è disciplinata dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, che reca gli adempimenti concernenti sia le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, sia le manifestazioni spettacolistiche e assimilate, soggette all'imposta sul valore aggiunto, elencate nella Tabella C allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il citato decreto legislativo ha riformato il regime tributario degli spettacoli, dei giochi e degli intrattenimenti, secondo i seguenti criteri-guida: a) abolizione dell'imposta sugli spettacoli e istituzione della nuova imposta sugli intrattenimenti limitatamente a tre categorie di attività e

precisamente: esecuzione di musica non dal vivo, con esclusione dei concerti musicali, vocali e strumentali soggetti ad Iva; utilizzazione degli apparecchi da divertimento o intrattenimento; ingresso nelle case da gioco e nei luoghi specificamente riservati all'esercizio delle scommesse, nonché esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati. b) riconduzione di tutte le altre attività spettacolistiche nel regime Iva ordinario. E' soggetto d'imposta chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. ovvero esercita case da gioco. La base imponibile è costituita dall'importo dei singoli titoli di accesso venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione del posto o dal prezzo comunque corrisposto per assistere o partecipare agli intrattenimenti ed alle altre attività elencati nella tariffa, al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta.

LE IMPOSTE INDIRETTE NEL FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE

Si ricorda che il D.Lgs. n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale ha disciplinato l'assetto delle competenze fiscali tra Stato ed enti locali, a decorrere, in una prima fase di avvio triennale, dal 2011, e poi a regime a decorrere dal 2014, con l'introduzione, in sostituzione di tributi vigenti, dell'imposta municipale (IMU), successivamente modificata dal decreto-legge n. 201 del 2011, che ne ha – tra l'altro – anticipato, invia sperimentale, l'entrata in vigore al 2012. La nuova disciplina incide quindi su alcune delle disposizioni sopra richiamate nei termini di seguito indicati.

In sintesi, dal 2011 vengono attribuiti ai Comuni:

- l'intero gettito dell'Irpef sui redditi fondiari (escluso il reddito agrario) e quello relativo alle imposte di registro e bollo sui contratti di locazione immobiliare;
- una quota, pari al 30%, del gettito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento immobiliare ed una quota, pari al 21,7% nel 2011 ed al 21,6% dal 2012, del gettito della cedolare secca sugli affitti, che assorbe anche le imposte di registro e bollo sui contratti; l'intero gettito relativo alle imposte ipotecarie e catastali versate in corrispondenza di atti soggetti ad IVA rimane peraltro attribuito allo Stato.

I gettiti in questione affluiscono ad un Fondo sperimentale di riequilibrio, di durata triennale, finalizzato a realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione dei gettiti medesimi ai Comuni.

Vengono inoltre modificate le aliquote di tassazione delle transazioni immobiliari, che sono individuate al 2 per cento nel caso di prima casa di abitazione ed al 9 per cento nelle restanti ipotesi (le attuali aliquote sono stabilite rispettivamente al 3 ed al 10 per cento, comprese alcune imposte indirette che vengono eliminate). Le nuove aliquote dell'imposta di registro sostituiscono inoltre, a decorrere dal 2014 – data di entrata in vigore delle stesse – l'imposta di bollo e le imposte ipocatastali, nonché i tributi speciali e le tasse ipotecarie.

A decorrere dal 2014, in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili e dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali dovuta per i redditi fondiari relativi ai beni non locati attribuite ai Comuni, si applicano le seguenti forme di prelievo:

a) l'imposta municipale propria (IMU);
b) l'imposta municipale secondaria.

Ai comuni spetta inoltre una compartecipazione pari al trenta per cento dei tributi applicati ai trasferimenti immobiliari. Dal 2014 l'imposta di registro si applica nella misura del 9 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (compresa la rinuncia agli stessi), ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed ai trasferimenti coattivi. Se il trasferimento investe case di abitazione, diverse da immobili signorili, ville e castelli, la misura dell'aliquota è pari al 2 per cento, al ricorrere delle condizioni di legge, ferma restando una misura minima di imposta pari a 1000 euro.

Il D.Lgs. reca infine specifiche norme per le regioni a statuto speciale.

Il citato decreto legislativo n. 23 del 2011 (articolo 2), in materia di federalismo fiscale municipale, ha disciplinato l'assetto delle competenze fiscali tra Stato ed enti locali, prevedendo, tra l'altro, l'attribuzione ai Comuni del gettito relativo alle imposte di registro e bollo sui contratti di locazione immobiliare, nonché una quota, pari al 30 per cento, del gettito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento immobiliare ed una quota, pari al 21,7 per cento nel 2011 ed al 21,6 per cento dal 2012, del gettito della cedolare secca sugli affitti, che assorbe anche le imposte di registro e bollo sui contratti. Tale norma ha trovato attuazione con il D.M. 21 giugno 2011.

Si segnala pertanto l'opportunità di coordinare, in sede di esercizio di delega, tale previsioni con quelle dettate dalla norma in commento.

L'IMPOSTA DI SCOPO

L'imposta di scopo è stata regolata dall'articolo 1, commi 145-151, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007), che prevede la possibilità per i comuni di istituire, con regolamento, un'imposta di scopo per finanziare la realizzazione di opere pubbliche.

In particolare, la norma rimette ad un regolamento comunale, emanato ai sensi dell'articolo 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l'istituzione dell'imposta (comma 145), che deve essere destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di specifiche opere pubbliche, secondo le tipologie individuate dal comma 149:

a) opere per il trasporto pubblico urbano;
b) opere viarie, con esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti;
c) opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;
d) opere di risistemazione di parchi e giardini;
e) opere di realizzazione di parcheggi pubblici;
f) opere di restauro;
g) opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;
h) opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica;
i) opere di conservazione dei beni artistici e architettonici.

Il regolamento comunale istitutivo dell'imposta deve indicare (comma 146):

a) l'opera pubblica da realizzare;
b) l'ammontare della spesa da finanziare;
c) l'aliquota di imposta;
d) l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti;
e) le modalità di versamento degli importi dovuti.

Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli, situati nel territorio del Comune, o titolare di diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi. Per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario. Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario.

Per quanto non espressamente contemplato nel regolamento si applicano le disposizioni legislative e regolamentari vigenti in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), con particolare riferimento alle riduzioni di imposta (artt. 8 e 9 del D.Lgs. 504/1992) e alle esenzioni di imposta (art. 7 dello stesso decreto).

Dal 2008 al 2011 è rimasta esente dall'imposta di scopo l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e relative pertinenze ammesse dal Regolamento Comunale.

Il gettito complessivo dell'imposta di scopo non può essere superiore al 30 per cento dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare (comma 150). In caso di mancato inizio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, i comuni sono tenuti, entro i due anni successivi, a rimborsare i versamenti effettuati dai contribuenti (comma 151).

Con Decreto direttoriale 25 marzo 2009 (in G.U. 31 marzo 2009, n. 75) è stato approvato il modello di bollettino di c/c postale per il versamento dell'imposta.

Secondo quanto riportato dal sito dell'Agenzia delle entrate, alla data del 6 maggio 2008 (ultimo aggiornamento disponibile), i comuni che avevano deliberato l'Imposta di scopo erano pari a 20.

Su tal disciplina è intervenuto l'articolo 6 del citato D.Lgs. sul federalismo municipale in modo tale da prevedere:

a) l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto alle tipologie definite dalla normativa vigente;
b) l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta;
c) la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare.

Il comma 1 prevede quindi che la revisione dell'imposta di scopo – nei termini sopra richiamati – sia effettuata con regolamento governativo da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 400 del 1988, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali entro il 31 ottobre 2011, mentre il comma 2 fa salvo l'obbligo di restituzione nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Il comma 1-*quater* dell'articolo 4 del decreto-legge n. 16 del 2012 ha quindi modificato ulteriormente la disciplina dell'imposta, con le seguenti modifiche all'articolo 6 del D.Lgs. n. 23 del 2011:

- novellando il comma 1 dell'articolo 6, si consente ai comuni di disciplinare con regolamento l'imposta di scopo, nel quadro della disciplina recata dalla legge finanziaria 2007, in luogo della revisione dell'imposta da effettuarsi con regolamento governativo (D.P.R.);
- si sostituisce integralmente il comma 2 disponendo che, a decorrere dall'entrata in vigore dell'IMU sperimentale (e cioè dal 2012), l'imposta di scopo si applichi o, se istituita, continui ad applicarsi con riferimento alla base imponibile e secondo la disciplina vigente. Il comune è quindi autorizzato ad adottare i provvedimenti correttivi eventualmente necessari per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 145 a 151 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 sopra descritte.

L'IMPOSTA DI SOGGIORNO

L'articolo 4 del D.Lgs. 23 del 2011 (federalismo municipale) attribuisce ai comuni la facoltà di istituire una imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio[26].

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 4 citato l'imposta può essere istituita da:
- comuni capoluogo di provincia;
- unioni dei comuni;
- comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

L'imposta, istituita con deliberazione del consiglio, è applicabile secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a:
- interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive;
- interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali;
- relativi servizi pubblici locali.

Ai sensi del comma 2, l'imposta di soggiorno può sostituire in tutto o in parte gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale. Resta ferma la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell'articolo 7 del Nuovo codice della strada (decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285).

Il comma 3 affida a un regolamento governativo (adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400 , d'intesa con la Conferenza Stato-città

---

[26] Si ricorda che l'articolo 12 della legge delega sul federalismo fiscale (legge n. 42/2009) reca principi e criteri direttivi in materia di coordinamento e di autonomia di entrata e di spesa degli enti locali. In particolare, la lettera d) del comma 1 prevede che il Governo disciplini i c.d. "tributi comunali di scopo", qualificati come "tributi propri", i quali possono essere anche più d'uno. Conseguentemente, la norma prevede che il legislatore delegato, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca al comune la possibilità di stabilire e applicare uno o più tributi riferiti a particolari scopi quali:
- la realizzazione di opere pubbliche;
- investimenti pluriennali nei servizi sociali;
- il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali:
  a) flussi turistici,
  b) mobilità urbana.

autonomie locali), da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. I comuni, con proprio regolamento (da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive), hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento governativo, i comuni possono comunque adottare gli atti necessari per l'applicazione dell'imposta.

L'IMPOSTA DI SBARCO

L'articolo 4, comma 2-*bis*, del decreto-legge n. 16 del 2012, aggiungendo il comma 3-*bis* all'articolo 4 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (federalismo municipale) consente ai comuni delle isole minori, ovvero a quelli nel cui territorio insistono isole minori, di istituire, in alternativa all'imposta di soggiorno, un'imposta di sbarco, destinata a finanziare interventi in materia di turismo, di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali e dei servizi pubblici locali.

Essa si applica nella misura massima di 1,50 euro ed è riscossa dalle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea unitamente al prezzo del biglietto. L'imposta non è dovuta:

- dai soggetti residenti nel comune;
- dai lavoratori (intendendosi persone che si recano nell'isola per motivi di lavoro);
- dagli studenti pendolari (cioè studenti non residenti che si recano nell'isola per motivi di studio);
- dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria (IMU) e che sono parificati ai residenti (cioè dai possessori di seconde case presenti sull'isola e relativo nucleo familiare).

La disposizione precisa inoltre che la compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

In caso di omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta (compagnia di navigazione) si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. In caso di omesso o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo non versato (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997). Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la suddetta sanzione, oltre alle riduzioni previste in caso di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

I comuni possono prevedere nel proprio regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

POTERE DEGLI ENTI LOCALI DI VARIARE LE ALIQUOTE E LE TARIFFE DEI TRIBUTI LOCALI

Si ricorda, infine, che l'articolo 4, comma 4, del decreto-legge n. 16 del 2012 ripristina il potere di regioni ed enti locali di variare le aliquote e le tariffe dei tributi locali e regionali, a decorrere dall'anno di imposta 2012; questo potere era stato sospeso, fino all'attuazione del federalismo fiscale.

In particolare la legge finanziaria per il 2003 (L. n. 289/2002, articolo 3, comma 1, lettera a)) aveva disposto la sospensione della possibilità per le regioni (e i comuni) di disporre maggiorazioni dei due tributi principali: l'addizionale regionale (e comunale) all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Quella norma 'sospendeva' gli aumenti eventualmente deliberati successivamente al 29 settembre 2002, fino a quando non fosse raggiunto un raccordo tra Stato, regioni ed enti locali sull'attuazione del federalismo fiscale. Dopo successive proroghe disposte dalle leggi finanziarie che si sono succedute, il termine era stato fissato al 31 dicembre 2006. Dall'esercizio 2007, regioni e comuni hanno avuto di nuovo la possibilità di aumentare l'addizionale IRPEF e l'aliquota dell'IRAP (le sole regioni). Con il D.L. n. 98/2008 (art. 1, comma 7) è stata nuovamente disposta, a decorrere dall'esercizio 2009, la sospensione del potere di regioni ed enti locali di deliberare aumenti delle aliquote di tributi, ma a differenza di quanto già avvenuto con la legge finanziaria per il 2003, la sospensione degli aumenti è estesa alla generalità "dei tributi, delle addizionali, delle aliquote" attribuiti con legge dello Stato alle regioni e al complesso degli enti locali ovvero, in sostanza, a tutte le entrate tributarie degli enti territoriali. La norma disponeva la sospensione fino alla "definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità, in funzione della attuazione del federalismo fiscale".

Articolo 4, commi 6 e 7
(Giochi pubblici)

6. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, fermo restando il modello organizzativo fondato sul regime concessorio e autorizzatorio, in quanto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.

7. Il riordino di cui al comma 6 è effettuato nel rispetto dei seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) raccolta sistematica e organica delle disposizioni vigenti in funzione della loro portata generale ovvero della loro disciplina settoriale, anche di singoli giochi, e loro adeguamento ai più recenti princìpi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti a livello dell'Unione europea, nonché all'esigenza di prevenire i fenomeni di ludopatia e di gioco minorile, con abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali;

b) riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura dell'imposta;

c) disciplina specifica dei singoli giochi, definizione delle condizioni generali di gioco e delle relative regole tecniche, anche d'infrastruttura, con provvedimenti direttoriali generali;

d) riordino delle disposizioni vigenti in materia di disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, nonché in materia di disciplina relativa alle corse ippiche;

e) rivisitazione degli aggi e compensi spettanti ai concessionari e agli altri operatori secondo un criterio di progressività legata ai volumi di raccolta delle giocate;

f) anche al fine di contrastare più efficacemente il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'esercizio dei giochi pubblici, rafforzamento della disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllino o partecipino al capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici, nonché degli esponenti aziendali, prevedendo altresì specifiche cause di decadenza dalle concessioni o cause di esclusione dalle gare per il rilascio delle concessioni;

g) riordino e implementazione delle disposizioni vigenti relative ai controlli e all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, al fine di rafforzare l'efficacia preventiva e repressiva nei confronti dell'evasione e delle altre violazioni in materia, ivi comprese quelle concernenti il rapporto concessorio;

h) riordino e implementazione del vigente sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco *on-line*;

i) razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco, a partire da quello praticato mediante gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere *a)* e *b)*, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto

18 giugno 1931, n.773, e successive modificazioni; revisione della disciplina delle licenze di pubblica sicurezza, di cui al predetto testo unico, idonea a garantire, previa definizione delle situazioni controverse, controlli più efficaci ed efficienti in ordine all'effettiva titolarità di provvedimenti unitari che abilitano in via esclusiva alla funzione di raccolta lecita del gioco;

l) anche a fini di rilancio, in particolare, del settore ippico:

1) istituzione dell'Unione ippica italiana, associazione senza fine di lucro, soggetta alla vigilanza del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, cui si iscrivono gli allevatori, i proprietari di cavalli e le società di gestione degli ippodromi che soddisfano i requisiti minimi prestabiliti; previsione che la disciplina degli organi di governo dell'Unione ippica italiana sia improntata a criteri di rappresentanza delle diverse categorie di soci e che la struttura organizzativa fondamentale preveda organismi tecnici nei quali sia assicurata la partecipazione degli allenatori, dei guidatori, dei fantini, dei *gentlemen* e degli altri soggetti della filiera ippica;

2) previsione di un fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico, alimentato mediante quote versate dagli iscritti all'Unione ippica italiana nonché mediante quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, attraverso la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché da eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017;

3) attribuzione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali di funzioni di regolazione e controllo di secondo livello delle corse ippiche, nonché all'Unione ippica italiana di funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, di controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, di ripartizione e di rendicontazione del fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico;

4) nell'ambito del riordino della disciplina sulle scommesse ippiche, previsione della percentuale della raccolta totale, compresa tra il 74 e il 76 per cento, da destinare al pagamento delle vincite.

L'**articolo 4**, ai **commi 6 e 7,** conferisce delega al Governo per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici.

Più in dettaglio, il **comma 6** delega il Governo ad attuare il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici.

Viene peraltro confermato (in virtù di una **modifica apportata dalla Camera**) il modello organizzativo fondato sul regime concessorio ed autorizzatorio, ritenuto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.

Il **comma 7** come **modificato dalla Camera** individua, ai fini del riordino, i princìpi e criteri direttivi.

Anzitutto si prevede la raccolta sistematica ed organica delle disposizioni vigenti in funzione della loro portata generale ovvero della loro disciplina settoriale, anche di singoli giochi (**lettera *a***));

RECENTI INTERVENTI IN MATERIA DI GIOCHI PUBBLICI

La disciplina dei giochi pubblici, intendendosi in senso più ampio giochi e scommesse, è contenuta in numerose disposizioni legislative, nonché in decreti del direttore dell'Azienda autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) che si sono stratificate negli anni. Soltanto nella presente legislatura si è in presenza di continui interventi legislativi, finalizzati da un lato a contrastare il fenomeno del gioco illegale, e dall'altro, talvolta, a reperire maggiori entrate per la copertura degli oneri recati dalle manovre di finanza pubblica.

La legge comunitaria per il 2008 (legge n. 88 del 2009), al fine di contrastare la diffusione del gioco irregolare ed illegale è intervenuta sulla materia dei giochi a distanza (giochi *on line*), prevedendo 200 nuove concessioni novennali da assegnare secondo specifici requisiti e condizioni. In particolare, i nuovi concessionari sono tenuti a operare tramite il sistema centrale dell'AAMS, mentre il giocatore deve stipulare con il concessionario un apposito contratto di "conto di gioco".

Anche la ricostruzione delle zone terremotate dell'Abruzzo (D.L. n. 39 del 2009) è stata parzialmente finanziata intervenendo nel settore dei giochi.

Il D.L. n. 78 del 2009 è intervenuto sulla materia agli articoli 15-*bis* e 15-*ter*, con la previsione di un piano straordinario di contrasto al gioco illegale. Il successivo articolo 21 reca norme sul rilascio di concessioni per le lotterie nazionali ad estrazione istantanea e differita.

Nel D.L. n. 40 del 2010 sono state introdotte disposizioni in materia di esercizio dell'attività di gioco e di riorganizzazione e potenziamento dell'AAMS.

Con la legge di stabilità per il 2011 (articolo 1, commi da 64 a 82 della legge n. 220 del 2010) si è inteso rafforzare l'azione di contrasto al gioco gestito e praticato in modo illegale e a tutelare i consumatori - in particolar modo i minori di età - e, al contempo, si è intervenuti per recuperare base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale.

Con l'articolo 24 del D.L. n. 98 del 2011 sono state adottate numerose disposizioni in materia di giochi, sia sotto l'aspetto del prelievo fiscale - quali la liquidazione automatica dell'imposta unica dovuta sulle scommesse e sui giochi a distanza (commi 1-7) o la determinazione forfetaria del prelievo erariale unico (commi 17 e 18) - che relativamente alle competenze di accertamento in materia di giochi pubblici (commi da 8-16) e ai requisiti per la partecipazione a gare e per il rilascio di concessioni in materia di giochi (commi 24-27), nonché alla conduzione di esercizi di gioco pubblico (comma 28) e l'iscrizione all'elenco degli operatori (comma 41). Sono altresì previste norme sul divieto di gioco per i minori (commi 19-23), sull'obbligo di segnalare da parte degli operatori bancari, finanziari e postali il trasferimento di somme verso operatori di gioco illegali (commi 29-31), nonché sulle procedure selettive di affidamento in concessione della rete telematica degli apparecchi da divertimento ed intrattenimento (commi 35 e 36) e la messa a gara di ulteriori 7.000 punti vendita di giochi in luoghi pubblici (commi 37 e 38). Viene istituito il Bingo a distanza (comma 33) e regolamentato il "*poker*

sportivo" (ovvero i tornei non a distanza di *poker*: comma 34), e sono previste nuove formule di gioco per il Lotto e i giochi numerici a totalizzatore nazionale, tra cui l'introduzione, in via definitiva, del concorso speciale del gioco Enalotto (commi 39 e 40). Inoltre si stabilisce che una quota pari al 3 per cento delle spese annue per la pubblicità dei prodotti di gioco venga destinata al rifinanziamento della Carta acquisti (comma 32).

Il D.L. n. 138 del 2011 ha attribuito all'AAMS il compito di emanare con propri decreti entro il 12 ottobre 2011 disposizioni in materia di giochi pubblici utili al fine di assicurare maggiori entrate. In attuazione di questa norma è stato emanato il decreto 12 ottobre 2011 dell'AAMS che individua le seguenti linee di intervento:

- Lotto e 10&Lotto, con rimodulazione dell'orario di raccolta, dell'importo delle giocate, dell'incremento del *payout*, l'introduzione di nuove sorti e concorsi a tema in concomitanza con particolari eventi o festività di rilievo nazionale.
- SuperEnalotto e *Win for Life*, con una nuova modalità di estrazione del SuperEnalotto condivisa con altri paesi europei con un'unica estrazione settimanale autonoma e distinta dalle altre e il *restyiling* del gioco *Win for life*.
- Lotterie a consumo, con l'avvio della gara sulle lotterie a consumo effettuate con il resto della spesa nei grandi supermercati (c.d. Resto in gioco).
- applicazione di un prelievo sulle vincite pari al 6% sulla parte delle vincite eccedenti i 500 euro relative alle VLT, Gratta e Vinci e SuperEnalotto (e giochi accessori, comprensivi della modalità *online*, come il *Win for Life*, e il "Si vince tutto"). Il prelievo del 6% non riguarderà le seguenti categorie di gioco: scommesse ippiche e sportive, Bingo, lotterie tradizionali (Lotteria Italia) e tutti i giochi a distanza (esclusi quelli sopra menzionati) che restano soggetti all'attuale normativa di settore.

Da ultimo, il D.L. n. 16 del 2012 reca, all'articolo 10, numerose disposizioni per il potenziamento dell'accertamento in materia di giochi nonché misure per la tracciabilità dei pagamenti.

le suddette disposizioni devono essere adeguate ai più recenti principi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti a livello europeo;

LA DISCIPLINA UE SUI SERVIZI DI GIOCO D'AZZARDO

I servizi di gioco d'azzardo sono disciplinati dall'articolo 56 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE) relativo alla libera prestazione dei servizi, conformemente al quale gli operatori autorizzati in uno Stato membro possono fornire i propri servizi ai consumatori di altri Stati membri, a meno che questi ultimi non impongano, solo in via eccezionale, restrizioni proporzionate e giustificate da ragioni imperative di interesse pubblico, quali la tutela dei consumatori o il mantenimento dell'ordine pubblico.

A tale proposito nel "Libro verde sul gioco d'azzardo *on line*" vengono richiamati alcuni princìpi guida stabiliti in materia dalla Corte di giustizia, che tra l'altro ha:

- riconosciuto alcuni motivi imperativi di interesse generale, quali la tutela dei consumatori e la prevenzione della frode e dell'istigazione a sperperare al gioco, nonché la generale esigenza di mantenere l'ordine pubblico. Ha sottolineato altresì che tutti i problemi sociali riconosciuti possono giustificare un sufficiente margine di

discrezionalità da parte delle autorità nazionali nel determinare la tipologia di servizi offerti in questo settore necessari per la tutela dei consumatori e dell'ordine pubblico;

- stabilito che questo tipo di servizi e le restrizioni transfrontaliere che possono derivare dall'approccio normativo in materia devono determinare una riduzione effettiva delle opportunità di gioco d'azzardo ed essere applicati in modo uniforme e sistematico a tutte le offerte di servizi disponibili nel territorio. Qualora le autorità di uno Stato membro incitino i consumatori a partecipare a lotterie, giochi d'azzardo e scommesse a beneficio finanziario delle casse pubbliche, non potranno essere invocate preoccupazioni di ordine pubblico relative alla necessità di ridurre le possibilità di scommettere per giustificare le restrizioni che dovranno essere proporzionate e applicate senza discriminazioni. Inoltre, la procedura di rilascio della licenza dovrà rispettare i princìpi di parità di trattamento, non discriminazione e trasparenza;
- in virtù delle caratteristiche specifiche dei servizi di gioco d'azzardo on-line, gli Stati membri possono adottare misure volte a restringerne o disciplinarne la prestazione al fine di combattere la dipendenza dal gioco e proteggere i consumatori contro i rischi di frode e criminalità.

Per quanto riguarda il diritto derivato dell'UE, sebbene i servizi di gioco d'azzardo non siano disciplinati da una normativa settoriale specifica e siano stati esclusi da una serie di atti legislativi orizzontali quali la direttiva 2006/123/CE sui servizi nel mercato interno, in quanto essi non rappresentano un normale servizio (come peraltro ribadito in diverse occasioni dalla Corte di giustizia europea) o la direttiva 2000/31/CE sul commercio elettronico, essi sono comunque soggetti alle disposizioni delle direttive 2010/13/UE sui servizi di media audiovisivi, 2005/29/CE sulle pratiche commerciali sleali, 1997/7/CE sulla vendita a distanza, 2005/60/CE sul riciclaggio di proventi di attività criminose, 1995/46/CE sulla protezione dei dati personali, 2002/58/CE sulla tutela della vita privata nel settore delle comunicazioni elettroniche, e 2006/112/CE sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Nel corso degli anni le modalità di partecipazione ai bandi di gara per l'assegnazione delle concessioni per le diverse tipologie di gioco sono state più volte oggetto di giudizio sia in sede comunitaria, che da parte delle autorità nazionali (Consiglio di Stato e TAR).

Da ultimo il D.L. n. 16 del 2012, all'articolo 10, comma 9-*octies,* recependo la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 febbraio 2012 nelle cause riunite C-72/10 e C-77/10 (cd "Costa-Cifone") dispone che, in considerazione della scadenza (30 giugno 2012) di circa 1.000 concessioni ippiche e/o sportive, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato bandisca con immediatezza, comunque non oltre il 31 luglio 2012, una gara per la selezione dei soggetti che raccolgono scommesse su eventi sportivi, anche ippici nel rispetto, almeno, dei seguenti criteri:

a) possibilità di partecipazione per i soggetti che già esercitano attività di raccolta di gioco in uno degli Stati dello Spazio economico europeo, avendovi la sede legale ove operativa, sulla base di valido ed efficace titolo abilitativo rilasciato secondo le disposizioni vigenti nell'ordinamento di tale Stato e che siano altresì in possesso dei requisiti di onorabilità, affidabilità ed economico-patrimoniale individuati dall'AAMS;

b) attribuzione di concessioni, con scadenza al 30 giugno 2016, per la raccolta, esclusivamente in rete fisica, di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi presso agenzie, fino a un numero massimo di 2.000, aventi come attività esclusiva la commercializzazione di prodotti di gioco pubblici, senza vincolo di distanze minime fra loro ovvero rispetto ad altri punti di raccolta, già attivi, di identiche scommesse;
c) previsione, quale componente del prezzo, di una base d'asta di 11.000 euro per ciascuna agenzia;
d) sottoscrizione di una convenzione di concessione di contenuto coerente con ogni altro principio stabilito dalla citata sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 febbraio 2012, nonché con le compatibili disposizioni nazionali vigenti in materia di giochi pubblici;
e) possibilità di esercizio delle agenzie in un qualunque comune o provincia, senza limiti numerici su base territoriale ovvero condizioni di favore rispetto a concessionari già abilitati alla raccolta di identiche scommesse o che possono comunque risultare di favore per tali ultimi concessionari;
f) rilascio di garanzie fideiussorie.

le disposizioni devono altresì essere adeguate in relazione all'esigenza di prevenire i fenomeni di ludopatia e di gioco minorile.

LUDOPATIA

La legge di stabilità 2011 (legge n. 220 del 2010), all'articolo 1, comma 70, primo periodo, ha previsto che con decreto interdirigenziale dell'AAMS e del Ministero della salute fossero adottate, d'intesa con la Conferenza unificata, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge stessa, linee d'azione per la prevenzione, il contrasto e il recupero di fenomeni di ludopatia conseguente a gioco compulsivo. Lo schema di decreto, trasmesso nel mese di giugno 2011, è tuttora all'esame della Conferenza unificata.

Successivamente è intervenuto l'articolo 24 del D.L. n. 98 del 2011, il quale, al comma 23, ha disposto che, ai fini del miglior conseguimento degli obiettivi di tutela del giocatore e di contrasto ai fenomeni di ludopatia connessi alle attività di gioco, l'AAMS, nell'ambito degli ordinari stanziamenti del proprio bilancio, avvii, in via sperimentale, anche avvalendosi delle strutture operative del partner tecnologico, procedure di analisi e verifica dei comportamenti di gioco volti ad introdurre misure di prevenzione dei fenomeni ludopatici.

Per quanto riguarda i giochi *on line*, si ricorda che la legge n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008) all'articolo 24, comma 17, prevede che i concessionari adottino ovvero mettano a disposizione strumenti ed accorgimenti per l'autolimitazione ovvero per l'autoesclusione dal gioco, l'esclusione dall'accesso al gioco da parte di minori, nonché l'esposizione del relativo divieto in modo visibile negli ambienti virtuali di gioco gestiti dal concessionario (lettera *e*). Inoltre la successiva lettera *h*) attraverso il c.d. conto di gioco crea una sorta di autolimitazione obbligatoria per il giocatore, in quanto al momento dell'apertura del conto stabilisce i propri limiti di spesa settimanale o mensile, con conseguente inibizione dell'accesso al sistema in caso di raggiungimento della soglia predefinita. Per i giocatori è prevista anche la facoltà di auto-esclusione dal

sito del concessionario, con conseguente impedimento ad un nuovo accesso. Peraltro, attraverso l'anagrafe dei conti di gioco, viene monitorata l'attività di ciascun giocatore, in quanto all'apertura del conto il giocate deve fornire il proprio codice fiscale (che viene incrociato con la banca dati SOGEI al fine di verificarne l'effettiva esistenza) e il sistema di controllo permette di tracciare e memorizzare in modo nominativo tutte le transazioni di gioco dei giocatori italiani.

Si ricorda peraltro che è in corso di svolgimento presso le Commissioni 2ª e 6ª del Senato l'esame congiunto dei disegni di legge nn. 2484, 2714, 2909, 3104, 3209, 3192, 3294, recanti disposizioni varie in materia gioco d'azzardo, tutela dei minori, contrasto delle ludopatie, pubblicità ingannevole.

TUTELA DEI MINORI

Alcune disposizioni sulla materia erano precedentemente contenute all'articolo 110, commi 8 e 8-*bis*, del R.D. n. 773 del 1931. Con l'articolo 24 del D.L. n. 98 del 2011 il legislatore, oltre a ribadire al comma 20 il divieto di consentire la partecipazione ai giochi pubblici con vincita in denaro ai minori di 18 anni, ha provveduto - ai successivi commi 21 e 22 - ad inasprire le sanzioni. In particolare:

- il titolare dell'esercizio commerciale, del locale o, comunque, del punto di offerta del gioco che consente la partecipazione ai giochi pubblici a minori di 18 anni è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 a 20.000 euro (*in precedenza da 500 a 1.000 euro*);
- indipendentemente dalla sanzione amministrativa pecuniaria e anche nel caso di pagamento in misura ridotta della stessa, la violazione prevista dal presente comma è punita con la chiusura dell'esercizio commerciale, del locale o, comunque, del punto di offerta del gioco da 10 fino a 30 giorni (*in precedenza fino a 15 giorni*); il titolare dell'esercizio commerciale, del locale o, comunque, del punto di offerta del gioco, all'interno dei predetti esercizi, identifica i giocatori mediante richiesta di esibizione di un idoneo documento di riconoscimento;
- per i soggetti che nel corso di un triennio commettono tre violazioni, anche non continuative, è disposta la revoca di qualunque autorizzazione o concessione amministrativa;
- in caso di utilizzo degli apparecchi e dei congegni da gioco (*slot machine*, VTL), il trasgressore è altresì sospeso, per un periodo da uno a tre mesi, dall'elenco dei soggetti incaricati della raccolta delle giocate, e conseguentemente i concessionari per la gestione della rete telematica non possono intrattenere, neanche indirettamente, rapporti contrattuali funzionali all'esercizio delle attività di gioco con il trasgressore.

Si segnala che l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato in collaborazione con la Polizia di Stato, ha sviluppato il progetto educativo "Gioco *on-line*: rischi e pericoli" al fine di porre l'accento sul divieto per i minori di partecipare a tutte quelle forme di gioco che prevedono vincite in denaro, e di sensibilizzare circa i rischi e i pericoli che derivano da un accesso irresponsabile o improprio al gioco *on line*.

La lettera a) prevede infine l'abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

In sostanza, vista la mole di disposizioni di rango primario stratificatesi, a partire dal R.D.L. n. 1933 del 1938 di riforma delle leggi sul lotto pubblico, e dei numerosi decreti del direttore dell'AAMS intervenuti nell'ultimo decennio, sembrerebbe opportuno provvedere alla elaborazione di un testo unico delle norme sui giochi.

La **lettera *b*)**, **inserita dalla Camera**, dispone una riserva di legge alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura dell'imposta.

La **lettera *c*)**, anch'essa **aggiunta dalla Camera**, prevede la disciplina specifica dei singoli giochi e la definizione delle condizioni generali di gioco con provvedimenti direttoriali generali.

La **lettera *d*)** prevede il riordino della disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, nonché della disciplina relativa alle corse ippiche.

PRELIEVO ERARIALE UNICO

La disposizione richiama la disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, volendo riferirsi a tutte le entrate affluenti al bilancio dello Stato dal comparto dei giochi. Infatti il prelievo erariale – così definito - è previsto per alcune tipologie di gioco, quali il gioco del Bingo, mentre per gli apparecchi da gioco esiste il prelievo erariale unico (PREU). Per talune scommesse dell'ippica nazionale, l'articolo 1, comma 498, della legge finanziaria 2005 (legge n. 311/2004) dispone che il 6% della raccolta sia ripartito come entrate erariali. Per le lotterie (differite ed istantanee) viene destinata all'erario la quota residuale tra il valore dei biglietti venduti, l'aggio ai rivenditori, il compenso al concessionario, il *pay out*, il compenso AAMS e le spese di gestione. Analogo differenziale è previsto per il gioco del lotto (c.d. differenziale per il banco), in quanto, la raccolta viene contabilizzata quale entrata lorda del bilancio dello Stato: considerando poi per il pagamento delle vincite contabilizzato nella spesa del bilancio, si determina l'utile erariale finale. Tale utile, tuttavia varia nel tempo, in quanto ad un aumento della raccolta non corrisponde automaticamente un aumento dell'utile erariale poiché potrebbero aumentare anche le vincite; analogamente ad una diminuzione della raccolta l'utile erariale potrebbe aumentare in caso di diminuzione delle vincite.

Apparecchi da gioco

L'articolo 39 del D.L. n. 269 del 2003, al comma 13 ha stabilito che agli apparecchi e congegni di cui all'articolo 110, comma 6, del TULPS (R.D. n. 773/1931) collegati in rete, si applichi un prelievo erariale unico fissato (originariamente) in misura del 13,5%

delle somme giocate, dovuto dal soggetto al quale l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) ha rilasciato il nulla osta.

Successivamente l'articolo 30-*bis* del D.L. n. 185 del 2008 ha stabilito che, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, il prelievo erariale unico di cui all'articolo 39, comma 13, del D.L. n. 269/2003 fosse determinato applicando, in capo ai singoli soggetti passivi d'imposta, determinate aliquote per scaglioni riferiti alla raccolta delle somme giocate, varianti dal 12,6% all'8%:

Da ultimo, con il decreto direttoriale AAMS 12 ottobre 2011 (G.U. n. 265 del 14 novembre 2011), in attuazione di quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, del D.L. n. 138 del 2011, sono stati individuati gli interventi in materia di giochi pubblici utili per assicurare le maggiori entrate previste dal citato articolo 2, comma 3, rinviando a successivi provvedimenti da adottare entro il 31 dicembre 2012 le disposizioni di dettaglio per la concreta applicazione delle disposizioni contenute nel decreto direttoriale stesso relativamente al gioco del Lotto (art. 2), a nuove modalità dei giochi numerici a totalizzatore nazionale (art. 3).

L'articolo 5 del decreto direttoriale dispone la variazione della misura del prelievo erariale unico (PREU).

In particolare la misura del prelievo sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera *b*), del R.D. n. 773 del 1931 (c.d. *videolottery* – VLT), è variata, ai sensi del comma 1, come segue:

- a decorrere dal 1° gennaio 2012 si applica un prelievo del 4% sull'ammontare delle somme giocate e una addizionale pari al 6% sulla parte della vincita eccedente i 500 euro;
- a decorrere dal 1° gennaio 2013, ferma l'addizionale sulle vincite eccedenti l'importo di 500 euro, il prelievo sull'ammontare delle somme giocate è del 4,5%.

La misura del PREU sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera *a*), del R.D. n. 773 del 1931 (c.d. *newslot*), viene variata, ai sensi del comma 2, come segue:

- a decorrere dal 1° gennaio 2012 e fino al 31 dicembre 2012, al fine di consentire i necessari adeguamenti tecnologici dei suddetti apparecchi, necessari per dare attuazione alla variazione della quota destinata alle vincite di cui alla successiva lettera *b*), si applica un prelievo dell'11,80% sull'ammontare delle somme giocate;
- a decorrere dal 1° gennaio 2013 la percentuale destinata alle vincite (*pay-out*) è fissata in misura non inferiore al 74% e, per gli anni 2013 e 2014, si applica un prelievo del 12,70% sull'ammontare delle somme giocate;
- a decorrere dal 1° gennaio 2015, il prelievo sulla raccolta di gioco è fissato nella misura del 13% delle somme giocate.

Bingo

Il decreto del Ministro delle finanze 31 gennaio 2000, n. 29, determinava l'ammontare del prelievo erariale sul gioco del Bingo nella misura del 20% delle somme giocate. Al fine di rilanciare il gioco attraverso un aumento della quota destinata al montepremi, il D.L. n. 39 del 2009, art. 12, lett. p-*bis),* disponeva, in via sperimentale, una riduzione della quota destinata al prelievo erariale all'11% della raccolta. Da ultimo, l'articolo 10, comma 9-*septies*, del D.L. n. 16 del 2012 ha posto a regime tale variazione.

Nella successiva tavola sono posti a raffronto, per ciascuna tipologia di gioco, la base imponibile e le diverse aliquote di quota destinata all'erario:

GIOCHI	*BASE IMPONIBILE*	*ALIQUOTA*
LOTTO Lotto tradizionale 10 e Lotto		 "differenziale per il banco" "differenziale per il banco"
GIOCHI NUMERICI A TOT. NAZ Superenalotto Superstar Vinci per la vita – *Win for Life*	 raccolta raccolta raccolta	 53,62% 38,27% 23,27%
LOTTERIE Lotterie differite Lotterie istantanee		 valore residuale valore residuale
GIOCHI A BASE SPORTIVA Concorsi pronostici Scommesse a quota fissa Scommesse a totalizzatore	 ammontare della somma giocata al netto di diritti fissi e compensi ai ricevitori ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa	 33,84% da 3% a 2% fino a 7 eventi; da 8% a 5,50% oltre 7 eventi 20,00%
GIOCHI A BASE IPPICA Ippica Nazionale Scommesse ippiche V7	 ammontare della somma giocata per ciascuna scommessa quota di prelievo stabilita per ciascuna scommessa posta di gioco	 6,00% 15,70% 15,00%
BINGO Bingo	 prezzo di vendita delle cartelle	 11,00%
APPARECCHI Apparecchi comma 6a (AWP) Apparecchi comma 6b (VLT) Apparecchi comma 7	 somme giocate importo totale della raccolta di gioco costituita dalle somme puntate per attivare ogni singola partita imponibile medio annuo forfetario	 2012: 11,80% 2013 - 2014: 12,70% dal 2015: 13,00% 2012: 4,00% dal 2013: 4,50% 8,00%
GIOCHI DI ABILITA' A DISTANZA (*SKILL GAMES*) Giochi di abilità a distanza	 somma giocata	 3,00%
GIOCHI DI CARTE E GIOCHI DI SORTE A QUOTA FISSA *Poker cash* Giochi da casinò	 quota raccolta non restituita al giocatore (margine lordo del concessionario)	 20,00%

LE CORSE IPPICHE

L'articolo 3, comma 77, della legge n. 662 del 1996, ha previsto che l'organizzazione e la gestione dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli siano riservate ai Ministeri delle finanze e per le politiche agricole, i quali possono provvedervi direttamente ovvero a mezzo di enti pubblici, società o allibratori da essi individuati.

Ai sensi del successivo comma 78 è stato emanato con il D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169 il regolamento recante il riordino della disciplina organizzativa, funzionale e fiscale dei giochi e delle scommesse relativi alle corse dei cavalli, nonché per il riparto dei proventi.

In particolare il D.P.R. n. 169 del 1998 ha attribuito all'Unione nazionale incremento razze equine (UNIRE)[27] le competenze del Ministero per le politiche agricole in merito all'incremento e al miglioramento delle razze equine, all'organizzazione delle corse dei cavalli, alla valutazione dell'idoneità delle strutture degli ippodromi e degli impianti di allevamento, allenamento ed addestramento e alla determinazione degli stanziamenti a premi. L'esercizio delle scommesse sulle corse di cavalli, che si svolgono in Italia e all'estero, tanto negli ippodromi quanto fuori di essi, è esclusivamente riservato al Ministero delle finanze e al Ministero per le politiche agricole. A tal fine sulla base dei criteri e delle modalità stabiliti d'intesa con il Ministero per le politiche agricole, il Ministero delle finanze esercita il totalizzatore nazionale, cui vengono, in tempo reale, direttamente riversati i dati relativi alle scommesse, e vigila sulla regolarità delle gare e del gioco.

Le competenze dell'allora Ministero delle finanze sono ora svolte dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS).

L'articolo 2 del D.P.R. n. 169 reca le disposizioni in tema di concessioni per l'esercizio delle scommesse, mentre all'articolo 4 sono indicate le tipologie di scommesse consentite: a totalizzatore nazionale o a quota fissa, rinviando ad un decreto (ora direttoriale) l'individuazione delle singole scommesse. Infine l'articolo 12 indica le finalità di intervento dell'UNIRE, a cui destinare annualmente quote adeguate dei proventi derivati dalle scommesse.

Si segnala che l'articolo 10, del D.L. n. 16 del 2012, al comma 3, prevede che con regolamento venga modificato il D.P.R. 169 del 1998 al fine di:

- rilanciare il settore dell'ippica, che da ultimo registra una diminuzione del numero delle scommesse;
- assicurare il regolare svolgimento delle competizioni;
- organizzare la gestione dei giochi secondo efficienza ed economicità;
- prevedere criteri trasparenti e conformi al diritto europeo per la scelta dei concessionari;
- assicurare il coordinamento tra il Ministero dell'economia e delle finanze ed il Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali;
- garantire una ripartizione delle risorse che consenta all'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico (ASSI) di svolgere i propri compiti istituzionali;

[27] Ora soppresso e trasformato in Agenzia per lo sviluppo del settore ippico (ASSI) dall'articolo 14, comma 28, del decreto-legge n. 98/2011.

- prevedere misure organiche per la promozione della salute e del benessere del cavallo.

I principi e criteri direttivi recati dalle lettere da *e*) ad *l*) sono state **aggiunti dalla Camera.**

In particolare la **lettera *e*)** prevede la rivisitazione degli aggi e dei compensi spettanti ai concessionari e agli altri operatori secondo un criterio di progressività legata ai volumi di raccolta delle giocate.

La **lettera *f)*** prescrive - al fine di contrastare il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'esercizio dei giochi pubblici - il rafforzamento della disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che controllano o partecipano al capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici, nonché degli esponenti aziendali.

Devono in tal caso essere previste specifiche cause di decadenza dalle concessioni o cause di esclusione dalle gare per il rilascio delle concessioni

La **lettera *g*)** prevede - al fine di rafforzare l'efficacia preventiva e repressiva nei confronti dell'evasione e delle altre violazioni - il riordino delle disposizioni vigenti relative ai controlli e all'accertamento dei tributi sui giochi, mentre la **lettera *h*)** prescrive il riordino e l'implementazione del vigente sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco *on-line*.

La **lettera *i*)** prevede:

- la razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco, a partire da quello praticato mediante gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (TULPS)[28];

[28] Si ricorda che gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere *a*), del TULPS quelli che, dotati di attestato di conformità alle disposizioni vigenti e obbligatoriamente collegati alla rete telematica dell'AAMS di cui all'articolo 14-*bis*, comma 4, del DPR n. 640 del 1972, si attivano con l'introduzione di moneta metallica ovvero con appositi strumenti di pagamento elettronico, nei quali insieme con l'elemento aleatorio sono presenti anche elementi di abilità, che consentono al giocatore la possibilità di scegliere, all'avvio o nel corso della partita, la propria strategia, selezionando appositamente le opzioni di gara ritenute più favorevoli tra quelle proposte dal gioco, il costo della partita non supera 1 euro, la durata minima della partita è di quattro secondi e che distribuiscono vincite in denaro, ciascuna comunque di valore non superiore a 100 euro, erogate dalla macchina. Le vincite, computate dall'apparecchio in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di non più di 140.000 partite, devono risultare non inferiori al 75 per cento delle somme giocate. In ogni caso tali apparecchi non possono riprodurre il gioco del poker o comunque le sue regole fondamentali.

Gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere *b*), del TULPS sono quelli, obbligatoriamente collegati alla rete telematica dell'AAMS di cui all'articolo 14-*bis*, comma 4, del DPR n. 640 del 1972, che si attivano esclusivamente in presenza di un collegamento ad un sistema di elaborazione della rete stessa.

- la revisione della disciplina delle licenze di pubblica sicurezza, idonea a garantire controlli più efficaci ed efficienti in ordine all'effettiva titolarità di provvedimenti unitari che abilitano in via esclusiva alla funzione di raccolta lecita del gioco.

Da ultimo la **lettera *l*)** dispone per il rilancio del settore ippico, in particolare. A tal fine si prevede quanto segue:

1) viene istituita una associazione senza fine di lucro denominata Unione ippica italiana, a cui si iscrivono allevatori, proprietari di cavalli e società di gestione degli ippodromi che soddisfino i requisiti minimi prestabiliti.
   La disciplina degli organi di governo dell'Unione ippica italiana - vigilata dal Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali - deve essere improntata a criteri di rappresentanza delle diverse categorie di soci; devono altresì essere previsti organismi tecnici a cui partecipino allenatori, guidatori, fantini, *gentlemen* e altri soggetti della filiera ippica;

2) viene creato un fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico, alimentato con:
   - le quote versate dagli iscritti all'Unione ippica italiana;
   - le quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi;
   - la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici;
   - eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017;

3) vengono attribuite:
   - all'Unione ippica italiana funzioni di organizzazione degli eventi ippici, di controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, di ripartizione e di rendicontazione del fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico;
   - al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali funzioni di regolazione e controllo di secondo livello delle corse ippiche;

4) nell'ambito del riordino della disciplina sulle scommesse ippiche, andrà prevista la percentuale della raccolta totale, compresa tra il 74 e il 76 per cento, da destinare al pagamento delle vincite.

Documenti all'esame delle Istituzioni dell'UE

La Commissione europea ha adottato, il 24 marzo 2011, un Libro verde (COM(2011)128) sui problemi specifici di ordine pubblico e i rischi sociali connessi alla crescita nell'UE dell'offerta di servizi di gioco d'azzardo *online*, e

sugli strumenti normativi e tecnici necessari per garantire la tutela dei consumatori e l'ordine pubblico. Sul Libro verde è stata svolta una consultazione che si è conclusa il 31 luglio 2011.

Le questioni affrontate nel Libro verde sono volte a valutare se una maggiore cooperazione a livello UE possa consentire di conseguire più efficacemente gli obiettivi della politica nazionale relativa ai giochi d'azzardo *online*. Si precisa, tuttavia, che è fatto salvo l'ampio margine di discrezionalità degli Stati membri nel determinare l'approccio normativo in materia, entro i limiti dei princìpi stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea.

Nel programma di lavoro della Commissione europea per il 2012, si preannuncia l'adozione di una comunicazione sui giochi d'azzardo *on-line* che terrà conto delle risposte ricevute nell'ambito della consultazione svolta sul Libro verde. In particolare, il documento dovrebbe soffermarsi sulle sfide principali poste dalla coesistenza di modelli regolamentari nazionali nel mercato interno e sulle iniziative da prendere a livello nazionale e dell'UE.

Ultimi dossier del Servizio Studi

382	Dossier	Disegno di legge A.S. n. 3396 “Conversione in legge del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini” - Sintesi del contenuto con le modifiche proposte dalla Commissione Bilancio Edizione provvisoria
383	Testo a fronte	Disegno di legge A.S. n. 3417 “Modifiche alla legge 3 agosto 2007, n. 124, concernente il Sistema di informazione per la sicurezza della Repubblica e la disciplina del segreto”
384	Dossier	Disposizioni sulla candidabilità e sulla eleggibilità dei magistrati alle elezioni politiche e amministrative, nonché sull'assunzione di cariche di governo, nazionali e locali. Loro successive incompatibilità (Disegni di legge AA.SS. nn. 2347, 2657, 2662, 2771, 2780, 2790, 2802, 2810 e 3037) Elementi di documentazione e di legislazione comparata
385	Schede di lettura	Disegni di legge AA.SS. nn. 143, 263, 754, 2403-A - Riforma della legislazione in materia portuale
386	Schede di lettura	Schema di decreto correttivo del Codice dell’ordinamento militare - D.Lgs. n. 500 del 2012
387	Dossier	Disegno di legge A.S. n. 3463 “Conversione in legge del decreto-legge 7 agosto 2012, n. 129, recante disposizioni urgenti per il risanamento ambientale e la riqualificazione del territorio della città di Taranto”
388	Documentazione di base	Partecipazione alla 67ma Sessione dell’Assemblea generale dell’ONU (New York, 23-28 settembre 2012)
389	Documentazione di base	Casistica impositiva sulle risorse energetiche
390	Dossier	Diffamazione a mezzo della stampa o altro mezzo di diffusione AA.SS. 3491 e 3492 - Elementi di documentazione e di diritto comparato
391	Dossier	Rappresentanze di genere - Note sull'A.S. n. 3290-A relativo agli enti territoriali
392	Dossier	Disegno di legge A.S. n. 3510 Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2012
393	Dossier	Riforma elettorale - Il testo base della Commissione affari costituzionali del Senato (A.S. nn. 2 e abbinati)

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico PDF su Internet, all'indirizzo www.senato.it, seguendo il percorso: "Leggi e documenti - dossier di documentazione - Servizio Studi - Dossier".

Senato della Repubblica
www.senato.it