

XVI legislatura

A.S. 3519

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

(Approvato dalla Camera dei deputati)

Ottobre 2012

n. 140



servizio del bilancio
del Senato

nota di lettura



Servizio del Bilancio

Direttore ...

tel. ...

Segreteria

tel. 5790

Uffici

**Documentazione degli effetti finanziari
dei testi legislativi**

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

**Verifica della quantificazione
degli oneri connessi a testi legislativi
in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

**Verifica della quantificazione
degli oneri connessi a testi legislativi
in materia di spesa**

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Consigliere addetto al Servizio

dott. Melisso Boschi

tel. 3731

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

INDICE

PREMESSA	1
<i>Articolo 1 (Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale, procedura e disposizione finanziaria)</i>	1
<i>Articolo 2 (Revisione del catasto dei fabbricati, stime e monitoraggio dell'evasione fiscale e disposizioni in materia di erosione fiscale)</i>	4
<i>Articolo 3 (Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, tutoraggio, semplificazione, revisione del sistema sanzionatorio e revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali)</i>	8
Comma 1 (Abuso del diritto)	8
Commi da 2 a 5 (Cooperazione e tutoraggio).....	10
Comma 6 (Rateazione dei debiti tributari).....	12
Comma 7 (Interpelli)	13
Comma 8 (Revisione dei regimi ed adempimenti fiscali).....	14
Commi 9 e 10 (Revisione del sistema sanzionatorio)	14
Comma 11 (Rafforzamento dei controlli).....	15
Comma 12 (Tutela giurisdizionale e riscossione enti locali).....	15
<i>Articolo 4 (Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni; razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette; giochi pubblici)</i>	17
Commi 1 e 2 (Redditi di impresa e regimi semplificati contribuenti minori dimensioni, definizione "autonoma organizzazione" ai fini IRAP) 17	
Comma 3 (Determinazione del reddito e della produzione netta)	21
Commi 4 e 5 (Recepimento direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, revisione imposte di registro, di bollo ipotecarie e catastali, concessioni governative, assicurazioni ed intrattenimenti)	22
Commi 6 e 7 (Disposizioni in materia di giochi pubblici).....	23

PREMESSA

Al momento del completamento del presente dossier, non risulta depositata la relazione tecnica aggiornata ai sensi dell'articolo 17, comma 8, della legge n. 196 del 2009.

Le analisi qui presentate sono state effettuate sulla base del materiale informativo trasmesso nel corso dell'esame presso la Camera dei deputati.

Articolo 1

(Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale, procedura e disposizione finanziaria)

Il comma 1, conferisce all'Esecutivo la delega ad emanare uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto la revisione del sistema fiscale. Fissa quindi in 9 mesi il termine di esercizio della delega che dovrà essere attuata nel rispetto dei principi espressi dallo statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), con specifica attenzione all'osservanza del divieto di applicazione retroattiva della disciplina fiscale, ed in coerenza con le norme in materia di federalismo fiscale, nonché con gli obiettivi di semplificazione, riduzione degli adempimenti e di adeguamento ai principi fondamentali dell'Ordinamento dell'Unione europea.

Con il comma 2, sono dettate norme procedurali per l'esame parlamentare degli schemi di decreto attuativi: gli stessi, corredati di relazione tecnica, saranno trasmessi al Parlamento affinché le competenti Commissioni parlamentari esprimano un parere entro trenta giorni. Il termine potrà essere prorogato di 10 giorni dal Presidente di ciascuna Camera qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi da esaminare. Alla concessione della proroga corrisponde un prolungamento del termine per l'emanazione dei decreti.

Il comma 3 considera l'ipotesi in cui il Governo non intenda conformarsi ai pareri resi dalle Camere. In tal caso i testi, corredati delle osservazioni e delle eventuali modificazioni sono ritrasmessi al Parlamento affinché le Commissioni competenti possano nuovamente esprimersi entro 10 giorni dalla data di nuova trasmissione. Il decorso del termine consente comunque l'adozione dei decreti.

Con il comma 4 si consente al Legislatore delegato di adottare disposizioni correttive ed integrative delle norme attuative della delega entro il termine di 18 mesi dalla loro entrata in vigore nell'osservanza dei criteri di delega e delle modalità procedurali previste dall'articolo in commento.

Il comma 5 consente al Governo di modificare o integrare i testi unici con potestà di abrogare le norme incompatibili.

Altra potestà conferita con il comma 6 è relativa alla possibilità di emanare norme di coordinamento formale e sostanziale.

Il comma 7 pone infine il criterio per cui i decreti attuativi non dovranno comportare nuovi o maggiori oneri o diminuzioni di entrate a carico della finanza pubblica.

L'articolo è stato modificato dalla Camera dei Deputati (fanno eccezione i commi 4 e 5). Tra le modifiche più significative si segnalano l'obbligo di corredare gli schemi di decreto attuativi di relazione tecnica, la procedura del doppio parere delle Commissioni parlamentari, e la specificazione degli obiettivi della delega quanto all'osservanza dello statuto del contribuente ed alla coerenza con le discipline ed i principi sopra ricordati.

La RT annessa al disegno di legge originario (AC 5291), con riguardo agli aspetti finanziari, rappresenta che la stessa non potrà che fornire una valutazione sommaria delle singole disposizioni, tenendo conto in ogni caso che dai decreti attuativi non potranno derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, grazie alla disposizione (inizialmente prevista all'art. 17 ed oggi contemplata al comma 7 dell'art. 1) volta ad assicurare la neutralità finanziaria e l'invarianza del gettito complessivo senza incidere sui saldi e nel rispetto degli obiettivi programmati di finanza pubblica.

Al riguardo, con riferimento al criterio di coerenza della prevista revisione del sistema fiscale con il federalismo fiscale (L. 2009/42), introdotto al comma 1 a seguito dell'approvazione di un emendamento presso l'altro Ramo del Parlamento, si ricorda che il Governo (MEF-RGS) in proposito ha ritenuto la proposta emendativa suscettibile di determinare oneri per la finanza pubblica¹.

In termini più generali in ragione della complessità della materia trattata dalla delega e dell'approssimarsi della naturale scadenza della legislatura, si invita a valutare se il termine indicato (9 mesi) sia sufficiente per l'esercizio della delega stessa. Il legislatore delegato ed il Parlamento saranno chiamati, infatti, a svolgere una attenta ed articolata valutazione dei significativi effetti finanziari, in molti casi anche di segno contrario, correlati alla ampia revisione del sistema tributario delineato dalla delega; un compito non agevole considerati i numerosi ambiti di intervento (revisione del catasto fabbricati, monitoraggio dell'evasione fiscale, tutoraggio, semplificazione, revisione del contenzioso e della riscossione, revisione dell'imposizione sui redditi di impresa, previsione di regimi forfetari ed opzionali, razionalizzazione della determinazione delle imposte indirette e giochi pubblici), nonché la necessità che l'attuazione della delega non dovrà determinare il peggioramento dei saldi ed essere rispettosa dei principi posti a base del federalismo fiscale. Si è,

¹ Nota n. 85719 del 9 ottobre 2012.

peraltro, consapevoli del fatto che il termine indicato dal Governo potrebbe anche ritenersi congruo qualora l'Esecutivo avesse già avviato gli approfondimenti necessari all'attuazione delle delega e finanche la stessa predisposizione dei decreti nelle more dei tempi di approvazione della delega. In tal caso, peraltro, potrebbero essere resi disponibili elementi di maggiore dettaglio ai fini della quantificazione degli effetti finanziari della delega.

In proposito, pur nella consapevolezza della difficoltà di stimare gli effetti finanziari derivanti dalle previsioni contenute nel DDL trattandosi di principi e criteri di delega, appaiono necessari alcuni chiarimenti in relazione ai profili di seguito evidenziati. Vi sono nell'articolato disposizioni (ad esempio all'art. 4, comma 1, lett. b e c, comma 5, lett. b), comma 7, lett. l) dagli indubbi effetti onerosi (si pensi all'introduzione di regimi opzionali, all'Istituzione dell'Unione ippica italiana, all'accorpamento e soppressione di fattispecie particolari in tema di imposizione indiretta, ai regimi forfetari etc.); al tempo stesso sembra essere presente nella delega solo un numero limitato di ambiti in grado di determinare maggior gettito (si pensi all'abuso del diritto, al monitoraggio dell'evasione fiscale, al rafforzamento dei controlli etc.) e quindi a costituire idonea garanzia di un bilanciamento tra effetti finanziari di opposta direzione. Si osserva, inoltre, che altri ambiti della delega presentano un vincolo di invarianza del gettito (così nella revisione del catasto fabbricati) e non possono quindi concorrere alla definizione del complessivo equilibrio del provvedimento.

Per altri ambiti, infine, non risulta univoco il criterio di delega posto, potendo le disposizioni essere attuate sia determinando maggiori entrate, che una perdita di gettito. Sarebbe necessario quindi che il Governo, anche in considerazione dei pareri contrari espressi dal MEF in occasione della valutazione di talune proposte emendative poi approvate dalla Camera dei deputati, fornisca informazioni aggiuntive evidenziando le disposizioni dalle quale si attende un maggior gettito, anche al fine di una più compiuta informazione al Parlamento che sarà chiamato a verificare il rispetto dei criteri di delega nell'ambito di espressione dei pareri sugli schemi di decreto attuativi. Si ribadisce quindi la necessità di un aggiornamento della RT, così come peraltro richiesto dalla legge di contabilità e finanza (art 17) che fornisca elementi che consentano di ritenere concretamente fattibile la possibilità di assicurare il rispetto della generale clausola di non

peggioramento dei saldi di cui all'art. 1, comma 7, attraverso un meccanismo di compensazione di effetti finanziari di segno opposto generati dall'attuazione della delega.

Si ricorda inoltre da ultimo con riguardo alle previsioni dell'art. 17, comma 2 della legge di contabilità e finanza pubblica che, in sede di conferimento della delega, il rinvio della quantificazione degli oneri al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi è consentita nei casi in cui per la complessità della materia trattata non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi.

Articolo 2

(Revisione del catasto dei fabbricati, stime e monitoraggio dell'evasione fiscale e disposizioni in materia di erosione fiscale)

Il comma 1 (modificato dalla Camera dei deputati) dell'articolo in esame delega il Governo ad attuare, mediante decreti legislativi, una revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati, attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita.

Si richiama di seguito l'attenzione sui più significativi criteri di delega, per quanto di competenza. In particolare, la proposta prevede: che il valore patrimoniale medio ordinario venga determinato utilizzando il metro quadrato come unità di consistenza, unitamente ad altri parametri (comma 1, lett. e)), che la rendita media ordinaria sia determinata per le unità immobiliari attraverso un processo estimativo volto ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche dei beni per ciascuna destinazione catastale ed ambito territoriale (comma 1, lett. f)), che siano previsti meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in accordo con gli andamenti del mercato (comma 1, lett. g)).

Il comma 2 (modificato dall'altro ramo del Parlamento) stabilisce, in particolare: al punto a) che vengano ridefinite le competenze e la composizione delle Commissioni censuarie provinciali e della Commissione censuaria centrale, al punto h) che venga garantita l'invarianza del gettito delle singole imposte il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite, attraverso una modifica delle relative aliquote impositive e delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, al punto i) che vengano previste procedure tali da garantire 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; al punto l) l'aggiornamento delle modalità di distribuzione dei trasferimenti perequativi attraverso i fondi di riequilibrio e i fondi perequativi della finanza comunale.

In base al comma 3 non devono derivare dall'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo, nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica; si specifica che, a tal fine, devono essere prioritariamente utilizzate, per le attività previste dai commi precedenti, le strutture e le professionalità esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

Il comma 4 (modificato dalla Camera) conferisce al Governo la delega alla stima ed al monitoraggio dell'evasione di tutti i principali tributi attraverso un confronto tra i dati di contabilità nazionale e quelli dell'anagrafe tributaria.

Il comma 5 (modificato dalla Camera) prevede la redazione di un rapporto annuale, da parte del Governo, sulle strategie seguite ed i risultati ottenuti nel contrasto all'evasione.

I commi 6 e 7 (quest'ultimo interessato da modifiche) prevedono la stesura di un rapporto sulle spese fiscali (esenzioni e regimi fiscali di favore in genere), per poi provvedere, attraverso decreti legislativi, ad eliminare o riformare quelle che risultino superate in relazione al contesto socio-economico; è poi prevista la stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'IRPEF in base alle scelte dei contribuenti.

Il comma 8 (inserito dalla Camera dei deputati) dell'articolo in esame delega, infine, il Governo ad attuare un coordinamento tra le norme di attuazione dei criteri di delega di cui ai commi 4 e 7 con le procedure di bilancio vigenti, 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 n. 138 del 2011.

La RT afferma che le disposizioni dell'articolo non determinano variazioni degli effetti finanziari complessivi, evidenziando che il comma 2, lettera h), prevede la modifica delle aliquote impositive e delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzata ad evitare un aggravio del carico fiscale per i contribuenti.

Al riguardo, si rileva in primo luogo che, in considerazione del numero e della natura delle modifiche contenute nel testo dell'articolo in esame rispetto alla sua versione originaria, si evidenzia l'esigenza che il Governo provveda a redigere la RT aggiornata ai sensi dell'articolo 17, comma 8, della legge n. 196 del 2009. A questo proposito, si evidenzia, peraltro, che numerose disposizioni sono state approvate dall'altro Ramo del Parlamento con il parere contrario del Governo, che la ha ritenute potenzialmente onerose². Le norme in questione riguardano:

- * limitazione della revisione al solo sistema estimativo del catasto dei fabbricati (comma 1, alinea);
- * riferimento ai valori normali, approssimati ai valori medi ordinari espressi dal mercato nel triennio precedente (comma 1, lettera c));
- * inserimento, tra i criteri in ordine al sistema estimativo delle unità immobiliari di interesse storico e artistico, quello di tenere conto dei costi più gravosi derivanti dalla gestione dei beni (comma 1, lettera e), punto 3.1);

² Cfr. MEF, Ufficio del coordinamento legislativo, Prot. 1E-9011, 9 ottobre 2012, e MEF, RGS, Prot. N. 85719, 8 ottobre 2012

- * introduzione, nell'ambito della collaborazione tra l'Agenzia del territorio ed i comuni, il riferimento allo scambio delle informazioni, necessarie alla elaborazione dei valori e delle rendite, con piani operativi da realizzare entro tempi certi (comma 2, lettera *b*));
- * previsione di specifiche regole procedurali volte a garantire al contribuente la possibilità di richiedere, in autotutela, una rettifica delle nuove rendite attribuite, con obbligo di risposta entro 60 giorni (comma 2, lettera *i*)); in questo caso il MEF evidenzia anche la mancanza di chiarezza su quale sia l'effetto giuridico dell'eventuale silenzio da parte dell'amministrazione;
- * aggiornamento dei fondi perequativo e di riequilibrio della finanza comunale conseguente alla efficacia impositiva dei nuovi valori catastali (comma 2, lettera *l*));
- * modifica della composizione dei componenti delle commissioni censuarie centrale e provinciali, con l'aggiunta di professionisti esterni all'amministrazione (comma 4, lettera *c*));
- * inserimento, tra i principi dei decreti legislativi in materia di revisione delle spese fiscali, della tutela dei redditi derivanti da lavoro dipendente, lavoro autonomo, imprese minori e pensioni (comma 7).

In merito alla specificazione, introdotta dalla Camera, che l'invarianza del gettito sia riferita alle singole imposte il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e di rendite (comma 2, lettera *h*)), si osserva un elemento di differenza rispetto alla formulazione del testo originario³, che faceva riferimento al carico fiscale medio. In proposito nella nuova formulazione non è ben chiara la portata normativa dell'inciso "con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti e all'imposta municipale propria (IMU)" dopo che si è affermata nel contempo l'esigenza di garantire l'invarianza del gettito delle singole imposte.

Quanto alla disposizione del comma 3, che prevede la "prioritaria" utilizzazione delle strutture e professionalità esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche ed il contestuale divieto di nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, ai fini dell'attuazione della revisione della disciplina del catasto dei

³ Si riporta la formulazione del comma 2, lettera *h*), nel testo originario: "*h*) prevedere, contestualmente all'efficacia impositiva dei nuovi valori, la modifica delle relative aliquote impositive, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzata ad evitare un aggravio del carico fiscale medio, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti."

fabbricati, appare necessario che ne venga chiarita la portata, in quanto la possibilità di servirsi in via subordinata di risorse esterne (eventualità che sembrerebbe compatibile con la formulazione della disposizione), non risulta di facile conciliazione con il vincolo della non onerosità per l'erario. Si ricorda, inoltre, che a partire dal 1° dicembre 2012 avrà luogo - ai sensi del comma 1 dell'articolo 23-*quater* del decreto-legge n. 95 del 2012 - l'accorpamento dell'Agenzia del territorio con l'Agenzia delle entrate⁴. Sarebbe utile che il Governo chiarisse se ciò possa interferire con la cura degli adempimenti previsti dalla delega in esame, anche in considerazione dell'introduzione nel testo di obblighi a carico dell'amministrazione, quale quello di rispondere entro 60 giorni ad eventuali istanze dei contribuenti in merito all'attribuzione di valori e rendite. Al riguardo, in considerazione dell'ampiezza della platea dei soggetti interessati dalla revisioni, è possibile ipotizzare un numero elevato di richieste con conseguente incremento di carico di lavoro da parte dell'amministrazione⁵ che si andrebbe a sommare a quello già richiesto per l'attuazione della delega, da sopportare nella fase di l'accorpamento dell'Agenzia del Territorio con quella delle Entrate.

Per quanto riguarda la concreta fattibilità in tempi ragionevoli di ingenti ricognizioni e revisioni catastali, il Fondo Monetario Internazionale (FMI)⁶ evidenzia la possibile opzione di richiedere ai contribuenti stessi - come è stato fatto in altri Paesi - di fornire dati riguardanti i propri immobili, al fine di accelerare il processo.

In relazione al comma 7, si evidenzia che la razionalizzazione e stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'IRPEF in base alla scelta dei contribuenti appaiono correlate all'andamento delle maggiori entrate realizzate attraverso l'eliminazione o riforma delle spese fiscali; non risulta quindi certo, sulla base della formulazione della norma, che la stabilizzazione dell'istituto possa avere luogo.

In merito al comma 8, si ricorda che la disposizione alla quale si fa riferimento (all'articolo 2, comma 36, del decreto-legge n. 138 del 2011) riguarda la destinazione delle maggiori entrate derivanti dal

⁴ Il testo licenziato dalla Commissione finanze della Camera dei deputati prevedeva una sospensione di tale accorpamento; successivamente, il Governo ha posto, in Aula, la fiducia su un testo volto a ripristinare l'accorpamento stesso nei tempi previsti dalla legislazione previgente.

⁵ Nulla viene detto, peraltro, rispetto al valore da riferire all'eventuale silenzio degli uffici nei 60 giorni indicati dalla disposizione

⁶ Cfr. FMI, Country Report No. 12/80, Italy: Technical Assistance Report - The Delega Fiscale and the Strategic Orientation of Tax Reform, ottobre 2012, pag. 14.

contrasto all'evasione stabilite con il provvedimento stesso siano riservate, per un periodo di 5 anni, per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea.

Articolo 3

(Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, tutoraggio, semplificazione, revisione del sistema sanzionatorio e revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali)

Comma 1

(Abuso del diritto)

Con il **comma 1**, si attribuisce all'Esecutivo il potere di disciplinare l'istituto dell'**abuso del diritto** in materia tributaria. La delega conferisce al Governo il potere di rivedere le vigenti disposizioni antielusive delineando la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta; nel contempo la nuova disciplina dovrà assicurare la libertà di scelta del contribuente tra diversi schemi giuridici utili a raggiungere il risultato voluto, ancorché agli stessi siano correlati oneri fiscali differenti. A tal fine il legislatore delegato sarà chiamato a ridefinire i confini tra fattispecie abusive ed operazioni lecite nell'ambito dei criteri di delega fissati (l'operazione abusiva dovrà essere individuata tra quelle che hanno causa prevalente nello scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali; di contro, si potrà escludere l'illiceità della fattispecie in presenza di ragioni extrafiscali non marginali rispondenti ad esigenze di natura organizzativa o in grado di determinare un miglioramento strutturale o funzionale dell'azienda del contribuente). Il legislatore delegato dovrà, quindi, disciplinare il potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere il risparmio di imposta conseguito in presenza di una condotta abusiva; dovrà regolamentare l'onere della prova nei rapporti tra le parti sulla base dei criteri posti; prevedere la nullità dell'accertamento fiscale qualora non rechi puntuale individuazione della condotta abusiva ed introdurre norme procedurali che assicurino il contraddittorio e tutelino il diritto di difesa. L'articolo è stato interamente sostituito dalla Camera dei deputati.

La **RT**⁷ correla a tali disposizioni l'obiettivo di dare maggiore certezza nell'applicazione delle norme tributarie e di migliorare e semplificare i rapporti tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria. Con la definizione dell'abuso del diritto, in particolare, si intendono contrastare operazioni prive di adeguata motivazione economica, realizzate principalmente per ottenere risparmi di imposta attraverso l'impiego distorto di schemi giuridici allo scopo prevalente o esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale. La RT ricorda che le norme in esame recano principi e criteri di delega tra cui quello che dalle norme attuative della delega non dovranno derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica (art. 1, comma 7). Fa quindi rinvio alle

⁷ Si fa riferimento alla RT prodotta a corredo dell'emendamento 3.1000 del Governo sul quale è stata posta la fiducia alla Camera (ora art. 3 dell'A.S. 3519).

relazioni tecniche che saranno prodotte a corredo degli schemi di decreto attuativi ai fini della puntuale stima degli effetti finanziari di tali norme.

Al riguardo si ricorda che l'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 rende inopponibili già oggi all'Amministrazione finanziaria - consentendole di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti dai contribuenti - atti, fatti e negozi anche collegati privi di valide ragioni economiche diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti. La condotta abusiva è però configurabile soltanto qualora siano poste in essere talune operazioni tipiche specificatamente indicate al comma 3 della citata disposizione (quali ad esempio, trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni di crediti etc.). Anche la giurisprudenza in più occasioni ha fatto riferimento all'istituto dell'abuso del diritto per impedire al contribuente di trarre indebiti vantaggi fiscali in presenza di utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei allo scopo ed in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio (Cass. sez. tributaria, 12 novembre 2010, n. 22994; cfr. Cass 5926/2009). Si è affermato che nell'ordinamento si rinviene un principio generale antielusivo "*la cui fonte è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria per quanto riguarda i tributi armonizzati mentre per gli altri tributi, quali quelli diretti, un tale principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e progressività dell'imposizione, costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto sia di quelle che attribuiscono al contribuente leggi o benefici di qualsiasi genere*" (Cass. 22994/2010 cit).

Si osserva che la ridefinizione dell'abuso del diritto, dal punto di vista degli effetti di finanza pubblica, potrebbe assicurare un recupero di gettito, qualora nell'esercizio della delega si addivenga ad una migliore individuazione delle fattispecie che integrano la condotta abusiva, quale istituto di portata generale, e siano ben definiti i confini con le operazioni lecite in armonia con il principio della certezza del diritto; in caso contrario, per una materia peraltro di non agevole inquadramento qual è quella in esame che può portare a configurare come abusivi comportamenti non in contrasto con alcuna specifica disposizione, sarebbe certo invece il rischio di un incremento del contenzioso, con conseguenze non favorevoli per l'erario e per il

pronto buon fine delle pretese creditorie dell'Amministrazione finanziaria. Anche se una valutazione definitiva potrà essere effettuata soltanto con riguardo alla disciplina di attuazione, il rischio da ultimo paventato appare concreto ove si consideri che la non univocità e la genericità dei criteri di delega indicati⁸ rendono probabile che residuerà ancora spazio alla giurisprudenza nella definizione della fattispecie dell'abuso del diritto.

È di tutta evidenza che una compiuta valutazione degli effetti finanziari delle disposizioni e la verifica del rispetto del criterio di delega in base al quale dalle norme attuative non dovranno derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica potranno essere effettuate soltanto una volta che sarà predisposto il testo attuativo della delega al quale si fa necessariamente rinvio. Si ricorda che, in base all'art. 1, comma 2 del DDL in esame gli schemi dei decreti attuativi, corredati di relazione tecnica, saranno trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari. Ove il Governo non intenda conformarsi ai pareri parlamentari gli schemi, con osservazioni ed eventuali modificazioni, saranno nuovamente trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione di nuovi pareri, entro 10 giorni dalla data della nuova trasmissione, decorsi i quali il Governo potrà emanare i decreti.

Commi da 2 a 5 (Cooperazione e tutoraggio)

Con le disposizioni in titolo, si attribuisce al legislatore delegato il potere di disciplinare nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra imprese ed Amministrazione finanziaria; in particolare per le imprese più grandi, la normativa attuativa dovrà delineare nel quadro dei controlli interni, sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con attribuzione di specifica responsabilità (comma 2). Si tratterà di nuovi strumenti la cui fruizione sarà incentivata per quei contribuenti che vi aderiranno attraverso lo sgravio di taluni adempimenti, la riduzione delle eventuali sanzioni applicabili e l'introduzione di forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata (comma 3). Per le imprese più piccole o operanti come persone fisiche, saranno invece riviste ed ampliate le forme di tutoraggio al fine di una migliore assistenza nella cura degli adempimenti tributari (quali la predisposizione delle dichiarazioni ed il calcolo delle imposte) e nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita ed alle caratteristiche strutturali delle imprese (comma 4). Anche in tal caso, al fine di favorire l'adesione alle forme di tutoraggio, saranno

⁸ Si vedano, tra l'altro, i criteri esplicitati all'art. 3, comma 1, lett. c) a proposito dell'onere della prova in cui si parla di "modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, di mancata conformità ad una normale logica di mercato, di ragioni extrafiscali alternative o concorrenti".

introdotti meccanismi premiali consistenti in una riduzione degli adempimenti (comma 5).

La RT osserva come tali disposizioni siano volte a migliorare e semplificare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti precisando che la puntuale stima degli eventuali effetti finanziari ascrivibili alle stesse potrà essere effettuata soltanto con riferimento alle norme attuative dalle quali non potranno comunque derivare nuovi o maggiori oneri per l'erario.

Al riguardo si fa rinvio al testo attuativo della delega per la valutazione degli effetti finanziari delle disposizioni in esame e per la verifica del rispetto del criterio di delega in base al quale dalle norme attuative non potranno derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Tuttavia, si osserva che l'esigenza di conformarsi a tale vincolo lascerebbe ipotizzare che i servizi di tutoraggio/cooperazione saranno attivati con l'impiego delle dotazioni umane e strumentali esistenti presso l'Amministrazione finanziaria; sulla base dell'assunzione di tale ipotesi, andrà verificata con attenzione dal Governo la compatibilità del maggior impiego delle predette risorse che conseguirà dall'attuazione della delega con l'esigenza di garantire sia l'invarianza della qualità dei servizi già oggi erogati dall'Amministrazione finanziaria sia lo svolgimento efficace ed adeguato dei nuovi compiti di tutoraggio/cooperazione.

Solo in tal modo si potrà compensare la perdita di quei benefici per l'attività di accertamento e riscossione che di norma sono ascrivibili all'efficacia deterrente di sanzioni rigorose ed agli adempimenti amministrativi che saranno, con l'esercizio della delega, rimodulati in senso più favorevole al contribuente nell'ambito del meccanismo premiale/incentivante delineato dalla stessa. Ai fini della valutazione degli oneri occorrerà considerare, inoltre, i maggiori costi che le imprese dovranno eventualmente sostenere per dotarsi dell'organizzazione necessaria ad attuare la cooperazione rafforzata; oneri per impiego di risorse umane e strumentali dedicate che potrebbero determinare nel medio periodo un abbattimento delle loro basi imponibili e quindi minori entrate così come all'implementazione delle forme di cooperazione/tutoraggio potrebbero correlarsi effetti di minor gettito oggi riveniente da quelle categorie professionali che coadiuvano le imprese nella cura degli adempimenti amministrativi e nel calcolo delle imposte.

Si osserva da ultimo che la semplificazione degli adempimenti dovrebbe operare soltanto nei casi in cui gli stessi non siano del tutto (o soltanto in parte) funzionali a determinare reali vantaggi per l'azione amministrativa ed all'esito di un equo bilanciamento costi/benefici (nulla si specifica nella delega in esame sul punto); nel contempo l'introduzione di migliori ed agevoli forme di tutoraggio, cooperazione ed accesso potrebbe risultare utile in termini generali, non soltanto quindi per le imprese, al fine di favorire la spontanea e piena soggezione agli obblighi tributari da parte di tutti i contribuenti; ciò anche al di fuori di un meccanismo premiale/incentivante, quale quello delineato dalla delega che fa derivare soltanto dall'adesione spontanea alle nuove forme di tutoraggio/cooperazione l'attribuzione in ogni caso di uno "sconto" sugli adempimenti⁹ da porre in essere, sulle sanzioni applicabili, di un più facile accesso presso l'Amministrazione o ancora di una più agevole e rapida conoscenza delle sue interpretazioni.

Comma 6 (Rateazione dei debiti tributari)

Le disposizioni in titolo attribuiscono al legislatore delegato il potere di ampliare l'operatività dell'istituto della rateazione dei debiti tributari. A tal fine, le norme attuative dovranno semplificare gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del beneficio e consentire agli stessi di poter "chiedere" la dilazione prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione ove il contribuente dimostri di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

La RT, dopo un generico riferimento al contenuto della delega in esame, con considerazione riferita a tutte le disposizioni dell'articolo in esame, fa rinvio per la puntuale stima degli effetti finanziari alle norme di attuazione che non potranno determinare nuovi o maggiori oneri per l'erario.

Al riguardo si osserva che un ampliamento delle possibilità di rateazione potrebbe avere effetti negativi in termini di cassa nei casi

⁹ Tale lettura sembrerebbe confermata dalle disposizioni di cui al comma 8 che attribuiscono al Governo il potere di rivedere gli adempimenti tributari in termini generali, in particolare quelli superflui o che diano luogo in tutto in parte a duplicazioni ovvero risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini del controllo e accertamento e comunque non conformi al principio di proporzionalità. Nelle fattispecie in esame dunque al fine di attribuire alla criterio di delega in esame portata normativa l'adesione al sistema di tutoraggio o cooperazione rafforzata dovrebbe riguardare adempimenti diversi da quelli considerati dal comma 8.

in cui la rateazione superi l'anno; effetti che dovranno essere appositamente considerati in sede di emanazione dei decreti attuativi, e che non sembrano per nulla essere stati valutati in sede di delega¹⁰.

Comma 7 (Interpelli)

Con le disposizioni in esame, il DDL in esame ritorna sulla materia degli interpelli (in precedenza affrontata nel comma 3)¹¹ chiamando il legislatore delegato a rivedere la disciplina generale della materia nell'ottica di garantire maggiore omogeneità degli interpelli anche ai fini di una migliore tutela giurisdizionale ed una maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

La RT, dopo un generico riferimento al punto in esame, come per le altre disposizioni dell'articolo, fa rinvio per la puntuale stima degli effetti finanziari alle norme di attuazione ricordando che le stesse non potranno determinare nuovi o maggiori oneri per l'erario.

Al riguardo, si ricorda che per l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 112) ciascun contribuente può rivolgere per iscritto all'Amministrazione finanziaria circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non produce interruzione di termini previsti dalla disciplina tributaria. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, da rendere entro 120 giorni dalla istanza, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'interpello, e limitatamente al richiedente.

¹⁰ Al fine di evitare incertezze in sede applicativa, potrebbe risultare opportuno introdurre una più precisa formulazione della norma in esame chiarendo cosa debba intendersi per "situazioni di obiettiva difficoltà" (ragioni economiche o situazioni varie, quali ad es. stato di salute); ciò anche in relazione al differente tenore letterale della disposizione di cui al comma 12, lett. g con la quale, nell'ottica del rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente e dell'accrescimento dell'efficienza della riscossione delle entrate degli enti locali, si attribuisce al Governo la delega all'ampliamento "*delle possibilità di rateizzazione, in connessione di comprovate situazioni di difficoltà finanziaria*".

¹¹ Si ricorda che in tale disposizione si prevedeva la introduzione di specifiche forme di interpello preventivo con procedura abbreviata quale incentivo per favorire forme di cooperazione rafforzata tra imprese ed Amministrazione finanziaria.

Comma 8 **(Revisione dei regimi ed adempimenti fiscali)**

La delega espressa al comma 8 concerne: - la revisione ed il riordino dei regimi fiscali con l'obiettivo di eliminare complessità superflue; - la revisione degli adempimenti, eliminando quelli inutili, scarsamente utili o non conformi al principio di proporzionalità; - la semplificazione delle funzioni dei sostituti di imposta, dei CAF e degli intermediari fiscali con potenziamento dei sistemi informatici.

La RT si limita ad un generico riferimento al punto di delega in esame e fa rinvio per la verifica dell'impatto finanziario alle nuove norme che non potranno comportare nuovi o maggiori oneri.

Al riguardo si evidenzia l'ampiezza dei poteri attribuiti al legislatore delegato in tema di riordino/revisione dei regimi fiscali in considerazione della genericità del criterio di delega (perseguire l'obiettivo, nel riordino, di eliminare le complessità superflue). Quanto al potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, poichè dal tenore della disposizione la stessa potrebbe riguardare anche soggetti pubblici, si osserva che la delega potrebbe determinare maggiori oneri, con riguardo, ad esempio all'ipotesi che il potenziamento dei sistemi informatici debba riguardare i sostituti d'imposta di natura pubblica.

Commi 9 e 10 **(Revisione del sistema sanzionatorio)**

Con le disposizioni in titolo si attribuisce al Governo il potere di riordino delle sanzioni penali ed amministrative in materia tributaria. La rimodulazione del quadro sanzionatorio dovrà delineare i confini tra elusione ed evasione, assicurare il rispetto del principio di proporzionalità correlando le sanzioni alla gravità dei comportamenti e, per le fattispecie meno gravi, prevedere la riduzione delle pene, ovvero l'applicazione di sanzioni amministrative. Quanto ai beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari, il legislatore delegato potrà estendere per l'autorità giudiziaria la possibilità di affidare in custodia giudiziale tali beni agli organi di polizia giudiziaria che ne facciano richiesta al fine di un utilizzo diretto per le proprie esigenze operative. Altro profilo da disciplinare sarà quello del raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di denuncia penale per un reato tributario.

La RT si limita a far rinvio alle norme di attuazione della delega per la verifica degli effetti finanziari delle nuove disposizioni che, a norma dell'art. 1, c. 7 della delega, non potranno determinare nuovi o maggiori oneri per l'erario.

Al riguardo, l'ampiezza della delega in materia di riordino del sistema sanzionatorio, richiederà una attenta valutazione delle norme attuative per verificare se la rimodulazione delle pene e della natura delle sanzioni correlate agli illeciti non possa determinare una qualche diminuzione degli effetti di deterrenza complessivamente ascrivibili al nuovo quadro sanzionatorio, con conseguenze sotto il profilo della idoneità della disciplina tributaria ad assicurare il gettito atteso. Andrà, inoltre, posta attenzione sulla prevista estensione delle possibilità di utilizzo dei beni sequestrati per esigenze operative, in particolare sotto il profilo degli oneri correlati alla custodia che potrebbero non essere sempre e comunque compensati dai vantaggi conseguenti all'utilizzo dei beni per le predette esigenze proprie.

Comma 11 (Rafforzamento dei controlli)

Con le disposizioni in esame il legislatore delegato sarà chiamato a rafforzare i controlli dell'Amministrazione finanziaria in particolare per il contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di *money transfer* e di trasferimento di immobili. La revisione della normativa dovrà comportare un potenziamento dei sistemi di tracciabilità dei pagamenti, della fatturazione elettronica e della cooperazione internazionale. La nuova disciplina dei controlli dovrà nel contempo contemperare l'implementazione dei controlli con le esigenze di riservatezza dei contribuenti fino alla completa definizione dell'accertamento, e dovrà rafforzare il contraddittorio, la tutela procedimentale e ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica dei contribuenti.

La RT, come per le altre disposizioni dell'articolo 3, fa rinvio alle norme di attuazione per la verifica degli effetti finanziari.

Al riguardo nulla da osservare.

Comma 12 (Tutela giurisdizionale e riscossione enti locali)

La delega attribuita con le disposizioni in esame persegue l'obiettivo di rafforzare la tutela giurisdizionale e l'efficienza dei poteri di riscossione degli enti locali. Sotto il primo profilo, la nuova disciplina dovrà ampliare le forme di conciliazione giudiziale ed operare una redistribuzione territoriale del personale giudicante delle commissioni tributarie per migliorarne l'efficienza. Quanto al riordino della disciplina della riscossione, sono interessati diversi aspetti della regolamentazione della materia tra i quali si segnalano: - la revisione dell'ingiunzione di pagamento, delle procedure e degli istituti previsti per la gestione dei ruoli adattandoli alle peculiarità della riscossione locale; - l'esternalizzazione dell'attività di riscossione in attuazione della normativa europea e dei principi di competitività, certezza e trasparenza, in particolare assicurando effettività e tempestività dell'acquisizione da parte degli enti locali delle entrate

riscosse;- il riassetto organizzativo del gruppo Equitalia; - il rafforzamento, anche attraverso la piena informatizzazione, dei meccanismi di monitoraggio e analisi anche statistica delle controversie al fine di assicurare una corretta gestione del contenzioso ovvero della revisione di orientamenti interpretativi o della formulazione di modifiche normative; - il progressivo superamento del principio della compensazione delle spese di gestione delle controversie; - la previsione della non pignorabilità dei beni mobili strumentali all'esercizio di arti e professioni necessari al proseguimento dell'attività economica, l'ampliamento delle possibilità di rateazione, in connessione a comprovate situazioni di difficoltà finanziaria.

La RT si limita a fare rinvio alle norme di attuazione per la verifica degli effetti finanziari delle disposizioni.

Al riguardo, premessa l'ampiezza dell'oggetto della delega, si osserva come alcuni ambiti della stessa non presentano un carattere di neutralità sotto il profilo finanziario. Nell'ottica dell'esigenza di rispetto del criterio di invarianza degli oneri posto dal legislatore delegato, occorrerà verificare se non siano idonee a generare spese per l'erario: - la concreta attuazione della prevista redistribuzione territoriale del personale giudicante; la piena informatizzazione degli enti locali finalizzata al rafforzamento del monitoraggio delle controversie; - la non pignorabilità dei beni mobili strumentali; il riassetto organizzativo del gruppo Equitalia (si ricorda in proposito che all'istituzione di Equitalia erano stati ascritte maggiori entrate e la previsione ha trovato riscontro nell'esperienza operativa dell'ente); - l'ampliamento delle possibilità di rateazione (in termini di effetti di cassa). Al tempo stesso appaiono suscettibili di determinare effetti finanziari di segno contrario il previsto riordino della disciplina della riscossione e le attività correlate al monitoraggio del contenzioso tributario. Si ricorda in proposito che per l'art. 17, comma 2, della legge di contabilità e finanza (196/2009), le leggi di delega comportanti oneri recano i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi e che qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi.

Articolo 4
(Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni; razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette; giochi pubblici)

Commi 1 e 2
(Redditi di impresa e regimi semplificati contribuenti minori dimensioni, definizione "autonoma organizzazione" ai fini IRAP)

Preliminarmente si evidenzia che i due commi in esame hanno subito importanti modifiche per emendamenti presentati durante l'esame presso la Camera dei deputati.

Con il comma 1 dell'articolo in questione il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi attuativi, norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi; in particolare i criteri direttivi sono i seguenti:

- a) i redditi di impresa¹², attualmente sottoposti all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), saranno assimilati a quanto previsto dal vigente regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e pertanto assoggettati ad un'imposta sul reddito imprenditoriale con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES¹³. In più sarà prevista la deducibilità dalla base imponibile della predetta imposta, delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci; per contro le somme così attribuite concorreranno alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci stessi;
- b) istituzione di regimi fiscali semplificati per i contribuenti di minori dimensioni e regimi fiscali forfetari¹⁴ per i contribuenti di dimensioni minime, purché nel rispetto dell'invarianza dell'importo complessivo dovuto. Tali regimi agevolati potranno prevedere eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta con premialità per le nuove attività produttive¹⁵, inoltre dovranno esser coordinati con analoghi regimi vigenti e con i regimi della premialità e della trasparenza previsti dal vigente articolo 10 del D.L. n. 201/2011;
- c) previsione di possibili forme di opzionalità.

Il successivo comma 2 prevede che il Governo, nell'ambito dell'esercizio della delega in esame, chiarisca la definizione di autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) dei professionisti e dei piccoli imprenditori.

La RT originaria, per la parte non modificata dalla Camera dei deputati, rappresentava che con la riforma il reddito che l'imprenditore ritrae dalla propria impresa sarà tassato ai fini dell'IRPEF come reddito ordinario, mentre si procederà all'applicazione di un'imposta unica per i redditi di impresa. Saranno

¹² Compresi quelli prodotti in forma associata.

¹³ La vigente aliquota IRES è del 27,5%.

¹⁴ Con il pagamento di un'unica imposta sostitutiva di tutte quelle dovute.

¹⁵ Si prevedono anche agevolazioni in favore dei soggetti che sostengono costi ed oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili.

poi previste possibili forme di opzionalità in materia di imposte sui redditi. Evidenziava, quindi, che dalle nuove previsioni normative potrebbero determinarsi effetti negativi per il bilancio dello Stato in termini di minori entrate alle quali si farebbe fronte nell'ambito del provvedimento stesso, stante la clausola di invarianza degli oneri inserita, nel testo novellato, all'articolo 1, comma 7¹⁶.

La relazione illustrativa al disegno di legge rilevava che la separazione della tassazione dell'impresa da quella dell'imprenditore favorirebbe la capitalizzazione dell'azienda stessa; si raggiungerebbero, inoltre, altri scopi quali quelli di tassare in modo analogo tutte le imprese, di considerare l'azienda come separata dall'imprenditore, di sgravare il reddito reinvestito nell'impresa (pertanto quello non distribuito all'imprenditore ed ai soci) in quanto esso sconterebbe un'aliquota generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale (IRPEF).

Si sottolinea, infine, che per le modifiche apportate in sede di esame parlamentare il Governo non ha presentato RT integrative.

Al riguardo, si richiama l'attenzione su talune criticità che investono solo le linee generali dell'articolato qui all'esame, in quanto l'analisi puntuale degli effetti finanziari recati dalle disposizioni in discorso non può essere effettuata in mancanza di ogni riferimento alle variabili ed alla metodologia applicativa dei suddetti principi, che dovranno essere invece espressi e considerati in sede di emanazione dei decreti legislativi attuativi.

Si evidenzia, peraltro, come risulti di difficile comprensione garantire l'invarianza di gettito a fronte di norme fiscali agevolative improntate su criteri di opzionalità (così come previsto dalla lettera *c*) del comma 1 dell'articolo in esame). Ad una prima interpretazione inoltre, le forme opzionali potrebbero riguardare anche tutta la disciplina dell'imposizione dei redditi (sia personali - IRPEF- che delle società - IRES) atteso che il citato punto *c*) non sembra riferirsi esclusivamente alle disposizioni contenute nelle precedenti lettere *a*)¹⁷ e *b*)¹⁸ del presente articolo. Se ciò fosse confermato gli effetti in termini di minor gettito sarebbero di valore elevato atteso che i contribuenti, in rispetto del principio delle scelte razionali, non potrebbero che

¹⁶ Nella versione originaria il riferimento era all'articolo 17.

¹⁷ Concernente l'assimilazione all'IRES dei redditi d'impresa.

¹⁸ Concernente l'istituzione dei regimi semplificati e forfetari rispettivamente per i contribuenti di minori dimensioni e per quelli di dimensioni minime.

optare per il regime fiscale per loro più conveniente con contestuale detrimento del gettito atteso, per imposte sui redditi, sia per l'erario che per gli enti locali e territoriali.

Sarebbe importante, inoltre, acquisire informazioni da parte del Governo in merito all'imposta forfetaria, sostitutiva di quelle dovute dai contribuenti di dimensioni minime; infatti sarebbe opportuno sapere, in mancanza di ogni riferimento nel testo della delega, se tale imposta andrà a sostituire anche le addizionali regionali e comunali all'IRPEF. In tal caso, si avrebbe un effetto finanziario negativo anche per gli enti territoriali e locali che il Governo dovrebbe opportunamente considerare e coprire.

Un altro aspetto concerne poi la specificazione della disposizione, di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo in esame, che prevede la "*deducibilità delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci*"; infatti tale norma, in assenza di altre specificazioni, potrebbe avere una attuazione così generale ed estesa da rendere verosimile ipotizzare una perdita di gettito consistente. Ed infatti la stessa nota del MEF dell'8 ottobre c.a.¹⁹ in ordine all'esame delle proposte emendative presentate al disegno di legge in discorso riteneva utile meglio specificare la fattispecie delle "*somme prelevate dall'imprenditore e dai soci*" al fine di comprenderne appieno la portata. Occorre, infatti, evidenziare che la genericità della previsione potrebbe includere tra tutte le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci anche quelle, per fare un esempio, in conto "utili esercizi futuri" con la possibilità quindi di pianificare, con scopi elusivi, i redditi da dichiarare anno per anno a fini IRPEF da parte dei singoli soci.

Ulteriori approfondimenti andrebbero fatti in merito all'istituzione dei regimi fiscali forfetari previsti dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo all'esame; la norma prevede che l'unica imposta sostitutiva, di cui peraltro non si conoscono gli effetti finanziari in termini di date di versamento da parte dei contribuenti, garantisca l'invarianza dell'importo complessivo dovuto, con ciò dovendosi ipotizzare che le differenziazioni previste dalla disposizione in ragione del settore economico e del tipo di attività svolta dovranno fornire adeguata compensazione per l'eventuale minor gettito derivante dall'applicazione dell'imposta sostitutiva stessa. Da qui si deduce che

¹⁹ Si veda nel merito la nota del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della ragioneria generale dello stato – Ispettorato generale del bilancio - , prot. n. 85719 dell'8 ottobre 2012.

la delega autorizza trattamenti fiscali diversi in ragione dell'attività economica svolta, creando situazioni di concorrenza fiscale nell'ambito del medesimo mercato nazionale con possibili ricadute in termini di elusione-evasione di imposta e creazione di possibile contenzioso tributario sia nazionale sia comunitario.

Con riguardo alla disposizione che prevede il riconoscimento di agevolazioni in favore di soggetti che sostengono costi o oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, occorre sottolineare che tale norma potrà coinvolgere la quasi totalità dei soggetti titolari di partita IVA poiché tutti interessati ai mezzi di pagamento tracciabili (cosa peraltro già in parte soddisfatta mediante pagamenti e riscossioni mediante bonifici, utilizzo di bancomat e carte di credito, e qualunque altra forma di moneta elettronica), con conseguente cospicuo minor gettito per l'erario.

Sempre con riferimento a tali agevolazioni è opportuno che i decreti legislativi attuativi tengano conto, qualora gli interventi prospettati le richiedano, delle previste autorizzazioni comunitarie e che sia operato il vaglio di compatibilità con la disciplina europea.

Un'ultima riflessione si intende poi fare in merito al novellato comma 2 introdotto in sede di esame parlamentare; con esso il Governo è stato delegato a chiarire la definizione di "*autonoma organizzazione*" ai fini della assoggettabilità all'IRAP dei professionisti e dei piccoli imprenditori.

Tale chiarimento si rende necessario in ragione dell'elevato grado di incertezza, attualmente presente, in merito ai requisiti che consentono l'esonero dal pagamento dell'IRAP da parte di quei soggetti, per lo più professionisti e piccoli imprenditori, che sono privi di "*autonoma organizzazione*"²⁰. Al di là dell'importanza di questo chiarimento che si auspica idoneo a dirimere ogni dubbio applicativo, occorre però sottolineare gli effetti finanziari in termini di diminuzione di gettito dovuti sia alla conclusione spontanea di procedimenti giudiziari pendenti²¹, sia alle possibili richieste di rimborso di somme versate a titolo di IRAP da parte di soggetti che verranno dichiarati esclusi da detta contribuzione per effetto delle nuove norme chiarificatrici.

²⁰ Si veda, per tutte, la sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale che ha rilevato l'insussistenza del presupposto del pagamento dell'IRAP nel caso di attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione.

²¹ Ad esempio per cessazione della materia del contendere.

Per questi ultimi infatti si consideri che il termine per presentare l'istanza di rimborso è di 48 mesi dal pagamento del tributo e che tale disposizione potrà generare un impegno finanziario notevole per l'erario e per gli enti territoriali che si vedranno costretti a rimborsare quote di IRAP non dovute.

Per queste ragioni si chiede al Governo di specificare le modalità degli eventuali rimborsi che andranno riconosciuti ai contribuenti non obbligati al fine di evitare cospicue perdite di gettito.

In conclusione si chiede al Governo di valutare l'opportunità di inserire sin d'ora criteri di delega più puntuali in merito alle modalità applicative delle disposizioni all'esame che consentano, sin da ora di poter meglio verificare la consistenza delle variazioni finanziarie.

Comma 3 (Determinazione del reddito e della produzione netta)

Il comma in questione, come modificato durante l'esame presso la Camera dei deputati, delega il Governo 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 alle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, sulla base dei seguenti principi:

a) introduzione di criteri fiscali chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio;

b) revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere;

c) revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali e di particolari categorie di costi, salvaguardando il principio dell'inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici;

d) revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime di beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà.

La RT annessa all'originario disegno di legge rileva che gli interventi volti al riordino del sistema impositivo concernente il reddito di impresa riguardano l'introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio al fine di evitare disallineamenti tra le grandezze di bilancio e quelle fiscali.

Inoltre si mira alla revisione della disciplina impositiva delle operazioni transfrontaliere con l'obiettivo di eliminare possibili vincoli eccessivi all'internazionalizzazione delle imprese.

Gli interventi riguarderanno, infine, anche i regimi di deducibilità degli ammortamenti delle spese generali e di particolari categorie di costi.

Al riguardo si evidenzia, in prima battuta, che i principi esposti nella delega sono di portata talmente generale che si presume coinvolgeranno l'impianto complessivo della determinazione del reddito e della produzione netta che rappresentano la base imponibile su cui si calcolano le imposte sulle società (IRES) e sulle attività produttive (IRAP); è evidente, pertanto che in mancanza di ogni riferimento applicativo e modificativo della vigente disciplina non sia possibile fornire una stima dei possibili effetti finanziari derivanti dalle molteplici modifiche delineate con il presente disegno di legge.

Nel merito tuttavia si può sin da ora sottolineare che i vasti riflessi finanziari rivenienti dalle modifiche che si apporteranno non potranno che coinvolgere il gettito erariale, territoriale e locale, in termini sia di competenza, sia di cassa e che andranno valutati nel complessivo effetto derivante dall'attuazione della delega di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo in base alla quale si intende introdurre una nuova imposta sul reddito imprenditoriale, istituire dei regimi semplificati e forfetari nonché dei sistemi premiali e, specialmente, prevedere forme di opzionalità tra i diversi regimi.

Si consideri, inoltre, che le nuove disposizioni potranno generare anche effetti sul contenzioso fiscale in essere con possibili conseguenze in termini di minor gettito per situazioni che si potranno comporre, ad esempio, per cessazione della materia del contendere.

Commi 4 e 5

(Recepimento direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, revisione imposte di registro, di bollo ipotecarie e catastali, concessioni governative, assicurazioni ed intrattenimenti)

Con il comma 4 si delega il Governo ad introdurre con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 del presente disegno di legge, norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, concernente il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- razionalizzazione, mirata alla semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati;
- attuazione del regime del gruppo IVA previsto dall'articolo 11 della citata direttiva 2006/112/CE.

Con il successivo comma 5 si dispone l'emanazione di decreti attuativi che consentano di semplificare, accorpate, razionalizzare e in alcuni casi anche sopprimere, talune imposte indirette, quali: l'imposta di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti.

Si evidenzia che entrambi i commi non hanno subito modificazioni durante l'esame parlamentare.

La RT annessa all'originario schema di disegno di legge si limita ad evidenziare che il comma 4 prevede una sostanziale razionalizzazione dell'IVA; per le imposte indirette (comma 5) evidenzia l'obiettivo normativo di semplificare gli adempimenti e procedere ad una razionalizzazione delle aliquote, con l'eventuale accorpamento o soppressione di fattispecie particolari.

Al riguardo si sottolinea che il recepimento della direttiva 2006/112/CE previsto dal comma 4 non potrà che coinvolgere diversi aspetti della vigente normativa in materia di IVA²²; così come la revisione di tutto l'impianto dei tributi indiretti richiamati dal citato comma 5, compresa anche l'eventuale soppressione di alcuni, porterà ad una attenta e complessa valutazione di tipo tecnico-amministrativo.

La complessità della materia da affrontare nell'esercizio della delega, tenuto anche conto dell'approssimarsi della naturale scadenza della legge, induce a valutare con attenzione il termine posto (9 mesi) per l'esercizio della stessa delega.

Commi 6 e 7 (Disposizioni in materia di giochi pubblici)

Il comma 6 delega il Governo a riordinare complessivamente la disciplina dei giochi pubblici, mantenendo il modello organizzativo fondato sul regime concessorio ed autorizzatorio.

Il comma 7 indica i principi e criteri direttivi che dovranno essere seguiti; con riferimento ai profili di interesse, si segnalano in particolare i seguenti aspetti:

- allineamento della legislazione rispetto ai principi affermati in materia dall'Unione Europea;
- 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, mentre la disciplina specifica dei giochi resta definibile con provvedimenti direttoriali generali;
- semplificazione e 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;
- rivisitazione degli aggi e compensi spettanti ai concessionari e agli altri operatori secondo un criterio di progressività con riferimento ai volumi di raccolta delle giocate;

²² Ciò lo si deduce considerando anche il contenuto della direttiva che così si esprime: "è indispensabile prevedere un periodo di transizione al fine di consentire un adattamento progressivo delle normative nazionali in determinati settori".

- riordino delle disposizioni in materia di accertamento dei tributi gravanti sui giochi, per rafforzarne l'efficacia preventiva e repressiva delle violazioni; riordino della disciplina delle scommesse ippiche, attraverso:
 - l'istituzione dell'Unione Ippica Italiana, configurata come associazione senza fine di lucro, alla quale si iscrivono allevatori, proprietari di cavalli e società di gestione degli ippodromi;
 - la creazione di un fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico, alimentato - oltre che con le quote degli iscritti all'Unione ippica - con le quote della raccolta delle scommesse ippiche, con il gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, con la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché con eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017;
 - la destinazione al pagamento delle vincite di una percentuale della raccolta totale compresa tra il settantaquattro ed il settantasei per cento.

La RT allegata al testo originario non aggiunge ulteriori elementi rispetto al contenuto delle disposizioni in esame, né si dispone di ulteriori RT con riferimento agli emendamenti approvati nel corso dell'esame presso l'altro Ramo del Parlamento.

Al riguardo, si evidenzia preliminarmente la complessità della materia, connotata da molteplici tipologie di giochi, con aliquote, basi imponibili e *payout* diversificati, nonché da un quadro normativo contenente disposizioni di rango diverso (provvedimenti legislativi, decreti ministeriali, decreti direttoriali) stratificate nel tempo. Appare quindi condivisibile l'esigenza, espressa dalla delega, di un riordino complessivo della materia²³, auspicabile anche al fine di rendere più agevole la valutazione degli effetti finanziari delle disposizioni emanande e di quelle che in futuro interesseranno la materia.

Si osserva peraltro che sulla stessa è intervenuto anche il decreto-legge n. 158, attualmente all'esame del Senato; si tratta di norme volte a contrastare la ludopatia ed il gioco minorile²⁴, nonché a rendere più trasparente la pubblicità, anche in relazione alle informazioni da rendere sulle probabilità di vincita nel singolo gioco pubblicizzato.

²³ Non è del tutto chiaro se si intenda o meno definire un testo unico.

²⁴ La RT allegata all'emendamento che ha introdotto nel ddl di conversione del decreto-legge n. 158 le disposizioni in discorso afferma che l'introduzione obbligatoria dell'uso di una tessera elettronica per bloccare automaticamente l'accesso ai minori potrebbe determinare un effetto dissuasivo anche per i giocatori maggiorenni che, per non essere "catalogati", potrebbero riversarsi sull'offerta illegale, con riduzione delle entrate attese.

Si evidenzia poi l'opportunità di una esplicitazione in merito ai principi stabiliti a livello dell'Unione europea da recepire in sede attuativa della delega; ciò al fine di poter valutare se si tratti o meno di interventi suscettibili di sortire effetti finanziari.

Con riferimento al rispetto della clausola di invarianza contenuta nell'articolo 1, comma 7, del disegno di legge in esame, date l'ampiezza del settore e le sue specifiche caratteristiche, quali gli andamenti di gettito non sempre costanti nel tempo, in quanto correlati a molteplici fattori anche aleatori, appare raccomandabile l'individuazione di una metodologia il più possibile chiara ed esplicita per determinare il livello di gettito pregresso da considerare come benchmark ai fini della valutazione degli effetti finanziari del riordino della normativa; infatti, dal momento che esistono vari parametri possibili (il gettito di un singolo anno, la media riscontrata in un determinato lasso di tempo, il frutto di una previsione sulla base dei dati disponibili, ecc) è fondamentale disporre di esaustivi elementi conoscitivi in proposito. Ugualmente, per individuare il nuovo livello di gettito atteso, si auspica l'utilizzazione di una metodologia tale da superare una serie di difficoltà oggettive, legate p. es. alla progressività degli aggi e compensi ai concessionari e agli altri operatori rispetto ai volumi di raccolta delle giocate.

Quanto alle forme di finanziamento del fondo per lo sviluppo del settore ippico, che comprendono il versamento di quote di raccolta e di gettito nel settore dei giochi, nonché eventuali contributi erariali fino al 2017, decrescenti nel tempo, con riguardo alla previsione di neutralità finanziaria del ddl in esame (articolo 1, comma 7), sarebbe opportuno conoscere qualche dato in più sull'entità, la natura e le modalità di attribuzione di tali contributi, sebbene eventuali. In relazione a tale aspetto si ricorda peraltro che il comma 9 dell'articolo 23-*quater* del decreto-legge n. 95 del 2012 - recante disposizioni per la revisione della spesa pubblica - aveva soppresso, con finalità di risparmio, l'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico-ASSI.

Con riferimento alla possibilità di alimentazione del medesimo fondo annuale attraverso la cessione dei diritti televisivi sulle corse ippiche, si segnala che, durante l'esame del ddl presso la Camera dei deputati, la Ragioneria Generale dello Stato²⁵ ha avanzato perplessità, in quanto verrebbe meno per l'erario l'eventuale gettito derivante da tale cessione. Sempre rispetto all'alimentazione del fondo, l'AAMS ha

²⁵ Cfr. MEF, Dipartimento RGS, Prot n. 85719 dell'8/10/2012.

subordinato il parere favorevole alla condizione dell'espunzione della voce afferente il gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, ritenendo che "*la riduzione di una quota parte del gettito erariale dei giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi e le conseguenti difficoltà gestionali, dai costi particolarmente elevati*" sconsiglino la formulazione²⁶, che è stata invece mantenuta.

In relazione alla percentuale del *payout*, l'AAMS ha proposto un range tra il sessantaquattro e l'ottanta per cento, per permettere una maggiore differenziazione rispetto a tipologie di scommesse ippiche ritenute di diversa difficoltà²⁷.

Si osserva infine che, qualora l'Unione Ippica Italiana decidesse, espletando le apposite procedure, di caratterizzarsi come ONLUS, potrebbero determinarsi effetti finanziari connessi ai profili di deducibilità in quel caso applicabili.

In merito a quanto esposto, si richiedono opportuni chiarimenti.

²⁶ Cfr. MEF, AAMS, Prot. 2012/1255/CGV, dell'8/10/2012.

²⁷ *Ibidem*.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico
alla URL <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>