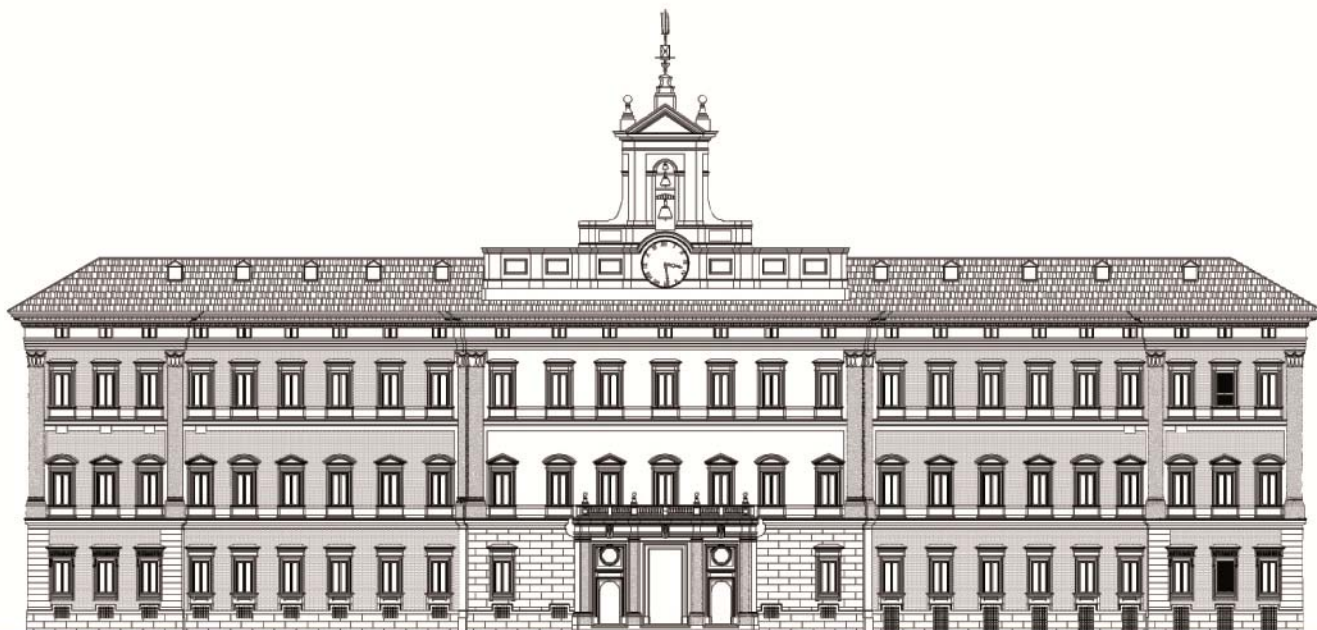




Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA



Legge 11 marzo 2014, n. 23

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

Lo stato di attuazione al 27 gennaio 2015

n. 29/4

27 gennaio 2015

Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

Progetti di legge

Le leggi

Legge 11 marzo 2014, n. 23

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

Lo stato di attuazione al 27 gennaio 2015

n. 29/4

27 gennaio 2015

Servizio responsabile:

SERVIZIO STUDI – Dipartimento Finanze

☎ 066760-9496 – ✉ st_finanze@camera.it

La documentazione dei servizi e degli uffici della Camera è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. La Camera dei deputati 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.

File: FI0063d.docx

INDICE

LA DELEGA FISCALE - LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23

- Lo stato di attuazione - Tabella.....3

PREMESSA

- La legge delega9

SCHEDE DI LETTURA

- Articolo 1 (*Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura*)17
- Articolo 2 (*Revisione del catasto dei fabbricati*).....27
- Articolo 3 (*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale*).....50
- Articolo 4 (*Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale*).....54
- Articolo 5 (*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*).....60
- Articolo 6 (*Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli*).....72
- Articolo 7 (*Semplificazione*)79
- Articolo 8 (*Revisione del sistema sanzionatorio*)85
- Articolo 9 (*Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo*).....96
- Articolo 10 (*Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*)104
- Articolo 11 (*Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata; previsione di regimi forfetari per contribuenti di minori dimensioni*).....112
- Articolo 12 (*Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta*)118
- Articolo 13 (*Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette*)123
- Articolo 14 (*Giochi pubblici*)137
- Articolo 15 (*Fiscalità energetica e ambientale*).....169
- Articolo 16 (*Disposizioni finanziarie*).....177

**La delega fiscale -
Legge 11 marzo 2014, n. 23**

Lo stato di attuazione - Tabella

Disposizioni della legge	Tipo di atto e oggetto dell'adempimento	Termine per l'attuazione	Attuazione
Art. 1, co. 1	Decreti legislativi di revisione del sistema fiscale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 1, co. 3	Un decreto legislativo di revisione del sistema fiscale	Entro 4 mesi (27 luglio 2014)	D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 <i>Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.</i>
Art. 1, co. 4	Il Governo riferisce alle Commissioni parlamentari competenti per materia in ordine all'attuazione della delega	Ogni 4 mesi In sede di prima applicazione entro 2 mesi (entro 27 maggio 2014)	Audizione ViceMinistro Casero 4/6/2014 e 27/1/2015
Art. 1, co. 4	Il Governo riferisce alle Commissioni parlamentari competenti per materia in ordine allo stato di attuazione dell'incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane, anche in relazione ad eventuali modifiche normative.	Entro 2 mesi (entro 27 maggio 2014)	Audizione ViceMinistro Casero 4/6/2014
Art. 1, co. 8	Adozione di uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi	Entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto legislativo	
Art. 1, co. 10	Norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale tra i decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge e le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 2, co. 1	Decreti legislativi di revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati in tutto il territorio nazionale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	

Disposizioni della legge	Tipo di atto e oggetto dell'adempimento	Termine per l'attuazione	Attuazione
Art. 2, co. 3, lett. a)	Decreti legislativi per ridefinire le competenze e il funzionamento delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	D.Lgs. n. 198 del 17 dicembre 2014 <i>Composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie</i>
Art. 2, co. 3, lett. b)-l) e n)-s)	Decreti legislativi relativi a vari aspetti dell'attività di riordino catastale dell'Agenzia delle entrate	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 2, co. 3, lett. m)	Relazione del Governo da trasmettere alle Camere in merito agli effetti, articolati a livello comunale, del processo di revisione di cui al presente articolo, al fine di verificare l'invarianza del gettito e la necessaria gradualità, anche mediante successivi interventi correttivi	Prima relazione entro 6 mesi dall'attribuzione dei nuovi valori catastali Poi ulteriori relazioni	
Art. 3	Decreti legislativi concernenti la stima e la lotta all'evasione fiscale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 4	Decreti legislativi in materia di erosione fiscale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 5	Decreti legislativi di revisione delle disposizioni antielusivo al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Bozza di schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente pubblicata sul sito del Governo il 24 dicembre 2014
Art. 6, co. 1-2	Decreti legislativi concernenti forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Legge di stabilità 2015 : articolo 1, commi 634-641 rafforzamento della <i>tax compliance</i> attraverso il miglioramento dei flussi informativi; ampliamento dell'istituto del ravvedimento operoso.

Disposizioni della legge	Tipo di atto e oggetto dell'adempimento	Termine per l'attuazione	Attuazione
Art. 6, co. 3-4	Decreti legislativi concernenti la revisione e l'ampliamento del sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 <i>Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata</i> Bozza di schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente pubblicata sul sito del Governo il 24 dicembre 2014.
Art. 6, co. 5	Decreti legislativi volti ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 6, co. 6	Decreti legislativi di revisione generale della disciplina degli interpelli	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 7	Decreti legislativi in tema di semplificazione fiscale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 <i>Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.</i>
Art. 8	Decreti legislativi di revisione del sistema sanzionatorio penale tributario	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Bozza di schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente pubblicata sul sito del Governo il 24 dicembre 2014
Art. 9	Decreti legislativi circa il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Legge di stabilità 2015 : articolo 1, commi 629-633 ulteriori ipotesi di inversione contabile e di <i>split payment</i> in materia di IVA

Disposizioni della legge	Tipo di atto e oggetto dell'adempimento	Termine per l'attuazione	Attuazione
Art. 10, co. 1, lett. a) e b)	Decreti legislativi in tema di revisione del contenzioso tributario	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 10, co. 1, lett. c)	Decreti legislativi recanti il riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 11	Decreti legislativi di revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Legge di stabilità 2015 : articolo 1, commi 54-89 riforma del regime dei minimi
Art. 12	Decreti legislativi concernenti la razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	
Art. 13	Decreti legislativi in tema di razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	D.Lgs. n. 188 del 15 dicembre 2014, <i>Tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi</i>
Art. 14	Decreti legislativi recanti il riordino delle disposizioni in materia di giochi pubblici	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	Legge di stabilità 2015 (comma 643) nell'ambito del finanziamento del servizio sanitario nazionale, una quota pari a 50 milioni di euro è destinata alla cura delle patologie connesse alla dipendenza da gioco d'azzardo (attuazione del comma 2, lett. v)).
Art. 15	Decreti legislativi in materia di fiscalità energetica e ambientale	Entro 12 mesi (27 marzo 2015)	

Premessa

La legge delega

La **legge 11 marzo 2014, n. 23**, conferisce una **delega** al Governo per la realizzazione di un **sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita** da attuare entro **dodici mesi (26 marzo 2015)**.

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, il **15 gennaio 2015** la Commissione Finanze della Camera ha avviato l'esame delle proposte di legge C. 2729 Capezzone e C. 2772 Causi recanti la **proroga del termine per l'esercizio della delega**.

La legge, che persegue l'obiettivo della **riduzione della pressione tributaria** sui contribuenti (articolo 16), si compone di **16 articoli** concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Principi e criteri direttivi

Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del **diritto dell'Unione europea**; al rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di **irretroattività** delle norme tributarie; le nuove norme devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di **federalismo fiscale**.

Ulteriori principi di delega riguardano: la tendenziale **uniformità** della disciplina delle obbligazioni tributarie; il **coordinamento e la semplificazione** degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

La procedura

Quanto alla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, si prevede che le **Commissioni** parlamentari competenti hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) **per l'espressione del parere**, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. Si prevede altresì una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a **trasmettere nuovamente** i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modifiche. I **pareri definitivi** delle Commissioni competenti per materia sono espressi **entro dieci giorni**, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi**.

Ai sensi dell'**articolo 1, comma 3**, almeno uno degli schemi dei decreti legislativi deve essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri **entro quattro mesi** dalla data di entrata in vigore della legge (**27 giugno 2014**).

Il Governo è inoltre tenuto a **referire ogni quattro mesi** alle Commissioni parlamentari competenti in ordine all'attuazione della delega (in sede di prima applicazione **entro due mesi**).

Nei decreti legislativi, il Governo deve provvedere 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** (articolo 1, **comma 9**). Il **comma 10** prevede inoltre l'emanazione di decreti legislativi recanti le norme necessarie per il **coordinamento formale e sostanziale** con le altre leggi dello Stato e l'**abrogazione** delle norme incompatibili con i nuovi decreti.

Le disposizioni finanziarie

L'**articolo 16** della legge n. 23 (come riformulato dall' art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che dall'attuazione della delega **non** devono derivare nuovi o **maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, **né un aumento della pressione fiscale** complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con

le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le **maggiori entrate** confluiscono in un apposito **fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il richiamato **comma 2 dell'articolo 17 della legge di contabilità** stabilisce che le **leggi di delega** comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. 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.

I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie.

A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una **relazione tecnica**, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

In sostanza, tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Lo stato di attuazione della delega

Il 7 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni, sull'[Atto del Governo n. 99](#), recante lo schema di decreto legislativo in materia di **semplificazioni fiscali**. Tra le misure previste nello schema di decreto, si ricorda l'introduzione della **dichiarazione dei redditi precompilata**, la revisione della disciplina concernente i **rimborsi IVA** e lo snellimento degli adempimenti connessi ad **operazioni intracomunitarie** e

con i Paesi esteri. Sono semplificati alcuni adempimenti in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**.

A seguito dell'accoglimento parziale delle condizioni e osservazioni espresse dalle Commissioni parlamentari, il 30 settembre 2014 il Governo ha ritrasmesso, ai fini dell'espressione del parere parlamentare definitivo lo schema di decreto ([Atto del Governo n. 99-bis](#)). Rispetto al testo originario, sono state introdotte norme in materia di **società in perdita** e di **responsabilità solidale negli appalti**. E' stata **soppressa** la norma in materia di **società tra professionisti**. Il 16 ottobre 2014 la Commissione ha reso [parere favorevole](#) in ordine a tale ultima formulazione dello schema di decreto. Nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 175 del 2014](#) recante *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*.

In attuazione delle disposizioni di delega in materia di **accise** (contenute in particolare nell'**articolo 13, comma 2** della legge delega, e che tra l'altro impegna il Governo a procedere alla semplificazione degli adempimenti, alla razionalizzazione delle aliquote, all'accorpamento o soppressione di fattispecie particolari), il 22 ottobre 2014 è stato reso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazione, da parte della VI Commissione Finanze della Camera sull'[atto del Governo n. 106](#), che contiene lo schema di decreto legislativo volto a **ridefinire l'imposizione sui tabacchi**, sui **prodotti succedanei** dei prodotti da fumo e sui **fiammiferi**, contenute essenzialmente nel [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#) (testo unico delle accise). A seguito dell'esame dello [schema 106-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 25 novembre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 188 del 2014](#), in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi.

L'11 luglio 2014 il Governo ha trasmesso lo schema di decreto legislativo riguardante la **revisione delle Commissioni censuarie** ([Atto del Governo n. 100](#)). Si segnalano, al riguardo, le [audizioni](#) al Senato, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco. Il 6 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. A seguito dell'esame dello [schema n. 100-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 22 ottobre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2015 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 198 del 2014](#), in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie.

Si segnala che la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 54-89), istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni in forma individuale, un **regime forfetario** di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con l'**aliquota del 15 per cento**. Per accedere al regime agevolato (che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti) sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 per il commercio.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'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.

Le disposizioni dell'articolo 1, **commi 629-633**, della medesima legge di stabilità incrementano il numero delle ipotesi di **applicazione del meccanismo di inversione contabile** (*reverse charge*) a fini **IVA**, in particolare estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del **settore edile** e del **settore energetico**, al settore della **grande distribuzione**, nonché **alle cessioni di bancali in legno (pallet)**.

Si dispone inoltre che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. **split payment**). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 9, comma 1, lettera e), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

Infine, l'articolo 1, **commi 634-641**, modificano le modalità di gestione del **rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di **migliorarne** la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. **tax compliance**).

In particolare, sono rafforzati i **flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle entrate**; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del **ravvedimento operoso**, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali **semplificazioni** in materia di **dichiarazione IVA**.

Si ricorda al riguardo che l'**articolo 1, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale** prevede – tra i principi di delega – il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Nel corso del Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014 è stato approvato in via preliminare il **decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente**. Lo schema di decreto:

- disciplina l'**abuso del diritto**, nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente;
- prevede la **revisione del sistema sanzionatorio**, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000;
- istituisce il **regime dell'adempimento collaborativo**, per le aziende dotate di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale.

Schede di lettura

Articolo 1

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

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

Ai sensi del **comma 1**, nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo della proposta in esame, ai seguenti **principi generali**:

- rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (principio di uguaglianza; principi di capacità contributiva e progressività);
- rispetto dei **principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea**;
- rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente** di cui alla legge 27 luglio 2000, n.212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie,
- coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n.42, in materia di **federalismo fiscale**.

Sono inoltre previsti i seguenti ulteriori **principi e criteri** direttivi generali:

- a) tendenziale **uniformità** della disciplina riguardante le **obbligazioni tributarie**;
- b) coordinamento e **semplificazione** delle discipline concernenti gli **obblighi contabili e dichiarativi** dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria, anche attraverso la previsione di forme di **contraddittorio** propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;
- c) coerenza e tendenziale **uniformità dei poteri** in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio;
- d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

Si intende inoltre assicurare la **responsabilizzazione dei diversi livelli di governo**, definendo, per ciascun tributo, il livello di governo che beneficia delle relative entrate, con una relazione fra tributo e livello di governo determinata, ove possibile, in funzione dell'attinenza del presupposto d'imposta (comma 2).

I principi di delega

Il **comma 1 dell'articolo 1** fa riferimento anzitutto ai **principi di uguaglianza (articolo 3 Cost.)** e ai principi di **capacità contributiva e di progressività del sistema (articolo 53 Cost.)**.

L'**articolo 3 della Costituzione**, dopo aver fissato al **primo comma** il generale principio di uguaglianza (formale) dei cittadini (espressione da intendersi estensivamente) di fronte alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali, al **secondo comma** precisa che è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana (principio di uguaglianza sostanziale).

L'**articolo 53**, stabilendo al primo comma che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro **capacità contributiva**, ha una valenza universale, poiché l'obbligo di corrispondere le imposte si applica anche a coloro che, pur non essendo residenti, producono redditi nel territorio dello Stato; svolge una funzione **solidaristica** (perché tutti i consociati sono chiamati a concorrere alle spese della collettività) e al contempo **garantistica** (il prelievo fiscale si commisura alla capacità di contribuzione di ciascuno).

Il **secondo comma dell'articolo 53** prevede che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività: ovvero vi sarà una maggiore incidenza del prelievo man mano che aumentano le sostanze su cui è commisurato il prelievo.

In estrema sintesi, in questa sede si rammenta che dottrina e giurisprudenza costituzionale hanno nel tempo esplicitato lo stretto legame tra i principi di cui agli articoli 3 e 53 Cost.

Anzitutto (Corte cost. 6 luglio 1972, n. 120) la combinazione del **principio di uguaglianza e di capacità contributiva** implica che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale. Ciò vale, in particolare, in relazione al cd. **principio di ragionevolezza** insito nell'articolo 3 Cost (Corte Cost., sentenza n. 3 del 1957), ai sensi del quale il legislatore assicura l'uguaglianza di trattamento ove vi siano eguali condizioni oggettive e soggettive cui le norme giuridiche si riferiscano per la loro applicazione. In campo tributario, dunque, il principio di uguaglianza ha inglobato la capacità contributiva: le condizioni oggettive e soggettive da considerare per stabilire l'esistenza di parità di trattamento sono, secondo la migliore dottrina, gli indici di capacità contributiva (vedi, fra gli altri, V.L. Paladin. *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Rivista di diritto tributario 1997, I, 305).

In ordine al **principio di progressività**, essa realizza l'uguaglianza sostanziale dei cittadini (imponendo ai soggetti più abbienti un maggiore sacrificio) conferendo al sistema fiscale un compito contributivo e, al contempo, redistributivo.

In relazione al richiamato **principio** di delega sul **coordinamento con le norme sul federalismo fiscale** (comma 1), si ricorda che la **finanza regionale e locale** è stata caratterizzata, nel corso di questi ultimi anni, da un importante **processo di riforma** diretto a dare attuazione al principio dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali sancito nel Titolo V della Costituzione.

Il nuovo assetto dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie, delineato dalla **legge n. 42/2009 di attuazione del federalismo fiscale**, è incentrato sul superamento del sistema di finanza derivata e sull'attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa a comuni, province, città metropolitane e regioni, nel rispetto dei principi di solidarietà e di coesione sociale. In questo quadro, uno degli obiettivi principali della legge è stato il passaggio dal sistema dei trasferimenti fondato sulla spesa storica a quello dell'attribuzione di risorse basate sull'**individuazione dei fabbisogni standard** necessari a 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.

Tale processo, finalizzato alla ridefinizione degli assetti e delle potestà fiscali tra amministrazione centrale ed autonomie territoriali, risulta ancora ***in itinere***. Da un lato, infatti, alcuni aspetti fondamentali per la costruzione del nuovo assetto - quali la determinazione con legge dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) nei settori diversi dalla sanità (ivi individuati nel 2001 come livelli essenziali di assistenza LEA), ovvero l'individuazione dei fabbisogni standard - non sono ancora completati. D'altro lato, il più significativo intervento attuativo della delega, costituito dalla **nuova fiscalità municipale** è stato più volte modificato, dopo l'entrata in vigore del relativo decreto legislativo, mediante la decretazione d'urgenza, dando luogo ad un quadro normativo mutevole ed al momento ancora non a regime, come evidenzia la complessa vicenda della tassazione immobiliare, sulla quale il Governo ha annunciato un imminente riordino. Si tratta peraltro di un tema sul quale ha inciso negativamente l'intensificarsi dell'emergenza finanziaria, che ha posto nuove e pressanti necessità per una revisione della fiscalità in senso difforme da quello prefigurato dalla legge sul federalismo fiscale.

Quanto al rispetto dei principi dello **Statuto dei diritti del contribuente**, si ricorda che sul punto si è peraltro pronunciata più volte la **Corte costituzionale** (tra le altre, vedi le ordinanze n. 41 del 2008 180 del 2007, n. 428 del 2006 e n. 216 del 2004) affermando che una **disposizione di legge successiva**, in quanto dotata della **stessa forza della legge n. 212 del 2000**, che **non ha valore superiore a quello della legge ordinaria**, è idonea ad abrogare implicitamente quest'ultima e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva di una espressa autoqualificazione in tal senso.

Lo **Statuto del contribuente** è stato introdotto nell'ordinamento con la legge 27 luglio 2000, n. 212. L'articolo 1 precisa che le norme dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. Si chiarisce, inoltre che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

Ai sensi dell'**articolo 3**, 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.

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. I termini di **prescrizione** e di **decadenza** per gli accertamenti di imposta **non possono essere prorogati**.

Per quanto attiene all'adeguamento ai **principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea**, si ricorda, in estrema sintesi, che le norme dei **Trattati europei in materia fiscale** prevedono sostanzialmente il divieto di istituire tassazioni discriminatorie, rispetto a quelle applicate sui prodotti nazionali, su prodotti provenienti da altri Stati membri e **l'armonizzazione comunitaria dell'IVA**, delle imposte di consumo (**accise**) e delle **altre imposte indirette**. **L'imposizione diretta** non è invece armonizzata e rimane di competenza **esclusiva degli Stati membri**.

L'**articolo 113** del Trattato sul funzionamento dell'unione europea (TFUE) prevede che il Consiglio adotti le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza. L'**articolo 110** prevede poi che nessuno Stato membro possa applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato può applicare ai prodotti degli altri Stati imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni. L'**articolo 112** esclude le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette dall'obbligo di preventiva approvazione da parte del Consiglio per l'introduzione di misure nazionali di esonero e rimborso all'esportazione negli altri Stati membri, nonché di tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri. Gli **articoli da 106 a 109 del TCE** disciplinano gli **aiuti fiscali alle imprese**.

Le norme procedurali per l'espressione dei pareri parlamentari e l'adozione dei decreti legislativi

I decreti legislativi tengono altresì conto dell'esigenza di assicurare la **responsabilizzazione dei diversi livelli di governo**, integrando o modificando la disciplina dei tributi in modo che sia definito e chiaramente individuabile, per ciascun tributo, il livello di governo che beneficia delle relative entrate, con una relazione fra tributo e livello di governo determinata, ove possibile, in funzione dell'attinenza del presupposto d'imposta; in tale ambito deve essere garantita l'esigenza di salvaguardare i **principi di coesione e di solidarietà nazionale**.

Il **Governo è poi tenuto a riferire ogni quattro mesi alle Commissioni** parlamentari competenti per materia in ordine all'attuazione della delega. In sede di prima applicazione il Governo riferisce alle Commissioni entro due mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge (comma 4).

Si stabilisce inoltre l'obbligo del Governo, entro il medesimo termine di due mesi dall'entrata in vigore della legge di delega, di effettuare un apposito **monitoraggio** in ordine allo stato di attuazione **dell'incorporazione** dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate e dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nell'Agenzia delle Dogane (disposta dal decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95) e di riferire alle Commissioni parlamentari competenti per materia anche in relazione ad eventuali modifiche normative.

Si rammenta infatti che dal 1° dicembre 2012 l'Agenzia del territorio è stata incorporata nell'Agenzia delle Entrate, con contestuale riattribuzione delle funzioni e delle risorse umane, strumentali e finanziarie (ai sensi dell'articolo 23-*quater* del decreto legge n. 95/2012 e delle relative norme di attuazione).

Il comma 5 reca disposizioni sulla **procedura** per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, che, ai sensi del comma 1, il Governo deve adottare entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge. Le **Commissioni parlamentari** competenti e per i profili finanziari hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) per l'espressione del parere, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. A tal fine i decreti sono corredati di **relazione tecnica**.

Le **relazioni tecniche** allegate agli schemi di decreto indicano, per ogni ipotesi di intervento, l'impatto sul gettito, gli effetti distributivi sui contribuenti, le implicazioni in termini di finanza locale e gli aspetti amministrativi e gestionali per il contribuente e per l'amministrazione (comma 6).

Il comma 7 prevede una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a trasmettere nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni - **corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione** - 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.

Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi** (comma 8).

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 - seguendo la procedura già descritta - uno o più decreti legislativi recanti il **coordinamento formale e sostanziale** dei decreti legislativi con le altre leggi dello Stato e l'**abrogazione** delle norme incompatibili (commi 9 e 10).

Il comma 11 reca la clausola del rispetto - nell'applicazione della legge delega e dei decreti delegati - degli statuti e delle relative norme di attuazione delle **Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano**; l'applicazione avverrà altresì nel rispetto e secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge sul federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42), che disciplina il **coordinamento** - in seno all'assetto del federalismo fiscale - della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome.

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. 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.

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 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 (si passa 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 principi 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 principi 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.

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.

Nella **XVI Legislatura**, il **29 luglio 2011** il Governo Berlusconi ha presentato un **disegno di legge recante una delega legislativa per la riforma fiscale e assistenziale**, volto a razionalizzare e semplificare il quadro normativo vigente, il cui esame è stato avviato dalla Commissione finanze il 7 settembre 2011. Nella relazione illustrativa al disegno di legge **A.C. 4566** si rileva come il sistema fiscale risulti caratterizzato da un carico tributario troppo elevato per quanto riguarda il lavoro e, al contempo, piuttosto contenuto per quanto riguarda il consumo; è inoltre necessario semplificare il sistema, al fine di ridurre i tempi necessari per l’adempimento degli obblighi fiscali. A questi fini il provvedimento prevede che l’imposta sul reddito delle persone fisiche passi dalle attuali cinque a tre sole aliquote, pari rispettivamente al 20, 30 e 40 per cento. Contestualmente si stabilisce: a) l’inclusione, fra i soggetti passivi, degli enti non commerciali; b) un nuovo sistema di determinazione dell’imponibile e di calcolo

dell'imposta, caratterizzato dall'identificazione, in funzione della soglia di povertà, di un livello di reddito minimo personale escluso da imposizione; c) la concentrazione dei regimi di favore fiscale su natalità, lavoro e giovani. Si prevede inoltre l'introduzione di un nuovo regime fiscale per i redditi di natura finanziaria con un'imposta sostitutiva non superiore al 20 per cento.

L'esame del provvedimento **non è stato concluso** Si segnala peraltro che alcuni obiettivi di riforma fiscale sono stati **attuati attraverso provvedimenti d'urgenza** adottati nella XVI Legislatura (quali, ad esempio, la tassazione del patrimonio e dei redditi di natura finanziaria, l'imposizione sui consumi, gli interventi sull'IRAP e sul costo del lavoro, l'aiuto alla crescita economica – ACE, le modifiche dell'imposizione di competenza degli enti territoriali). Nel corso del 2011, infatti, 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 spostato il baricentro dell'imposizione dal "lavoro" al consumo e al patrimonio.

Articolo 2 **(Revisione del catasto dei fabbricati)**

L'**articolo 2** delega il Governo a realizzare una **revisione** della disciplina relativa al **sistema estimativo del catasto dei fabbricati** in tutto il territorio nazionale, attribuendo a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita.

Attraverso la **riforma del catasto** degli immobili si intende correggere le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall'aumento generalizzato del prelievo fiscale, disposto a partire da decreto-legge n. 201 del 2011 che ha introdotto l'Imposta municipale sperimentale (IMU).

Tra i principi e criteri direttivi da applicare per la determinazione del valore catastale degli immobili la delega indica, in particolare, la definizione degli **ambiti territoriali** del mercato, nonché la determinazione del **valore patrimoniale** utilizzando la **superficie** in luogo del numero dei vani. E' assicurato il **coinvolgimento dei comuni** nel processo di revisione delle rendite, individuando anche specifici incentivi e forme di trasparenza.

All'Agenzia delle entrate è stato attribuito il compito di determinare provvisoriamente, a specifiche condizioni, valori e rendite immobiliari, che esplicheranno efficacia sino all'attribuzione definitiva, da parte della stessa Agenzia.

A favore delle **unità immobiliari** colpite da **eventi sismici o** da altri eventi **calamitosi** si dovranno prevedere abbattimenti del carico fiscale che tengano conto delle condizioni di inagibilità o inutilizzabilità determinate da tali eventi.

La riforma deve avvenire a **invarianza di gettito**, tenendo conto delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare, così come riflesse nell'ISEE; deve essere considerata l'esigenza di **tutelare l'unico immobile non di lusso** posseduto dal contribuente.

È previsto un meccanismo di **monitoraggio** da parte del Parlamento del processo di revisione. Devono essere considerate le **informazioni** sugli immobili **fornite dal contribuente**: sono previste particolari misure di **tutela anticipata** in relazione all'attribuzione delle nuove rendite, anche nella forma dell'**autotutela amministrativa**.

Contestualmente devono essere **aggiornati i trasferimenti perequativi** ai comuni. Sono ridefinite le competenze delle **commissioni censuarie**, in particolare attribuendo loro il compito di **validare le funzioni statistiche** (che fanno **pubblicate** al fine di garantire la trasparenza del processo estimativo) utilizzate per determinare i valori patrimoniali e le rendite, nonché introducendo **procedure deflattive del contenzioso**.

È prevista, inoltre, la **revisione delle sanzioni tributarie per la violazione di norme catastali**.

Il processo di attuazione della delega sul catasto è stato avviato con la pubblicazione, nella Gazzetta Ufficiale del 13 gennaio 2015, del **Decreto Legislativo n. 198 del 2014**, riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento **delle Commissioni censuarie** (Atto del Governo n. 100-bis).

Recenti considerazioni sul sistema catastale sono state svolte dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, [Befera](#), di fronte alla 6^a Commissione Finanze del Senato nel corso dell'**indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili** (4 giugno 2013): si veda, inoltre, l'[allegato tecnico](#).

Il direttore Befera ha evidenziato come le rendite attualmente attribuite sulla base del vigente modello di classamento fanno rilevare una diffusa iniquità, essenzialmente riconducibile all'inadeguatezza delle attuali categorie catastali, alla presenza di zone censuarie eccessivamente ampie a ad un periodo di riferimento di oltre 20 anni fa (nel 1990 ci fu l'ultima revisione delle tariffe d'estimo), nonché alla persistenza di classamenti effettuati in fase di impianto del sistema catastale. In definitiva si è prodotto un progressivo scollamento tra la realtà dei valori catastali e i valori del mercato immobiliare. Con l'introduzione dell'IMU e la rivalutazione dei coefficienti (moltiplicatore) si è ridotta la distanza tra i valori patrimoniali e quelli di mercato, ma contestualmente è aumentata l'iniquità. Peraltro il patrimonio posseduto è determinato ai fini ISEE tenendo conto della base catastale.

Nel concludere il suo intervento il direttore Befera ha sottolineato che l'orizzonte temporale dell'**operazione di revisione** non potrà che essere pluriennale presumibilmente non inferiore a **cinque anni**.

Nel dettaglio, il **comma 1 delega** il Governo ad attuare una **revisione del catasto dei fabbricati** 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:

Il catasto dei fabbricati

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 sono quindi intervenuti 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.

L'articolo 64 del D.Lgs. n. 300 del 1999 attribuisce all'**Agenzia del territorio** - nata a seguito della riforma del Ministero dell'economia e delle finanze ed ora **confluita nell'Agenzia delle entrate** (articolo 23-*quater* del decreto-legge n. 95 del 2012) - 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.

- 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**, assicurando il coordinamento con il processo di attivazione delle **funzioni catastali decentrate**;
- b) individuare gli strumenti, da porre a disposizione dei comuni e dell'Agenzia delle entrate, atti a **facilitare l'individuazione degli immobili non censiti** o che non rispettano la **relativa consistenza di fatto**, la relativa destinazione d'uso ovvero la categoria catastale attribuita, dei **terreni edificabili accatastati come agricoli**, nonché degli **immobili abusivi**; si prevede altresì l'individuazione di specifici **incentivi** e di forme di trasparenza e valorizzazione delle attività di accertamento svolte dai comuni in quest'ambito, definendo moduli organizzativi che facilitino la condivisione in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni, dei dati e dei documenti e la loro coerenza ai fini dell'accatastamento delle unità immobiliari;

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. Tuttavia il **decentramento delle funzioni catastali ai comuni**, attraverso appositi D.P.C.M. 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 intervenuto 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;
- l'affidamento ai **comuni** di 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 (ora Agenzia delle entrate) 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).

Successivamente, l'**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**, 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** e le modalità di erogazione, effetti e diritti di rilascio di un'attestazione integrata ipotecario-catastale.

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 aggiornamenti si basano, non solo sulle dichiarazioni delle parti, ma sul riscontro con i documenti e le banche dati certificate di riferimento.

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). Si stabiliscono inoltre le

funzioni in materia catastale che rimangono allo Stato e che verranno svolte dall'Agenzia del territorio.

Per quanto riguarda gli immobili non censiti in catasto (c.d. **immobili fantasma**), si ricorda che prima con l'articolo 2, comma 36 e seguenti del D.L. n. 262 del 2006 e poi con l'articolo 19, comma 8 e seguenti, del D.L. n. 78 del 2010 il legislatore indicò procedure e modalità di dichiarazione per la presentazione in catasto della dichiarazione di aggiornamento catastale per quei fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto, disponendo l'attribuzione di una **rendita presunta** da parte dell'Agenzia del territorio in caso di inottemperanza dell'azione da parte dei titolari dei diritti reali sui predetti immobili (provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio del 19 aprile 2011).

Al fine di rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali e di incentivare la **partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario**, l'articolo 2, comma 10, del D.L. n. 23 del 2011 (federalismo fiscale) ha:

- assicurato al comune interessato il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto;
- **elevato dal 33 al 50 per cento** la quota del maggior gettito ottenuto a seguito dell'intervento dell'ente locale nell'attività di accertamento dei tributi statali riconosciuta ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.L. n. 203 del 2005, attribuendola in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo; da ultimo, **l'articolo 1, comma 12-bis, del D.L. 138 del 2011** ha assegnato ai **comuni**, per gli anni 2012, 2013 e 2014, **l'intero maggior gettito** ottenuto a seguito dell'intervento svolto dall'ente stesso nell'attività di accertamento, anche se si tratta di somme riscosse a titolo non definitivo e fermo restando il successivo recupero delle stesse ove rimborsate ai contribuenti a qualunque titolo; **il comma 702 della legge di stabilità 2015** ha rideterminato tale quota, per il triennio **2015-2017, al 55 per cento**.
- autorizzato i singoli comuni all'accesso, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, ai dati contenuti nell'anagrafe tributaria, nonché a qualsiasi altra banca dati pubblica limitatamente ad immobili presenti ovvero a soggetti aventi domicilio fiscale nel comune, che possa essere rilevante per il controllo dell'evasione erariale o di tributi locali.

- c) incentivare **ulteriori sistemi di restituzione grafica delle mappe catastali** basati sulla sovrapposizione del **rilievo aerofotogrammetrico** all'elaborato catastale, rendendone possibile l'**accesso al pubblico**;
- d) definire gli **ambiti territoriali del mercato immobiliare** di riferimento;
- e) valorizzare e stabilizzare le **esperienze di decentramento catastale comunale** già avviate in via sperimentale, affinché possano costituire modelli gestionali flessibili ed adattabili alle specificità dei diversi territori, nonché **semplificare** le procedure di esercizio delle funzioni catastali decentrate, ivi comprese le procedure di regolarizzazione degli immobili di proprietà pubblica, e le procedure di incasso e riversamento dei diritti e dei tributi speciali catastali;

- f) 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;

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 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.

- g) rideterminare le **definizioni delle destinazioni d'uso catastali**, distinguendole in **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** delle unità immobiliari stesse - in tante classi quanti sono i gradi diversi delle rispettive capacità di reddito, tenuto conto delle condizioni influenti sulla relativa rendita catastale. 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 (non attuato)**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, o unità immobiliari non riconducibili, per destinazione, alle altre categorie del gruppo Z.

h) 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 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;

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 determinata 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 descritti in catasto mediante la elencazione dei loro elementi costitutivi (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**.

- i) **determinare la rendita** media ordinaria per le unità immobiliari mediante un **processo estimativo** che, con riferimento alle medesime unità di consistenza previste per la determinazione del valore patrimoniale medio ordinario di cui alla precedente lettera:

- 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;
- l) prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori e delle rendite** delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione delle condizioni del mercato di riferimento **e comunque non al di sopra del valore di mercato**;

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**, che 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 la delimitazione sarebbe stata effettuata nei successivi 120 giorni dagli uffici del Dipartimento del territorio del Ministero delle finanze (ora Agenzia delle entrate).

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. L'Agenzia, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima. Con **determinazione del direttore dell'Agenzia del 16 febbraio 2005** sono state emanate le linee guida materia di classamenti catastali di unità immobiliari di proprietà privata.

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.

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 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.

m) prevedere 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 (D.Lgs. n. 42 del 2004), adeguate **riduzioni del valore patrimoniale medio ordinario e della rendita media ordinaria**, che tengano conto dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione, nonché del complesso dei vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro.

Nella citata audizione svolta presso la 6ª Commissione Finanze del Senato nel corso dell'**indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili** (4 giugno 2013) il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha osservato che la norma di delega, concernente le specifiche da adottare per la stima delle **unità immobiliari riconosciute di interesse storico artistico**, rappresenta di fatto una **deviazione** rispetto ai criteri generali di stima, che complicano notevolmente il processo attuativo, richiedendo una stima puntuale e diretta per ciascuno di questi beni. La stessa finalità agevolativa potrebbe ottenersi intervenendo a valle sul sistema impositivo, riconoscendo particolari agevolazioni mediante deduzioni, detrazioni e/o aliquote ridotte.

Il **comma 2** stabilisce che le funzioni statistiche devono tener conto della complessità delle variabili determinanti i fenomeni analizzati, utilizzando **metodologie statistiche riconosciute** a livello scientifico.

Il **comma 3** delega, altresì, il Governo ad emanare (adottare) norme dirette a:

- a) ridefinire il funzionamento e le competenze delle **Commissioni censuarie provinciali** e della **Commissione censuaria centrale**, anche includendovi la **validazione delle funzioni statistiche** e introducendo **procedure deflattive del contenzioso**, nonché modificare la loro composizione, anche in funzione delle nuove competenze attribuite. In tale ambito, deve essere assicurata la presenza in esse di rappresentanti dell'Agencia delle entrate, di rappresentanti degli enti locali e di tecnici, di professionisti e docenti qualificati in materia di economia ed estimo urbano e rurale, esperti di statistica ed econometria, nonché di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e amministrativa e a commissioni tributarie;

In attuazione di tale principio di delega, nella Gazzetta Ufficiale del 13 gennaio 2015, è stato pubblicato il **Decreto Legislativo n. 198 del 2014, riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle Commissioni censuarie.**

Le commissioni censuarie sono articolate in **una commissione centrale**, con sede a Roma, e in **103 commissioni locali**.

La commissione censuaria **centrale** è composta dal presidente e da 25 componenti. Essa è articolata in **tre sezioni (catasto terreni, catasto urbano, riforma del sistema estimativo del catasto fabbricati)**. È presieduta da un magistrato ordinario o amministrativo, nominato con D.P.R. su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze.

Le commissioni censuarie **locali** sono analogamente suddivise in **tre sezioni** : (catasto terreni, catasto urbano, riforma del sistema estimativo del catasto fabbricati). Il presidente è nominato con decreto del presidente del tribunale della relativa circoscrizione tra i magistrati ordinari o amministrativi oppure tra i presidenti o i presidenti di sezione delle commissioni tributarie provinciali diverse da quella competente in relazione agli atti della medesima commissione censuaria. Il numero delle sezioni delle commissioni (centrale e locali) potrà essere aumentato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in relazione allo stato di attuazione della riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati.

Sono disciplinati i **requisiti di nomina, le incompatibilità e la durata degli incarichi**.

Sono definite le **attribuzioni** delle commissioni censuarie locali e della commissione censuaria centrale, integrandole con le **attività di revisione generale degli estimi**.

Ai componenti delle commissioni censuarie, sia locali che centrale, **non spetta alcun compenso**, gettone o indennità, **salvo eventuali rimborsi** per le spese di viaggio e di soggiorno.

La data di insediamento delle commissioni censuarie sarà **fissata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate** da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Con l'insediamento delle nuove commissioni censuarie sono abrogate le disposizioni recate dal titolo III (artt. da 16 a 40) del D.P.R. n. 650 del 1972 e conseguentemente **sopresse le commissioni attualmente in essere**.

- b) assicurare la **cooperazione tra l'Agenzia ed 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. Deve essere **potenziata e semplificata l'accessibilità** da parte dei comuni, dei professionisti e dei cittadini **ai dati catastali** e alla pubblicità immobiliare, attraverso l'integrazione dei dati immobiliari e l'interoperabilità dei sistemi informativi pubblici locali, regionali e centrali in materia catastale e territoriale. All'Agenzia delle entrate, in assenza dei predetti piani operativi, è stato attribuito il compito di **determinare**, in via **provvisoria, valori e rendite** che esplicheranno efficacia sino all'attribuzione definitiva, da parte della stessa Agenzia, con oneri a carico dei comuni;

Nella citata audizione svolta presso la 6^a Commissione Finanze del Senato il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha osservato come il rapporto di **collaborazione con i comuni** sia strategico e decisivo per l'attuazione della riforma, ma allo stesso tempo necessita forse di **meccanismi normativi** che aiutino a risolvere problemi che possono insorgere a fronte di eventuali difficoltà al completamento delle attività richieste ai Comuni stessi.

L'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** è 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 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 di impiegare, mediante apposite **convenzioni**, ai fini delle rilevazioni, **tecnici** indicati dagli ordini e dai collegi professionali, nonché di utilizzare i dati e le informazioni sugli immobili posseduti, forniti direttamente dai contribuenti;
- d) **garantire**, a livello nazionale da parte dell'Agenzia, 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 delle entrate, 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 attribuiva ai singoli enti locali la possibilità di modificare estimi e classamento, con il rischio di determinare sperequazioni con le altre realtà locali.

- e) definire soluzioni sostenibili in materia di ripartizione delle **dotazioni di risorse umane, materiali e finanziarie** dei soggetti che esercitano le funzioni catastali, in coerenza con l'attuazione del nuovo catasto;
- f) utilizzare (in deroga alle disposizioni recate dall'articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342), **adeguati strumenti di comunicazione** anche collettiva **per portare a conoscenza degli intestatari catastali le nuove rendite**, in aggiunta alla notifica mediante affissione all'albo pretorio;

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.

- g) per garantire la massima **trasparenza del processo di revisione del sistema estimativo**, prevedere la **pubblicazione delle funzioni statistiche** e delle relative note metodologiche ed esplicative;
- h) procedere alla ricognizione, **riordino**, variazione e **abrogazione** delle norme che attualmente regolano il sistema catastale dei fabbricati, nonché alla **revisione delle sanzioni tributarie previste per la violazione di norme catastali**;

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, risulta 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, sarebbe altresì utile la predisposizione 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".

- i) individuare, dopo aver concluso il complessivo processo di revisione catastale, il **periodo d'imposta** dal quale sono **applicate le nuove rendite** e i nuovi valori patrimoniali;

Vista la complessità del riordino del catasto dei fabbricati è 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.

- l) 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 (e ora, anche alla **Tasi**, introdotta dalla legge di stabilità 2014), prevedendo anche **la tutela dell'unico immobile non di lusso e 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)**.

La legge di stabilità 2014 (L. 147/2013, commi 639 e seguenti) ha istituito l'**Imposta Unica Comunale (IUC)**, che si basa su due presupposti impositivi:

- uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore: si tratta dell'imposta municipale propria (**IMU**), di natura patrimoniale dovuta dal possessore di immobili, **esclusa** l'abitazione principale;
- l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali: la componente riferita ai servizi, a sua volta si articola in un tributo per i servizi indivisibili (**TASI**), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile; la tassa sui rifiuti (**TARI**), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore. Il **tributo per i servizi indivisibili comunali - TASI** viene destinato al finanziamento dei servizi comunali rivolti all'intera collettività. Soggetto passivo è il possessore o il detentore dell'immobile, ivi **inclusa l'abitazione principale**; la base imponibile è il valore dell'immobile rilevante a fini IMU. La TASI ha un'aliquota base dell'1 per mille, che può essere azzerata o modificata dai Comuni.

Il comma 679 della legge di stabilità 2015 ha confermato, anche per l'anno 2015, il **livello massimo di imposizione** della TASI già previsto per l'anno 2014 (**2,5 per mille**). Per il medesimo anno 2015, viene altresì confermata la possibilità di superare i limiti di legge relativi alle aliquote massime di TASI e IMU, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a specifiche condizioni di legge.

Per quanto riguarda l'**indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)**, l'**articolo 5 del D.L. n. 201 del 2011** ha previsto l'introduzione dell'ISEE per la concessione di agevolazioni fiscali e benefici assistenziali, rinviando ad un **decreto** del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Sulla Gazzetta ufficiale n. 19 del 24 gennaio 2014 è stato pubblicato il [D.P.C.M n. 159 del 5 dicembre 2013](#) concernente la revisione delle modalità di determinazione e i campi di applicazione dell'Indicatore della situazione economica equivalente (c.d. ISEE).

- m) introdurre un **meccanismo di monitoraggio**, attraverso una **relazione del Governo al Parlamento** da trasmettere entro sei mesi dall'attribuzione dei nuovi valori catastali, nonché attraverso successive relazioni, in merito agli effetti, articolati a livello comunale, del processo di revisione, **al fine di verificare l'invarianza di gettito e la necessaria gradualità**, anche mediante successivi interventi correttivi;

- n) prevedere in aggiunta alle necessarie forme di tutela giurisdizionale, particolari e appropriate **misure di tutela anticipata del contribuente** in relazione all'attribuzione delle nuove rendite, anche nella forma dell'**autotutela amministrativa**, con obbligo di risposta entro sessanta giorni dalla presentazione della relativa istanza;

Si ricorda che è tuttora possibile richiedere con istanza di parte in carta semplice indirizzata all'Ufficio provinciale competente dell'Agenzia, la correzione di errori - imputabili all'ufficio - riscontrati in atti catastali.

- o) 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.

Con il D.Lgs. n. 23 del 2011 (**federalismo municipale**), in attuazione della legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, al fine di realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni del gettito o di una quota di esso relativa ai tributi sugli immobili ubicati nel loro territorio (indicate all'articolo 2, commi 1 e 2) – con conseguente riduzione dei trasferimenti erariali – fu istituito un **Fondo sperimentale di riequilibrio** per i comuni delle regioni a statuto ordinario, alimentato da tale gettito, che sarebbe stato ripartito annualmente, entro il mese di novembre, tra i comuni con decreto del Ministro dell'interno. In sostanza la perequazione veniva determinata attraverso criteri di carattere verticale. Il Fondo sperimentale di riequilibrio avrebbe avuto una durata di tre anni e sarebbe stato quindi sostituito (articolo 13 del D.L.gs. n. 23/2011), successivamente alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, da un **Fondo perequativo per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province**, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte.

L'articolo 1, comma 380, della legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012), nell'attribuire ai **comuni** l'intero **gettito dell'IMU**, ad esclusione di quello derivante dagli immobili ad uso produttivo, che rimane destinato allo Stato, ha **soppresso** il Fondo sperimentale di riequilibrio ed istituito un **Fondo di solidarietà comunale**, che è alimentato con una quota dell'imposta municipale propria (IMU), di spettanza dei comuni.

La **legge di stabilità 2014** (legge n. 147/2013, art. 1, commi 639 e seguenti) è intervenuta ancora sulla materia recando il complessivo **riordino della tassazione immobiliare**, con l'istituzione della **Imposta Unica Comunale (IUC)**, che si basa su due presupposti impositivi: uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore (**IMU**), che non colpisce le abitazioni principali; l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali (**TASI e TARI**).

Nel confermare a regime l'assetto dei rapporti finanziari tra Stato e comuni ai fini della destinazione del **gettito rinveniente dall'IMU**, come definito dalla legge n. 228/2012, la legge di stabilità per il 2014 ha altresì **ridefinito la disciplina di alimentazione del fondo di solidarietà** tra i comuni, ai fini dell'assegnazione ai comuni del gettito IMU di loro spettanza in forma territorialmente equilibrata, stabilendone la sua **quantificazione annuale** e i criteri di **riparto a decorrere dall'anno 2014** (commi 729-731).

In particolare, la legge di stabilità quantifica la dotazione del Fondo per gli **anni 2015 e successivi** in **6.547,1 milioni** di euro. Tale dotazione è assicurata, per un importo pari a **4.717,9 milioni** di euro, attraverso una **quota dell'imposta municipale propria**, di spettanza dei comuni, che viene a tal fine versata all'entrata del bilancio dello Stato nei singoli esercizi. In sostanza le modalità di perequazione assumono ora un carattere orizzontale in quanto il Fondo di solidarietà comunale risulta finanziato da quota del gettito IMU di spettanza comunale.

La **legge di bilancio** per gli anni **2015-2017** (legge n. 191/2014 e relativo D.M. 29 dicembre 2014 di ripartizione in capitoli dei programmi di spesa) indica una dotazione del Fondo di solidarietà comunale (*cap. 1365/Interno*) pari a **4.525,9 milioni** di euro, in quanto sul Fondo gravano una serie di riduzioni, la gran parte delle quali sono a copertura delle misure di contenimento della spesa corrente dei comuni, introdotte dal D.L. n. 66/2014 e, più di recente, dalla legge di stabilità per il 2015 (art. 1, co. 435, legge n. 190/2014).

Per quanto riguarda le **province** si ricorda che un altro decreto attivo del federalismo fiscale, il D.Lgs. n. 68 del 2011, prevede all'articolo 21 la costituzione di un **Fondo sperimentale di riequilibrio provinciale** delle regioni a statuto ordinario, tuttora esistente.

Il **fondo sperimentale** di riequilibrio delle province (*cap. 1352/Interno*) è stato determinato in **1.039,9 milioni** di euro per gli anni 2012-2014. Ai sensi del D.M. 4 maggio 2012, il riparto del Fondo è effettuato sulla base dei seguenti criteri:

- a) il **50%** del fondo in proporzione al valore della **spettanza** figurativa dei trasferimenti fiscalizzati di ciascuna provincia;
- b) il **38%** in proporzione al gettito della **soppressa addizionale** provinciale all'accisa **sull'energia elettrica**, negli importi quantificati per ciascuna provincia nel documento approvato in sede di Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale in data 22 febbraio 2012;
- c) il **5%** in relazione alla **popolazione** residente;
- d) il **7%** in relazione all'estensione del **territorio** provinciale.

- p) prevedere un **regime fiscale agevolato che incentivi la messa in sicurezza e la riqualificazione energetica ed architettonica** degli immobili;

Al riguardo si ricorda che nella legislazione vigente sono previste a regime **detrazioni per le ristrutturazioni edilizie e per il risparmio energetico**, con aliquote agevolate per il 2015, da ultimo prorogate dalla legge di stabilità 2015 (legge n. 190 del 2014, comma 47).

- q) per le **unità immobiliari** colpite da **eventi sismici** o da altri eventi calamitosi, si dovranno prevedere **abbattimenti del carico fiscale** che tengano conto delle condizioni di inagibilità o inutilizzabilità determinate da tali eventi;
- r) prevedere le modalità di esercizio delle **funzioni amministrative** delle Province autonome di Trento e di Bolzano nell'ambito del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 280, di attuazione dello statuto speciale della regione Trentino-Alto Adige in materia di catasto terreni e urbano;

- s) riformare, d'intesa con la regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, la disciplina della **notificazione degli atti tavolari**.

Il **sistema catastale tavolare** è un tipo di ordinamento catastale originario dell'impero austroungarico. Oggi vige in Italia nei territori annessi al termine della Prima Guerra Mondiale, tra cui le attuali province di Trieste, Gorizia, Trento, Bolzano.

Il sistema catastale tavolare (o catasto tavolare o sistema del libro fondiario, in lingua tedesca Grundbuch) si differenzia dal sistema catastale ordinario sia per la modalità di conservazione dei documenti che, soprattutto, per il diverso rilievo giuridico delle sue risultanze. Infatti il diritto di proprietà e gli altri diritti reali sui beni immobili non si acquistano per atto tra vivi se non con l'iscrizione nel libro fondiario. Questa operazione, detta "intavolazione", è il vero atto traslativo, ed è quindi presupposto di efficacia, anche fra le parti, del trasferimento o della costituzione del diritto reale.

Nel diritto italiano vige, invece, il principio che la compravendita, anche immobiliare, si perfeziona con il solo consenso (art. 1376 del Codice Civile); la trascrizione è il mezzo per dirimere i conflitti tra più acquirenti dallo stesso alienante.

In altri termini, mentre il sistema catastale ordinario è gestito prettamente per fini fiscali, il sistema tavolare esplica efficacia costitutiva, oltre che probatoria, per i trasferimenti immobiliari e per i diritti immobiliari ad esso connessi. Il Regio Decreto 28 marzo 1929, n. 499 prescrive all'articolo 2: "A modificazione di quanto è disposto dal codice civile italiano, il diritto di proprietà e gli altri diritti reali sui beni immobili non si acquistano per atto tra vivi se non con la iscrizione del diritto nel libro fondiario".

Il **comma 4** 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 da essi previste dovranno essere utilizzate prioritariamente le strutture e le professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

Al riguardo si segnala che nella citata audizione svolta presso la 6^a Commissione Finanze del Senato nel corso dell'indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili, il **Direttore dell'Agenzia delle entrate** ha osservato che l'attuazione della **riforma del catasto** è una attività assolutamente **straordinaria** e quindi **non può essere svolta ricorrendo alle attuali disponibilità di risorse umane e finanziarie** dell'Agenzia.

Pertanto, per quanto concerne gli **effetti finanziari**, la legge n. 89 del 2014 (articolo 1, comma 11) ha riformulato il comma 1 dell'articolo 16 della legge delega fiscale, introducendo inoltre un comma 1-*bis*.

La nuova formulazione del testo, dopo aver ribadito - al primo periodo - l'invarianza per la finanza pubblica, nonché della pressione fiscale complessiva, stabilisce che, a seguito della complessità della materia trattata e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari della legge delega, la **relazione tecnica** relativa a ciascuno schema di decreto legislativo dovrà **evidenziare gli effetti sui saldi di finanza pubblica del medesimo**.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie

recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le **maggiori entrate** confluiscono in un apposito **fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

Si ricorda poi che **la legge di stabilità 2014** (articolo 1, comma 286) **autorizza** la spesa di **5 milioni per il 2014** e di **40 milioni** per ciascuno degli anni **dal 2015 al 2019** al fine di consentire la **realizzazione della riforma del catasto**.

Articolo 3 ***(Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale)***

L'**articolo 3 delega il Governo** a razionalizzare la **disciplina dell'attuazione e dell'accertamento** dei tributi, definendo altresì i principi e criteri direttivi per la rilevazione e le stime dell'evasione fiscale, consentendo che il risultato di detta rilevazione sia reso pubblico. Si intende istituire un apposito organismo di monitoraggio e rilevazione dell'economia non osservata, tenuto a pubblicare un **rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva**. Dall'altro lato, il **Governo è tenuto a** redigere **annualmente un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva**, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio; il rapporto deve essere presentato al Parlamento contestualmente alla Nota di aggiornamento del DEF.

Più in dettaglio, si conferisce una delega al Governo al fine di introdurre nell'ordinamento disposizioni dirette a:

- a) attuare una complessiva **razionalizzazione** e sistematizzazione della **disciplina dell'attuazione e dell'accertamento** relativa alla generalità dei tributi;
- b) 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;
- c) prevedere che i risultati siano calcolati e pubblicati a **cadenza annuale**;
- d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una Commissione 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.

I componenti della Commissione **non** hanno diritto a **compensi**, emolumenti, indennità o rimborsi di spese.

La Commissione, inoltre si avvale del **contributo** delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle autonomie locali.

Dalla formulazione del testo si evince che gli enti indicati possono fornire, su richiesta della Commissione, informazioni, dati o elaborati, o essere direttamente consultati.

La **Commissione 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 e assicurando la massima **disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale**;
- 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.

Ai sensi della lettera e) del comma 1, il Governo è delegato, inoltre, a definire le **linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile**, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al **contrasto d'interessi** fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligazione tributaria, definendo le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di implementazione.

Infine, il Governo è chiamato (lettera f)) a redigere annualmente un **rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva**. Il rapporto è redatto anche con il **contributo delle regioni** in relazione ai loro tributi e a quelli degli **enti locali** del proprio territorio e presentato al Parlamento contestualmente alla **Nota di aggiornamento del DEF**.

Esso deve distinguere tra imposte rimosse 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.

In tale ambito, il Governo deve altresì indicare le **strategie** per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva; aggiornare e confrontare 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.

Tale ultima norma riproduce il contenuto di una disposizione introdotta dalla legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012, art. 1, co. 299, lett. b) che, novellando l'**articolo 2 del D.L. n. 138 del 2011**, introduce il **comma 36.1**, il quale prevede la presentazione da

parte del Ministro dell'economia e delle finanze, in allegato alla Nota di aggiornamento al DEF, di un **Rapporto annuale contenente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale**, indicando le strategie relative alla predetta finalità, aggiornandole e confrontando i risultati con gli obiettivi prefissati. Laddove possibile, nel Rapporto deve essere evidenziato il **recupero di gettito fiscale** attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. **L'articolo 7 del decreto-legge n. 66 del 2014** ha stabilito che tale procedura si applica **fino all'annualità 2013**, tenendo conto delle maggiori entrate dello stesso anno rispetto a quelle del 2012.

L'articolo 2, comma 36 del D.L. n. 138 del 2011 – anch'esso integrato dalla legge di stabilità 2013, più precisamente dall'art. 1, co. 299, lett. a) - ha disposto, a partire dall'anno 2013, che il DEF rechi la valutazione, relativa all'anno precedente, delle **maggiori entrate strutturali** ed effettivamente incassate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Dette maggiori entrate confluiscono in un **Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale** e sono finalizzate al contenimento degli oneri fiscali gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

Successivamente il **comma 431 della legge n. 147 del 2013** (legge di stabilità 2014) ha istituito il **Fondo per la riduzione della pressione fiscale** alimentato con le risorse derivanti dalla razionalizzazione della spesa pubblica e l'ammontare di risorse permanenti che si stima di incassare quali maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Tali somme sono destinate in particolare all'incremento delle deduzioni IRAP e detrazioni IRPEF per reddito da lavoro dipendente e da pensione (comma 432).

L'articolo 4, comma 3, della legge in commento destina le **maggiori entrate** rivenienti dal contrasto all'evasione fiscale e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale **esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale**. Al Fondo sono interamente attribuiti anche i risparmi di spesa derivanti da riduzione di contributi o incentivi alle imprese, che devono essere destinati alla riduzione dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese. Il Governo è quindi delegato ad introdurre norme di coordinamento con le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

La legge di stabilità 2015 ha da ultimo rimodulato il Fondo per la riduzione della pressione fiscale:

- **riducendone gli stanziamenti di 331,533 milioni** di euro per il **2015** e di **18,533 milioni** di euro a decorrere **dal 2016** (articolo 1, comma 716 della legge n. 190 del 2014);
- **assegnandovi parte delle maggiori entrate** derivanti dalle norme della medesima legge di stabilità 2015 in materia di **giochi**, nella misura di **150 milioni di euro a decorrere dal 2015** (comma 652 della richiamata legge n. 190 del 2014).

<p>Al riguardo la Nota di aggiornamento del DEF 2014 segnala, in sede di valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale, un gettito nel 2014 pari a circa 11 miliardi circa, con uno scostamento positivo di 1.194 milioni rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio di previsione 2014, a fronte di un gettito nel 2013 pari a 10,688 miliardi, e con un incremento rispetto all'anno precedente di 313 milioni, destinati al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.</p>

Il Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale (Doc. XXVII, n. 13) presentato ai sensi **dell'articolo 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66, nelle more dell'attuazione degli obiettivi di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo** stabiliti dalla legge di delega fiscale, mette in evidenza come il **tax gap**, vale a dire la differenza tra l'ammontare delle imposte che l'amministrazione fiscale dovrebbe raccogliere e quello che effettivamente raccoglie, stimato dall'Agenzia delle entrate con riferimento all'IVA, all'IRAP e alle imposte dirette sulle imprese e sul lavoro autonomo, ammonterebbe su base annua a **91 miliardi euro (7% del PIL)**.

Per quanto riguarda i **risultati** dell'attività di contrasto all'evasione fiscale nel corso del 2013, si evidenzia un aumento della riscossione del **4,8% rispetto al 2012**: le riscossioni complessive sono passate da 12,5 miliardi nel 2012 a 13,1 miliardi nel 2013. Per quanto riguarda i primi quattro mesi del 2014, si evidenzia un incremento delle riscossioni complessive (3% circa), dovuto ad un aumento dei versamenti diretti.

Per quanto riguarda le **strategie di contrasto all'evasione fiscale**, una particolare enfasi è posta sul fronte della diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi. Tali innovazioni, che saranno implementate mediante l'attuazione della delega fiscale, dovrebbero contribuire al contrasto all'evasione e al miglioramento della *compliance*, in particolare nel settore dell'IVA. Inoltre si stima che la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili potrebbe condurre al superamento di alcuni strumenti risultati inefficaci (come i misuratori fiscali e le ricevute fiscali: "gli scontrini"), con minori oneri per le imprese ed il progressivo abbandono di controlli massivi sul territorio da parte dell'Amministrazione finanziaria. Sono infine presenti degli approfondimenti, tra i quali si segnalano quelli relativi all'istituto del contrasto di interessi e alla storia dei condoni tributari.

Articolo 4
(Monitoraggio e riordino delle disposizioni
in materia di erosione fiscale)

L'**articolo 4** dispone la redazione annuale di un **rapporto annuale** allegato al disegno di legge di bilancio **sulle spese fiscali**, cioè su tutte le forme di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, e regime di favore (cd. **tax expenditures**), prevedendo a tale scopo l'eventuale costituzione di una **Commissione indipendente** composta da un numero massimo di 15 esperti. Il Governo è 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. Infine, il Governo è delegato a definire in particolare le **regole** di alimentazione del **Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale**.

Si rileva preliminarmente che l'**ammontare** complessivo degli effetti dei **282 regimi agevolativi** indicato nell'**allegato A** alla nota integrativa della Tabella 1 del **bilancio di previsione per il 2015** (legge n. 191 del 2014) è pari a.

- **161.147,2 milioni per il 2015 (+8.480,6** rispetto alla legge di bilancio 2014);
- **159.903,6 milioni** per il 2016 (**+7.946** rispetto alla legge di bilancio 2014);
- **161.073,2 milioni** per il 2017.

L'**allegato B** indica un ammontare degli effetti delle **23 agevolazioni introdotte da ottobre 2013 a settembre 2014** pari a:

- **483,2 milioni per il 2015 (+242,3** rispetto al ddl di bilancio **2014**);
- **671,6 milioni** per il 2016 (+453,2 rispetto al ddl di bilancio 2014);
- **808,7 milioni** per il 2017.

Tali importi sono comunque contabilizzati anche nell'allegato A.

In particolare, il **comma 1** prevede che il Governo, fermo quanto previsto dal precedente articolo 3, comma 1, lett. f) - vale a dire l'impegno a predisporre annualmente, all'interno della procedura di bilancio, un **rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva** – introduca norme che prevedano, in coordinamento con le procedure di bilancio di cui alla legge n. 196 del 2009, la **redazione annuale** di un **rapporto**, allegato al disegno di legge di bilancio, **sulle spese fiscali**, sulla base di metodi e criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa e la realizzazione di **valutazioni sull'efficacia** di singole misure agevolative.

Secondo la disposizione per spesa fiscale si intende qualunque forma di **esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, regime di favore**, sulla base di **metodi e di criteri stabili nel tempo**, che consentano anche un **confronto** con i programmi di **spesa** e la realizzazione di **valutazioni sull'efficacia di singole misure** agevolative.

Viene prevista l'**eventuale costituzione**, con **decreto** del Ministero dell'economia e delle finanze, 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.

La Commissione potrà avvalersi del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle autonomie locali.

Contemporaneamente alla redazione del rapporto annuale, il primo periodo del comma 2 **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 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 istruzione nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.

In proposito si ricorda che nel *Rapporto 2013 sul coordinamento della finanza pubblica*, la **Corte dei conti** evidenzia come la praticabilità di un intervento sulle agevolazioni riflette l'operare di una serie di limiti, condizioni e incertezze, non ultima delle quali un'incidenza distributiva sfavorevole alle classi meno abbienti. Per queste ragioni, sembra alla Corte che la pratica delle agevolazioni non possa essere aperta se non a fronte di una operazione di **redistribuzione del prelievo**: sarebbero più contenuti gli ostacoli, per effetto di un intervento selettivo che ridurrebbe la platea dei soggetti colpiti; sarebbero concreti gli effetti della contropartita, a seguito di una riforma che per una vasta area di contribuenti dovrebbe risultare sinonimo di riduzione del prelievo; vi sarebbe la possibilità di garantire gli equilibri distributivi che un taglio secco delle agevolazioni farebbe invece saltare.

Si specifica che il Governo è tenuto ad **assicurare**, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate tramite la riduzione dell'erosione fiscale, la **razionalizzazione** e la **stabilizzazione** dell'istituto della destinazione del **5 per mille IRPEF** in base alle scelte espresse dai contribuenti.

Tale disposizione è stata in parte **attuata dalla legge di stabilità 2015** (articolo 1, comma 154) che prevede la **messa a regime della disciplina dell'istituto del 5 per mille IRPEF**, disponendo l'applicazione a partire dall'esercizio finanziario 2015 delle disposizioni vigenti in materia e stanziando, per le finalità cui è diretto il 5 per mille, la spesa annua di **500 milioni di euro**. Si affida a un **decreto** di natura non regolamentare del Presidente del Consiglio dei ministri la definizione delle modalità di redazione della rendicontazione delle somme erogate per il regime del 5 per mille dell'IRPEF, nonché le modalità di pubblicazione sul sito web di ciascuna amministrazione erogatrice degli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo e dei rendiconti trasmessi. Sono inoltre introdotte sanzioni in caso di violazione degli obblighi di pubblicazione sul sito web e di comunicazione della rendicontazione da parte dei soggetti beneficiari.

Si impegna altresì il Governo ad assicurare la **razionalizzazione e la riforma** dell'istituto della destinazione **dell'8 per mille IRPEF**.

La disciplina dell'8 per mille IRPEF si fonda sulle disposizioni della **legge 20 maggio 1985, n. 222**, la quale ha stabilito che tale quota del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, liquidata dagli uffici sulla base delle dichiarazioni annuali venga destinata, in parte, a scopi di interesse sociale o di carattere umanitario a diretta gestione statale e, in parte, a scopi di carattere religioso a diretta gestione della Chiesa cattolica (articolo 47, secondo comma). Relativamente all'impiego dei fondi a diretta gestione statale, l'articolo 48 della legge n. 222/1985 prevede che tali quote vengano utilizzate per interventi di carattere straordinario per la **fame nel mondo, calamità naturali, assistenza ai rifugiati**, conservazione dei **beni culturali**.

Di recente, **l'articolo 1, comma 206, della legge di stabilità per il 2014** (legge 27 dicembre 2013, n. 147) ha introdotto una **nuova finalità** cui possono essere destinate le **risorse** dell'8 per mille IRPEF a diretta gestione statale, relativa alla ristrutturazione, messa in sicurezza ed efficientamento energetico degli **immobili** di proprietà pubblica **adibiti all'istruzione scolastica**

Il regolamento recante i criteri e le procedure per l'utilizzazione della quota dell'8 per mille dell'IRPEF devoluta alla diretta gestione statale (D.P.R. 10 marzo 1998, n. 76) è stato pressoché **interamente riformulato con il D.P.R. 26 aprile 2013, n. 82**, che **ha ridisegnato sia la procedura di concessione e di monitoraggio dei contributi**, esplicitando i criteri di distribuzione delle risorse secondo principi di certezza e trasparenza, sia il **procedimento di valutazione degli interventi** da finanziare e di assegnazione dei contributi medesimi, limitandolo ad un periodo massimo di **180 giorni** (in luogo degli oltre otto mesi in precedenza necessari). Si è nuovamente intervenuti sulle disposizioni regolamentari con il **D.P.R. 17 novembre 2014, n. 172**, al fine di apportarvi le integrazioni atte a garantire l'utilizzo della quota dell'otto per mille IRPEF a diretta gestione statale anche per interventi relativi ad immobili scolastici.

Va rammentato infine, che è **all'esame** della V Commissione bilancio della Camera la **proposta di legge A.C. 2648** (Boccia ed altri), la quale, al fine di garantire il rispetto delle scelte espresse dai contribuenti, affronta un **aspetto critico** più volte emerso nell'esperienza applicativa della legge n. 222 del 1985, connesso **all'utilizzo delle risorse** destinate dai contribuenti all'otto per mille IRPEF di diretta gestione statale **per finalità difformi** da quelle indicate dalla normativa richiamata, attinenti prevalentemente la copertura finanziaria di provvedimenti legislativi ovvero il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. A tal fine, la proposta dispone una modifica all'articolo 17 della legge

di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196/2009), introducendo il **divieto di utilizzo** di tale quota **per la copertura finanziaria delle leggi**.

Il **comma 3** destina le **maggiori entrate** rivenienti dal contrasto all'evasione fiscale e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale **esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale** (per il quale si veda la scheda di lettura del precedente articolo 3).

Al Fondo sono interamente attribuiti anche i risparmi di spesa derivanti da riduzione di contributi o incentivi alle imprese, che devono essere destinati alla riduzione dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese.

Il Governo è quindi delegato ad introdurre norme di coordinamento con le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

La ricognizione delle spese fiscali (*tax expenditures*)

Con il termine **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, nell'ambito del **disegno di legge** di bilancio, gli **allegati A e B alla nota integrativa della Tabella 1** (Stato di previsione delle entrate) recano gli effetti 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.

Tale disposizione tra l'altro prevede, per le entrate, che la nota integrativa al bilancio di previsione specifichi gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti **evidenziando separatamente gli effetti 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.

Nel rispetto della citata disposizione, **l'allegato A del bilancio di previsione per il 2015 (legge n. 191 del 2014)** considera gli effetti delle disposizioni in materia di esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio ivi incluse; **l'allegato B contiene solo gli effetti di quelle introdotte nell'esercizio**, ossia le disposizioni intervenute successivamente alla presentazione del disegno di legge di bilancio per l'anno finanziario 2014. Nell'allegato B sono, dunque, inclusi unicamente gli effetti delle disposizioni introdotte **da ottobre 2013 a settembre 2014**.

Rispetto alle misure dell'allegato A inserito nella nota integrativa dello stato di previsione delle entrate per l'anno finanziario 2014 il numero delle disposizioni recanti esenzioni o riduzione del prelievo obbligatorio, nel complesso, comprende **282 misure (-2)**, quali risultanti dalla variazione in aumento derivante dall'ingresso di nuove disposizioni (Allegato B) introdotte nell'esercizio e da quella in diminuzione correlata alle disposizioni non più in vigore.

In materia di *tax expenditures*, si ricorda che la legge di stabilità 2015 (articolo 1, **comma 207** della legge n. 190 del 2014) ha **posticipato di un anno, riducendone altresì gli importi** per 3 miliardi a decorrere dal 2015, gli effetti della clausola di salvaguardia introdotta dalla legge di stabilità 2014, volta a diminuire le detrazioni e le agevolazioni vigenti (c.d. *tax expenditures*) qualora gli interventi di revisione della spesa (ndr. *spending review*) non realizzino i risparmi previsti.

Tali importi – stabiliti in 4.000 milioni per il 2016 ed in 7.000 milioni a decorrere dal 2017 – vengono infatti rideterminati, rispettivamente, in 3.272 e 6.272 milioni.

Viene conseguentemente soppressa la previsione di maggiori entrate pari a 3 miliardi per il 2015 mentre per gli anni successivi essa è ridotta di 3 miliardi di euro l'anno (passando da 7 a 4 miliardi per il 2016 e da 10 a 7 miliardi di euro a decorrere dal 2017), come si evince dalla seguente Tabella:

	comma 430 L. stabilità 2014	articolo 1, comma 207 L. stabilità 2015
<i>2015</i>	3 miliardi	0
<i>2016</i>	7 miliardi	4 miliardi
<i>A decorrere dal 2017</i>	10 miliardi	7 miliardi

La relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale

Nell'ambito dell'istruttoria relativa al disegno di legge di delega fiscale presentato dal Governo nella passata Legislatura, il 22 novembre 2011 è stata presentata la **relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale** (<http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=28892>) 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. 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 ben **720 misure** per un ammontare di **253,7 miliardi di euro**, articolate come esposto nella successiva tabella riepilogativa per tipologia di agevolazione:

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.

Articolo 5 ***(Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale)***

L'**articolo 5** delega il Governo ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive - coordinandole con i principi contenuti nella **Raccomandazione** della Commissione europea **sulla pianificazione fiscale aggressiva** n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 - al fine di disciplinare il **principio generale di divieto dell'abuso del diritto**, del quale viene fornita una prima **definizione, che comprende** la fattispecie dell'**elusione**: ai sensi delle nuove norme, 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 (lettera a)).

Nella citata raccomandazione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione invita gli Stati membri ad **adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette**, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali. Gli Stati membri vengono dunque incoraggiati a inserire nella legislazione nazionale una clausola: volta a ignorare una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di **eludere l'imposizione** e che comporti un **vantaggio fiscale**. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica".

Resta salvaguardata la **legittimità della scelta tra regimi alternativi** espressamente previsti dal sistema tributario. A tal fine si prevede che l'abuso del diritto si configuri nel caso in cui lo **scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali** risulti come **causa prevalente** dell'operazione abusiva. Al contrario, se l'operazione **o la serie di operazioni** è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, l'abuso non si configura. Si precisa 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 (lettera b)).

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

Nell'ambito dei principi e criteri direttivi è 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 **eventuali** 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 deve essere formalmente e puntualmente **individuata la condotta abusiva**, a pena di nullità dell'accertamento stesso (lettera *e*));
- il **contraddittorio e il diritto di difesa**: devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario (lettera *f*)).

La norma di delega è volta 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"; come detto, 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*)).

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**.

Negli ultimi anni, su iniziativa dei gruppi parlamentari, si è registrato un significativo dibattito in tema di abuso del diritto 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, a fronte di una norma antielusiva vigente nel nostro ordinamento che è limitata alle imposte dirette e ad alcune specifiche operazioni espressamente indicate; la fissazione di regole procedurali volte a garantire il contribuente in ciascuna fase del confronto con l'Amministrazione.

Le esperienze maturate in altri paesi (come Francia e Germania, sulle quali vedi oltre) mostrano che la codificazione dell'abuso del diritto consente di 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.

Il dibattito svolto nella Commissione Finanze della Camera nella XVI legislatura ha evidenziato la necessità un intervento normativo, al fine di **definire in maniera esplicita il concetto di "abuso del diritto"** all'interno del diritto positivo, rendendo distinguibile il risparmio d'imposta legittimo dal vantaggio fiscale indebito. E' stata inoltre sottolineata la necessità che un principio generale anti-abuso, allo stato ancora mancante, si applichi a **tutte le imposte**, non sia vincolato da un'elencazione tassativa di fattispecie elusive e venga realizzata una piena **assimilazione**, a livello normativo, **tra elusione fiscale e abuso**. La distinzione tra risparmio d'imposta legittimo e vantaggio fiscale indebito dovrebbe far leva sul concetto di aggiramento delle norme tributarie. La norma generale dovrebbe essere provvista di **garanzie procedurali** a favore del contribuente: attraverso la puntuale regolazione del principio potrebbero essere rimossi alcuni fattori di criticità emersi in sede giurisprudenziale, legati, fra l'altro, alla rilevazione d'ufficio dell'abuso e all'incertezza sulle sanzioni applicabili.

Nel corso dell'esame del **decreto legge n. 16 del 2012** (semplificazioni fiscali) sono state presentate **proposte emendative** volte a prevedere, in caso di elusione fiscale, l'applicazione di **sanzioni non penali** bensì amministrative, con lo scopo di restituire tranquillità ai contribuenti, ripristinando la **certezza del diritto** e delimitando con criteri certi l'area del legittimo risparmio di spesa. In particolare l'**articolo aggiuntivo Leo 8.03** mirava a disciplinare l'elusione fiscale e l'abuso del diritto tributario, rendendo inopponibili al fisco le operazioni volte ad aggirare prescrizioni tributarie al fine di ottenere riduzioni di imposta, in contrasto con lo scopo della norma tributaria. Era definita come **legittimo risparmio di imposta** la scelta del contribuente tra diverse fattispecie previste dall'ordinamento che pur avendo un differente regime tributario producono effetti economici sostanzialmente equivalenti.

Le proposte sono state peraltro **ritirate** a seguito dell'impegno del Governo a definire la questione nell'ambito della delega fiscale, attraverso "un provvedimento organico, adeguatamente approfondito e tecnicamente funzionale, che contribuisca a stabilizzare la situazione del Paese, senza che siano necessari ulteriori interventi correttivi".

Lo schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014

Nel corso del Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014, su proposta del Ministro dell'Economia e Finanze, Pietro Carlo Padoan, è stato approvato in via preliminare il **decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente**. Lo schema di decreto:

- disciplina l'**abuso del diritto**, nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente;
- prevede la **revisione del sistema sanzionatorio**, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000;
- istituisce il **regime dell'adempimento collaborativo**, per le aziende dotate di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale.

Con riferimento alla **disciplina dell'abuso del diritto** (che viene equiparato all'elusione fiscale), l'articolo 1 dello schema di decreto inserisce il nuovo articolo 10-*bis* nella legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

In sintesi, l'abuso del diritto si configura in presenza di:

- una o più operazioni prive di sostanza economica (vale a dire, i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali)
- il rispetto formale delle norme fiscali;
- la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti (vale a dire, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario).

Tali operazioni non sono opponibili al fisco.

Non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale.

Viene esplicitata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto.

Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Le modalità applicative saranno definite con decreto ministeriale.

L'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una richiesta di chiarimenti al contribuente da fornire entro sessanta giorni. L'atto impositivo, che deve essere specificamente motivato, non può essere notificato prima del decorso di ulteriori sessanta giorni.

Con riferimento all'onere della prova, all'amministrazione finanziaria incombe quello di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, al contribuente quello di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali.

L'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di elusione fiscale è abrogato.

L'efficacia delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 10-*bis* decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Esse si applicano retroattivamente anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo.

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 sconosciuti 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**, concretizzatosi 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, 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 (si veda oltre l'approfondimento).

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.

Rilevanza penale dell'abuso del diritto

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, 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.

In una successiva pronuncia (**sentenza n. 19100 del 3 maggio 2013**) la Cassazione ha riaffermato l'orientamento che ammette la compatibilità fra abuso del diritto e reato. In particolare, la Corte suprema ha stabilito che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000 la condotta del contribuente idonea a determinare una riduzione della base imponibile, realizzata attraverso particolari conferimenti (rilevanti ex articolo 37-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973) a una società a responsabilità limitata, comunque riferibile al suo ambito familiare.

In proposito, va dato conto dell'esistenza anche di **pronunce di senso contrario**, secondo le quali "la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta

conseguenze di ordine penale" (Cass. n. 23730/2006), poiché "la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato...".

Tuttavia, la tesi della possibilità di rilevanza penale dei comportamenti elusivi appare prevalente, poiché fatta propria dalla novella del 2000 del diritto penale tributario, come interpretata anche dalle sezioni unite della Cassazione (nn. 27/2000, 1235/2010) e dalla Corte costituzionale (sentenza n. 49/2002).

Si segnala la **sentenza n. 33187 depositata il 31 luglio 2013** la quale ha evidenziato che **i comportamenti elusivi possono avere rilevanza penale, ma devono contrastare con specifiche disposizioni per salvaguardare il principio di legalità**. Per non violare i principi di determinatezza e tassatività è necessario cioè che l'interpretazione sia tassativa e letterale, e, in tale contesto, specifiche norme antielusive sono rinvenibili nell'articolo 37, comma 3 (interposizione fittizia) e nell'articolo 37-*bis* del DPR n. 600/73. Ne consegue che la condotta, per assumere rilevanza penale, deve integrare uno dei comportamenti antielusivi previsti dalle predette disposizioni tributarie.

Da ultimo la Sezione III della Cassazione Penale, con la **sentenza n.15186/2014**, sembra voler sbarrare la strada alla rilevanza penale in sé dell'abuso del diritto in materia tributaria per l'esigenza, inderogabile, di una norma incriminatrice.

Si evidenzia che il successivo articolo 8 della legge (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.

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 discriminazione 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 Franson, «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 riporta, 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

In via preliminare si evidenzia che il 6 dicembre 2012 la Commissione europea ha pubblicato un Piano di azione per il contrasto alle frodi e all'evasione fiscale nell'ambito dell'Unione europea e nei rapporti con i Paesi terzi, facendo seguito all'invito del Consiglio europeo del 2 marzo 2012 a lavorare in tal senso. Come parte di questa iniziativa, la Commissione ha rivolto una Raccomandazione agli Stati Membri affinché adottino specifiche misure volte al contrasto delle forme di pianificazione fiscale aggressiva. A tal fine, gli Stati Membri sono stati invitati a introdurre nei propri ordinamenti **una norma generale antiabuso** nel settore delle imposte dirette, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali, del seguente tenore: «Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».

Nel corso dell'audizione presso la Commissione finanze della Camera dei deputati del 6 giugno 2013, il Direttore dell'Agenzia delle entrate, Attilio Befera, al riguardo ha evidenziato che la *ratio* dello schema di norma proposto dalla Commissione europea è quella tipica delle norme anti-abuso di carattere generale. L'impostazione è volta ad evitare formulazioni che possono rivelarsi a posteriori inadeguate al manifestarsi di sempre nuove forme di pianificazione fiscale e a garantire che, attraverso un'adozione

uniforme, si scongiuri il rischio di arbitraggi connessi all'assenza di norme antiabuso negli Stati Membri tanto con riferimento alle operazioni domestiche quanto a quelle transfrontaliere.

Il programma di lavoro della Commissione europea per il **2015** prevede la presentazione di un nuovo **Piano d'azione per combattere l'evasione e la frode fiscale**, con particolare riferimento al regime di tassazione dei redditi delle società: prendendo spunto dai lavori dell'OCSE e del G20 sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili, il Piano dovrebbe contenere misure a livello UE per passare a un sistema secondo il quale il Paese in cui sono generati gli utili sia anche il Paese di imposizione.

Si segnala che **in ambito internazionale** (Ocse, Ue, G20) si registra una sempre maggiore attenzione al contrasto all'evasione fiscale internazionale e all'utilizzo dei "paradisi fiscali". In ambito Ocse, in particolare, è stato avviato un piano d'azione in materia (*Base Erosion and Profit Shifting*) per contrastare pratiche fiscali aggressive nell'ambito della tassazione societaria volte a eludere il pagamento delle imposte (sul quale si rinvia al commento all'articolo 9).

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 inappropriata 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 6
(Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli)

L'**articolo 6** delega il Governo ad introdurre norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso **forme di comunicazione e cooperazione rafforzata**, anche in termini **preventivi** rispetto alle scadenze fiscali.

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**, nonché forme specifiche di **interpello preventivo con procedura abbreviata**.

A tal fine si prevede l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche (**comma 1**).

È 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, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti, e di restituzione da parte di questi ultimi, di **modelli precompilati**, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

Nell'ambito della riforma del sistema del tutoraggio è prevista l'istituzione di **forme premiali**, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che vi aderiscano.

Il Governo è delegato, inoltre, ad **ampliare l'ambito applicativo della rateizzazione** dei debiti tributari, al fine di contrastare l'evasione fiscale e contributiva e di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione.

Infine si prevede 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, anche procedendo all'**eliminazione di forme di interpello obbligatorio** che non producono benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.

In merito, lo [schema di decreto legislativo](#) recante **disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente**, diffuso dal Governo sul proprio sito internet alla fine di dicembre 2014, al Titolo III istituisce il **regime dell'adempimento collaborativo** tra l'Agenzia delle entrate e i **contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**.

L'adesione al regime è subordinata al possesso di determinati requisiti, comporta l'assunzione di doveri per l'amministrazione finanziaria e per il contribuente e la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

Norme di analogo tenore erano contenute nel **decreto legge «salva Italia»** (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1-13) che intendeva introdurre dal 2013 un 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), 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. **Tali previsioni**, la cui attuazione era demandata a un provvedimento delle Entrate (non emanato), **non hanno trovato applicazione**.

Successivamente l'**articolo 50-bis** del D.L. 69 del 2013 ha semplificato le procedure di comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA. Si tratta, tuttavia, di un regime **facoltativo**, in base al quale **dal 1° gennaio 2015** i soggetti titolari di partita IVA possono, a fronte di una serie di **benefici** in termini di **minori adempimenti fiscali, comunicare giornalmente** in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione.

Nel solco delle predette tendenze si inseriscono da ultimo **le disposizioni della legge di stabilità 2015** (articolo 1, commi da **634 a 641** della **legge n. 190 del 2014**) che intendono modificare le **modalità di gestione del rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di migliorarne la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

In particolare, al **comma 634**, al fine di agevolare il contribuente in relazione ai propri obblighi dichiarativi, si prevede che l'Agenzia delle entrate renda disponibili al contribuente (o al suo intermediario) gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti. A tale scopo l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti (comma 635). Gli elementi e le informazioni in possesso dell'Agenzia delle entrate (anche quelli utili per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e stima dei medesimi) sono messi a disposizione anche della Guardia di finanza. Le disposizioni della legge di stabilità (**commi da 637 a 640**) intendono inoltre ampliare le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del **ravvedimento operoso**.

In sostanza, si potrà accedere all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, nonché – per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate - a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità in materia di imposte sui redditi e di IVA. Si potrà dunque usufruire senza limiti di tempo dell'istituto del ravvedimento operoso, con una riduzione automatica delle sanzioni che tanto sarà più vantaggiosa, quanto più vicino il “ravvedimento” sarà al momento in cui sorge l'adempimento tributario. Il contribuente che si avvale del ravvedimento vedrà **ridotte le sanzioni** ad un quinto del minimo, ove la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avvenga dopo la constatazione della violazione. L'avvalersi di tale istituto (con pagamento e regolarizzazione) non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Si interviene inoltre in materia di decorrenza dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per l'accertamento per i casi di presentazione di una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del richiamato D.P.R. n. 322 del 1998) e di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, quando non è prevista dichiarazione periodica. Infine (comma 641), con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti dei contribuenti in materia di IVA, si elimina l'obbligo di presentazione della dichiarazione unificata. Viene quindi meno l'obbligo di presentazione in via telematica della comunicazione dati IVA, prevista al fine di

ottemperare al calcolo delle "risorse proprie" che ciascuno Stato membro deve versare al bilancio UE.

Gestione del rischio fiscale e tutoraggio per i contribuenti di grandi dimensioni

Come rilevato in precedenza, **per i soggetti di maggiori dimensioni** il Governo è 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 (comma 1).

Il **comma 2** 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 abbreviata**.

La revisione della predetta disciplina è correlata anche alle nuove norme in materia di sanzioni (di cui all'articolo 8 della norma in esame) nonché alla specifica normativa in materia di limitazione ed esclusione della responsabilità delle persone giuridiche (prevista dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231).

Nel corso dell'esame parlamentare, era emersa al riguardo la necessità di 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)
- I grandi contribuenti sono soggetti alle seguenti **attività di controllo** da parte delle Direzioni regionali:
 - **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;
 - **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;
 - **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;
 - **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;
 - **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.

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.

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.

Tutoraggio per i contribuenti di minori dimensioni

Il **comma 3** 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**, prevedendo a

tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti, e di restituzione da parte di questi ultimi, di modelli precompilati. La nuova disciplina, inoltre, è volta ad assistere i suddetti soggetti nel **processo di consolidamento della capacità fiscale** correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

Il **comma 4** stabilisce, inoltre, che **a favore dei contribuenti che aderiscono al tutoraggio** siano istituite **forme premiali** consistenti in una **riduzione degli adempimenti**.

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.

Si rammenta che un servizio di tutoraggio era previsto a favore delle nuove imprese che usufruivano del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive, introdotto dall'articolo 13 della legge n. 388 del 2000 (c.d. **forfettino**) ed abrogato dalla citata legge di stabilità 2015 (articolo 1, comma 85 della legge n. 190 del 2014); l'assistenza si svolgeva prevalentemente attraverso collegamenti telematici tra il contribuente e il sistema informativo dell'Agenzia e, in tutti i casi in cui l'informazione richiesta non potesse essere trattata in maniera automatica, mediante rapporti diretti con l'ufficio o tramite la posta elettronica. La procedura informatica a disposizione dei contribuenti consentiva 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.

A partire dal **2015** (comma 86 della legge di stabilità), i soggetti che nel 2014 abbiano applicato il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità e il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3 (regime intermedio per gli ex minimi), in possesso dei requisiti previsti dalla nuova disciplina, e salvo opzione per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari, potranno accedere al **nuovo "regime dei minimi"** previsto dalla stessa legge di stabilità 2015; i soggetti che nel 2014 hanno applicato il regime delle nuove iniziative produttive possono applicare, laddove in possesso dei requisiti previsti dalla legge, i regimi specifici previsti per le *start up*, per i soli periodi di imposta che residuano al completamento del triennio agevolato.

La rateizzazione dei debiti tributari

Il **comma 5** prevede l'**ampliamento dell'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. Il Governo nell'attuare tale delega deve:

- a) **semplificare** gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;
- b) consentire la possibilità per il contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento (cd. "accertamento esecutivo") di **attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione**

della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove dimostri di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà; come specificato **in sede riferente**, eliminando le **differenze** tra la **rateazione conseguente all'utilizzo di istituti deflattivi del contenzioso**, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la **rateazione** delle somme richieste in conseguenza di **comunicazioni di irregolarità** inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;

- c) procedere ad una complessiva **armonizzazione ed omogeneizzazione** delle norme in materia di rateazione dei debiti tributari, anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateazione;
- d) procedere ad una **revisione della disciplina sanzionatoria**, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione.

Sul tema della riscossione, **l'articolo 52 del D.L. n. 69 del 2013**, recependo anche le indicazioni del Parlamento, ha introdotto, tra le altre, le seguenti misure:

- è stata ampliata fino a dieci anni la possibilità di **rateazione** del pagamento delle imposte (120 rate mensili), nei casi di comprovata e grave situazione di difficoltà, eventualmente prorogabile per altri dieci anni;
- è stato ampliato a otto il numero di **rate non pagate**, anche non consecutive, a partire dal quale il debitore decade dal beneficio della rateizzazione del proprio debito tributari;
- è stata stabilita **l'impignorabilità** sulla prima ed unica casa di abitazione a fronte di debiti iscritti a ruolo;
- si prevede che l'agente della riscossione **non** possa dare corso all'**espropriazione** per uno specifico paniere di beni, definiti "beni essenziali", da individuarsi con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze d'intesa con l'Agenzia delle entrate e con l'Istituto nazionale di statistica;
- per gli altri immobili del debitore l'agente della riscossione può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede è **superiore a centoventimila euro**;
- i **limiti di pignorabilità dei beni strumentali**, previsti dall'articolo 515 del codice di procedura civile, sono estesi ai debitori costituiti in forma societaria.

La revisione degli interpelli

Il **comma 6** prevede che il Governo introduca disposizioni per la revisione generale della disciplina degli **interpelli**, al fine di garantirne una **maggior omogeneità**, e in tal modo una migliore tutela giurisdizionale, ed una **maggior tempestività** nella redazione dei pareri, anche procedendo all'**eliminazione** delle forme di **interpello obbligatorio** che non producono benefici ma solo aggravati per i contribuenti e per l'amministrazione.

Articolo 7 (Semplificazione)

L'**articolo 7** delega il Governo a **reformare** gli attuali **regimi fiscali** nell'ottica della semplificazione, anche in riferimento alla **struttura delle addizionali regionali e comunali**. 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**, degli **intermediari** e dei **Caf**, attraverso il potenziamento dell'utilizzo dell'informatica.

La delega alla semplificazione fiscale è stata parzialmente attuata con il **D.Lgs. n. 175 del 2014** il quale, tra le misure ivi previste, ha introdotto la **dichiarazione dei redditi precompilata**, ha disposto la revisione della disciplina concernente i **rimborsi IVA** e lo **snellimento degli adempimenti connessi ad operazioni intracomunitarie e con i Paesi esteri**. Tale decreto reca altresì norme in materia di **società in perdita** e di **responsabilità solidale negli appalti**. Di seguito verrà più diffusamente ricordato il contenuto delle disposizioni del D.Lgs. n. 175 rispetto alla norma in commento.

Si ricorda che ulteriori disposizioni in materia di semplificazione sono contenute in diversi articoli della legge delega e, in particolare:

- all'articolo 2, in materia di revisione del catasto dei fabbricati (che prevede la semplificazione di alcune procedure relative all' esercizio delle funzioni catastali decentrate e la semplificazione dell'accesso da parte dei comuni, dei professionisti e dei cittadini ai dati catastali e della pubblicità immobiliare);
- all'articolo 3, nell'introdurre una delega per una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina attuativa e dell'accertamento dei tributi si richiamano esplicitamente gli obiettivi di "semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi";
- nell'ambito della riforma della tassazione delle imprese, si delega il governo ad introdurre incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata (articolo 6, comma 2); 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, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati (comma 3); istituire forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio (comma 4); semplificare gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono

avvalersi dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari (comma 5, lettera a)); procedere all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione (comma 6);

- all'articolo 10, in materia di revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali, si delega il Governo ad introdurre norme in materia di semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nonché a prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;
- sono previsti poi regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni nonché la semplificazione delle modalità di imposizione delle indennità e somme percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, nonché di altre somme soggette a tassazione separata (articolo 11, comma 1);
- anche in tema di imposta sul valore aggiunto si prevede la razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati nonché, con riferimento alle altre imposte indirette la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote e accorpamento o soppressione di fattispecie particolari (articolo 13).

a) Revisione dei regimi fiscali

La **lettera a)** del comma 1 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.

b) Revisione degli adempimenti

La **lettera b)** 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. In tale ambito, la norma precisa che occorrerà fare riferimento anche alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**.

Il richiamato **D.Lgs. n. 175 del 2014 al Capo I** reca **semplificazioni per le persone fisiche**; più in particolare gli articoli da 1 a 6 introducono in via sperimentale, a partire dall'anno 2015 per i redditi prodotti nel 2014, la dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell'Agenzia delle entrate. L'attuazione di tali norme (termini e modalità applicative) è demandata a uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Il 18 dicembre 2014

l'Agenzia ha [presentato](#) il modello di dichiarazione precompilata ai contribuenti sul proprio sito internet.

Il **Capo II** intende operare semplificazioni in materia di **rimborsi**: in particolare l'articolo 13 novella pressoché integralmente le norme (articolo 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972) in materia di rimborsi Iva. In estrema sintesi, rispetto all'attuale impostazione della normativa sui rimborsi - che prevede in via generale l'obbligo di prestazione di garanzia con specifiche eccezioni - la norma in esame intende generalizzare l'esecuzione dei rimborsi senza prestazione di garanzia o particolari adempimenti. Viene innalzata da 10 milioni di lire (5.165 euro) a 15.000 euro la soglia dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento. Si subordinano i rimborsi di soglia superiore a 15.000 euro ad una dichiarazione/istanza, al visto di conformità ed ad un'autocertificazione sulle consistenze patrimoniali del soggetto richiedente. Sono specificate le ipotesi nelle quali al contribuente è richiesta la prestazione di idonea garanzia, che comunque sostituisce il visto di conformità.

Nel **Capo III** sono individuate **semplificazioni** per le **società**. In particolare, l'articolo 16 intende semplificare l'esercizio di opzioni per regimi specifici da parte delle società di capitali; sono unificate le modalità di comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per il regime della trasparenza fiscale, del consolidato nazionale, della *tonnage tax* nonché per la determinazione del valore della produzione netta a fini IRAP.

Nel **Capo IV** trovano posto norme di **semplificazione per la fiscalità internazionale**. Viene in particolare modificata (articolo 21) la cadenza delle comunicazioni all'Agenzia delle Entrate delle operazioni intercorse coi Paesi *black list* da parte dei soggetti passivi Iva, disponendo che tale comunicazione sia effettuata annualmente; innalza inoltre la soglia di valore delle operazioni da comunicare, portandola da 500 a 10.000 euro; tale limite dei 10.000 euro è inteso come limite complessivo annuo.

Il **Capo V** intende **eliminare** alcuni **adempimenti** ritenuti superflui. In particolare viene superata (articolo 28) la vigente disciplina della **responsabilità solidale dell'appaltatore** con il subappaltatore per le ritenute fiscali, mantenendo l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale. A tal fine il nuovo articolo 28, al comma 1, elimina la responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore.

Infine, il **Capo VI** contiene **ulteriori semplificazioni** e **norme di coordinamento**, tra cui norme relative alle attività dei CAF (per cui si veda oltre) e alcune semplificazioni relative al processo tributario.

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

La **lettera c)** 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. I predetti soggetti dovranno fornire adeguate garanzie **tecnico-organizzative**. In tale ambito, la norma precisa che occorrerà fare riferimento anche alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**, avendo anche riguardo alla **tempistica dei versamenti**.

Il **decreto legislativo n. 175 del 2014** in più punti si occupa delle **funzioni** e della **struttura** dei **CAF**.

In relazione all'introduzione della dichiarazione precompilata, cambiano anzitutto (**articolo 6**) le **sanzioni** previste in sede di dichiarazione; le sanzioni per visto di conformità infedele sono poste **in capo al CAF** o al professionista anziché al contribuente. Inoltre è esclusa la responsabilità del CAF o dei professionisti nel caso i cui l'infedeltà del visto sia stata determinata da una condotta dolosa del contribuente. La stessa esclusione è prevista anche nel caso di condotta gravemente colposa del contribuente. E' ridotta la sanzione a carico degli intermediari nei casi presentazione della dichiarazione rettificativa o di una comunicazione che contenga i dati della rettifica entro il 10 novembre e sono aumentati da 30 a 60 giorni i tempi concessi agli intermediari per fornire riscontro alle richieste di controllo documentale, tenuto conto che potrebbero pervenire contemporaneamente ad un unico intermediario un numero consistente di richieste da parte dell'Agenzia; conseguentemente, sono aumentati a 60 giorni i termini per il versamento delle somme richieste. L'**articolo 7** demanda la **rimodulazione dei compensi** ai CAF e ai professionisti che prestano assistenza, per tener conto del diverso livello di responsabilità nel processo, ad un **decreto** - da emanare entro il 30 novembre 2014 e **non** ancora **emanato** - del Ministro dell'economia e delle finanze, senza incremento di oneri per il bilancio dello Stato e per i contribuenti.

L'**articolo 35** del decreto legislativo n. 175 del 2014 modifica i **requisiti** necessari per lo svolgimento dell'attività di **CAF** e società che svolgono **assistenza fiscale**, al fine di garantirne l'idoneità tecnico-organizzativa.

Si rammenta che su tale questione era **già intervenuta la legge di stabilità 2014** (commi 616 e 617 della legge n. 147 del 2013), modificando in più parti il **decreto** del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, in materia di assistenza fiscale.

L'articolo 35 del D.Lgs. n. 174 ha modificato nuovamente il citato **decreto** del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, e, più in dettaglio:

- a) si dispone che i centri che richiedono l'autorizzazione all'esercizio dell'attività, vi sia la presenza degli uffici periferici sul territorio in almeno **un terzo delle province**;
- b) si precisa il **contenuto** della **relazione tecnica annuale** che i soggetti richiedenti devono redigere, in particolare prevedendo che da essa emerga il rispetto dei requisiti concernenti le **garanzie di idoneità tecnico-organizzativa** del centro, la formula organizzativa assunta anche in ordine ai rapporti di **lavoro dipendente**; si prevede che detta relazione contenga un **piano di formazione del personale differenziato** in base alle funzioni svolte dalle diverse figure professionali. Le modalità di offerta formativa saranno demandate a un provvedimento ministeriale;
- c) i predetti soggetti dovranno altresì redigere, dopo il primo anno di attività, una **relazione annuale** sulla capacità operativa e sulle risorse umane utilizzate, sull'affidamento a terzi dell'attività di assistenza fiscale e sui controlli di qualità su prodotti, servizi e sul numero di dichiarazioni trasmesse;
- d) si prevede un **numero minimo di dichiarazioni** che ciascun Centro autorizzato di assistenza fiscale dovrà validamente trasmettere all'Agenzia delle entrate, che effettuerà verifiche in merito in rapporto alla media delle dichiarazioni trasmesse da altri centri;
- e) si specifica che, ancorché i centri decadano dall'autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale per il venir meno dei requisiti, debba essere garantita l'assistenza fiscale per l'attività in corso;
- f) si consente ai CAF di avvalersi, per l'assistenza fiscale, di **società di servizi** o dei soli lavoratori autonomi individuati tra gli intermediari autorizzati, i quali agiranno in nome e per conto del CAF.

Da ultimo, il [D.M. 29 dicembre 2014](#) ha disposto la **rimodulazione dei compensi** (a carico del bilancio dello Stato) spettanti ai CAF e ai professionisti abilitati per lo svolgimento dell'assistenza fiscale a partire **dal 2015**, al fine di adeguarli al diverso livello di responsabilità che caratterizza il nuovo processo di assistenza fiscale. In particolare, i compensi stabiliti saranno diversificati in ragione dei diversi adempimenti richiesti e in ragione della presenza o meno di modifiche che comportano variazione o integrazione dei dati indicati nella dichiarazione precompilata.

La disciplina delle addizionali IRPEF

In materia di **addizionali IRPEF**, l'**articolo 8 del D.Lgs. n. 175 del 2014** semplifica e uniforma le disposizioni in materia di addizionale regionale e di addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, per agevolare l'attività dei sostituti d'imposta e dei centri di assistenza fiscale nonché degli altri intermediari. In particolare, il termine di riferimento per il calcolo dell'addizionale (vale a dire il luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale) è fissato al **1° gennaio** dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa.

Si ricorda da ultimo che il Consiglio dei Ministri del 1 dicembre 2014 ha approvato [l'Agenda per la semplificazione 2015-2017](#), già condivisa nella Conferenza Unificata del 13 novembre u.s. Il Governo, le Regioni e gli enti locali hanno assunto un impegno comune, con un cronoprogramma definito, per assicurare l'effettiva realizzazione di obiettivi di semplificazione, indispensabili per recuperare il ritardo competitivo dell'Italia, liberare le risorse per tornare a crescere e cambiare realmente la vita dei cittadini e delle imprese. L'Agenda punta su cinque settori strategici di intervento: cittadinanza digitale, welfare e salute, **fisco**, edilizia e impresa. Il cronogramma, nel citare le semplificazioni previste dall'articolo 7 in commento e i relativi provvedimenti attuativi, si prefigge l'obiettivo di ridurre del 20% tempi e costi amministrativi derivanti dagli adempimenti fiscali per cittadini e imprese.

Articolo 8 **(Revisione del sistema sanzionatorio)**

L'**articolo 8** reca i principi e criteri direttivi per la **revisione del sistema sanzionatorio penale**, 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. Per tali fattispecie non possono comunque essere ridotte le pene minime al di sotto di determinate soglie.

È prevista l'**individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale** 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, con 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.

Si dispone che l'Autorità giudiziaria possa affidare i **beni sequestrati** in custodia giudiziale all'**amministrazione finanziaria**, in luogo degli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

Viene poi chiarita la portata applicativa della disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento**, in presenza di un reato tributario, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in caso di effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

Più in dettaglio, il **comma 1**, 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**; 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;

L'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, del decreto-legge n. 138 del 2011, ha novellato il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, concernente la **disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA**.

Sono state, in primo luogo, introdotte **modifiche volte**, in generale, ad **eliminare disposizioni di favore o ad 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 riduce l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se 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 del D.Lgs. n. 74 del 2000, l'**imposta evasa** (o non versata) sia **superiore a 3 milioni di euro e al 30% del volume d'affari** dell'evasore.

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.

Le due condizioni devono ricorrere congiuntamente. Si osserva 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 I)** novella l'articolo 17 (*interruzione della prescrizione*) **elevando di un terzo i termini di prescrizione** per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del decreto legislativo n. 74/2000. 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.

- **l'individuazione dei confini** tra le fattispecie di **elusione** e quelle di **evasione fiscale** e delle relative conseguenze sanzionatorie; si ricorda, peraltro, che **l'articolo 5** delega il Governo ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di disciplinare il **principio generale di divieto dell'abuso del diritto**, del quale viene fornita una prima **definizione che comprende** la fattispecie dell'**elusione**;
- l'efficacia attenuante o esimente dell'**adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata**;
- 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, tenuto 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 dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

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**, per la cui descrizione analitica si rinvia al sito dell'Agenzia delle entrate: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Reati+tributari/>:

- 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.

Si stabilisce inoltre la **riduzione** delle **sanzioni** per le **fattispecie meno gravi**, ovvero l'applicazione di **sanzioni amministrative** anziché penali, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità.

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 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.

La disciplina del raddoppio dei termini

Il **comma 2** 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**.

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 è stata modificata ed integrata dall'**articolo 37, comma 25 del decreto legge 223 del 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**. 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.

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).

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**.

Lo schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014

Nel corso del Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014, su proposta del Ministro dell'Economia e Finanze, Pietro Carlo Padoan, è stato approvato in via preliminare il decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente. Lo schema di decreto:

- disciplina l'**abuso del diritto**;
- prevede la **revisione del sistema sanzionatorio**, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000;
- istituisce il **regime dell'adempimento collaborativo**, per le aziende dotate di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale.

Con riferimento alla **revisione del sistema sanzionatorio**, lo schema di decreto prevede numerose **modifiche al D.Lgs. n. 74 del 2000**, il quale disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. In sintesi:

- è introdotta una soglia di 1.000 euro per configurare il reato di **dichiarazione fraudolenta per uso di fatture false** e per il reato di **emissione di fatture false** (artt. 3 e 7);
- è innalzata la soglia di punibilità della **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**. Sono inoltre circoscritte le definizioni di 'documenti falsi', di 'mezzi fraudolenti' e di 'operazioni simulate' (art. 4);
- sono innalzate le soglie di punibilità della **dichiarazione infedele**: imposta evasa superiore a 150 mila euro (l'attuale soglia è di 50 mila) e importo degli elementi attivi sottratti a tassazione è superiore a 3 milioni di euro (l'attuale limite è 2 milioni) (art. 5). Non si tiene conto della non corretta classificazione dell'inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali; inoltre, non sono punibili le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento rispetto a quelle corrette;
- per la **dichiarazione omessa** sono aumentate le sanzioni (reclusione da diciotto mesi a quattro anni, rispetto agli attuali da un anno a tre anni) ma è elevata la soglia di punibilità (cinquantamila euro di imposta evasa, rispetto agli attuali trentamila) (art. 6);

- è inasprita la sanzione per il reato di **occultamento o distruzione di documenti contabili** (da diciotto mesi a sei anni, rispetto agli attuali da sei mesi a cinque anni) (art. 8);
- per l'**omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA** è aumentata la soglia di punibilità (da cinquantamila a centocinquantamila euro) (artt. 9 e 10);
- è prevista la **confisca dei beni** che costituiscono il profitto in caso di condanna per un reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 12);
- è prevista l'**estinzione del reato nel caso del pagamento del debito tributario prima del dibattimento**, per i reati di **dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento delle ritenute e dell'IVA**; per gli altri reati le pene sono diminuite fino alla metà (attualmente fino a un terzo) e non si applicano le pene accessorie e le circostanze aggravanti (art. 13);
- sono **introdotte alcune circostanze aggravanti**, con aumento della pena della metà, in caso di evasione superiore ad un milione di euro e in caso di reato commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria (art. 13, comma 1, lett. b));
- i beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati in **custodia giudiziale** agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative (art. 14);
- per tutti i reati disciplinati dal D.Lgs. n. 74 del 2000 è prevista una causa di **esclusione della punibilità quando l'ammontare dell'evasione non supera il 3 per cento dell'imponibile**; in tali casi sono raddoppiate le sanzioni amministrative (art. 15, che introduce il nuovo **articolo 19-bis** nel D.Lgs. n. 74 del 2000); *su tale norma si è sviluppato un acceso dibattito politico a seguito del quale il Governo ha annunciato alcune modifiche*;
- in tema di **raddoppio dei termini per l'accertamento**, si prevede che il raddoppio **opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini**. Sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

In sintesi:

Violazione	Attenua la disciplina	Inasprisce la disciplina
dichiarazione fraudolenta per uso di fatture false	soglia di 1.000 euro per configurare il reato	
emissione di fatture false	soglia di 1.000 euro per configurare il reato	
dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	innalzata la soglia di punibilità circoscritte le definizioni di 'documenti falsi', di 'mezzi fraudolenti' e di 'operazioni simulate'	
dichiarazione infedele	innalzate le soglie di punibilità	
dichiarazione omessa	elevata la soglia di punibilità	aumentate le sanzioni
occultamento o distruzione di documenti contabili		aumentate le sanzioni
omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA	elevata la soglia di punibilità	
confisca dei beni		prevista la confisca dei beni che costituiscono il profitto in caso di condanna per un reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000
pagamento del debito tributario prima del dibattimento	nel caso di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento delle ritenute e dell'IVA: estinzione del reato ; per gli altri reati: le pene sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie e le circostanze aggravanti	
circostanze aggravanti		in caso di evasione superiore ad un milione di euro e in caso di reato commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria : aumento della pena della metà
custodia giudiziale		i beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative
per tutti i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000	causa di esclusione della punibilità quando l'ammontare dell'evasione non supera il 3 per cento dell'imponibile	in tali casi sono raddoppiate le sanzioni amministrative
raddoppio dei termini per l'accertamento	il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini	

Articolo 9 **(Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo)**

L'**articolo 9** 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.

Dovrà inoltre prevedersi l'**introduzione**, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di sistemi di **tassazione delle attività transnazionali**, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale.

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** nazionali, europee e internazionali nell'ottica di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare rafforzamento del contrasto a:

- frodi carosello,
- abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (*money transfer*) o di immobili;
- di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing*;
- delocalizzazione fittizia di impresa;
- fattispecie di elusione fiscale;

In relazione alla **disciplina dei rapporti fiscali e finanziari con l'estero**, si rammenta che il Senato ha avviato l'esame del disegno di legge, già approvato dalla Camera (A.S. 1719), che **ratifica** ed esegue l'accordo tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale

internazionale e ad applicare la normativa **FATCA** (*Foreign Account Tax Compliance Act*).

Le disposizioni contenute nell'accordo hanno l'obiettivo di fornire agli intermediari un **quadro normativo completo** circa gli adempimenti che questi dovranno assolvere a seguito della stipulazione di tali accordi, anche nell'ottica di garantire una disciplina sistematica della materia che consenta di conseguire sinergie applicative. L'accordo prevede una serie di adempimenti da parte degli intermediari italiani i quali, tramite l'Agenzia delle Entrate, saranno tenute a fornire alle autorità statunitensi specifici elementi informativi sulle attività dei contribuenti statunitensi nel nostro Paese. Sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del MEF è stata pubblicata la bozza di decreto attuativo della legge di ratifica dell'accordo FATCA.

In relazione alle iniziative per il **contrasto all'evasione fiscale internazionale**, si segnala che l'Italia è tra i cinque Stati dell'Unione europea (insieme a Francia, Germania, Regno Unito e Spagna) promotori dell'approccio intergovernativo con gli USA che hanno formalmente comunicato al Commissario europeo alla fiscalità, il 9 aprile 2013, di voler realizzare uno **strumento "pilota" di scambio automatico multilaterale di informazioni**, avente le medesime caratteristiche del modello concordato con gli USA. I cinque Paesi hanno altresì invitato altri Stati membri a prendere parte al progetto, auspicando un ruolo di guida per l'Europa nell'affermazione di un sistema globale di scambio automatico di informazioni. La Commissione europea e la Presidenza di turno dell'Unione europea hanno accolto con favore tale iniziativa. Il 22 maggio 2013 il Consiglio europeo si è impegnato a dare priorità agli sforzi di estendere lo scambio di informazioni automatico a livello europeo e globale; il 12 giugno 2013 la Commissione europea ha adottato una proposta legislativa per includere lo scambio automatico di informazioni nella direttiva sulla cooperazione amministrativa.

La tematica è da tempo al centro dell'attenzione e dei lavori di molte organizzazioni internazionali, anche extra-UE. Il 6 settembre 2013 i leader del G20 si sono impegnati ad adottare quale *global standard* lo **scambio di informazioni automatico** e a supportare i lavori dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). **L'OCSE** infatti, in collaborazione con lo stesso gruppo di Paesi (Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito) che hanno stretto accordi con gli USA, ha **redatto un modello di Common Reporting Standard (CRS)**, reso pubblico il 13 febbraio 2014.

La differenza fondamentale tra il CRS ed il FATCA è che, mentre il FATCA si basa su accordi bilaterali di scambio informazioni conclusi dall'Amministrazione americana con singoli Stati, lo standard messo a punto dall'Ocse si propone come uno **strumento multilaterale** a cui più Stati possono aderire. Il CRS riprende ampiamente nei contenuti quanto previsto dal modello americano FATCA.

Il 21 luglio 2014 l'Ocse ha poi pubblicato il modello completo e definitivo dello **"Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters"**. Il documento si propone come modello per lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e delinea l'oggetto, la modalità e la tempistica delle informazioni da scambiare. Esso si compone di tre parti:

- la **prima** offre un'illustrazione di **sintesi** dello standard evidenziandone le premesse e le intenzioni;
- la seconda parte riporta il testo del **Model Competent Authority Agreement (Model CAA)** e del **Common Reporting Standard (CRS)**. Il modello CAA rappresenta un modello di accordo per lo scambio di informazioni in via automatica

fra le autorità competenti degli Stati contraenti. Il CRS contiene le disposizioni sul contenuto dei dati da riportare, nonché l'illustrazione delle procedure cui gli istituti finanziari dovrebbero attenersi nell'individuazione dei *reportable accounts* e nella trasmissione dei dati;

- la terza parte contiene il commentario esplicativo del Model CAA e del CRS con l'obiettivo di chiarire e facilitare l'implementazione dello standard da parte delle Autorità competenti e degli istituti finanziari.

Oggetto di scambio automatico saranno le informazioni finanziarie tra cui saldi del conto, interessi, dividendi, ricavi dalla vendita di *asset* transitate per i conti detenuti da persone fisiche e giuridiche. In particolare i Paesi si impegnano a scambiare, in **via automatica e su base annua**, con riferimento ad ogni "*reportable account*" informazioni concernenti nominativo e dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, dati identificativi dell'istituto finanziario, il saldo o il valore del conto medesimo. Gli istituti finanziari tenuti a riportare le informazioni sono, oltre alle banche, gli intermediari finanziari, *brokers*, le compagnie assicurative e gli organismi di investimento collettivo. Il modello CAA prevede che gli Stati si impegnino a trasmettere in modo automatico le informazioni relative a un determinato anno solare **entro nove mesi** dal termine. Il primo effettivo scambio di informazioni automatico dovrebbe avvenire al più tardi **entro il 2017** e coinvolgere 40 Paesi.

Il G20 dei ministri delle Finanze, riunito a Cairns, in Australia, il 20 ed il 21 settembre 2014 ha concentrato la propria attenzione sulla lotta contro l'evasione fiscale internazionale, **approvando il predetto CRS e accolto positivamente** il gruppo di documenti rilasciati dall'Ocse il 16 settembre 2014 nell'ambito del progetto "**Base Erosion and Profit Shifting**"- BEPS).

Convinzione comune dei Paesi del G20 è la necessità che la lotta all'evasione fiscale internazionale passi da accordi internazionali che consentano negoziati multilaterali, in quanto le manovre antielusive poste in essere da singoli Stati rischiano di generare asimmetrie e confusione allontanando gli investimenti dall'estero, con scarsi risultati da un punto di vista pratico in termini di gettito.

Il **progetto Beps** è stato avviato dall'Ocse nel 2013 e si inserisce nell'ambito dell'azione di contrasto alle politiche di pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, mira a contrastare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso giurisdizioni con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale. Esso si basa su un *Action Plan* costituito da 15 *keys*.

Scopo del progetto è coadiuvare i governi nell'ottica di proteggere la base imponibile, offrendo certezza ai contribuenti e al contempo con lo scopo di evitare che la legge nazionale consenta fenomeni di doppia imposizione e restrizioni al legittimo esercizio di attività di natura transnazionale.

Da ultimo i **Paesi del G20, riuniti a Brisbane nel novembre 2014**, hanno fornito il proprio appoggio alle misure di contrasto all'evasione fiscale transfrontaliera, in particolare al ***Common Reporting Standard*** internazionale sullo scambio automatico di informazioni fiscali su base reciproca (AEOI), impegnandosi ad **iniziare lo scambio informativo dal 2017 o 2018**, in relazione al completamento del necessario iter legislativo.

Inoltre il D.Lgs. n. 29 del 2014 ha attuato la **Direttiva 2011/16/UE**, concernente la **reciproca assistenza** fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di altre imposte (con specifiche esclusioni: IVA, dazi doganali e contributi previdenziali). Il provvedimento disciplina le procedure relative allo scambio

di informazioni di natura fiscale con le altre autorità competenti degli Stati Membri dell'Unione Europea.

Tra gli interventi di **natura legislativa** volti a disciplinare il **rimpatrio di attività estere** si ricorda, in questa sede, che la **legge 15 dicembre 2014, n. 186** prevede una procedura di **collaborazione volontaria del contribuente** con l'Amministrazione fiscale per **l'emersione e il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero**. Tale procedura è estesa ai soggetti IRES e alle attività detenute in Italia; le norme hanno introdotto anche nell'ordinamento il reato di "autoriciclaggio".

In estrema sintesi, è stata introdotta nell'ordinamento la disciplina della collaborazione volontaria (cd. **voluntary disclosure**) in materia fiscale, che anzitutto consente ai soggetti che detengono attività e beni all'estero ed hanno omesso di dichiararli di sanare la propria posizione nei confronti dell'erario pagando le imposte dovute e le sanzioni (in misura ridotta), ottenendo inoltre alcuni benefici anche sul piano delle sanzioni penali tributarie. A tal fine si introducono nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, che si occupa di monitoraggio fiscale, gli articoli da 5-*quater* a 5-*septies*.

La procedura non potrà essere utilizzata se la richiesta di accesso è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie, ed opererà per le violazioni dichiarative commesse sino al 30 settembre 2014, con possibilità di esperire la procedura fino al 30 settembre 2015. Le norme introducono un nuovo reato fiscale che punisce coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscono o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero.

La procedura di collaborazione volontaria si applica anche ai contribuenti autori di violazioni riguardanti attività detenute in Italia, alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (vale a dire, agli enti e società di capitali cui all'articolo 73 del Tuir, cd. soggetti IRES, anche per violazioni di carattere sostanziale e non solo dunque derivanti da obblighi dichiarativi).

Si introduce, attraverso l'aggiunta del nuovo articolo 648-*ter*.1 al codice penale, il reato di autoriciclaggio, attribuendo rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

Il **D.M. del 16 dicembre 2014** (pubblicato nella GU del 23 dicembre 2014) ha **espunto il Lussemburgo** dall'elenco dei **paesi black list** di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, concernente la disciplina - contenuta nell'articolo 167 del TUIR - in materia di **imprese estere partecipate**, situate in Stati con livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia e dove non è previsto un adeguato scambio di informazioni (*Cfc, controlled foreign companies*).

Infine, sulla Gazzetta Ufficiale n. 6 del 9 gennaio 2015 è stato pubblicato il **D.M. 29 dicembre 2014**, che **introduce la Repubblica di San Marino** nell'elenco degli Stati con i quali è **attuabile lo scambio di informazioni** ai sensi delle convenzioni per evitare le **doppie imposizioni** (c.d. *white list*), di cui al D.M. 4 settembre 1996.

- 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;

- 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 gli Stati membri dell'Unione europea, nonché favorendo una **riduzione degli oneri bancari**;

Sul fronte della tracciabilità si segnalano i seguenti, più recenti provvedimenti che hanno previsto l'**obbligo di pagamento con mezzi tracciabili**:

- le norme concernenti i **pagamenti riguardanti canoni di locazione di unità abitative**, da corrispondere obbligatoriamente in forme e modalità che escludano l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità (legge n. 147 del 2013, comma 50). Ai fini sanzionatori, tuttavia, il Dipartimento del Tesoro del MEF, con nota 5 febbraio 2014, ha precisato che rileva esclusivamente il tetto per i trasferimenti pari o superiori a 1.000 euro tra soggetti diversi (articolo 49 del D.Lgs. n. 231/2007); fermo restando tale limite, la traccia della transazione in contante può essere fornita mediante una prova documentale, comunque formata, purché chiara, inequivoca e idonea ad attestare il pagamento del canone di locazione, anche per poter fruire dei previsti benefici fiscali;
- per quanto riguarda i **pagamenti nei settori del commercio e dei servizi**, dal 1° luglio 2014 le imprese ed i professionisti che effettuano vendita di prodotti e prestazione di servizi sono tenuti ad accettare pagamenti effettuati con carte di debito (**c.d. "obbligo di POS": articolo 15 del D.L. 179 del 2012**). In attuazione di tale norma, il [decreto 24 gennaio 2014](#) del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, aveva previsto l'obbligo di accettare pagamenti con carte di debito per acquisiti superiori a 30 euro soltanto per le aziende e i professionisti che fatturano più di 200 mila euro. Tale decreto sarebbe entrato in vigore il 28 marzo 2014. Si segnala la risposta del Governo all'**interrogazione n. 5-02936** dell'11 giugno 2014, nella quale si conferma l'interpretazione secondo la quale la normativa citata avrebbe introdotto un onere, piuttosto che un obbligo giuridico, il cui campo di applicazione sarebbe limitato ai casi nei quali sarebbero i clienti a richiedere al professionista la forma di pagamento tramite carta di debito. In tal senso, sembra in effetti deporre il fatto che **non risulta associata alcuna sanzione** a carico dei professionisti che non dovessero predisporre della necessaria strumentazione a garanzia dei pagamenti effettuabili con moneta elettronica. In tal caso, peraltro, si determinerebbe un'ipotesi di "**mora del creditore**" con gli effetti previsti dall'articolo 1207 del codice civile. Si segnala che la Commissione Finanze sta discutendo **le risoluzioni n. 7-00391 Alberti, n. 7-00433 Causi e n. 7-00465 Capezzone**, in materia di revisione della disciplina concernente l'obbligo di accettare pagamenti mediante carte di debito e misure a sostegno del commercio elettronico. In merito è in corso un ciclo di audizioni.
- per rendere tracciabili le operazioni relative all'**acquisto di servizi di pubblicità on-line** e di servizi a essa ausiliari, il pagamento di tali operazioni deve essere effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario o postale dal quale devono

risultare anche i dati identificativi del beneficiario, ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni e a veicolare la partita IVA del beneficiario (legge n. 147 del 2013, articolo 1, comma 178);

- nel settore dei **trasporti**, i soggetti della filiera provvedono al **pagamento del corrispettivo per le prestazioni rese in adempimento di un contratto di trasporto di merci su strada** utilizzando strumenti elettronici di pagamento, ovvero il canale bancario attraverso assegni, bonifici bancari o postali, e comunque ogni altro strumento idoneo a garantire la piena tracciabilità delle operazioni, indipendentemente dall'ammontare dell'importo dovuto (art. 32-*bis* del D.L. n. 133 del 2014). Si segnala al riguardo la risposta del Governo dell'11 dicembre 2014 all'**interrogazione n. 5-04203**, con la quale sono stati forniti chiarimenti circa il quadro sanzionatorio in materia di tracciabilità dei flussi finanziari nel settore dell'autotrasporto di merci;
- i **pagamenti effettuati a favore di società, enti ed associazioni sportive dilettantistiche**, nonché i versamenti da questi operati, se di importo superiore a euro 516,46, devono essere effettuati con mezzi tracciabili (art. 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999). Si veda, inoltre, la **risoluzione n. 102/E del 2014** dell'Agenzia delle entrate, la quale considera applicabile tale disposizione anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco.

d) l'incentivazione, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, all'utilizzo della **fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi**, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di IVA e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

La legge di stabilità 2013 (articolo 1, commi 324-335, legge n. 228 del 2012) recepisce, la **Direttiva 2010/45/UE** per quanto riguarda le norme in materia di **fatturazione**, modificando il DPR 633/72. In base alla nuova disciplina, per **fattura elettronica** si intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico (art. 217 della Direttiva 45/2010/UE); inoltre, la stessa disposizione precisa che la fattura, cartacea o elettronica, è emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente. La Legge di stabilità, inoltre, prescrive espressamente che il soggetto passivo assicuri l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione.

Sul versante dei **pagamenti verso la pubblica amministrazione**, l'articolo 15 del **D.L. 179 del 2012** ha previsto che, a partire dal 1° giugno 2013, **le PA e i gestori di pubblici servizi** nei loro rapporti con l'utenza accettino **pagamenti** effettuati anche attraverso l'uso delle **tecnologie dell'informazione e della comunicazione**: a tal fine devono comunicare sui propri siti istituzionali il codice IBAN per il pagamento tramite bonifico ovvero gli identificativi del conto corrente postale. Gli stessi soggetti si avvalgono, inoltre, di prestatori di servizi di pagamento per consentire ai privati di effettuare i pagamenti in loro favore attraverso l'utilizzo di carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente, indicando sempre le condizioni, anche economiche, per il loro utilizzo. L'Agenzia per l'Italia Digitale, sentita la Banca d'Italia, ha emanato il 22 gennaio 2014 le **Linee guida** per l'effettuazione dei pagamenti a favore delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi. La legge

finanziaria 2008 ha introdotto l'**obbligo della fatturazione elettronica** nei rapporti economici tra pubblica amministrazione e fornitori, in un'ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica (legge n. 244 del 2007, articolo 1, commi 209-214, come modificati dal D.L. n. 201 del 2011). La scansione temporale dell'entrata in vigore degli obblighi nei confronti delle singole amministrazioni è stata stabilita con il D.M. 3 aprile 2013, n. 55. Per i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli enti nazionali di previdenza il divieto di accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea decorre dal **6 giugno 2014**. Per i restanti enti nazionali il D.M. n. 55 del 2013 indicava il termine del 6 giugno 2015; tale termine è stato anticipato al **31 marzo 2015** dal D.L. n. 66 del 2014 (articolo 25) **anche per le amministrazioni locali**. A partire dai tre mesi successivi a queste date, le PA non potranno procedere al pagamento, neppure parziale, fino all'invio del documento in forma elettronica. Al riguardo si segnala che il Dipartimento delle finanze e il Dipartimento della funzione pubblica hanno diffuso il 31 marzo 2014 la [circolare 1/DF](#) al fine di fornire chiarimenti.

Si segnala che il MEF ha reso disponibile un **servizio di supporto alla fatturazione elettronica per tutte le piccole e medie imprese (PMI)** abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA). Il servizio, accessibile dal sito www.acquistinretepa.it, consente di generare, trasmettere e conservare, nel formato previsto dal Sistema di interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate, le fatture elettroniche relative alle transazioni concluse sul MEPA, ma anche riguardanti altre operazioni. A decorrere **dal 1° ottobre 2014** per i versamenti tramite **modello F24, superiori a 1.000 euro o in presenza di compensazioni**, è previsto l'**obbligo di utilizzare i servizi telematici** delle Poste, delle banche o dell'Agenzia delle entrate, non essendo più possibile pagare in contanti (articolo 11 del D.L. n. 66 del 2014). Si segnala al riguardo la [circolare n. 27/E](#) del 19 settembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.

- e) introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dall'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'**inversione contabile** (*reverse charge*); del meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

La **legge di stabilità 2015** (articolo 1, comma 629 della legge n. 190 del 2014) ha esteso il meccanismo di **inversione contabile IVA** (c.d. *reverse charge*) ad ulteriori ambiti del **settore edile e del settore energetico** (trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra e cessioni dei certificati relativi all'energia ed al gas, nonché cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori stabiliti nel territorio dello Stato), nonché alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli **ipermercati, supermercati e discount alimentari** ed alle cessioni di **bancali in legno (pallet)** recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Il medesimo provvedimento ha inoltre disposto che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici, l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. **split payment**). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

- f) rafforzamento della **tracciabilità dei mezzi di pagamento** ai fini del riconoscimento, ai fini fiscali, di costi, oneri e spese sostenuti, e prevedere

disincentivi all'utilizzo del contante, nonché incentivi all'utilizzo della moneta elettronica;

- g) previsione di specifici strumenti di controllo relativamente alle **cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici**;
- h) revisione della disciplina dell'**organizzazione delle agenzie fiscali**, anche in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie;
- i) **introduzione**, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di **sistemi di tassazione delle attività transnazionali**, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale.

Si rammenta che la **legge di stabilità 2014** (legge n. 147 del 2013) ha introdotto una specifica disciplina fiscale del settore della **pubblicità on line**, in particolare in tema di **transfer pricing** e di tracciabilità dei pagamenti. Sotto il primo profilo si prevede che le società operanti nella raccolta di pubblicità *on line*, per determinare il reddito di impresa relativo alle operazioni con società non residenti collegate, devono utilizzare indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività. Sotto il secondo profilo, come già anticipato in precedenza, per l'acquisto delle predette tipologie di servizi è stabilito l'obbligo di utilizzare strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni e a veicolare la partita IVA del beneficiario (articolo 1, commi 177 e 178, della legge n. 147 del 2013). Il D.L. n. 16 del 2014 ha abrogato il comma 33 della citata legge di stabilità, eliminando quindi l'obbligo, per chi intendesse acquistare servizi di pubblicità on line, di acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. Rispondendo all'interrogazione in Commissione Finanze n. [5-03219](#) il 15 luglio 2014, il Governo ha reso noto che ad oggi, risultano già in corso alcune procedure di *ruling* aventi ad oggetto transazioni *intercompany* poste in essere da soggetti che svolgono attività nel settore della raccolta di pubblicità on line e dei servizi ad essa ausiliari, rientranti nel campo di applicazione delle disposizioni previste dal comma 177. Con riguardo al comma 178 dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013, che prevede la **tracciabilità** degli acquisti di pubblicità on line e servizi ad essa ausiliari, l'Agenzia delle entrate riferisce che sono in fase avanzata i contatti con le associazioni di categoria per la definizione delle modalità tecniche di trasmissione necessarie per l'avvio dei flussi informativi richiesti dalla nuova norma. Il **10 giugno 2014** la Commissione Finanze della Camera ha deliberato l'avvio di **un'indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale**, stante l'oggettiva obsolescenza del sistema tributario, sia a livello sovranazionale sia a livello italiano, che in molti ambiti ha dimostrato ormai la sua incapacità a rimanere al passo con il processo di evoluzione digitale che sta investendo in questi anni settori sempre più ampi del settore produttivo, lasciando in tal modo adito a fenomeni distorsivi, di concorrenza fiscale impropria, quando non addirittura di elusione o evasione.

- l) rafforzamento del **controllo e degli indirizzi strategico-programmatici** del Ministero dell'economia e delle finanze **sulla società Equitalia**.

Articolo 10
(Revisione del contenzioso tributario
e della riscossione degli enti locali)

L'**articolo 10** reca, in primo luogo, la delega per il **rafforzamento della tutela giurisdizionale** del contribuente, da perseguire sia mediante la razionalizzazione dell'istituto della **conciliazione nel processo tributario**, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso, sia tramite **l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria**. Quest'ultimo è da perseguire in particolare attraverso interventi riguardanti: la distribuzione territoriale dei componenti delle **commissioni tributarie**; la eventuale **composizione monocratica** dell'organo giudicante per controversie di modica entità, l'ampliamento delle ipotesi in cui il contribuente può stare in giudizio senza **assistenza tecnica**, l'uso della **posta elettronica certificata** per comunicazioni e notificazioni, la semplificazione dell'elezione del **Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria, il rafforzamento della **qualificazione professionale** dei componenti delle commissioni tributarie, la generalizzazione degli strumenti di **tutela cautelare** in ogni stato e grado del processo tributario, la previsione dell'**immediata esecutorietà delle sentenze** delle commissioni tributarie e l'individuazione di criteri di **maggior rigore** nell'applicazione del **principio della soccombenza** ai fini del carico delle **spese** del giudizio.

In materia di **riordino della riscossione delle entrate locali**, si dispone la revisione della **procedura dell'ingiunzione fiscale** e delle ordinarie **procedure di riscossione coattiva dei tributi**, per adattarle alla riscossione locale. Si intende procedere inoltre alla **revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo dei concessionari**, all'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati, nonché a introdurre strumenti di controllo e a garantire la pubblicità. Le **attività di riscossione** devono essere assoggettate a **regole pubblicistiche**; i soggetti ad essa preposte operano secondo un **codice deontologico**, con specifiche cause di incompatibilità per gli esponenti aziendali chi riveste ruoli apicali negli enti affidatari dei servizi di riscossione.

Sono previste iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie. Viene affermata poi la necessità di contemperare le esigenze di efficacia della riscossione con i **diritti del contribuente**, in particolare per i profili attinenti la tutela dell'abitazione, lo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, la salvaguardia in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della **pignorabilità** dei beni e della **rateizzazione** del debito.

Il processo tributario

I **principi** e i **criteri direttivi** afferenti al rafforzamento della **tutela giurisdizionale** del contribuente sono i seguenti:

- a) rafforzamento e **razionalizzazione dell'istituto della conciliazione** nel processo tributario, anche in un'ottica di **deflazione del contenzioso** e di coordinamento con la disciplina del **contraddittorio** fra contribuente e amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo a quei contribuenti nei confronti dei quali si configurano **violazioni di minore entità**;
- b) incremento della funzionalità della **giurisdizione tributaria**, in particolare attraverso interventi riguardanti:
 - 1) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
 - 2) l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
 - 3) la revisione delle soglie per le quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
 - 4) il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni;
 - 5) l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
 - 6) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
 - 7) la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
 - 8) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
 - 9) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;

- 10) la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;
- 11) l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
- 12) il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie.

La **lettera d)** del comma 1 impone il rafforzamento, l'aggiornamento, l'informatizzazione e la 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.

Lo stato del contenzioso tributario e le misure di accelerazione

Nella **Relazione di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie per l'anno 2013** si registra una diminuzione del 3% (-7.937) dei ricorsi complessivamente pervenuti alle Commissioni tributarie, che sono passati da 264.751 nel 2012 a 256.814 nel 2013.

Tale riduzione è imputata principalmente al minor numero, in termini assoluti, di controversie presentate presso le Commissioni tributarie provinciali; in termini percentuali, il calo dei ricorsi presentati rispetto all'anno precedente è pari a circa il 3% nel primo grado di giudizio (da 209.173 a 202.107), ed a circa il 2% nel secondo grado di giudizio (da 55.578 a 54.707). Il contenzioso relativo al primo grado, avente come controparte l'Agenzia delle entrate, nelle controversie di valore inferiore o uguale a 20 mila euro, registra una diminuzione di circa il 22% rispetto al 2012. Tale riduzione è attribuibile agli effetti prodotti dall'entrata in vigore dell'istituto del **reclamo**/mediazione, che ha consentito per la prima volta il raggiungimento di un valore assoluto del numero dei ricorsi presentati in primo grado inferiore alle centomila unità.

Il totale dei ricorsi definiti nel 2013 mostra un leggero aumento dello 0,5% (pari a 307.059), rispetto al 2012 (pari a 305.611), dovuto all'immissione nelle funzioni di circa 500 nuovi giudici tributari.

Il 2013 evidenzia una diminuzione del numero complessivo delle controversie pendenti presso le Commissioni tributarie di primo e secondo grado del 7,35% (da 683.974 nel 2012 a 633.729 nel 2013). Analizzando il grado di anzianità degli stessi, i dati mostrano che il 59,38% (pari a 376.298) è in giacenza da meno di 2 anni, il 31,80% (pari a 201.555) lo è da un periodo compreso tra i 2 e i 5 anni e l'8,82% (pari a 55.876) da più di 5 anni.

Il valore complessivo dei ricorsi presentati nel 2013 è di poco superiore a 35 miliardi di euro e quello medio è pari a circa 138 mila euro; il totale delle controversie definite nel

2013 è di poco superiore a 36 miliardi di euro e il loro valore medio è pari a circa 118 mila euro.

Nel primo grado di giudizio circa il 77% dei ricorsi è di valore inferiore o uguale a 20 mila euro, il cui valore complessivo è pari a circa 711 milioni di euro, mentre solo l'1,2% delle controversie totali è superiore a 1 milione di euro, il cui valore complessivo è pari a circa 19,2 miliardi di euro.

Per quanto riguarda gli appelli definiti nel secondo grado di giudizio, circa il 63% è di valore inferiore o uguale a 20 mila euro, il cui valore complessivo è pari a circa 207 milioni di euro, mentre il 2,1% delle controversie totali è di valore superiore a 1 milione di euro, il cui valore complessivo è pari a circa 8 miliardi di euro.

Sia in primo che in secondo grado, gli esiti completamente favorevoli nei confronti dell'ufficio sono maggiori, in percentuale sul totale, rispetto a quelli completamente favorevoli al contribuente; in particolare si osserva il 40,82% contro il 30,66% nel primo grado di giudizio e il 41,81% contro 37,11% nel secondo grado.

Le istanze di sospensione presentate in primo grado risultano in diminuzione di circa il 2% (pari a circa 123.000), rispetto al dato del 2012, che è in linea con la riduzione dei ricorsi pervenuti. In secondo grado, invece, si registra un aumento di circa il 30% delle richieste di sospensione riguardanti le sanzioni.

In primo grado circa il 60% dei ricorsi pervenuti presenta un'istanza di sospensione.

L'analisi del tempo medio per un processo tributario rileva che nel 2013 esso è durato in media 1.043 giorni (2 anni e 10 mesi) nelle Commissioni tributarie provinciali e 730 giorni (2 anni) nelle Commissioni tributarie regionali.

La Commissione tributaria centrale registra al 31 dicembre 2013 una diminuzione delle controversie in pendenza di giudizio di circa il 78% (pari a circa 13.500), rispetto al 2012.

Infine si rileva che l'età media del corpo giudicante è pari a circa 62 anni, in diminuzione rispetto a quella registrata nel 2012 che è stata pari a circa 65 anni. Il calo è imputabile alla immissione dei nuovi giudici compresi nella fascia di età 40-50 anni, avvenuta nel corso del 2013.

Nel solco degli interventi volti ad **avvicinare la disciplina del processo tributario a quella civile**, si ricorda anzitutto l'estensione del **contributo unificato** anche al processo tributario (articolo 37 del **D.L. n. 98 del 2011**) e l'introduzione dell'istituto del **reclamo** (articolo 39 del medesimo **D.L. 98/2011**). Si tratta di una procedura da esperire **obbligatoriamente** prima della presentazione del ricorso, come strumento di risoluzione stragiudiziale delle controversie col fisco che hanno valore inferiore o pari a ventimila euro. La mediazione tributaria può essere applicata solo **per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro**, relative a tutti gli **atti impugnabili**, individuati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, **emessi esclusivamente dall'Agenzia delle entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012**.

Il comma 661 della legge n. 147 del 2013 (stabilità 2014) ha introdotto alcuni correttivi che si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge (entrata in vigore il 1° gennaio 2014). In particolare **la presentazione del reclamo costituisce condizione di procedibilità del ricorso**, in luogo della previgente condizione di inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio; di conseguenza **il contribuente che non presenta il reclamo non decade definitivamente dal diritto all'azione**. La rilevanza della mediazione è estesa anche ai fini contributivi. Si prevede, infine, la **sospensione della riscossione e del pagamento delle somme** dovute in base all'atto **oggetto di reclamo** fino alla data dalla

quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso), Si segnala, al riguardo, che l'Agenzia delle entrate con la [circolare 1/E](#) del 12 febbraio 2014, ha fornito i primi chiarimenti sulle modifiche introdotte.

Sotto il profilo dell'**informatizzazione del processo tributario**, con il [decreto](#) 23 dicembre 2013, n. 163, del MEF è stato adottato il **regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario** (in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del D.L. n. 98 del 2011). Il regolamento è entrato in vigore il 1° marzo 2014 e si concentra in particolare sull'**utilizzo della PEC nell'ambito del processo tributario**.

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 (entro il **31 dicembre 2014**, secondo quanto previsto, da ultimo, dall'articolo 9, comma 2 del D.L. n. 150 del 2013).

L'articolo 39 del decreto-legge 98 del 2011 ha poi rafforzato le cause di **incompatibilità** dei giudici tributari e incrementato la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici togati. Al fine di coprire 960 posti vacanti presso le commissioni tributarie, 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 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. 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, i **conviventi**. In caso di mancata rimozione nel termine indicato delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.

L'articolo 4, comma 39-*bis*, della **legge n. 183 del 2011** (introdotto dall'articolo 12, comma 4-*bis*, del **D.L. n. 16 del 2012**) ha istituito il **ruolo unico nazionale** dei componenti delle **Commissioni tributarie** presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel quale sono inseriti i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché i componenti della **commissione tributaria centrale**.

Da ultimo l'**articolo 1, comma 2, della legge n. 64 del 2013** (conversione del D.L. n.35/2013) ha escluso dall'elettorato attivo e passivo per il rinnovo del Consiglio di

Presidenza della giustizia tributaria i componenti delle commissioni tributarie **soprannumerari** che entro la data delle elezioni non sono stati immessi nelle funzioni giurisdizionali e i componenti della Commissione tributaria centrale.

La riscossione delle entrate locali

Per quanto riguarda il conferimento di una delega al Governo per il **miglioramento dell'efficienza** dei **poteri di riscossione** delle **entrate degli enti locali**, la proposta di legge prevede i seguenti principi e criteri direttivi (comma 1, lettera c)):

1. assicurare **certezza, efficienza ed efficacia** nell'esercizio dei poteri di riscossione mediante:
 - revisione della normativa vigente in un **testo unico** di riferimento e della disciplina dell'**ingiunzione di pagamento**, nonché recepimento delle procedure e degli istituti previsti per la gestione dei **ruoli**;
2. prevedere lo **snellimento** delle procedure di **recupero dei crediti di modesta entità**, nonché dispositivi di **definizione agevolata dei crediti** già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità;
3. nei casi di **esternalizzazione** delle funzioni di accertamento e riscossione:
 - rivedere i requisiti per l'iscrizione all'albo dei soggetti abilitati ad effettuare le attività di accertamento e riscossione dei tributi per gli enti locali, per assicurare adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, nonché per garantire competitività, certezza e trasparenza a tali funzioni;
 - emanare linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio;
 - introdurre adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo;
 - pubblicizzare anche *on line* i contratti stipulati;
 - allineare gli oneri e i costi secondo le modalità e nella misura massima stabilite dalle attuali norme sulla remunerazione del servizio della riscossione, o con riferimento ad altro congruo parametro;
4. rispettare la **normativa europea** nell'affidamento di detti servizi e valorizzare le **competenze tecniche**, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le società iscritte al citato albo e presso le aziende del gruppo **Equitalia**, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo stesso per riallocare razionalmente le risorse umane disponibili;
5. definire - anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni –iniziative per **rafforzare** in termini organizzativi all'interno degli stessi enti locali, le **strutture e le competenze specialistiche** utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi e di accertamento e recupero delle somme evase; individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, le modalità e i tempi per

la **gestione associata** di tali funzioni; riordinare la disciplina delle aziende pubbliche locali preposte alla riscossione e alla gestione delle entrate in regime di affidamento diretto;

6. assoggettare le attività di riscossione coattiva a **regole pubblicistiche**, a garanzia dei contribuenti, consentendo agli enti locali di **riscuotere** i tributi e le altre **entrate** con lo **strumento del ruolo esclusivamente in forma diretta o con società interamente partecipate**, ovvero avvalendosi delle società del Gruppo Equitalia s.p.a., subordinatamente alla trasmissione a queste ultime di informazioni idonee all'identificazione della natura e delle ragioni del credito, con la relativa documentazione;
7. 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;
8. prevedere **specifiche cause di incompatibilità** per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi;

Si ricorda in proposito che la **legge di stabilità 2015** (articolo 1, comma 642 della legge 190 del 2014) ha differito **al 30 giugno 2015**:

- il termine entro cui le società **Agenti della riscossione cessano** 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**;
- il termine a decorrere dal quale le suddette società possono svolgere l'attività di riscossione, spontanea o coattiva, delle **entrate degli Enti pubblici territoriali**, nonché le altre attività strumentali, soltanto a seguito di **affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica**.

È dunque prorogata dal 31 dicembre 2014 al **30 giugno 2015** l'operatività delle vigenti disposizioni in materia di **gestione delle entrate locali** (sia per i tributi che per le entrate di natura diversa, di pertinenza di tutti gli enti territoriali e nono solo dei comuni), superando la scadenza del 31 dicembre 2014, a decorrere dalla quale la società Equitalia e le società per azioni dalla stessa partecipata avrebbero dovuto cessare - secondo quanto stabilito all'articolo 7, lettera *gg-ter*), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, e successive proroghe - di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate dei comuni e delle società da questi ultimi partecipate.

La vigente remunerazione del servizio della riscossione

Si ricorda che, a legislazione vigente, agli **agenti della riscossione** spetta:

- una **remunerazione** per l'attività da essi svolta (articolo 17 del D.Lgs. 112/1999) mediante un compenso – detto aggio - pari al **nove per cento** delle somme iscritte a ruolo riscosse e dei relativi interessi di mora, a carico del debitore in tutto o in parte, secondo la tempestività del pagamento;
- il **rimborso** delle spese sostenute per le procedure esecutive poste in essere (cfr. *infra*).

Il **decreto legge n. 201 del 2011** - intervenendo sull'articolo 17 del D.Lgs. n. 112 del 1999 - ha (articolo 10, i commi da 13-*quater* a 13-*septies*) effettuato un complessivo **riassetto** del sistema della remunerazione degli agenti della riscossione, in base al quale - in estrema sintesi - l'aggio verrà sostituito da una forma di **rimborso percentuale**, determinato sulla base di elementi di fatto (come l'andamento della riscossione) e in rapporto a indicatori di produttività ed efficienza dell'agente unico della riscossione. Le nuove norme saranno tuttavia applicabili **solo a decorrere dalla data di entrata in vigore dei decreti attuativi** della nuova disciplina. Il predetto rimborso è posto a **carico del debitore**:

- nella misura del 51 per cento, nel caso di pagamento tempestivo (entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento), con la parte rimanente che rimane a carico dell'ente creditore;
- integralmente, per pagamenti tardivi (successivi ai sessanta giorni dalla notifica).

Viene novellata la disciplina in materia di **rimborsi** spettanti all'agente della riscossione, che vengono collegati agli specifici oneri connessi allo svolgimento delle singole procedure. In luogo dell'effettuazione dei rimborsi secondo quanto stabilito da una apposita tabella (comma 6.1 dell'articolo 17), si attribuisce ad un decreto non regolamentare la determinazione: delle tipologie di spese rimborsabili; della misura del rimborso, che deve essere determinata anche proporzionalmente al carico affidato e progressivamente rispetto al numero di procedure attivate a carico del debitore; delle modalità di erogazione del rimborso.

In attesa dell'entrata in vigore di detta riforma, il **decreto-legge n. 95 del 2012** ha previsto (articolo 5, comma 1) una **riduzione dell'aggio all'8 per cento**, vale a dire di un punto percentuale sui ruoli emessi dal 1° gennaio 2013.

Ulteriori principi di delega in materia di riscossione

La **lettera e)** impone infine al legislatore di temperare le **esigenze di efficacia della riscossione** con i **diritti del contribuente**, in particolare per i profili attinenti la tutela dell'abitazione, lo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, la salvaguardia in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito.

Al riguardo si fa presente che il **decreto-legge n. 69 del 2013** ha introdotto norme in favore dei contribuenti riguardanti limiti alla **pignorabilità** di alcuni beni (abitazione principale, beni strumentali e emolumenti) e l'ampliamento delle modalità di **rateizzazione** dei debiti tributari.

Articolo 11

(Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata; previsione di regimi forfetari per contribuenti di minori dimensioni)

L'**articolo 11** reca i principi e i criteri direttivi cui deve uniformarsi il Governo nell'introdurre norme per la **ridefinizione** dell'imposizione sui **redditi, in particolare quelli di impresa e di lavoro autonomo**.

In particolare i decreti legislativi devono prevedere: l'assimilazione all'IRES dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi quelli prodotti in forma associata, da assoggettare a un'**imposta sul reddito imprenditoriale**, con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES; le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci (da assoggettare a IRPEF) devono essere deducibili dalla predetta imposta sul reddito imprenditoriale; l'introduzione di **regimi semplificati** per i contribuenti di minori dimensioni e di regimi **forfetari per i contribuenti minimi**, coordinandoli con analoghi regimi vigenti; possibili forme di **opzionalità** per i contribuenti.

Il legislatore delegato deve procedere altresì alla **semplificazione** delle modalità di imposizione delle **indennità e somme**, comunque denominate, percepite in dipendenza della **cessazione del rapporto di lavoro**, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

Il **comma 2** attribuisce al Governo il compito di **chiarire la definizione di autonoma organizzazione**, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, **ai fini della non assoggettabilità** dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (**IRAP**).

Imposta sul reddito imprenditoriale (IRI)

In particolare, il **comma 1, lettera a)**, prevede che il Governo emani norme volte all'**assimilazione al regime IRES** dell'imposizione sui **redditi d'impresa**, compresi quelli prodotti in forma associata, dai soggetti passivi IRPEF, assoggettandoli a un'**imposta sul reddito imprenditoriale**, con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES. Le **somme prelevate dall'imprenditore e dai soci** concorrono alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF dell'imprenditore e dei soci, e sono **deducibili** dalla predetta imposta sul reddito imprenditoriale.

L'assetto della tassazione del reddito di impresa nel TUIR

La **disciplina del reddito di impresa**, nel sistema del 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 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**.

Si dispone che i decreti legislativi emanati dal Governo prevedano che **non** siano **sottoposte all'imposizione sui redditi di impresa** (mediante **deducibilità dalla base imponibile**) le **somme prelevate** dall'artista, dal professionista o dai soci o associati, ovvero dall'imprenditore o dai soci; parallelamente, si prevede che tali **somme** concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini **IRPEF**.

Nel corso dell'esame parlamentare delle norme in esame è emerso come alcuni sistemi fiscali prevedono che le attività di impresa individuali (ivi compresa l'attività professionale) siano tassate separatamente dalla persona fisica. Esse 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. Si 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 che accompagnava il DDL di delega, 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 pone 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, e delle successive disposizioni che ne hanno progressivamente ampliato la portata applicativa (tra cui le disposizioni della legge di Stabilità 2014, contenuta ai commi 137 e 138 della legge n. 147 del 2013, che hanno incrementato, per il triennio 2014 -2016, la quota di rendimento nozionale del nuovo capitale proprio deducibile dal reddito imponibile).

Istituzione di regimi forfettari

In secondo luogo, **la lettera b)** del comma 1 prevede che con i decreti legislativi di attuazione siano istituiti, per i contribuenti di **minori dimensioni, regimi semplificati**.

Per i contribuenti di **dimensioni minime** si prevede l'istituzione di **regimi** che prevedano il **pagamento forfettario** 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; in tale ambito devono essere 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.

Dal tenore letterale della norma, sembra dunque evincersi che per particolari categorie di contribuenti (di minori dimensioni) dovrà essere prevista un'unica forma di imposizione sul reddito, anche nel caso in cui i soggetti passivi esercitino attività di impresa (la quale, nel nuovo sistema, verrebbe tassata separatamente dall'IRPEF).

Per quanto riguarda i cd. contribuenti **minimi**, tale previsione ha avuto **attuazione con la legge di stabilità 2015** (articolo 1, **commi da 54 a 89 della legge n. 190 del 2014**) che ha **riformato**, per gli esercenti attività di impresa, arti e professioni in forma individuale, il **regime forfettario di determinazione del reddito**, da assoggettare ad un'unica **imposta sostitutiva di quelle dovute, con l'aliquota del 15%**.

Per accedere al regime agevolato, che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti, sono previste delle **soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata**. Tali soglie variano **da 15.000 euro** per le attività professionali **a 40.000 euro per il commercio**. Le soglie devono essere raggiunte ad anno sia per l'accesso che per la permanenza nel regime agevolato.

Il nuovo regime fiscale agevolato sostituisce i regimi "di favore" vigenti, ovvero il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (con aliquota al 10 per cento), il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (i vigenti "minimi" con aliquota al 5 per cento), il regime contabile agevolato (per gli "ex minimi").

Coloro che al 31 dicembre 2014 si avvalgono dell'attuale regime dei minimi (con aliquota al 5 per cento) possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

All'interno del nuovo regime dei minimi si prevede una specifica disciplina di vantaggio per coloro che iniziano una nuova attività: per i primi tre anni il reddito imponibile è ridotto di un terzo.

Le **principali novità** rispetto alla vigente normativa sono le seguenti:

- **l'aliquota** dell'imposta sostitutiva è del **15 per cento**;
- il limite del **volume d'affari** per accedere al regime è **differenziato in funzione dell'attività** esercitata;
- **le spese** sostenute nell'esercizio dell'attività **non sono analiticamente deducibili** (ad eccezione dei contributi previdenziali). Sono previsti dei **forfait** da applicare ai ricavi (**coefficienti di redditività**) che variano a seconda dei diversi tipi di attività;
- **possono accedervi** anche **coloro che sostengono spese per il personale**, per un massimo di 5mila euro;
- possono accedervi anche **coloro che effettuano cessioni all'esportazione**;
- tra i requisiti per l'accesso **il limite degli investimenti in beni strumentali** non è più calcolato sugli acquisti effettuati nel triennio precedente ma sul valore degli stessi alla fine dell'esercizio precedente (stock), che **non deve superare i 20 mila euro** (in luogo di 15 mila euro). Nel calcolo dei beni strumentali non rilevano i beni immobili.

Inoltre può accedere al regime agevolato dei cd. “nuovi minimi” **anche chi percepisce redditi di natura mista**, purché i redditi conseguiti nell’attività di impresa, arti e professioni siano **prevalenti** rispetto a quelli percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Opzionalità

La **lettera c)** del comma 1 contempla, quale principio di delega, la possibilità di prevedere forme di **opzionalità** in favore dei contribuenti.

Semplificazione

La **lettera d)** dispone una generale **semplificazione delle modalità di imposizione delle indennità e somme**, comunque denominate, percepite in dipendenza della **cessazione del rapporto di lavoro**, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

La tassazione del TFR

Si rammenta che il regime di tassazione separata consiste nell’applicazione dell’IRPEF con modalità diverse da quelle ordinarie, relativamente ad alcune voci che costituiscono reddito (determinato mediante i criteri generali), tassativamente indicate dall’articolo 17, comma 1 del TUIR: si tratta di redditi percepiti in un determinato periodo di imposta, ma maturati in diversi periodi di imposta precedenti a quello di effettiva percezione.

La *ratio* della tassazione separata è rinvenuta nell’esigenza di evitare che tali redditi siano tassati secondo il sistema di imposizione progressiva, risultando colpiti da un’aliquota superiore a quella che sarebbe risultata applicabile ove il reddito fosse stato tassato di volta in volta nei periodi d’imposta di maturazione. La tassazione separata avviene mediante applicazione dell’aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente del biennio precedente.

Si ricorda che, ai sensi dell’articolo 19 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, il trattamento di fine rapporto gode di un trattamento fiscale singolare anche nell’ambito della tassazione separata.

Le modalità di tassazione del TFR e delle altre indennità collegate alla cessazione del rapporto sono state oggetto di modifica nel tempo, in particolare ad opera del D.Lgs. n. 47 del 2000. Per il TFR maturando dal 2001, il predetto decreto ha previsto un regime di tassazione “a titolo non definitivo” suddiviso in due parti:

- la parte di accantonamento del TFR (quota capitale): tassata tramite aliquota determinata ad hoc al momento dell’erogazione;
- la parte di rivalutazione (quota finanziaria) tassata annualmente, a prescindere dall’erogazione, tramite imposta sostitutiva in misura dell’11 per cento (con il sistema acconto e saldo).

Per il TFR maturando prima del 2001, la tassazione concepiva il TFR in blocco unico (quota capitale e finanziaria) tassata con un’aliquota apposita. La tassazione è calcolata dal sostituto d’imposta, che provvede ad applicare le ritenute (ai sensi dell’articolo 23, comma 2, lettera d) del DPR n. 600/1973).

L'articolo 24, comma 31 del D.L. 201 del 2011 ha sottratto allo speciale regime di tassazione separata parte dell'indennità di fine rapporto (TFR) e delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, in particolare per **l'importo eccedente 1.000.000 di euro**.

L'importo eccedente tale soglia concorre alla formazione del reddito complessivo imponibile secondo le regole ordinarie (applicando dunque a tali somme l'aliquota relativa all'anno di percezione dell'indennità). Tali disposizioni si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali.

La richiamata **legge di stabilità 2015** (articolo 1, commi 26 e ss.gg) ha previsto, in **via sperimentale**, in relazione ai **periodi di paga dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018**, che i lavoratori dipendenti del settore privato (esclusi i lavoratori domestici e i lavoratori del settore agricolo) possano richiedere di **percepire la quota maturanda del trattamento di fine rapporto (TFR)**, compresa quella eventualmente destinata ad una forma pensionistica complementare, tramite **liquidazione diretta mensile**. La predetta parte integrativa della retribuzione è assoggettata a **tassazione ordinaria** e non è imponibile ai fini previdenziali.

Definizione di autonoma organizzazione ai fini IRAP

Il **comma 2** attribuisce al Governo, nell'ambito dell'esercizio della delega prevista dal comma 1, il compito di definire **l'autonoma organizzazione** ai fini dell'assoggettabilità dei professionisti, dei piccoli imprenditori e degli artisti all'imposta regionale sulle attività produttive (**IRAP**).

Tale definizione dovrà essere adeguata ai più **consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale** e dovrà essere effettuata anche mediante la definizione di **criteri oggettivi**.

Il concetto di **attività autonomamente organizzata** costituisce un **presupposto impositivo dell'IRAP**. Tale elemento ha suscitato diversi problemi interpretativi che hanno generato un notevole contenzioso soprattutto con riferimento alla categoria degli esercenti arti e professioni.

Si rammenta che la legge di stabilità 2013 (Legge n. 228 del 2012, articolo 1, comma 515), nell'intento di eliminare l'eccessiva discrezionalità di valutazione circa gli elementi organizzativi idonei a configurarne il presupposto impositivo, aveva istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, un Fondo volto a esentare dall'IRAP, a decorrere dal 2014, le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni, che non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati e che impiegano, anche in locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo doveva essere determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. La dotazione del predetto fondo è stata progressivamente ridotta, fino **all'abrogazione completa dell'autorizzazione di spesa a decorrere dal 1° gennaio 2015** (per effetto dell'articolo 1, comma 407 della legge di stabilità 2014, legge n. 147 del 2013).

Articolo 12
(Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta)

L'**articolo 12** reca i principi 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 ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà; l'armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di **trasferimento d'azienda a titolo oneroso**, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

Redazione del bilancio ed estensione del regime fiscale delle procedure concorsuali.

La **lettera a)** 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 novella, 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 il 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**.

Si rammenta che, per effetto dell'**articolo 33, comma 5 del D.L. 83 del 2012** 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**.

In materia di **perdite sui crediti e relativa deducibilità**, si rammenta che la legge di stabilità 2014 (articolo 1, commi da 158 a 161 della legge n. 147 del 2013) ha modificato il **regime IRAP e IRES delle rettifiche su crediti e delle perdite su crediti**, incidendo in particolare sul regime applicabile a enti creditizi, finanziari ed assicurativi.

I commi 158 e 159 consentono ai soggetti operanti nei settori bancario, finanziario ed assicurativo di includere nella base imponibile IRAP le perdite e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, nell'esercizio in cui sono contabilizzate e nei quattro successivi. I commi 160 e 161 modificano la disciplina della deducibilità delle rettifiche di valore (svalutazioni e perdite) sui crediti iscritti in bilancio, incidendo in particolare sul regime applicabile ad enti creditizi, finanziari ed assicurativi. Con una prima novella si intendono soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite su crediti anche nell'ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali. Inoltre, per i richiamati enti è prevista, in relazione ad entrambi i componenti negativi, la loro integrale deducibilità a fini IRES (al di fuori dunque, dei limiti percentuali fissati *ex lege*) nell'esercizio in cui sono imputate in bilancio e nei quattro successivi.

Si ricorda in questa sede che l'**articolo 31** del **decreto legislativo** sulle **semplificazioni fiscali** e sulla dichiarazione dei redditi precompilata (D.Lgs. n. 175 del 2014), adottato in ottemperanza alla delega in materia di semplificazione fiscale di cui all'articolo 7 del presente provvedimento, apporta altresì modifiche di coordinamento alla **disciplina Iva delle perdite su crediti**. In particolare si consente, ove **l'imponibile si riduce** a seguito della stipula di un **accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ovvero di un piano di rientro**, oltre a dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, che il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non pagate in tutto o in parte dal debitore, abbia la possibilità di recuperare l'Iva originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato, portando in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

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 dei **lavoratori all'estero e dei lavoratori transfrontalieri**;

In materia si ricorda che la **legge di stabilità 2015** (articolo 1, comma 690) a decorrere dal 1 gennaio 2015 ha elevato da 6.700 a **7.500 euro la franchigia IRPEF** per i redditi da lavoro dipendente prestati all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano (cd. **lavoratori frontalieri**), disposta dall'articolo 1, comma 175 della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014).

Il successivo comma 691 invece prevede, a partire dal 1 gennaio 2015, una franchigia IRPEF per i redditi di pensione e di lavoro prodotti in euro dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia. In relazione a detti redditi, l'importo eccedente 6.700 euro concorrerà a formare il reddito complessivo dei predetti contribuenti.

- 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;
- al regime di applicazione delle **ritenute transfrontaliere**;
- regime di tassazione delle **stabili organizzazioni all'estero** e di quelle insediate in Italia di soggetti non residenti;

Si rammenta che tale tematica è affrontata anche nell'articolo 9, comma 3 del provvedimento in esame, che tra l'altro prevede l'introduzione, in linea con le

raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale. Si rinvia alla relativa scheda di lettura per ulteriori informazioni in materia di **politica fiscale nei rapporti con l'estero**.

- regime di **rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero**.

La **lettera c)** dispone la revisione dei regimi di **deducibilità** degli ammortamenti, delle spese generali degli **interessi passivi** e di particolari categorie di costi, salvaguardando e **specificando** il concetto di **inerenza** e limitando le **differenziazioni tra settori economici**;

La **lettera d)** prescrive la revisione 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.

In estrema sintesi, si ricorda che per società non operative (ovvero società di comodo) si intendono quelle che **non sono preposte a svolgere un'attività economica o commerciale**, ma soltanto a gestire un patrimonio mobiliare o immobiliare. L'ordinamento tributario prevede una **disciplina di contrasto di tali società**, volta ad evitarne l'utilizzo a **fini elusivi**, recata dall'**articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724**, ai sensi del quale le società con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, **si considerano**, salvo prova contraria, **non operativi se l'ammontare complessivo** dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è **inferiore alla somma degli importi che risultano applicando una serie di percentuali**.

Successivamente, i **commi da 36-quinquies a 36-duodecies dell'articolo 2 del decreto-legge n. 138 del 2011** sono intervenuti in materia di **società di comodo** disponendo, da una parte, una **maggiorazione di 10,5 punti percentuali sull'imposta sul reddito delle società (IRES)** e, dall'altra, estendendo l'applicazione della maggiorazione alle **società che presentano dichiarazioni in perdita** fiscale per una serie di periodi d'imposta consecutivi.

Su tale tipologia societaria è **intervenuto l'articolo 17 del D.Lgs. n. 175 del 2014** in materia di semplificazioni fiscali: la norma amplia da tre a cinque periodi di imposta il **periodo di osservazione** previsto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica. Conseguentemente, il presupposto per l'applicazione della relativa disciplina (dal quale, come si è visto, discendono conseguenze sotto il profilo delle dichiarazioni, dell'aliquota IRES, dell'imponibile IRAP e dell'applicazione di rimborsi e compensazioni IVA) è costituito da **cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale**, ovvero quattro in perdita

fiscale ed uno inferiore al “reddito minimo” previsto dalla disciplina delle società di comodo. Le disposizioni trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 13 dicembre 2014 (momento dell'entrata in vigore delle norme medesime), in deroga al principio di irretroattività della disciplina tributaria previsto dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000).

La **lettera e)** prescrive infine l'armonizzazione del **regime di tassazione degli incrementi di valore** emergenti in sede di **trasferimento d'azienda a titolo oneroso**, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

Articolo 13 **(Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette)**

La razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto

L'**articolo 13** 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 sulla produzione e sui consumi (accise) e 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.

Nel dettaglio, il **comma 1** 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)** che fa seguito alla consultazione svolta sul **Libro verde** presentato il 1° dicembre 2010. Ad avviso della Commissione, il nuovo sistema IVA dovrebbe perseguire i seguenti tre obiettivi principali:

- **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 uno **sportello unico IVA** entro il 2015; invita la Commissione a chiarire il valore legale e le funzioni del **portale web sull'IVA**; concorda sull'opportunità di esaminare 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.

A seguito di tali attività è stata approvata la **direttiva 2013/42/UE** che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda un **meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA**, mentre è in corso d'esame la proposta di direttiva in materia di **dichiarazione IVA standard**.

Il **19 settembre 2013** la Commissione europea ha poi pubblicato uno [studio](#) sul differenziale tra l'IVA dovuta e l'IVA effettivamente riscossa dalle autorità nazionali nel 2011 (**tax gap**). L'IVA non versata è riconducibile non solo alle frodi fiscali, ma anche a fallimenti e insolvenze, errori statistici, pagamenti ritardati e fenomeni di elusione.

Per quanto riguarda **l'Italia**, il rapporto evidenzia un **differenziale del 27%**, rispetto alla media UE del 18%. Tra i Paesi di maggiori dimensioni la Francia registra un gap del 19%, la Germania il 12%, il Regno Unito il 13% e la Spagna il 21%. In termini assoluti, il gap maggiore si registra in Italia (36,1 miliardi di euro, pari al 2,3% del PIL), in Francia (32,2 miliardi, pari all'1,6% del PIL) e in Germania (26,9 miliardi, pari all'1% del PIL).

Le aliquote IVA

In materia di **aliquote**, l'articolo 97 della **direttiva 2006/112/CE** (cosiddetta direttiva IVA) stabilisce che l'**aliquota normale** d'imposta fissata da ciascun Paese membro non può essere, fino al **31 dicembre 2015**, inferiore al 15 per cento. L'**aliquota normale** viene fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è **identica** per le **cessioni di beni** e per le **prestazioni di servizi** (articolo 96).

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. Le aliquote ridotte **non si applicano** ai **servizi** forniti **per via elettronica**. In ogni caso, la misura dell'aliquota ridotta non può essere inferiore al **5 per cento**. 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. Previa consultazione del comitato IVA, ciascuno Stato membro può applicare un'aliquota ridotta alle **forniture di gas naturale**, di **energia elettrica** o di **teleriscaldamento** (articolo 102).

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** (pari al 22 per cento) si prevede un'**aliquota ridotta del 10 per cento** (che **può essere modificata** in aumento o in diminuzione per tutti i beni interessati) e un'**aliquota "super-ridotta" del 4 per cento** (che **non può essere modificata** in quanto oggetto di **deroga** specifica al momento della emanazione della prima direttiva IVA) 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.

In relazione alle aliquote, si ricorda che la **legge di stabilità 2015** (commi 718-719) ha introdotto i seguenti **aumenti dell'aliquota IVA**:

- a) l'aliquota del 10 per cento è incrementata di due punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2016 e di un ulteriore punto percentuale dal 1° gennaio 2017;
- b) l'aliquota del 22 per cento è incrementata di due punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2016, di un ulteriore punto percentuale dal 1° gennaio 2017 e di ulteriore 0,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2018;

In base al comma 719 le misure di cui sopra possono essere sostituite da provvedimenti normativi che assicurino gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica attraverso maggiori entrate o risparmi di spesa mediante interventi di razionalizzazione della spesa pubblica.

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 nel 2011 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.

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. Il nuovo testo è entrato in vigore dal 1° gennaio 2007 in tutti i Paesi dell'Unione europea.

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, 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.

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 citato **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**.

A favore delle PMI si ricorda il regime opzionale dell'**IVA per cassa**, modificato dall'**articolo 32-bis del D.L. 83 del 2012**, ai sensi del quale l'esigibilità dell'IVA per cassa si applica alle operazioni effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a **due milioni di euro**; il diritto alla detrazione in capo al cessionario o al committente sorge al momento di effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato.

La **legge di stabilità 2013** (art. 1, c. 324-335) ha recepito la direttiva 2010/45/UE in materia di **fatturazione elettronica**, la fattura semplificata ed esigibilità dell'imposta nelle operazioni transfrontaliere. Tra queste si segnala la definizione di fattura elettronica (ossia la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico) e l'introduzione della fattura semplificata, che può essere emessa per operazioni di ammontare non superiore a 100 euro, nonché nel caso di fatture rettificative: in tali ipotesi si consente l'emissione della fattura indicando, in luogo dei dati identificativi del cessionario o committente stabilito in Italia, soltanto il codice fiscale o il numero di partita IVA del medesimo; in caso di cessionario o committente stabilito in un altro Stato membro UE, è possibile indicare soltanto il numero di identificazione IVA attribuito da detto Stato membro.

Con la [decisione 2013/678/UE](#) del Consiglio dell'Unione europea pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale europea* n. 316 del 27 novembre 2013, in deroga all'articolo 285 della direttiva 2006/112/CE, **l'Italia è autorizzata a esentare dall'IVA** i soggetti passivi il cui volume d'affari non superi i **65.000 euro annui**.

Da ultimo, lo schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2008/8/CE che modifica la direttiva 2006/112/CE sul **luogo delle prestazioni di servizi (A.G. 129)**, attribuisce agli Stati membri ove i privati consumatori sono stabiliti il gettito dell'IVA delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici rese da soggetti passivi stabiliti nell'Unione europea a committenti non soggetti passivi. Il provvedimento si propone di semplificare gli adempimenti di tali fornitori dei servizi, evitando una loro identificazione in tutti gli Stati membri ove sono stabiliti i committenti non soggetti passivi. A tale scopo viene istituito il mini sportello unico (**Mini One Stop Shop** - **MOSS**). In pratica, nell'ambito di questo regime, un soggetto passivo registrato al MOSS in uno Stato membro (Stato membro di identificazione) trasmette telematicamente le dichiarazioni IVA trimestrali, in cui fornisce informazioni dettagliate sui servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Stati membri (Stati membri di consumo), e versa l'IVA dovuta. Le dichiarazioni, assieme all'IVA versata, vengono poi trasmesse dallo Stato membro di identificazione ai rispettivi Stati membri di consumo mediante una rete di comunicazioni sicura.

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.

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.

Da ultimo, **l'articolo 19 del D.L. n. 63 del 2013** ha eliminato dal 1° gennaio 2014 l'applicazione di aliquote IVA agevolate sugli allegati e sui supporti integrativi a quotidiani e prodotti editoriali, mentre il **comma 667** della legge di stabilità 2015 **ha esteso**, con una norma interpretativa, **l'IVA ridotta al 4 per cento** alle pubblicazioni commercializzate tramite mezzi di comunicazione elettronica (**e-book**).

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 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 tale opzione, 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 altre imposte indirette

Si ricorda, in primo luogo, la **delega alla revisione delle imposte sulla produzione e sui consumi (accise)** di cui al Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

In attuazione di tale norma di delega, il **D.Lgs. n. 188 del 2014** ha ridisciplinato la **tassazione dei tabacchi** lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi

In estrema sintesi, le modifiche alla tassazione delle **sigarette** concernono sia **la struttura** che la **misura dell'accisa**; viene introdotto un **onere fiscale minimo**, che prende in considerazione, per fissare un importo minimo di tassazione, sia l'accisa sia l'IVA. Per effetto delle modifiche, dunque, la variazione dell'imposta dovrebbe - complessivamente - risultare meno influenzabile dalla variazione del prezzo dei prodotti. L'esplicito scopo delle norme è di **superare la questione di pregiudizialità** sollevata innanzi alla Corte di Giustizia, di perseguire **politiche sanitarie** di riduzione dell'accessibilità del

tabacco, porre in sicurezza l'attuale gettito erariale e generare **nuove entrate per l'Erario**. Si introduce un **regime di modificabilità delle aliquote** consentendone la variazione con **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze, anche al fine di assicurare la realizzazione del maggior gettito complessivo netto derivante dal presente decreto.

Le modifiche investono anche i **tabacchi lavorati diversi dalle sigarette**; si prevede inoltre la nuova categoria dei "**tabacchi da inalazione senza combustione**", definiti come prodotti del tabacco non da fumo che possono essere consumati senza processo di combustione, il cui livello di tassazione della nuova categoria viene calibrato in base a quello che grava sulle sigarette. Sono sottoposti ad **imposta di consumo** anche i **liquidi costituiti da sostanze diverse dal tabacco**, che non hanno una funzione medica, **immessi nelle c.d. "sigarette elettroniche"**. Anche in tale caso è prevista la possibilità, con **decreto** ministeriale, di **variare l'aliquota** dell'imposta di consumo **sui prodotti da inalazione per le sigarette elettroniche e dell'accisa sui tabacchi da inalazione senza combustione. I dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, sono esclusi dalla tassazione.**

E' **abrogata**, a decorrere dal 1° gennaio 2015, **l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi**, liberalizzandone pertanto la fabbricazione e la vendita.

Accise

La disciplina delle **accise** è principalmente contenuta nel Testo Unico, di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, (**Testo Unico delle Accise - TUA**). Il TUA è stato profondamente innovato negli anni, specialmente a seguito del recepimento, operato con il D.Lgs. n. 26/2007, della direttiva 2003/96/CE che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, anche al fine di recepire il protocollo di Kyoto; essa ha ampliato l'ambito delle accise armonizzate, al fine di estenderlo in generale a tutti i "prodotti energetici" (tra cui il gas naturale) e l'elettricità, introducendo dunque livelli minimi di tassazione anche per i suddetti prodotti.

Dalla natura di "imposte armonizzate" delle accise discende una disciplina complessa e stratificata, costituita da norme comunitarie e nazionali, queste ultime di rango primario e secondario. Oltre al lavoro di recepimento delle disposizioni comunitarie, il legislatore italiano negli ultimi anni è spesso intervenuto al fine di modificare il quantum dell'accisa dovuta sui prodotti energetici e sui tabacchi.

Negli ultimi anni, i progressivi aumenti della misura di accisa hanno fatto fronte alla necessità di salvaguardia dei conti pubblici o di finanziamento di interventi di politica economica, con le modalità sinteticamente esposte nei paragrafi successivi. Aumenti di tali imposte sono stati previsti, in particolare, all'esito negativo di verifiche sul gettito atteso da specifiche disposizioni di entrata (cd. "clausola di salvaguardia").

L'accisa sui prodotti energetici

Dal 1° marzo 2014 l'accisa sulla **benzina** è pari a 730,80 euro per mille litri, mentre quella sul **gasolio** è stata aumentata a 619,80 euro per mille litri, per effetto della determinazione del [Direttore dell'Agenzia delle Dogane del 23 dicembre 2013](#). Tale

aumento è conseguente alle norme contenute nell'articolo 61, comma 1, lettera e) del **decreto-legge n. 69 del 2013**.

Un incremento delle accise sui **carburanti** era previsto a partire dal 1° gennaio 2015, in conseguenza dell'attivazione della cd. "clausola di salvaguardia" contenuta nell'articolo 15, comma 4 del **decreto-legge n. 102 del 2013** (cd. decreto-legge IMU). Tale aumento è stato "sterilizzato" dall'articolo 10, comma 9 **decreto-legge n. 192 del 2014** (cd. milleproroghe) che ha sostituito l'innalzamento delle accise sui carburanti con la destinazione di parte delle risorse che deriveranno dall'introduzione dalle norme in materia di collaborazione volontaria fiscale, disciplinata dalla legge n. 186 del 2014 (cd. [voluntary disclosure](#)). Ove l'andamento delle entrate provenienti dalla procedura di collaborazione volontaria non consenta la copertura degli oneri derivanti dall'articolo 15 del decreto-legge n. 102 del 2013, si prevede la riattivazione di una clausola di salvaguardia per gli anni 2015 e 2016, con aumento degli acconti IRES e IRAP per il periodo d'imposta 2015 e un aumento delle accise a decorrere del 2016.

Si ricorda che la legge di stabilità 2014 (articolo 1, comma 626 della legge n. 147 del 2013) stabilisce un **aumento dell'accisa sulla benzina e del gasolio** per il periodo **dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018**, la cui misura è affidata a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane da adottare entro il 31 dicembre 2016, in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 220 milioni di euro per l'anno 2017 e a 199 milioni di euro per l'anno 2018.

Un **ulteriore aumento delle accise sui carburanti, decorrente dal 1° dicembre 2018**, è contenuto dalla **legge di stabilità 2015** (articolo 1, comma 718 della legge n. 190 del 2014), in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 700 milioni di euro per l'anno 2018 e ciascuno degli anni successivi. Tale innalzamento può essere sostituito integralmente o in parte da provvedimenti normativi che assicurino, integralmente o in parte, gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica attraverso il conseguimento di maggiori entrate ovvero di risparmi di spesa mediante interventi di razionalizzazione e di revisione della spesa pubblica.

Si rammenta infine che l'articolo 19, comma 3 del **D.L. n. 91 del 2014** prevede un ulteriore **innalzamento**, dal **1° gennaio 2019**, delle **accise sui carburanti**: anche in tale caso l'incremento è affidato a un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli da adottare entro il 30 novembre 2018, tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 140,7 milioni di euro nel 2019, a 146,4 milioni di euro nel 2020 e a 148,3 milioni di euro a decorrere dal 2021.

Per quanto invece attiene agli **oli lubrificanti**, si ricorda che l'articolo 14 del D.L. n. 91 del 2013, a decorrere dal **1° gennaio 2014**, fissa l'aliquota dell'imposta di consumo gravante su tali prodotti nella misura di **787,81 euro per mille chilogrammi**, determinando pertanto un aumento di 37,81 euro per mille chilogrammi rispetto all'aliquota previgente (750 euro per mille chilogrammi).

La legge di stabilità 2014 dispone infine (articolo 1, commi 634 e 635 della legge n. 147 del 2013) l'estensione alle annualità dal 2014 **al 2019** delle vigenti disposizioni in tema di **accisa ridotta** per talune **emulsioni** stabilizzate con acqua, idonee all'impiego nella **carburazione** e nella **combustione**.

Per quanto concerne le accise sui **prodotti energetici usati come combustibili per riscaldamento**, si segnala che con lettera del 31 maggio 2012, le autorità italiane hanno chiesto l'autorizzazione alla Commissione europea a continuare ad applicare, in talune zone geografiche particolarmente svantaggiate, **aliquote ridotte di accisa sul gasolio e**

sul GPL usati come combustibile per riscaldamento, mediante l'estensione della prassi seguita ai sensi della [decisione 2008/318/CE](#) in alcune zone. L'Italia è stata **autorizzata fino al 31 dicembre 2018** con la decisione **2014/695/UE**.

Detta decisione (articolo 1) autorizza l'Italia ad applicare una misura vantaggiosa di aliquota al gasolio e al GPL utilizzati per riscaldamento, purché erogate a territori classificati come svantaggiati, ossia i comuni che rientrano nella zona climatica E ed F di cui al D.P.R. 26 agosto 1993 n. 412, oltre alle isole (ad eccezione della Sicilia). Nel particolare caso della Sardegna, la riduzione fiscale non può essere inferiore al prezzo praticato sul continente per lo stesso combustibile. L'aliquota ridotta è stabilita ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2003/96/CE ed è subordinata (articolo 2), alla indisponibilità di una rete di distribuzione del gas naturale nel comune in questione.

Si ricorda che il DPCM 15 gennaio 1999 ha fissato le aliquote ordinarie di accisa per i predetti combustibili in € 403,21391 per mille litri, per il gasolio, e in € 189,94458 per mille kg relativamente al GPL.

Gasolio per coltivazioni sotto serra

Per quanto riguarda il **gasolio** utilizzato per il **riscaldamento** delle **coltivazioni** sotto **serra** da parte dei **coltivatori diretti** e degli **imprenditori agricoli professionali** iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, l'articolo 6 del **decreto-legge n. 69 del 2013** dispone che, per il periodo 1° agosto 2013 - 31 dicembre 2015, l'**accisa** si applichi nella misura agevolata di **25 euro per mille litri**, nel caso che gli stessi soggetti, in sede di richiesta dell'assegnazione del gasolio, ai sensi del decreto ministeriale 14 dicembre 2001, n. 454, si obblighino a rispettare la **progressiva riduzione del consumo** di gasolio per finalità ambientali.

Accisa sui prodotti alcolici

Il **decreto-legge n. 91 del 2013** e il **decreto-legge n. 104 del 2013** hanno disposto successivi aumenti delle aliquote di accisa relative alla **birra**, ai **prodotti alcolici intermedi** e all'alcole etilico. Inoltre l'articolo 15, comma 1, lettere *e-bis*) ed *e-ter*) del D.L. n. 91 del 2013 ha stabilito un ulteriore incremento delle aliquote di accisa sui prodotti alcolici. L'articolo 7 del **D.L. n. 133 del 2013** chiarisce che questi incrementi si aggiungono alle aliquote di accisa rideterminate dal decreto-legge n. 104 del 2013. Di conseguenza con [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane del 23 dicembre 2013](#) sono stati disposti ulteriori aumenti.

In particolare, **dal 1° gennaio 2015** gli incrementi sono stati i seguenti:

- birra: euro 3,04 per ettolitro e per grado-Plato;
- prodotti alcolici intermedi: euro 88,67 per ettolitro;
- alcole etilico: euro 1035,52 per ettolitro anidro.

Il Governo è inoltre delegato ad introdurre norme per la **revisione** delle imposte di **registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle altre imposte di trascrizione e di trasferimento**, sulle **concessioni governative**, sulle **assicurazioni** e sugli **intrattenimenti**, attraverso:

- la **semplificazione** degli adempimenti;
- la **razionalizzazione delle aliquote**;
- l'**accorpamento** o la soppressione di **fattispecie particolari**;

- il coordinamento con le disposizioni attuative in materia di **federalismo fiscale**.

Altre imposte indirette

Le imposte sui trasferimenti immobiliari

L'[articolo 10 del D.Lgs. n. 23 del 2011](#) in materia di federalismo fiscale municipale ha modificato – a decorrere dal 1° gennaio 2014 - la disciplina delle imposizioni indirette sui trasferimenti immobiliari, in particolare sostituendo il comma 1 dell'articolo 1 della Tariffa (Parte prima) allegata al Testo Unico dell'imposta di registro ([D.P.R. 24 aprile 1986, n. 131](#)) e modificando la misura delle imposte ipocatastali. Tale disposizione è stata novellata dall'[articolo 26 del decreto-legge n. 104 del 2013](#).

E' introdotta **un'aliquota unica, pari al 9 per cento**, per tutti i trasferimenti immobiliari, ad eccezione della casa adibita ad **abitazione principale** non di lusso, cui si applica l'aliquota del **2 per cento**.

Viene confermata l'**esenzione** dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari, mentre i **predetti atti** sono assoggettati a ciascuna delle **imposte ipotecaria e catastale** nella **misura fissa di 50 euro** (mentre nel testo originario del [D.Lgs. n. 23 del 2011](#), che sarebbe stato applicato dal 1° gennaio 2014, era prevista l'esenzione totale).

E' elevato **da 168 a 200 euro** l'importo di ciascuna delle **imposte di registro, ipotecaria e catastale** in tutti quei casi in cui esso sia **stabilito in misura fissa** da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014. Sull'interpretazione delle nuove norme è intervenuto uno [studio del notariato](#).

Ulteriori modifiche al regime dei trasferimenti immobiliari sono state introdotte dalla **legge di stabilità 2014** ([L. 147/2013](#)):

- il **comma 164**, in **deroga** al principio di alternatività Iva/registo, prevede l'applicazione dell'**imposta di registro in misura proporzionale** (nella misura del 4 per cento) sulle cessioni da parte degli utilizzatori di **contratti di locazione finanziaria di immobili strumentali**;
- il **comma 729 sopprime la devoluzione** ai comuni del gettito della **fiscalità immobiliare** prevista nel [D.Lgs. n. 23 del 2011](#) sul federalismo municipale (imposte di registro, ipotecarie, ipocatastali, cedolare secca ed altre);
- il **comma 608 ripristina le agevolazioni per la piccola proprietà contadina** già soppresse dal [D.Lgs. n. 23 del 2011](#): pertanto **gli atti di trasferimento** a titolo oneroso **di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli** in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere **a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali**, sono soggetti alle **imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa** ed all'**imposta catastale nella misura dell'1 per cento**; gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà;
- il **comma 609 stabilisce** che qualora il **trasferimento** abbia per oggetto **terreni agricoli** e relative pertinenze **a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali** l'imposta si applica nella **misura del 12 per cento**;

- il **comma 737** stabilisce che agli atti aventi ad oggetto **trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura**, effettuati nell'ambito di operazioni di **riorganizzazione tra enti appartenenti alla medesima struttura organizzativa** politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella **misura fissa di 200 euro ciascuna**.

Successivamente l'[articolo 13 del D.L. n. 47 del 2014](#) ha confermato le agevolazioni fiscali previste dagli articoli 19 e 20 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e il BIE sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione universale di Milano, **Expo 2015**, ratificato con [legge 14 gennaio 2013, n. 3](#).

L'**articolo 5, comma 1-bis, del decreto-legge n. 66 del 2014** ha ripristinato le **agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti riguardanti restituzione di terre a comuni, scioglimenti e liquidazioni di usi civici nonché i decreti, le sentenze e le ordinanze di divisione, legittimazione e assegnazioni di terre**.

Da ultimo, l'**articolo 20, comma 4-ter, del decreto-legge n. 133 del 2014** ha previsto **ulteriori ipotesi in cui continuano ad applicarsi le esenzioni e le agevolazioni tributarie**: si tratta, in particolare delle operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali, della vendita a trattativa privata anche in blocco e delle procedure di valorizzazione e dismissione del **patrimonio immobiliare pubblico**, anche attraverso fondi immobiliari e società di cartolarizzazione, nonché dei trasferimenti di proprietà per **edilizia residenziale pubblica**, della concessione del diritto di superficie sulle aree stesse e della cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni.

L'**Agenzia delle entrate** ha emanato la [circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014](#) che reca i chiarimenti in materia di trasferimenti immobiliari alla luce della nuova disciplina.

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.

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.

Si ricorda che la **Commissione Finanze del Senato** ha svolto una [indagine conoscitiva](#) sulla fiscalità immobiliare.

Articolo 14 **(Giochi pubblici)**

L'**articolo 14** conferisce delega al Governo per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di **giochi pubblici**, confermando il modello organizzativo del sistema costituito dal **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.

È prevista l'introduzione del **titolo abilitativo unico** all'esercizio di offerta di gioco; l'estensione della disciplina in materia di trasparenza e di **requisiti** soggettivi e di onorabilità a **tutti i soggetti della filiera** dei giochi; l'introduzione di un regime generale di **gestione dei casi di crisi irreversibile del rapporto concessorio**; la **revisione** della disciplina in materia di **qualificazione** degli **organismi di certificazione** degli **apparecchi** da intrattenimento e divertimento, nonché degli obblighi e delle responsabilità dei **produttori o distributori di programmi informatici** per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta.

La delega contiene, inoltre, specifiche disposizioni volte, tra l'altro a: **tutelare i minori** dalla pubblicità dei giochi e a recuperare i fenomeni di ludopatia; vietare la pubblicità nelle trasmissioni radiofoniche e televisive nel rispetto dei principi sanciti in sede europea relativi alla tutela dei minori per i giochi con vincite in denaro che introducono comportamenti compulsivi; definire le fonti di regolazione dei diversi aspetti legati all'imposizione, nonché alla disciplina dei singoli giochi, per i quali si dispone una riserva di legge esplicita alla legge ordinaria; armonizzare aggravi e compensi spettanti ai concessionari; riordinare la disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, nonché il sistema sanzionatorio.

Il regime concessorio dei giochi e delle scommesse e la giurisprudenza della Corte di giustizia

Il modello italiano di esercizio del gioco pubblico con vincite in denaro si basa da un lato sulla riserva in favore dello Stato in materia di giochi e scommesse e, dall'altro, sulla **concessione di servizio**, mediante la quale l'Amministrazione affida ad un soggetto privato, prescelto sulla base di selezioni ad evidenza pubblica, nel pieno rispetto della normativa comunitaria, l'esercizio del gioco, ampliando la sfera giuridica del destinatario e mantenendo sull'attività stringenti poteri di controllo.

La **riserva statale** sull'organizzazione dei giochi trova il suo fondamento nell'esigenza di tutelare l'ordine e la sicurezza pubblica, di contrastare il crimine organizzato, di

proteggere la pubblica fede contro il rischio di frodi e di salvaguardare i minori di età e i soggetti più deboli da una diffusione del gioco incontrollata, indiscriminata e senza regole.

La **procedura autorizzatoria** per il rilascio, da parte dell'autorità di pubblica sicurezza, della licenza per **l'esercizio delle scommesse** è disciplinata dall'articolo 88 del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 recante Testo Unico delle leggi di pubblica sicurezza (Tulps).

Anche sulla base della legislazione europea e degli interventi della giurisprudenza comunitaria è divenuta sempre più pressante l'esigenza di assicurare l'apertura della concorrenza tra gli operatori economici interessati alle concessioni e la necessità di tracciare chiaramente la distinzione tra la figura della concessione e l'altro strumento tipico di affidamento a terzi, cioè l'appalto. Al concessionario, a differenza che all'appaltatore, non solo viene chiesto di farsi carico, in tutto o in parte, del peso dell'intervento, ma si trasferisce il rischio finanziario dell'investimento derivante dallo sfruttamento della gestione, per un determinato periodo di tempo, del business connesso alla concessione.

La sentenza della **Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 febbraio 2012** nelle cause riunite C-72/10 e C-77/10 (sentenza Costa-Cifone) ha stabilito la **compatibilità di un regime di monopolio in favore dello Stato** e di un **sistema di concessioni e autorizzazioni nel settore dei giochi e delle scommesse**, purché siano **rispettati i principi comunitari** in materia di libertà di stabilimento e di prestazione di servizi, parità di trattamento degli operatori - attraverso il principio di equivalenza e di effettività - e proporzionalità, assicurando inoltre il rispetto della certezza del diritto e del dovere di trasparenza. In particolare, la Corte ha chiarito che le **limitazioni** ai principi di libertà di stabilimento e prestazione dei servizi devono essere **strettamente legate a "motivi imperativi di interesse generale"** e non possono discendere da esigenze di natura economica o da interessi patrimoniali dello Stato membro.

È quindi possibile offrire esclusivamente le tipologie di giochi figuranti in un elenco, sanzionando con la decadenza della concessione l'offerta di qualsiasi altro gioco, purché le decisioni amministrative relative alla redazione dell'elenco siano basate su criteri obiettivi, non discriminatori e noti in anticipo, e possano essere oggetto di un rimedio giurisdizionale. E' inoltre possibile prevedere la decadenza di una concessione di gioco quando nei confronti del concessionario, del legale rappresentante o degli amministratori del concessionario siano state adottate misure cautelari o provvedimenti di rinvio a giudizio nell'ambito di un determinato procedimento penale, purché questa ipotesi sia definita con riferimento a fattispecie penali collegate all'attività di gioco e chiaramente definite.

Nella recente **sentenza del 22 ottobre 2014** nelle cause riunite C-344/13 e C-367/13 la Corte ha rilevato che, **esonero dall'imposta sul reddito soltanto le vincite da giochi d'azzardo realizzate in Italia**, la normativa italiana ha istituito un regime fiscale differente a seconda che le vincite siano ottenute in questo o in altri Stati membri, determinando una **restrizione discriminatoria della libera prestazione dei servizi**.

In tale occasione, la Corte ha rilevato che le autorità di uno Stato membro non possono validamente presumere, in maniera generale e senza distinzioni, che gli organismi e gli enti stabiliti in un altro Stato membro si dedichino ad attività criminali. Inoltre, l'esclusione generalizzata dal beneficio dell'esenzione disposta dall'Italia va al di là di quanto è necessario per lottare contro il riciclaggio di capitali. In secondo luogo, non è coerente per uno Stato membro intenzionato a lottare contro la ludopatia, da un lato,

tassare i consumatori che partecipano a giochi d'azzardo in altri Stati membri e, dall'altro, esonerarli allorché prendono parte a giochi d'azzardo in Italia. Infatti, una tale esenzione può avere come effetto di incoraggiare i consumatori a prendere parte ai giochi d'azzardo e non è dunque idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo suddetto.

L'andamento della raccolta e delle entrate erariali

Si segnala in primo luogo che il sostenuto aumento della raccolta non è coinciso con un analogo incremento delle entrate erariali, le quali hanno invece registrato una sensibile contrazione.

Nel 2010 la **raccolta** ammontava a 61,4 miliardi di euro, per poi aumentare a 79,9 miliardi nel 2011 e a 88,6 miliardi nel 2012. A partire dal **2013** si registra una flessione (**84,7 miliardi**) che ha portato al dato di **84,4 miliardi** nel **2014**.

Le **entrate erariali** sono passate da 8,731 miliardi del 2010, a 8,649 miliardi nel 2011 e a 8,3 miliardi nel 2012. Nel **2013** ammontano **8,475 miliardi**, mentre nel **2014** si attestano a **8,291 miliardi**.

Si segnala che oltre la metà della raccolta e del gettito deriva dagli apparecchi di intrattenimento (*news slot* e VLT) i quali hanno un elevato *pay out* (percentuale di vincite restituite ai giocatori) e un livello di tassazione più basso rispetto agli altri giochi.

In particolare il **comma 2** indica i principi e criteri direttivi a cui il Governo deve attenersi nel riordino della materia:

a) raccolta sistematica ed 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 principi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti a livello dell'**Unione europea**, nonché all'esigenza di prevenire i fenomeni di ludopatia ovvero di **gioco d'azzardo patologico** e di **gioco minorile**, con abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali, fatte salve le previsioni in materia contenute, rispettivamente, agli articoli 7 e 5 del D.L. n. 158 del 2012 (cd. Decreto Balduzzi);

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, ora confluita nell'Agenzia delle dogane e dei monopoli) che si sono stratificate negli anni. I continui interventi legislativi sono stati 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 restyling 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.

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.

Il **D.L. n. 158 del 2012** ha **vietato** dall'1 gennaio 2013 la **pubblicità sui giochi con vincite in denaro rivolte ai giovani**. Sono vietate, inoltre, le **pubblicità che incitano al gioco**, con minori, **che non avvertono dei rischi di ludopatia**. Sono rese **obbligatorie** delle **formule di avvertimento** sui rischi da ludopatie sulle schedine e nei luoghi in cui si gioca (news slot, VLT, scommesse). Sono previste, infine, sanzioni amministrative per chi viola gli obblighi e i divieti.

La **legge di stabilità 2013** (legge n. 228 del 2012) **ha elevato**, a decorrere dal 1° gennaio 2013, la misura del prelievo erariale unico (**PREU**) sugli apparecchi c.d. **videolottery al 5 per cento** dell'ammontare delle somme giocate.

Il **D.M. 18 marzo 2013, n. 47** ha disciplinato le scommesse a distanza a quota fissa con interazione diretta fra giocatori (c.d. *betting exchange*).

La **legge di stabilità 2014** ha autorizzato l'AAMS a procedere nel corso del 2014 alla riattribuzione delle **concessioni** di gioco per la raccolta del **Bingo** in scadenza negli anni 2013 e 2014, attraverso procedure di selezione concorrenziale.

La **legge di stabilità per il 2015** (legge n. 190 del 2014) in materia di giochi prevede: l'autorizzazione a bandire la nuova concessione per il gioco del **lotto**; una sanatoria per i soggetti che raccolgono scommesse sul territorio nazionale senza essere in possesso di una concessione; la riduzione di 500 milioni di euro dei compensi dei concessionari degli apparecchi (VLT e new slot).

I **giochi** attualmente **offerta** dal mercato italiano possono essere pertanto distinti in **otto gruppi**, che comprendono tipologie di gioco omogenee per caratteristiche della domanda e per strategie di sviluppo ed organizzazione della filiera:

- giochi numerici a quota fissa (ad esempio, il Lotto);
- giochi numerici a totalizzatore (ad esempio, I "Superenalotto");
- apparecchi da intrattenimento (AWP e VLT);
- lotterie ad estrazione istantanea ("Gratta & Vinci") e ad estrazione differita (ad esempio, la Lotteria Italia);
- giochi a base ippica;
- giochi sportivi e Scommesse diverse da quelle ippiche (sportive e non sportive);
- bingo;
- gioco "a distanza" o gioco on line.

Aspetti di diritto comunitario

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**" del 2011 vengono richiamati alcuni principi 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 incitano 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 principi 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.

La **Commissione europea** ha adottato il **14 luglio 2014** una **raccomandazione** sui servizi di **gioco d'azzardo online** con la quale incoraggia gli Stati membri a realizzare un **livello elevato di protezione** per i consumatori, gli utenti e i minori grazie all'adozione di principi relativi ai servizi di **gioco d'azzardo online** e alla **pubblicità** e sponsorizzazione responsabile di questi servizi. Entro 18 mesi la sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale UE, gli Stati membri dovranno notificare alla Commissione le misure adottate, che la Commissione valuterà entro 30 mesi dalla data di pubblicazione della Raccomandazione.

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).

Contrasto al gioco d'azzardo patologico

Attualmente è in corso di esame alla Camera il **progetto di legge n. 101 e abb.** il quale prevede l'istituzione di un Osservatorio nazionale sulle dipendenze da gioco d'azzardo e disposizioni per la prevenzione, la cura e la riabilitazione della dipendenza da gioco d'azzardo patologico.

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**. La legge di stabilità 2013 (legge n. 228/2012), all'articolo 1, comma 391, ha **prorogato** il termine per l'emanazione del decreto al **30 giugno 2013**.

Il **decreto direttoriale dell'AAMS del 27 luglio 2011**, in parziale attuazione della norma, ha determinato i criteri e i parametri numerico quantitativi per l'installabilità di apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6 del T.U.L.P.S. (news slot e VLT)

L'articolo 24 del **D.L. n. 98 del 2011** 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.

L'articolo 7, comma 5-bis, del D.L. n. 158 del 2012 ha disposto che il Ministero dell'istruzione debba segnalare agli istituti di istruzione primaria e secondaria la valenza educativa del **gioco responsabile** affinché gli istituti, nell'ambito della propria autonomia, possano predisporre iniziative didattiche volte a rappresentare agli studenti il senso autentico del gioco e i potenziali rischi connessi all'abuso o all'errata percezione del medesimo.

L'articolo 7, comma 10, del **D.L. n. 158 del 2012** ha istituito un **Osservatorio** di cui fanno parte, oltre ad esperti individuati dai Ministeri della salute, dell'istruzione, dell'università e della ricerca, dello sviluppo economico e dell'economia e delle finanze, anche esponenti delle associazioni rappresentative delle famiglie e dei giovani, nonché rappresentanti dei comuni, **per valutare le misure più efficaci per contrastare la diffusione del gioco d'azzardo e il fenomeno della dipendenza grave**. L'Osservatorio ha definito ed approvato un Piano d'Azione Nazionale sulla base del quale sono stati elaborati i piani per l'anno 2014.

La **legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità per 2015)**, al comma 133, prevede che, nell'ambito del finanziamento del servizio sanitario nazionale, una quota pari a **50 milioni di euro** sia annualmente destinata alla **cura delle patologie connesse alla dipendenza da gioco d'azzardo**. Una quota delle risorse, nel limite di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2015, 2016 e 2017, è destinata alla sperimentazione di modalità di controllo dei soggetti a rischio di patologia, mediante l'adozione di software che consentano al giocatore di monitorare il proprio comportamento generando conseguentemente appositi messaggi di allerta.

Il Ministro della salute adotta linee di azione per garantire le prestazioni di prevenzione, cura e riabilitazione rivolte alle persone affette dal gioco d'azzardo patologico (GAP). A fini di monitoraggio, **l'Osservatorio** istituito ai sensi dal DL n. 158/2012, **è trasferito al Ministero della salute**. Con decreto interministeriale è

rideterminata la composizione dell'Osservatorio, assicurando la presenza di esperti in materia, di rappresentanti delle regioni e degli enti locali, nonché delle associazioni operanti nel settore. Alla ripartizione delle risorse tra le regioni si provvede annualmente all'atto della ripartizione della quota indistinta del fabbisogno sanitario standard regionale, secondo i criteri e le modalità previsti dalla legislazione vigente in materia di costi standard.

L'**articolo 7, comma 5, del D.L. n. 158 del 2012** prevede l'obbligo di riportare **avvertimenti sul rischio di dipendenza** dalla pratica di giochi con vincite in denaro e sulle relative probabilità di vincita):

- sulle schedine e tagliandi dei giochi;
- sugli apparecchi di gioco (c.d. AWP – *Amusement with prizes*), cioè quegli apparecchi che si attivano con l'introduzione di moneta metallica ovvero con appositi strumenti di pagamento elettronico;
- nelle aree e nelle sale con videoterminali (c.d. VLT – *Video lottery terminal*);
- nei punti di vendita di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi;
- nei siti internet destinati all'offerta di giochi con vincite in denaro.

In caso di inosservanza di tali disposizioni è prevista la **sanzione amministrativa di 50.000 euro** nei confronti del concessionario degli apparecchi di gioco, del titolare della sala o del punto di raccolta dei giochi (relativamente agli apparecchi AWP e VLT), del titolare del punto vendita delle scommesse, se diverso dal concessionario (**comma 6**).

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 giocatore 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.

La tutela dei minori

Alcune disposizioni in tema di tutela dei minori erano originariamente contenute all'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (R.D. n. 773 del 1931).

Dopo aver ricompreso l'esclusione dall'accesso al gioco nei confronti dei minori in diverse disposizioni legislative in cui si delineavano le finalità dell'intervento, oppure si indicavano gli obblighi ai quali si sarebbe dovuto sottoporre il concessionario, 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, videolottery), 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.

Da ultimo, l'**articolo 7, comma 8, del D.L. n. 158 del 2012** prevede il **divieto di ingresso ai minori di anni 18 nelle aree destinate al gioco con vincite in denaro** interne alle sale Bingo, nelle aree ovvero nelle sale in cui sono installati apparecchi VLT (video lottery) e nei punti vendita in cui si esercita – quale attività principale – quella di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi. Il titolare dell'esercizio commerciale, del locale ovvero del punto di offerta del gioco con vincite in denaro è tenuto ad identificare i minori di età mediante richiesta di esibizione di un documento di identità, tranne nei casi in cui la maggiore età sia manifesta.

Lo stesso articolo 7, al comma 4, prevede il **divieto delle pubblicità destinate ai minori che incitano al gioco**, che non avvertono dei rischi di gioco d'azzardo patologico.

- 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**;

I principi e criteri direttivi indicati alle lettere *b*) e *c*) sono volti a definire le fonti di regolazione dei diversi aspetti legati all'**imposizione**, nonché alla disciplina dei singoli giochi, per i quali si dispone una **riserva di legge** esplicita alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria (lettera *b*), mentre i **provvedimenti del direttore generale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli** relicheranno la specifica disciplina dei **singoli giochi**, la definizione delle condizioni generali di gioco e delle relative regole tecniche, anche di infrastruttura (lettera *c*).

Con l'evoluzione delle tipologie di gioco e le nuove modalità di svolgimento dei giochi (ad esempio, il gioco *on line*) che si sono manifestate negli ultimi anni, il legislatore ha in alcuni casi disciplinato in maniera dettagliata direttamente in norma primaria il nuovo gioco introdotto, in altri casi ha invece sommariamente definito il nuovo gioco, delegando ad un provvedimento dell'AAMS la disciplina specifica.

La disposizione in esame ha lo scopo soprattutto di razionalizzare la misura dell'imposta e le fattispecie imponibili tra i vari giochi, che spesso risultano così diverse tra essi sia per quanto riguarda l'aliquota del prelievo, sia per quanto riguarda la base imponibile. Al riguardo si vedano i box relativi alla successiva lettera *d*).

- d) riordino** delle disposizioni vigenti in materia di disciplina del **prelievo erariale sui singoli giochi**, al fine di assicurare il **riequilibrio del relativo prelievo fiscale**, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, ed al fine di armonizzare le percentuali di aggio o compenso riconosciute ai concessionari, ai gestori e agli esercenti, le percentuali destinate a vincita (*payout*), nonché in materia di disciplina degli obblighi di rendicontazione;

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 *payout*, 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 **5%** (come da ultimo fissato dal comma 479 dell'articolo unico della legge n. 228/2012). Misurata sulle somme al netto delle vincite l'imposizione è pari al 33,33%.

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. Misurato sulle somme al netto delle vincite il PREU è pari al 50% (51% se si considera anche il canone di concessione).

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.

Il gioco online

Il settore del **gioco online** può essere distinto in **tre tipologie**:

- 1) **giochi comuni** effettuati con modalità **online** (superenalotto, «Gratta & Vinci», scommesse sportive, bingo, eccetera). In tale caso, l'online rappresenta soltanto una modalità alternativa – sebbene soggetta a norme ad hoc – per l'effettuazione dello stesso gioco esercitabile su rete fisica;
- 2) **giochi di abilità** (*skill games*): si tratta di giochi caratterizzati dalla maggiore prevalenza dell'abilità rispetto alla fortuna (come ad esempio il poker in forma di torneo). Gli skill games possono essere praticati solo su siti *online* gestiti da soggetti concessionari (tuttavia, è molto diffuso il fenomeno illecito di operatori di gioco non concessionari che utilizzano siti non regolari, i cosiddetti «.com»);
- 3) **giochi da casinò** (*roulette, slot, poker cash, slot online*).

Per quanto riguarda gli introiti erariali, si osserva che i giochi tradizionali subiscono la medesima tassazione di quelli fisici (scommesse, superenalotto, gratta & vinci).

Sui giochi di abilità è, invece, prevista l'imposta pari al 3 per cento della raccolta mentre sui giochi da casinò si applica un'imposta pari al 20 per cento della raccolta netta (raccolta lorda meno vincite).

Generalmente, i giochi *online* hanno una percentuale di vincita maggiore rispetto a una sala da gioco in quanto vi è una enorme differenza di costi di gestione tra le due attività. Una sala VLT, rispetto ai siti di gioco *online*, sostiene, infatti, costi molto più elevati (affitto del locale, noleggio degli apparecchi, manutenzioni, personale, eccetera) per cui deve avere un *payout* inferiore, altrimenti il margine non sarebbe sufficiente per ripagare i costi.

Una tassazione sostanzialmente più elevata sui giochi *online* costringerebbe gli operatori a ridurre sensibilmente il *payout* con la conseguenza che i giocatori si potrebbero rivolgere al canale illegale (cosiddetto .com) che riconosce *payout* intorno al 97/98 per cento.

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 – <i>Win for Life</i>	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: 5% 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%

L'andamento dei singoli giochi

L'evoluzione del mercato dei giochi di cui si è detto ha in specie comportato, negli ultimi anni, lo spostamento della domanda verso giochi, di recente introduzione, caratterizzati da vincite immediate e frequenti nonché da più alti "payout", come le "VLT" o il "10&lotto", a discapito dei giochi con caratteristiche opposte, come il Superenalotto ed il gioco del Lotto "tradizionale".

In particolare, nel 2012 e nel 2013 si è verificata una rilevante **crescita della raccolta** relativa alle **VLT** a scapito di quella relativa alle *new slot* (AWP) e, per la prima volta, il "sorpasso" della raccolta complessiva mediante VLT e AWP su quella dei giochi tradizionali.

Più in dettaglio, il comparto "apparecchi da divertimento ed intrattenimento" ha prodotto, nel 2012, una raccolta (al lordo delle vincite restituite) pari a 50 miliardi di euro, in aumento di oltre 5 miliardi rispetto al 2011 (44,9). Il relativo gettito erariale è stato pari a 4,1 miliardi di euro, in aumento di poco rispetto a quello del 2011 (3,9).

Nel 2014 (dati parziali) le entrate erariali hanno registrato una contrazione di oltre il 4% rispetto all'anno precedente. La raccolta è stata in calo anche nel 2013. Tuttavia, relativamente al comparto VTL, nel 2013 si è registrato un aumento di gettito rispetto al 2012, dovuto anche ad un inasprimento della tassazione del settore.

Si segnala, infine, che a partire dal 2012, si è registrata una significativa crescita dei **nuovi giochi online** (poker e casinò) in termini di raccolta, alla quale tuttavia corrisponde un incremento assai contenuto del gettito erariale, trattandosi di giochi ad altissimo *pay out*.

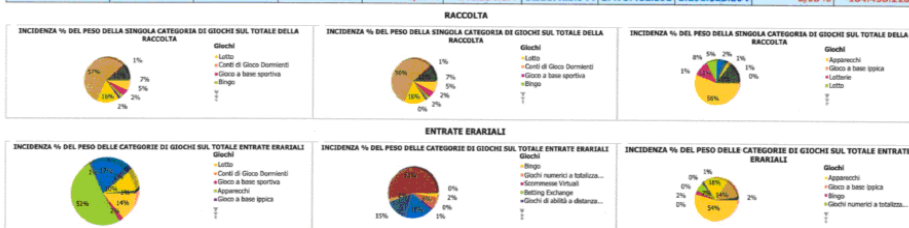
Il prospetto che segue dà conto del complessivo andamento della raccolta e delle entrate erariali nel 2014 per i singoli giochi, raffrontate a quelle dell'anno precedente. Dati in milioni di euro (fonte AAMS)



RACCOLTA ED ENTRATE ERARIALI DAI GIOCHI (RIEPILOGO PER MACRO-CATEGORIA DI GIOCO) TOTALE A Dicembre

Anno : 2014
Mese : Dicembre

MACRO-CATEGORIA	Raccolta				Erario				% Rendim. Erariale 2014
	2012	2013	2014	2013-2014 (Variazione %)	2012	2013	2014	2013-2014 (Variazione %)	
Apparecchi	50.065.732.989	47.810.445.226	47.001.171.912	-1,69%	4.153.467.071	4.357.112.805	4.311.443.054	-1,05%	9,17%
Betting Exchange	0	0	204.633.397		0	0	201.683		0,10%
Bingo	1.763.342.625	1.663.983.583	1.623.765.188	-2,42%	193.967.689	183.038.194	190.945.553	4,32%	11,76%
Giochi di abilità a distanza (skill games)	13.971.821.521	13.280.631.931	12.317.586.806	-7,25%	108.736.105	99.751.935	93.720.950	-6,05%	0,76%
Giochi numerici a totalizzatore	1.779.459.825	1.376.186.503	1.187.615.682	-13,70%	815.802.799	641.639.961	549.014.211	-14,44%	46,23%
Gioco a base ippica	1.011.188.275	812.807.714	681.715.263	-16,13%	48.209.249	38.925.831	32.075.855	-17,60%	4,71%
Gioco a base sportiva	3.995.135.350	3.822.172.187	4.250.404.554	11,20%	428.232.366	176.634.255	162.255.948	4,78%	4,00%
Lotterie	9.763.829.874	9.612.205.232	9.441.615.990	-1,77%	1.406.246.357	1.486.239.091	1.461.544.930	-1,66%	15,48%
Lotto	6.221.189.293	6.332.736.606	6.629.235.120	4,68%	296.498.514	1.133.994.318	1.113.785.207	-7,93%	16,80%
Scommesse Virtuali	0	16.501.250	1.148.072.144	6.857,49%	0	595.682	37.111.971	6.130,16%	3,23%
TOTALE A Dicembre	88.571.699.753	84.727.670.231	84.485.816.054	-0,29%	8.037.057.844	8.179.330.293	7.959.859.180	-2,66%	9,42%
Prelievo 6% Erario					301.362.200	296.131.800	326.955.246	10,41%	
Conti di Gioco Dormienti							4.209.438		
TOTALE ANNUO	88.571.699.753	84.727.670.231	84.485.816.054	-0,29%	8.338.420.044	8.475.462.093	8.291.023.864	-2,18%	-184.438.228



- e) applicazione di regole trasparenti ed uniformi sull'intero territorio nazionale in materia di **titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco**, di autorizzazioni e di controlli, con adeguate forme di **partecipazione dei comuni** competenti per territorio, nel rispetto delle loro attribuzioni, al procedimento di **autorizzazione** e di pianificazione, che tenga conto di **parametri di distanza da luoghi sensibili** validi per l'intero territorio nazionale, della dislocazione locale di sale da gioco e di punti vendita in cui si esercita come attività principale l'offerta di scommesse su eventi sportivi e non sportivi, nonché in materia di **installazione degli apparecchi idonei per il gioco lecito**, comunque con riserva allo Stato della definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica; si riserva allo Stato la definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica, assicurando la salvaguardia delle discipline regolatorie nel frattempo emanate a livello locale che risultino coerenti con i principi stabiliti;
- f) introduzione, anche graduale, del **titolo abilitativo unico** all'esercizio di offerta di gioco, nonché la statuizione del **divieto di rilascio di tale titolo** – e correlativamente della nullità assoluta di tali titoli qualora rilasciati – in **ambiti territoriali diversi** da quelli pianificati, ai sensi della precedente lettera, per la dislocazione locale di sale da gioco, di punti vendita di gioco, nonché degli apparecchi da gioco VLT e AWP (art. 110, co. 6, lett. a) e b) del TULPS);
- g) rivisitazione degli **aggi e compensi** spettanti ai **concessionari** e agli altri operatori secondo un criterio di progressività legata ai volumi di raccolta delle giocate;

In anticipazione del più organico riordino della misura degli aggi e dei compensi, la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, comma 649) ha stabilito una **riduzione pari a 500 milioni di euro dei compensi** spettanti ai concessionari e agli altri operatori di filiera nell'ambito delle reti di raccolta del gioco con newslot e videolottery, a fini di concorso al miglioramento degli obiettivi di finanza pubblica.

Conseguentemente i concessionari, in aggiunta a quanto versato allo Stato ordinariamente, a titolo di imposte ed altri oneri dovuti a legislazione vigente e sulla base delle convenzioni di concessione, versano annualmente la somma di 500 milioni di euro, entro i mesi di aprile e di ottobre di ogni anno, ciascuno in quota proporzionale al numero di apparecchi ad essi riferibili alla data del 31 dicembre 2014. Si veda, al riguardo, la [determinazione](#) dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli del 15 gennaio 2015.

Determinazione dell'aggio e del compenso

La determinazione dell'aggio e del compenso verso il **concessionario** del gioco e gli altri operatori (venditore finale) varia a seconda della tipologia del gioco.

La legge istitutiva della tipologia di giochi provvede a definire la tipologia della corresponsione dell'aggio e del compenso, che può essere in misura fissa o variabile rispetto all'ammontare della raccolta, rinviando alla loro determinazione alla convenzione di assegnazione della concessione del gioco dopo aver espletato la relativa gara.

Ad esempio nel gioco del **lotto** spetta al rivenditore finale un aggio pari all'8 per cento della raccolta complessiva delle giocate effettuate nella ricevitoria, mentre per il concessionario viene determinato in funzione della raccolta.

Nelle **lotterie ad estrazione differita** (Lotteria Italia) al rivenditore finale spetta il 10 per cento dei biglietti da lui venduti, mentre la quota destinata al concessionario viene definita annualmente con la convenzione.

Nelle **lotterie istantanee e on line** al rivenditore finale spetta una quota pari all'8 per cento delle giocate, mentre al concessionario va una quota pari al 3,90 per cento.

L'articolo 17 dello schema di convenzione relativo all'esercizio dei giochi pubblici definisce il "**Compenso e i corrispettivi del concessionario**".

A fronte degli adempimenti connessi all'affidamento delle attività e delle funzioni previste dalla concessione, per ciascuno dei giochi pubblici, il **concessionario percepisce**, a decorrere dall'avvio della raccolta, un compenso pari a:

- a) per le **scommesse sportive a quota fissa**, le somme ottenute detraendo dal movimento netto l'imposta unica di cui al D.Lgs. n. 504/1998, nonché l'importo delle vincite;
- b) per le **scommesse sportive a totalizzatore**, un compenso pari all'11,45% del movimento netto;
- c) per le **scommesse ippiche a totalizzatore**, l'importo risultante dall'applicazione delle seguenti aliquote sulle quote di prelievo sull'introito lordo annuo delle medesime scommesse, determinate ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del DPR n. 169/1998:
 - 42,50% fino a euro 4.131.655,19 di introito lordo;
 - 34,20% da euro 4.131.655,20 a euro 8.263.310,38 di introito lordo;
 - 30,40% oltre euro 8.263.310,38 di introito lordo;
- d) per le **scommesse ippiche a quota fissa**, l'importo determinato nel modo seguente: su ciascuna scommessa viene applicata la percentuale di prelievo lordo, stabilita sulla base della tipologia di scommessa effettuata dal giocatore e del numero di cavalli partenti; dal prelievo lordo così determinato è detratta l'imposta unica, di cui al D.Lgs. n. 504/1998 ed è applicata la percentuale di prelievo per l'UNIRE di cui al decreto interministeriale 15 febbraio 1999; l'importo residuale, detratti gli importi delle vincite, costituisce il compenso del concessionario;
- e) per i **concorsi a pronostici sportivi e ippici**, un compenso pari all'11,45% del movimento netto;
- f) per i **giochi di ippica nazionale**, un compenso rispettivamente pari all'11,45% del movimento netto, per le formule di scommessa denominate accoppiata, tris, quarté e quinté, ed al 9% del movimento netto per la formula di scommessa denominata vincente;

- g) per i **giochi di abilità a distanza** le somme ottenute detraendo dal movimento netto l'imposta unica nella misura del 3%, nonché il montepremi spettante al giocatore stabilito almeno pari all'80% del movimento netto medesimo, al netto dell'eventuale quota parte destinata al jackpot;
- h) per il **Bingo**, di cui al decreto del Ministro delle finanze del 31 gennaio 2000, n. 29, le somme ottenute detraendo dal movimento netto il prelievo fiscale ed il compenso del controllore centralizzato del gioco, pari rispettivamente all'11% ed all'1%, nonché il montepremi spettante al giocatore stabilito dal concessionario nella misura almeno pari al 70%.

- h) anche al fine di contrastare più efficacemente il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'esercizio dei giochi pubblici, riordino e 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, anche per società fiduciarie, fondi di investimento e trust che detengano, anche indirettamente, partecipazioni al capitale o al patrimonio di società concessionarie di giochi pubblici e che risultino non aver rispettato l'obbligo di dichiarare l'identità del soggetto indirettamente partecipante;

L'**articolo 24 del D.L. n. 98 del 2011**, al **comma 24**, novellando l'articolo 2 del D.P.R. 3 giugno 1998, n. 252, ha **esteso** l'ambito dei soggetti nei cui confronti devono essere effettuati gli **accertamenti antimafia** anche con riferimento alla materia dei giochi pubblici, prevedendo che, nel caso di società di capitali concessionarie nel settore dei giochi pubblici, la documentazione concernente i "requisiti antimafia" prevista dal regolamento stesso, debba essere riferita anche ai soci persone fisiche che detengono, anche indirettamente, una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 2 per cento, nonché ai direttori generali e ai soggetti responsabili delle sedi secondarie o delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Nell'ipotesi in cui i soci persone fisiche detengano la partecipazione superiore alla predetta soglia mediante altre società di capitali, la documentazione deve riferirsi anche al legale rappresentante e agli eventuali componenti dell'organo di amministrazione della società socia, alle persone fisiche che, direttamente o indirettamente, controllano tale società, nonché ai direttori generali e ai soggetti responsabili delle sedi secondarie o delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Il successivo **comma 25 non** consente la **partecipazione** a gare né il **rilascio** o **rinnovo** di concessioni in materia di giochi pubblici al soggetto il cui titolare o il rappresentante legale risulti **condannato** anche con sentenza non definitiva, ovvero **imputato** o **indagato** per reati di associazione a delinquere (art. 416 c.p.), mafia (art. 416-*bis* c.p.), ricettazione (art. 648 c.p.), riciclaggio (art. 648-*bis* c.p.) o impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-*ter* c.p.) ovvero, se commesso all'estero, per un delitto di criminalità organizzata o di riciclaggio di denaro proveniente da attività illecite.

Il medesimo divieto si applica anche al soggetto partecipante in misura superiore al 2 per cento del capitale o patrimonio da persone fisiche condannate, imputate o indagate, per uno dei predetti delitti.

A tal fine il **comma 26** stabilisce che i soggetti, costituiti in forma di società di capitali, che partecipano a gare o a procedure ad evidenza pubblica nel settore dei giochi pubblici, devono **dichiarare** il nominativo dei **soggetti che detengono una partecipazione superiore al 2 per cento**; in caso di dichiarazione mendace è disposta l'esclusione dalla gara in qualsiasi momento della procedura. La revoca è comunque disposta qualora nel corso della concessione vengono meno i requisiti previsti. Per le concessioni in corso tale dichiarazione è richiesta in sede di rinnovo.

Sono definiti i **requisiti per la conduzione di esercizi di gioco pubblico, escludendo** dalla possibilità di essere titolari o conduttori di esercizi commerciali, locali o altri spazi in cui sia offerto gioco pubblico **le persone** nei cui confronti sussistano le **condizioni ostative** di cui all'articolo 10 della legge n. 575 del 1965 (*Legge antimafia*) e **le società o imprese** sulle quali penda la **sussistenza di elementi relativi a tentativi di infiltrazione mafiosa**.

Il **D.L. n. 16 del 2012** (articolo 10, comma 2) reca disposizioni volte ad **estendere** l'ambito di applicazione soggettiva delle disposizioni in tema di certificazione antimafia e di divieto di partecipazione a gare e di rilascio o mantenimento di concessioni in materia di giochi pubblici. Sono inserite ulteriori fattispecie delittuose tra quelle che inibiscono la partecipazione, rilascio o mantenimento di concessioni di giochi pubblici. Inoltre viene fatto obbligo a tutte le figure a vario titolo operanti nella "filiera" del sistema gioco di effettuare ogni tipo di versamento senza utilizzo di moneta contante e con modalità che assicurino la tracciabilità di ogni pagamento.

- i) estensione della disciplina in materia di trasparenza e di **requisiti** soggettivi e di onorabilità (previsti dalla precedente lettera) a **tutti i soggetti, costituiti in qualsiasi forma societaria e organizzativa, che partecipano alle filiere dell'offerta** attivate dalle società concessionarie dei giochi pubblici, integrando ove necessario le discipline settoriali esistenti;
- l) introduzione di un **regime generale di gestione dei casi di crisi irreversibile del rapporto concessorio**, specie in conseguenza di provvedimenti di revoca o di decadenza, in modo da assicurare la continuità dell'erogazione dei servizi di gioco, senza pregiudizio per gli interessi dei giocatori e di salvaguardia delle entrate erariali;

Gli ultimi bandi di concessione

La legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 2013, articolo 1, commi da 437 a 439), ha autorizzato l'Agenzia delle dogane e dei monopoli a procedere nel corso del 2014 alla riattribuzione delle **concessioni di gioco per la raccolta del Bingo** in scadenza negli anni 2013 e 2014, attraverso procedure di selezione concorrenziale.

Il bando di gara per l'affidamento in concessione della gestione del gioco del Bingo è stato pubblicato sulla G.U.U.E in data 26 luglio 2014 e sulla G.U.R.I. – V serie speciale – n. 88 del 4 agosto 2014.

La legge di stabilità 2015 (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 653 e 654) ha previsto l'affidamento da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli della **concessione per la gestione del gioco del Lotto** automatizzato e degli altri giochi numerici a quota fissa, sia attraverso la rete dei concessionari sia a distanza, mediante procedura di gara.

- m) verificare, con riferimento alle concessioni sui giochi, l'efficacia della normativa vigente in materia di **conflitti di interesse**;
- n) **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;

Programmi di controllo

Il **D.L. n. 158 del 2012, all'articolo 7, comma 9**, prevede un **piano** annuale di **controlli**, predisposto da AAMS, d'intesa con la SIAE, la Polizia di Stato, l'Arma dei carabinieri e la Guardia di finanza di almeno **5.000 verifiche** specificamente destinate al **contrasto del gioco minorile**, nei confronti degli **esercizi** commerciali in cui sono presenti apparecchi di gioco AWP o attività di scommessa su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, collocati **in prossimità di istituti scolastici** primari e secondari, di **strutture sanitarie ed ospedaliere**, di luoghi di culto. Si prevede, inoltre, la possibilità di segnalazione all'AAMS da parte degli **agenti di Polizia locale** di violazioni in materia di giochi con vincite in denaro constatate nel corso della loro attività ordinaria.

La **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, comma 645) estende l'applicazione del **Piano straordinario di contrasto del gioco illegale**, con la **costituzione di un'apposita banca dati**.

- o) **riordino e implementazione** del vigente **sistema sanzionatorio**, penale e amministrativo, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva e la sua effettività, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco *on-line*;

Nuove sanzioni

A mero titolo esemplificativo di quanto possa essere variegata e stratificata la materia delle sanzioni relative al gioco, e la conseguente necessità di definire una sorta di testo unico in materia, si illustrano di seguito le fattispecie sanzionatorie, sia penali che amministrative, introdotte negli ultimi anni.

L'**articolo 24 della legge n. 88 del 2009, al comma 23**, integrando l'articolo 4, comma 1, della legge n. 401 del 1989 punisce con la **reclusione da sei mesi a tre anni** chiunque organizza, esercita e raccoglie a distanza, senza la prescritta concessione, qualsiasi gioco istituito o disciplinato dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato. Chiunque, ancorché titolare della prescritta concessione, organizza, esercita e raccoglie a distanza giochi con modalità e tecniche diverse da quelle previste dalla legge è punito con l'arresto da tre mesi a un anno o con l'ammenda da euro 500 a euro 5.000.

L'articolo 15-bis del D.L. n. 78 del 2009, al comma 2, modificando il comma 9, lettera c), dell'articolo 110 del R.D. n. 773 del 1931, determina l'ammontare della sanzione amministrativa pecuniaria - nei confronti di chiunque sul territorio nazionale distribuisce od installa o comunque consente l'uso in luoghi pubblici od aperti al pubblico od in circoli ed associazioni di **apparecchi o congegni da gioco non rispondenti** alle caratteristiche ed alle prescrizioni indicate - in **4.000 euro per ciascun apparecchio**, in luogo della sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di 1.000 euro ad un massimo di 6.000 euro per ciascun apparecchio precedentemente prevista. La stessa sanzione si applica nei confronti di chiunque, consentendo l'uso di apparecchi e congegni conformi alle caratteristiche e prescrizioni indicate, corrisponde a fronte delle vincite premi in danaro o di altra specie, diversi da quelli ammessi.

La legge di stabilità 2011 (**legge n. 220 del 2010**), all'articolo 1, **comma 65**, modifica l'articolo 5 del D.Lgs. n. 504 del 1998 relativo alle **sanzioni relative all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse**.

Il particolare il comma 1 del nuovo articolo 5, prevede, nel caso in cui il soggetto passivo **sottrae**, in qualsiasi modo, **base imponibile all'imposta unica dei concorsi pronostici o delle scommesse**, la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento della maggior imposta e se la base imponibile sottratta è superiore a 50.000 euro, anche la chiusura dell'esercizio da uno a sei mesi.

Il comma 2 punisce con la sanzione amministrativa pari al 30% degli importi non pagati nel termine prescritto il soggetto passivo che, nell'ambito degli adempimenti previsti dal D.P.R. n. 66 del 2002 (imposta sui concorsi pronostici e sulle scommesse), omette, in tutto o in parte, ovvero ritarda il pagamento dell'imposta dovuta.

Il comma 3 assoggetta alla sanzione amministrativa da 516 a 2.000 euro il soggetto che non presenta o presenta con indicazioni inesatte la dichiarazione d'inizio di attività.

Il comma 4 persegue le giocate simulate, prevedendo l'applicazione di una sanzione amministrativa pari alla vincita conseguente alla giocata simulata oltre alla chiusura dell'esercizio da tre a sei mesi. In caso di recidiva è disposta la chiusura dell'esercizio da sei mesi ad un anno e la revoca della concessione qualora, dopo l'applicazione di tale sanzione, sia accertata una ulteriore violazione.

Il comma 5 estende i poteri sanzionatori dell'Amministrazione autonoma Monopoli di Stato, prevedendo l'applicazione degli articoli 9 (Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità) e 11 (Altre violazioni in materia di imposte dirette e di IVA) del D.Lgs. n. 471 del 1997 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi).

Il comma 6 dispone circa l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie in materia di concorsi pronostici e scommesse, prevedendo l'applicazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 472 del 1997 e dell'articolo 7, del D.L. n. 269 del 2003 (Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie). Il successivo comma 7, qualora la violazione non sia stata già oggetto di comunicazione di omesso versamento e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di contestazione, stabilisce la riduzione delle sanzioni (un dodicesimo del minimo) in caso di pagamento entro 30 giorni a seguito del mancato pagamento del tributo (ravvedimento operoso) o (un decimo del minimo) qualora la regolarizzazione delle violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro un anno dalla violazione.

Infine il comma 8 dispone che il pagamento della **sanzione ridotta** deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il successivo **comma 72**, sostituendo il comma 5-*bis* dell'articolo 38 della legge n. 388 del 2000, dispone la **decadenza automatica** del nulla osta quando gli apparecchi e congegni risultino temporaneamente non collegati alla rete telematica, in considerazione dell'apposizione degli stessi in stato di magazzino, ovvero, di manutenzione straordinaria, per un periodo superiore a 90 giorni, anche non continuativi, in luogo dei 60 giorni precedentemente previsti.

Il **D.L. n. 98 del 2011**, all'**articolo 24, comma 17**, prevede che, nelle ipotesi in cui **non sia leggibile il contatore degli apparecchi da divertimento**, in quanto i dati non siano stati memorizzati, non siano leggibili, risultino memorizzati in modo non corretto o siano stati alterati, **l'importo forfetario giornaliero**, previsto dall'articolo 39-*quater*, comma 3, secondo periodo, del D.L. n. 269 del 2003, e definito con decreto direttoriale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (280 euro per apparecchio) **sia raddoppiato**.

Il successivo **comma 18**, novellando l'articolo 39-*quinquies* del D.L. n. 269 del 2003, provvede a **raddoppiare** le **sanzioni** previste per gli **apparecchi** che erogano **vincite in denaro privi** del necessario **nulla osta** e nelle ipotesi di apparecchi e congegni muniti del nulla osta il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo.

Tali sanzioni – precedentemente indicate in un importo variabile dal 120 al 240 per cento del PREU dovuto, con un minimo di 1.000 euro - vengono elevate ad un importo che va dal **240 al 480 per cento dell'ammontare del PREU dovuto, con un importo minimo di 5.000 euro**.

L'**articolo 24 del D.L. n. 98 del 2011** ha provveduto - ai 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, videolottery*), 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**.

Il **comma 9-quinquies dell'articolo 10 del D.L. n. 16 del 2012**, novellando l'articolo 110 del R.D. n. 773/1931, comma 9, lettera e), dispone che nel caso in cui la **reiterazione di una violazione** delle norme in materia di installazione di apparecchi da gioco sia commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica, la **sanzione** della preclusione alla concessione di nuove autorizzazioni per cinque anni **si applica alla persona giuridica o all'ente**.

Il **D.L. n. 158 del 2012, all'articolo 7, comma 6**, prevede la **sanzione amministrativa** da **100.000 a 500.000** euro per il committente del messaggio pubblicitario e per il proprietario del mezzo di comunicazione in caso di violazione delle norme sui **messaggi pubblicitari** di giochi con vincite in denaro, nonché la **sanzione amministrativa di 50.000 euro** nei confronti del concessionario degli apparecchi di gioco, del titolare della sala o del punto di raccolta dei giochi (relativamente agli apparecchi AWP e VLT), del titolare del punto vendita delle scommesse, se diverso dal concessionario che non abbia ottemperato alle informazioni sul **rischio di dipendenza** dalla pratica di giochi con vincite in denaro e sulle relative probabilità di vincita.

La legge di stabilità 2013 (**legge n. 228 del 2012**), all'articolo 1, comma 475, lettera c), ha novellato il **comma 9 dell'articolo 110 del TULPS** (R.D. n. 773/1931) prevedendo **sanzioni** per violazioni sulla distribuzione, installazione o utilizzo di tutte le tipologie di apparecchi da gioco (lettera *f-bis*) e in particolare delle *videolottery* (lettera *f-ter*). In particolare:

- *f-bis*): chiunque, sul territorio nazionale, **distribuisce od installa** apparecchi e congegni di cui al presente articolo o comunque ne **consente l'uso** in **luoghi pubblici** od aperti al pubblico o **in circoli ed associazioni** di qualunque specie **non muniti delle prescritte autorizzazioni, ove previste**, è punito con la **sanzione amministrativa pecuniaria da 1.500 a 15.000 euro** per ciascun apparecchio.
- *f-ter*): chiunque, sul territorio nazionale, **distribuisce od installa** o comunque **consente l'uso** in luoghi pubblici o aperti al pubblico o in circoli ed associazioni di qualunque specie di **apparecchi videoterminali** non rispondenti alle caratteristiche ed alle prescrizioni indicate nel comma 6, lettera *b*) (c.d. *video lottery*), e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detta disposizione, è punito con la **sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 a 50.000 euro** per ciascun apparecchio videoterminale.

Al riguardo l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha emanato una [circolare](#) esplicativa n. 491 del 13 giugno 2013, contenente, peraltro, una interessante **tavola sinottica delle sanzioni amministrative previste relativamente agli apparecchi da gioco**.

Da ultimo, la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, commi 646-648) ha **inasprito le sanzioni sul gioco illegale**, con riferimento agli apparecchi non collegati alla rete di gioco.

- p) revisione** della disciplina in materia di **qualificazione** degli **organismi di certificazione** degli **apparecchi** da intrattenimento e divertimento, nonché della disciplina della **responsabilità** di tali organismi e dei concessionari in caso di certificazione non veritiere ovvero di utilizzo di apparecchi non conformi ai modelli certificati. Si prevede altresì la revisione della disciplina degli obblighi, delle responsabilità e delle garanzie, in particolare patrimoniali, proprie dei produttori o distributori di programmi informatici per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta;
- q) razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco**, a partire da quello praticato mediante gli apparecchi VLT e AWP (di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), TULPS) comunque improntata al criterio della riduzione e della progressiva concentrazione della raccolta di gioco in ambienti sicuri e controllati, con relativa responsabilità del concessionario, ovvero del titolare dell'esercizio; individuazione dei criteri di riordino e sviluppo della dislocazione territoriale della rete di raccolta del gioco, anche sulla base di una revisione del limite massimo degli apparecchi da gioco presenti in ogni esercizio, della previsione di una metratura minima per gli esercizi che li ospitano e della separazione graduale degli spazi nei quali vengono installati; **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'articolo 7, comma 10, del D.L. n. 158 del 2012 (c.d. decreto Balduzzi) prevede che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, tenuto conto degli interessi pubblici di settore, provvede a **pianificare** forme di progressiva **ricollocazione** dei punti della **rete fisica di raccolta del gioco** praticato mediante gli apparecchi da gioco AWP (art. 110, comma 6, lettera a), del TULPS n. 773 del 1931) sulla base di criteri, anche relativi alle **distanze da istituti di istruzione** primaria e secondaria, da **strutture sanitarie e ospedaliere**, da **luoghi di culto**, da **centri socio-ricreativi e sportivi**, definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, che risultano territorialmente prossimi ai predetti luoghi.

Le pianificazioni operano relativamente alle concessioni di raccolta di gioco pubblico bandite successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 158 del 2012 e valgono, per ciascuna nuova concessione, in funzione della dislocazione territoriale degli istituti scolastici primari e secondari, delle strutture sanitarie ed ospedaliere, dei luoghi di culto esistenti alla data del relativo bando. Ai fini di tale pianificazione si tiene conto dei risultati conseguiti all'esito dei controlli, nonché di ogni altra qualificata informazione acquisita nel frattempo, ivi incluse proposte motivate dei comuni ovvero di loro rappresentanze regionali o nazionali.

La normativa sull'esercizio del gioco è contenuta nel Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, approvato con R.D. n. 773 del 1931, al quale si affiancano i singoli regolamenti comunali in materia.

Si ricorda che l'**articolo 86 del TULPS**, al primo comma, prevede che non possono esercitarsi, senza **licenza del questore**, alberghi, compresi quelli diurni, locande, pensioni, trattorie, osterie, caffè o altri esercizi in cui si vendono al minuto o si consumano vino, birra, liquori od altre bevande anche non alcoliche, né sale pubbliche per bigliardi o per altri giuochi leciti o stabilimenti di bagni, ovvero locali di stallaggio e simili.

Il quarto comma specifica che relativamente agli apparecchi e congegni automatici, semiautomatici ed elettronici di cui al successivo articolo 110, commi 6 e 7, la licenza è altresì necessaria:

- a) per l'attività di produzione o di importazione;
- b) per l'attività di distribuzione e di gestione, anche indiretta;
- c) per l'installazione in esercizi commerciali o pubblici diversi da quelli già in possesso di altre licenze previste al primo o secondo comma o all'articolo 88 ovvero per l'installazione in altre aree aperte al pubblico od in circoli privati.

Il successivo **articolo 88 del TULPS** stabilisce che la **licenza per l'esercizio delle scommesse** può essere concessa esclusivamente a soggetti concessionari o autorizzati da parte di Ministeri o di altri enti ai quali la legge riserva la facoltà di organizzazione e gestione delle scommesse, nonché a soggetti incaricati dal concessionario o dal titolare di autorizzazione in forza della stessa concessione o autorizzazione.

L'**articolo 2, comma 2-ter, D.L. n. 40 del 2010** ha interpretato il comma 88 del TULPS nel senso che la licenza ivi prevista, ove rilasciata per esercizi commerciali nei quali si svolge l'esercizio e la raccolta di giochi pubblici con vincita in denaro, è da intendersi efficace solo a seguito del rilascio ai titolari dei medesimi esercizi di apposita concessione per l'esercizio e la raccolta di tali giochi da parte del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato. Il successivo **comma 2-quater** specifica che la **licenza** di cui all'articolo 88 è richiesta altresì per la gestione delle **sale** ove si installano gli **apparecchi** di cui all'articolo 110, comma 6, lettera *b*) (**VLT**). La norma dispone, infine che, nell'ambito del piano straordinario di contrasto del gioco illegale previsto dall' articolo 15-ter del D.L. n. 78 del 2009, sono elaborate specifiche azioni finalizzate al costante monitoraggio e alla repressione dei fenomeni elusivi delle disposizioni di cui all' articolo 88.

Da ultimo, con la circolare n. 491 del 13 giugno 2013 l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha definito l'ambito di utilizzo dei diversi apparecchi da gioco (AWP e VLT), a seguito delle sanzioni previste dalla legge di stabilità 2013 (legge n. 228/2012, art. 1, co. 475, lett. c). Poiché per gli apparecchi VLT è necessaria la licenza di cui all'articolo 88 del TULPS, le sanzioni introdotte dalla legge di stabilità 2013 si applicano anche all'installazione o all'utilizzo di apparecchi AWP in locali in cui si esercitano scommesse che risultino privi dell'autorizzazione di polizia di cui all'articolo 88.

- r) **allineamento**, anche tendenziale, **della durata delle diverse concessioni** di gestione e raccolta del gioco; tale allineamento deve avvenire nel rispetto dei limiti di compatibilità con l'ordinamento dell'Unione europea e previo

versamento da parte del concessionario, per la durata della proroga finalizzata ad assicurare l'allineamento, di una **somma** commisurata a quella originariamente dovuta per il conseguimento della concessione;

- s) coordinamento** delle disposizioni in materia di giochi con quelle di portata generale in materia di **emersione** di attività economiche e finanziarie detenute in **Paesi aventi regimi fiscali privilegiati**;

Tra gli interventi di natura legislativa volti a disciplinare il rimpatrio di attività estere si ricorda la legge 15 dicembre 2014, n. 186 la quale prevede una procedura di collaborazione volontaria del contribuente con l'Amministrazione fiscale per l'emersione e il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero (c.d. voluntary disclosure). Tale procedura è estesa ai soggetti IRES e alle attività detenute in Italia; le norme hanno introdotto anche nell'ordinamento il reato di "autoriciclaggio".

- t) deflazione**, anche agevolata ed accelerata, del **contenzioso** in materia di giochi pubblici;

Si evidenzia che la **legge di stabilità 2015** (legge 190 del 2014, commi 643-652) prevede la **possibilità per i soggetti che offrono scommesse con vincite in denaro senza essere collegati al totalizzatore nazionale di regolarizzare la propria posizione**.

A tal fine, **entro il 31 gennaio 2015** essi inoltrano all'Agenzia delle dogane e dei monopoli una dichiarazione di impegno alla regolarizzazione fiscale per emersione con la domanda di rilascio della licenza per l'esercizio delle scommesse nonché di collegamento al totalizzatore nazionale, e il versamento di 10.000 euro, da compensare in sede di versamento dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse. A tali soggetti sono estesi gli obblighi e i divieti già previsti al comma 644 per le agenzie di scommesse senza concessione; sono resi più restrittivi gli obblighi di comunicazione e i requisiti sono equiparati a quelli per il rilascio della licenza; si aumentano le sanzioni e si definiscono le procedure per la chiusura dell'esercizio.

Si ricorda, inoltre, che il **decreto-legge n. 102 del 2013** ha esteso l'ambito di applicazione delle disposizioni in materia di **definizione agevolata in appello dei giudizi di responsabilità amministrativo-contabile** con pagamento di una somma **non inferiore al 20 per cento** del danno quantificato nella sentenza di primo grado (articolo 14). Il giudizio più rilevante interessato dalla disposizione è stato quello riguardante i **concessionari per la gestione della rete telematica del gioco lecito**, condannati al risarcimento per danno erariale per aver violato gli obblighi di servizio relativamente al mancato collegamento degli apparecchi da gioco alla apposita rete telematica. Le entrate incassate dalla definizione agevolata per i concessionari dei giochi sono risultate pari a circa 340 milioni (a fronte dei 600 milioni previsti).

- u)** attuazione di un **piano straordinario di controlli** volto a contrastare la pratica del gioco, in qualunque sua forma, svolto con modalità non conformi all'assetto regolatorio stabilito dallo Stato per la pratica del gioco lecito;

I poteri di controllo

Tra i numerosi interventi legislativi che hanno riguardato i poteri di controllo il **D.L. n. 39 del 2009**, all'articolo 12, comma 1, lettera i), ha attribuito ai concessionari poteri di accesso, di ispezione tecnica e amministrativa sugli apparecchi da gioco, con l'obbligo di segnalazione all'AAMS e agli organi di polizia delle illecite riscontrate.

Inoltre l'articolo 15 del **D.L. n. 78 del 2009**, al comma 8-duodecies, dispone che anche gli uffici dell'AAMS, nell'adempimento dei loro compiti amministrativi e tributari, possano avvalersi delle attribuzioni e dei poteri affidati agli uffici delle Entrate in materia di controlli IVA, ai sensi degli articoli 51 e 52 del DPR n. 633 del 1972 (facoltà di invio di questionari, di convocazione dei soggetti interessati, di richiesta di documentazione, di accesso e di ispezioni).

Il successivo articolo 15-bis, al comma 4, prevede che gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (A.A.M.S.) esercitino i poteri e le attribuzioni di accertamento e di controllo previsti in materia di IVA dall'articolo 51 del DPR n. 633 del 1972, ad essi attribuiti ai sensi dell'articolo 39-quater del D.L. n. 269 del 2003, anche per gli ambienti dedicati ad ospitare gli apparecchi da gioco non collegati alla rete telematica. Il comma 5 estende i poteri di accesso ed ispezione tecnica ed amministrativa attribuiti ai concessionari di rete ai sensi dell'articolo 12, comma 1, lettera i) del D.L. n. 39 del 2009, anche negli ambienti che ospitano apparecchi da gioco non collegati alla rete telematica (cioè apparecchi abusivi).

La legge di stabilità 2011 (**legge n. 220 del 2010**), all'articolo 1, comma 69, novellando il comma 8-duodecies dell'articolo 15 del D.L. n. 78 del 2009, è intervenuta in merito ai rapporti tra le autorità preposte all'attività ispettiva e di vigilanza in materia tributaria e gli organi di polizia giudiziaria, al fine di rafforzarne la relativa azione.

Il successivo comma 80 consente all'A.A.M.S. di esercitare una serie di poteri in materia di controllo, di indirizzo, di segnalazione alle autorità competenti e di sanzioni in merito allo svolgimento dell'attività da parte dei concessionari dei giochi, anche avvalendosi, mediante convenzioni non onerose, di soggetti qualificati nell'ambito delle pubbliche amministrazioni.

Il **D.L. n. 98 del 2011**, dell'articolo 24, commi da 13 a 16, dispone in ordine alle attribuzioni degli uffici dell'AAMS in materia di controllo e di accertamento, prevedendo per essi - in ragione della loro capacità di valutare, con immediatezza, l'entità della violazione - anche la possibilità di irrogare sanzioni tributarie ed amministrative. Inoltre, ai sensi del comma 15 gli appartenenti all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS), nell'esercizio dei poteri conferiti dalla legge assumono la qualità di agenti di polizia tributaria.

Il **D.L. n. 16 del 2012**, all'articolo 10, comma 1, ha autorizzato l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) a costituire, avvalendosi di risorse proprie, un fondo - con una dotazione non superiore a 100.000 euro annui - destinato ad effettuare da parte del personale AAMS operazioni di gioco presso locali in cui si effettuano scommesse o sono installati apparecchi da gioco con vincita in denaro (c.d. newslot e VLT - videolottery, indicati all'articolo 110, comma 6, lett. a) e b), del R.D. n. 773/1931) al solo fine di verificare eventuali violazioni in materia di gioco pubblico, ivi comprese quelle relative al divieto di gioco dei minori.

- v) definizione di un **concorso statale**, a valere su quota parte delle risorse erariali derivanti dai giochi pubblici, mediante istituzione di un apposito fondo finalizzato prioritariamente al **contrasto del gioco d'azzardo patologico**, anche in concorso con la finanza regionale e locale;

La **legge di stabilità 2015** (legge 190 del 2014, comma 643) ha disposto che, nell'ambito del finanziamento del servizio sanitario nazionale, una quota pari a **50 milioni di euro** sia annualmente destinata alla **cura delle patologie connesse alla dipendenza da gioco d'azzardo**. Una quota delle risorse, nel limite di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2015, 2016 e 2017, è destinata alla sperimentazione di modalità di controllo dei soggetti a rischio di patologia, mediante l'adozione di software che consentano al giocatore di monitorare il proprio comportamento generando conseguentemente appositi messaggi di allerta. Il Ministro della salute adotta linee di azione per garantire le prestazioni di prevenzione, cura e riabilitazione rivolte alle persone affette dal gioco d'azzardo patologico (GAP). Alla ripartizione delle risorse tra le regioni si provvede annualmente all'atto della ripartizione della quota indistinta del fabbisogno sanitario standard regionale, secondo i criteri e le modalità previsti dalla legislazione vigente in materia di costi standard.

- z) rafforzamento del **monitoraggio**, controllo e verifica circa il rispetto e dell'efficacia delle disposizioni vigenti in materia di **divieto di pubblicità** per i giochi con vincita in denaro, **soprattutto per quelli on line**, anche ai fini della revisione della disciplina in materia, con particolare riguardo all'obiettivo della tutela dei minori;

L'**articolo 7**, comma 4, del **D.L. n. 158 del 2012** dispone che dal 1° gennaio 2013, al fine di contenere la diffusione delle dipendenze dalla pratica di gioco con vincite in denaro, sono **vietati i messaggi pubblicitari di giochi con vincite in denaro nelle trasmissioni televisive, radiofoniche, e nelle rappresentazioni teatrali o cinematografiche rivolte prevalentemente ai giovani**; sono peraltro vietati i messaggi pubblicitari di giochi con vincite in denaro su giornali, riviste, pubblicazioni, durante trasmissioni televisive e radiofoniche, rappresentazioni cinematografiche e teatrali, nonché via internet, che incitano al gioco ovvero ne esaltano la sua pratica, ovvero che hanno al loro interno dei minori, ovvero che non avvertono del rischio di dipendenza dalla pratica del gioco.

Ai sensi del comma 4-bis **la pubblicità dei giochi che prevedono vincite in denaro deve riportare in modo chiaramente visibile la percentuale di probabilità di vincita** che il soggetto ha nel singolo gioco pubblicizzato. Qualora la stessa percentuale non sia definibile, è indicata la percentuale storica per giochi simili. In caso di violazione, il soggetto proponente è obbligato a ripetere la stessa pubblicità secondo modalità, mezzi utilizzati e quantità di annunci identici alla campagna pubblicitaria originaria, indicando nella stessa i requisiti previsti dal presente articolo nonché il fatto che la pubblicità è ripetuta per violazione della normativa di riferimento.

Il comma 6 stabilisce che **in caso di violazione dei suddetti divieti** è prevista la **sanzione amministrativa** da 100.000 a 500.000 euro per il committente del messaggio pubblicitario e per il proprietario del mezzo di comunicazione.

Si prevede, inoltre, l'**obbligo di riportare avvertimenti sul rischio di dipendenza dalla pratica di giochi con vincite in denaro e sulle relative probabilità di vincita** sulle schedine e tagliandi dei giochi, sugli apparecchi newslot e nelle sale con videoterminali; nei punti di vendita di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, **nei siti internet** destinati all'offerta di giochi con vincite in denaro.

- aa) introduzione del **divieto di pubblicità nelle trasmissioni radiofoniche e televisive** nel rispetto dei principi sanciti in sede europea relativi alla tutela dei minori **per i giochi con vincite in denaro che inducono comportamenti compulsivi**;
- bb) previsione di una **limitazione massima della pubblicità riguardante il gioco on-line**, in particolare di quella realizzata da soggetti senza concessione statale di gioco;
- cc) introduzione di un meccanismo di **autoesclusione dal gioco**, basato su un **registro nazionale** al quale possono iscriversi i soggetti che chiedono di essere esclusi dalla partecipazione in qualsiasi forma ai giochi con vincite in denaro;
- dd) introduzione di **modalità di pubblico riconoscimento agli esercizi commerciali che si impegnano**, per un determinato numero di anni, a **rimuovere o a non installare apparecchiature per giochi con vincite in denaro**;
- ee) previsione di **maggiori forme di controllo**, anche in via telematica, nel rispetto del diritto alla riservatezza e tenendo conto di adeguate soglie, **sul rapporto tra giocate, identità del giocatore e vincite**;
- ff) anche a fini di rilancio, in particolare, del settore ippico:
 - 1) promuovere l'**istituzione della Lega 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 della Lega ippica italiana sia improntata a criteri di equa e ragionevole 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; il concorso statale finalizzato all'istituzione e al funzionamento della Lega ippica italiana è

definito in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria del medesimo decreto legislativo attuativo, a valere su quota parte delle risorse del fondo di cui al numero 2);

L'articolo 14, comma 28, del D.L. n. 98 del 2011 ha trasformato l'UNIRE (Unione per l'incremento delle razze equine) in Agenzia per lo sviluppo del settore ippico – **ASSI**, struttura a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, secondo quanto previsto dall'articolo 8 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, posta sotto la vigilanza del Ministro delle politiche agricole.

Un anno dopo il **comma 9 dell'articolo 23-quater del D.L. n. 95 del 2012** ha disposto la **soppressione** dell'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico – **ASSI**, demandando a successivi decreti di natura non regolamentare del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, il trasferimento delle risorse umane, strumentali e finanziarie degli enti incorporati, nonché la ripartizione tra il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli delle funzioni già attribuite ad ASSI dalla normativa vigente, delle relative risorse umane, finanziarie e strumentali e dei relativi rapporti giuridici attivi e passivi.

Nella precedente Legislatura la XIII Commissione Agricoltura della Camera dei deputati ha esaminato talune proposte di riforma del settore dell'ippica, anche di fronte ad una situazione di profonda crisi divenuta ormai strutturale dell'intero comparto, caratterizzata peraltro dal blocco dei pagamenti arretrati nei riguardi degli allevatori e degli ippodromi. Tali proposte non hanno completato l'iter previsto per la fine anticipata della Legislatura. Parte della riforma era, comunque, confluita nel disegno di delega fiscale esaminato nel corso della medesima Legislatura il cui contenuto è stato ripreso dalla proposta di legge in esame.

Nella Legislatura in corso la **Commissione Agricoltura** ha iniziato l'esame della **p.d.l. A.C. n 753** (Faenzi, Russo) recante l'istituzione dell'**Unione ippica italiana**, nonché disposizioni per la promozione del settore ippico nonché in materia di scommesse ippiche, che ripropone diverse disposizioni del testo base adottato dalla XIII Commissione nella precedente Legislatura.

All'Unione potranno partecipare, secondo modalità che saranno definite con decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, gli allenatori, i guidatori, i fantini, i *gentlemen* e gli altri soggetti della filiera ippica (art. 2, co. 1, lett. e) dell'A.C. 753).

- 2) previsione di un **fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico**, alimentato mediante quote versate dagli iscritti alla Lega 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;

L'articolo 8 dell'A.C. n. 753, precedentemente citato, prevede la costituzione di un **fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico** - costituito, dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017- dalle seguenti risorse:

- a) la quota annuale di iscrizione degli associati all'Unione ippica italiana;
- b) la quota della raccolta delle scommesse su eventi a base ippica di pertinenza dell'Unione; la quota sarà versata mensilmente alla stessa Unione dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli entro la fine del mese successivo a quello di pertinenza;
- c) i proventi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi, *internet, mobile*, audio-video, relativi alle immagini ippiche con qualsiasi mezzo tecnologico trasmesse o veicolate e ogni altro sfruttamento di immagine, modulate da apposito regolamento da sottoscrivere da parte degli operatori;
- d) fino all'anno 2017, un eventuale contributo, stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, a valere sulle maggiori entrate maturate annualmente, non superiore al 4 per cento del prelievo erariale unico (PREU) maturato nell'anno precedente relativamente agli apparecchi e congegni da intrattenimento e divertimento;
- e) un contributo mensile di importo pari alle imposte derivanti dalle attività di raccolta dei giochi pubblici effettuate nel mese all'interno degli ippodromi. A decorrere dal 1° gennaio 2014 gli ippodromi potranno commercializzare al loro interno i giochi pubblici con vincite in denaro, oltre a quelli già previsti dalla legge, ferma restando la disponibilità da parte della società di gestione dell'ippodromo delle necessarie concessioni o di adeguati contratti con società concessionarie; il contributo sarà destinato dall'Unione al miglioramento della gestione degli impianti ippici e delle razze indigene;
- f) un contributo mensile pari al 50 per cento delle imposte derivanti dalle scommesse su eventi virtuali assimilabili a corse ippiche.

- 3) **attribuzione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali di funzioni di regolazione e controllo** di secondo livello delle corse ippiche, nonché **alla Lega ippica italiana**, anche in collaborazione con **l'Amministrazione economico-finanziaria**, 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;

La ripartizione di funzioni tra il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e la Lega ippica italiana è anch'essa definita nel testo dell'A.C. 753 (artt. 3 e 5)

- 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**.

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 aveva attribuito all'Unione nazionale incremento razze equine (UNIRE) 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 dall'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 ha registrato 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;
- prevedere misure organiche per la promozione della salute e del benessere del cavallo.

gg) previsione di una **relazione alle Camere sul settore del gioco pubblico**, presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze **entro il 31 dicembre di ogni anno**, contenente i dati sullo stato delle concessioni, sui volumi della raccolta, sui risultati economici della gestione e sui progressi in materia di tutela dei consumatori di giochi e della legalità.

Articolo 15 **(Fiscalità energetica e ambientale)**

L'**articolo 15** delega il Governo ad introdurre **nuove forme di fiscalità** al fine di preservare e garantire l'**equilibrio ambientale** (*green taxes*), in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della **neutralità fiscale**; si prevede inoltre la **revisione** della disciplina delle **accise** sui prodotti energetici e **dell'energia elettrica** anche in funzione del contenuto di carbonio, come previsto dalla proposta di Direttiva del Consiglio europeo in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Il **gettito** derivante dall'introduzione della *carbon tax* è destinato prioritariamente alla **riduzione della tassazione sui redditi**, in particolare sul **lavoro** generato dalla *green economy*, e al finanziamento delle **tecnologie a basso contenuto di carbonio**, nonché alla **revisione** del finanziamento dei **sussidi alle fonti di energia rinnovabili**.

Al fine di non penalizzare, sotto il profilo della competitività, le imprese italiane rispetto a quelle europee, **l'entrata in vigore** delle disposizioni riguardanti la fiscalità ambientale sarà coordinata con la data di recepimento della **disciplina armonizzata** decisa a **livello europeo**.

Le norme in esame esplicitamente perseguono le finalità del cd. "doppio dividendo" in materia di tassazione ambientale: in sostanza, le misure che saranno adottate otterranno il duplice vantaggio di **ridurre le emissioni nocive** e al contempo di **ridistribuire più equamente il carico fiscale**, in modo da renderlo più compatibile con uno sviluppo sostenibile.

Nel corso dell'esame parlamentare del disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale presentato dal Governo il 18 giugno 2012 (A.C. 5291), la **Banca d'Italia** aveva messo in evidenza il ruolo della **tassazione ambientale** per la ripresa di un percorso di sviluppo che non si ripercuota negativamente sull'ambiente. Si suggeriva, in primo luogo, l'introduzione di imposte disegnate in modo da internalizzare i costi esterni associati all'impatto ambientale. Inoltre, si segnalava come l'imposta ambientale fornisca un incentivo allo sviluppo di tecnologie innovative che facilitano la riduzione dell'impatto ambientale delle attività di produzione e consumo, accrescendo le prospettive di una crescita guidata dai cosiddetti settori verdi. Si proponeva, quindi, di destinare il gettito alla riduzione di imposte più distorsive – come quelle sui fattori produttivi – oppure al finanziamento di misure atte a limitare gli effetti negativi del consumo di risorse ambientali (investendo in tecnologie verdi o per il ripristino del capitale naturale). (vedi anche http://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/econo/temidi/td10/td744_10/td_744_10).

La Raccomandazione del Consiglio europeo sul PNR 2012-2015 del 6 luglio 2012 (<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/12/st11/st11259.en12.pdf>) auspicava, da parte

dell'Italia, ulteriori azioni per **spostare il carico fiscale da capitale e lavoro verso la proprietà, i consumi e l'ambiente**.

Si segnala peraltro che **Confindustria** aveva espresso le proprie perplessità in merito all'eventuale introduzione di nuove tasse nell'attuale momento di crisi economica che, in ogni caso, dovrebbero essere **coordinata a livello europeo** per non generare svantaggi competitivi.

In relazione all'introduzione di una tassazione ambientale, lo studio dell'**Agenzia Europea per l'Ambiente**, *Environmental Tax Reform in Europe: implications for income distribution and opportunities for eco-innovation* mette in evidenza come i governi potrebbero diminuire le tasse sul reddito, spingere l'innovazione e tagliare le emissioni introducendo tasse specifiche e molto ben mirate sulle singole attività inquinanti, reinvestendo il ricavato nel far crescere l'economia del futuro attraverso le nuove fonti e il risparmio energetico, i mezzi alternativi, e la riconversione delle linee di produzione nella direzione di nuovi prodotti a minore impatto ambientale:

<http://www.eea.europa.eu/publications/environmental-tax-reform-in-europe>

<http://www.eea.europa.eu/publications/environmental-tax-reform-opportunities>

L'**Istituto Bruno Leoni**, nel rapporto "Europa 2020. Una proposta alternativa" suggerisce l'introduzione della *carbon tax*, che viene ritenuta più trasparente e meno distorsiva del *cap & trade* (vale a dire l'attuale sistema dello scambio delle quote di emissione), in quanto più stabile e prevedibile, nonché meno soggetta alle interferenze politiche. All'introduzione di una *carbon tax* – secondo il rapporto - dovrebbero corrispondere la razionalizzazione della tassazione fiscale e degli incentivi e disincentivi regolatori alle varie fonti. Il gettito dell'imposta dovrebbe essere impiegato per ridurre l'Irpef, in modo da restituire ai consumatori quel potere d'acquisto che gli viene sottratto.

La tassazione ambientale

Il regolamento 691/2011/UE, entrato in vigore l'11 agosto 2011, vincola gli Stati membri a **comunicare annualmente i dati** relativi a emissioni atmosferiche, **tasse ambientali** e contabilità dei flussi di materia a livello macroeconomico. In particolare, il regolamento istituisce un **quadro comune** per la raccolta, la compilazione, la trasmissione e la valutazione di **conti economici ambientali europei** quali conti satellite del Sistema europeo dei conti. Vengono, in quest'ottica, forniti agli Stati membri metodologia, regole, definizioni, classificazioni e regole contabili comuni, destinate ad essere utilizzate in sede di compilazione dei conti economici ambientali.

L'**imposta ambientale** viene definita come un'imposta la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che **produce sull'ambiente un impatto negativo specifico** e dimostrato e che è classificata come imposta nel SEC 95.

Ai sensi del medesimo regolamento, le **tasse ambientali** comprendono:

- le tasse sull'**energia**, vale a dire quelle sui prodotti energetici utilizzati sia per i trasporti (benzina e diesel) che per i bisogni industriali e domestici (petrolio gas, carbone ed elettricità);

- le tasse sui **trasporti** si riferiscono a quelle legate alla proprietà ed all'utilizzo dei veicoli a motore ed anche quelle su altri mezzi di trasporto come gli aerei ed i servizi di trasporto connessi (sono sia una tantum che periodiche come la tassa annuale di circolazione);
- le tasse sull'**inquinamento** riguardano quelle sulle emissioni in atmosfera misurate o stimate (ad eccezione delle tasse sulla CO₂), le tasse sull'acqua e per la gestione dei rifiuti.
- le tasse sulle **risorse** riguardano l'estrazione e l'utilizzo delle risorse naturali come gas e petrolio, ma anche licenze per caccia e pesca.

Facendo una panoramica sul quadro europeo, con riferimento a dati 2008, **Eurostat** (*Environmental statistics and accounts in Europe*) spiega che le tasse sull'energia rappresentano la più forte proporzione di tasse ambientali in tutti gli Stati membri ad eccezione di Malta. Le proporzioni più elevate di tasse sull'energia sono state osservate in Lituania, Lussemburgo e in Repubblica Ceca (93% del totale delle tasse ambientali ciascuno) e in Slovacchia (90%). Le più forti proporzioni di tasse sui trasporti si trovano a Cipro (50% del totale delle tasse sull'ambiente), a Malta (48%) e in Irlanda (47%), mentre le proporzioni più elevate di tasse sull'inquinamento e le risorse vengono osservate in Danimarca (31%), in Olanda (17%) e in Estonia (14%)".

Secondo il rapporto *Study on Environmental Fiscal Reform Potential in 12 EU Member States* predisposto per la Commissione europea e presentato a Roma il **6 marzo 2014** (http://ec.europa.eu/environment/integration/green_semester/pdf/EFR-Final%20Report.pdf) nel **2012**, la tassazione ambientale in Europa rappresentava il **2,29 del Pil**.

Nel corso della sua audizione presso le Commissioni riunite VIII e X ([seduta del 17 giugno 2014](#)) nell'ambito dell'**indagine conoscitiva sulla green economy**, il sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze, Giovanni Legnini, ha sottolineato che come nei principali paesi OCSE, in **Italia** le tasse ambientali coincidono largamente con le tasse sui prodotti energetici (2,3 per cento del PIL nel 2012) e sui veicoli (0,7 per cento del PIL). Sono inoltre previste tasse sull'inquinamento (emissioni SO₂ e NO_x) e sui conferimenti in discarica, parzialmente a livello locale. Le tasse sull'inquinamento rappresentano tuttavia una quota marginale delle entrate ambientali. Il gettito delle imposte sui prodotti energetici è in generale il risultato dell'applicazione di differenti aliquote a seconda della tipologia dei prodotti e dell'utilizzo al quale essi sono destinati (autotrazione, riscaldamento, usi agricoli, combustione). Nel corso degli anni recenti, è aumentata in modo significativo l'incidenza delle imposte ambientali sul Pil, a seguito delle misure adottate a partire dall'estate del 2011 ai fini del consolidamento dei conti pubblici: **nel 2012** le imposte ambientali rappresentavano il **3,1 per cento del Pil** (erano il 2,3 per cento del Pil nel 2008), registrando un incremento significativo delle accise sugli oli minerali (passate da un 23,4 miliardi di euro nel 2008 a 28,2 miliardi di euro nel 2012). Il prelievo fiscale sui prodotti energetici, e in particolare le accise sulla benzina e il diesel, è oggi uno dei più alti tra i paesi europei (l'Italia si colloca al secondo posto per il livello delle accise sulla benzina, dopo i Paesi Bassi; e per il livello delle accise sul gasolio dopo il Regno Unito)».

Secondo i dati più aggiornati diffusi dall'**ISTAT** (si veda la tabella "Gettito delle tasse ambientali Italia, 1995-2013" riportata nelle pagine seguenti) le tasse ambientali rappresentano **nel 2013 il 3,5% del Pil**: circa l'80% da imposte sull'energia, poco meno del 20% da quelle sui trasporti e solo l'1% per ciò che riguarda inquinamento e impiego delle risorse. Solo l'1% circa delle imposte ambientali è destinato a spese per la protezione dell'ambiente.

La legge di stabilità 2014 (L. 147/2013, commi 641-668) nell'ambito dell'Imposta Unica Comunale (IUC), ha istituito – in relazione all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali - **la tassa sui rifiuti (TARI)**, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore (che sostituisce la Tares, istituita dall'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011, che a sua volta aveva sostituito la Tia e la Tarsu).

Altri esempi di **tassazione ambientale** riguardano:

- **l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili**, il cui gettito è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti delle zone A e B dell'intorno aeroportuale, di cui all'articolo 90 della legge n. 342 del 2000, trasformata in imposta regionale, a decorrere dal 2013, dal D.Lgs. n. 68 del 2011 in materia di federalismo regionale;
- **il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica**, introdotto con l'art.3, comma 24, della legge 28 dicembre 1995 n. 549. Il 20 per cento del gettito derivante dall'applicazione del tributo affluisce in un apposito fondo della regione destinato a favorire la minore produzione di rifiuti, le attività di recupero di materie prime e di energia, con priorità per i soggetti che realizzano sistemi di smaltimento alternativi alle discariche, nonché a realizzare la bonifica dei suoli inquinati, ivi comprese le aree industriali dismesse, il recupero delle aree degradate per l'avvio ed il finanziamento delle agenzie regionali per l'ambiente e la istituzione e manutenzione delle aree naturali protette;
- **la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x)** istituita, a carico dei grandi impianti di combustione, dall'art. 17, comma 29, della L. 449/1997.

La tassazione energetica

In materia di **tassa sull'energia**, la **direttiva 2003/96/CE**, che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, anche al fine di recepire il **protocollo di Kyoto**, ha ampliato l'ambito delle accise armonizzate, al fine di estenderlo in generale a tutti i "**prodotti energetici**" (tra cui il gas naturale) e l'elettricità, introducendo dunque livelli minimi di tassazione anche per i suddetti prodotti. Di conseguenza, con il **D.Lgs. n. 26/2007**, di recepimento della direttiva 2003/96/CE, il Testo Unico delle Accise – TUA, di cui al **D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504**, è stato oggetto di profonde modifiche.

In estrema sintesi, i prodotti energetici e l'elettricità sono **tassati soltanto se usati come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento**, e non quando sono usati per la riduzione chimica o nei processi elettrolitici e metallurgici. Sulla base di tale principio, la direttiva fissa le **aliquote minime d'imposta** per i carburanti per motori, i carburanti per uso industriale o commerciale, i combustibili per riscaldamento e l'elettricità. Gli Stati membri possono applicare **aliquote differenziate** a condizione che esse rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella direttiva e siano compatibili con il diritto comunitario, nei seguenti casi: quando le aliquote sono direttamente connesse con la qualità del prodotto; quando dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento; per trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze; tra uso commerciale e non commerciale. Sono previste diverse fattispecie di **riduzione, esenzione e rimborso** della tassazione. La direttiva promuove la competitività delle imprese fornendo misure per alleggerire l'onere fiscale delle **imprese ad alta intensità energetica** e delle imprese che concludono accordi volti a migliorare significativamente la protezione ambientale e l'efficienza energetica. Essa prevede inoltre che gli Stati membri possono rimborsare parzialmente o totalmente le imposte versate dalle imprese che hanno investito nella razionalizzazione del

loro uso energetico. Tale rimborso può variare dal 100% nel caso di imprese ad alta intensità energetica, e fino al 50% per le altre imprese.

L'Ires sul settore energetico

Si ricorda che l'**articolo 81 del decreto-legge n. 112 del 2008** prevede un'addizionale all'aliquota IRES (di 6,5 punti percentuali), cd. **Robin Hood Tax**, nei confronti delle società che operano nel settore petrolifero, nel settore dell'energia elettrica e nel trasporto e distribuzione del gas naturale, con volume di ricavi superiori a 3 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 300 mila euro (secondo le ultime modifiche introdotte dal **decreto-legge n. 69 del 2013**, cd. decreto del fare, che ha abbassato le predette soglie, rispettivamente, da 10 milioni a 3 milioni di euro per quanto riguarda il volume di ricavi e da 1 milione a 300 mila euro per quanto riguarda il reddito imponibile).

La **legge n. 7 del 2009** (ratifica trattato Italia-Libia) ha introdotto una ulteriore addizionale IRES al 4% (la cui disciplina è stata modificata dall'articolo 25-*bis* del **decreto-legge n. 216 del 2011**) per le imprese operanti nel settore degli idrocarburi con determinati requisiti, tra cui una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro.

Le detrazioni per la riqualificazione energetica degli edifici

La **legge di stabilità 2015 (comma 47)** ha prorogato le detrazioni per gli interventi di recupero del **patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica**, mantenendo sostanzialmente anche per il 2015 le percentuali in vigore per il 2014 (50 per cento per il recupero edilizio e per l'acquisto di mobili; 65 per cento per gli interventi di riqualificazione energetica, inclusi quelli relativi alle parti comuni degli edifici condominiali).

La detrazione del 65 per cento è estesa per le spese sostenute, dal 1° gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2015, per le spese di acquisto e posa in opera delle schermature solari (fino a 60.000 euro) e per l'acquisto e la posa in opera degli impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, nel limite massimo di detrazione di 30.000 euro.

Per gli **interventi in funzione antisismica** effettuati fino al 31 dicembre 2015 la detrazione è aumentata dal 50 al 65 per cento.

Gli incentivi per le fonti rinnovabili

Gli incentivi alla produzione rinnovabile elettrica in Italia sono storicamente i più elevati d'Europa, con un forte impatto sul costo dell'energia: circa il 20% circa della bolletta elettrica italiana (escluse imposte) è destinato a incentivi alla produzione tramite fonti rinnovabili (componente A3 della bolletta). Negli ultimi anni, in coerenza con la Strategia energetica nazionale, sono stati approvati alcuni provvedimenti mirati a ridurre i costi dell'energia, e in particolare le cosiddette norme "spalma-incentivi", che puntano a diminuire l'onere annuo dell'incentivazione delle fonti rinnovabili che si scarica sulla componente A3.

Dapprima, con il **D.L. 145/2013**, c.d. **Destinazione Italia** è stato previsto il cosiddetto "**spalma-incentivi volontario**" con il quale si propone ai produttori di energia elettrica da fonti rinnovabili titolari di impianti che beneficiano di incentivi un'**alternativa** tra continuare a godere del regime incentivante spettante per il periodo di diritto residuo oppure optare per la fruizione di un incentivo ridotto a fronte di una proroga del periodo di incentivazione.

Successivamente, con il **D.L. 91/2014**, è stato introdotto il cosiddetto "**spalma-incentivi obbligatorio**", che introduce nuove modalità di erogazione degli incentivi a carico delle tariffe elettriche riconosciute all'energia prodotta dai grossi impianti fotovoltaici, lasciando ai produttori la scelta tra tre opzioni:

- l'estensione da 20 a 24 anni del periodo di incentivazione, a fronte di una rimodulazione del valore unitario dell'incentivo di entità dipendente dalla durata del periodo incentivante residuo;
- il mantenimento del periodo di erogazione ventennale, a fronte di una riduzione dell'incentivo per un primo periodo, e di un corrispondente aumento dello stesso per un secondo periodo, secondo percentuali definite dal MiSE;
- il mantenimento del periodo di erogazione ventennale, a fronte di una riduzione percentuale fissata dal decreto, crescente a seconda della taglia degli impianti (tale opzione è quella applicata in assenza di comunicazioni da parte dell'operatore).

Per quanto riguarda i decreti di attuazione di queste norme si ricordano:

- lo **spalma-incentivi volontario** è stato attuato con il [DM 6 novembre 2014](#), che stabilisce le modalità di ridefinizione volontaria degli incentivi **per gli impianti da fonti rinnovabili diverse dal fotovoltaico**. Il decreto interessa in particolare ai produttori da fonti rinnovabili interessati a operazioni di rifacimento o ripotenziamento del sito, e porta ad un prolungamento di sette anni del periodo di diritto agli incentivi, con una conseguente riduzione dell'erogazione annua
- lo **spalma-incentivi obbligatorio per i grandi impianti fotovoltaici** (previsto dall'articolo 26, comma 3, del DL 91/2014), che regola la rimodulazione degli incentivi agli impianti fotovoltaici di potenza superiore a 200 kW nell'arco dei venti anni, è stato attuato con il [DM 17 ottobre 2014](#);
- il [DM 16 ottobre 2014](#), sulle modalità di erogazione degli incentivi al fotovoltaico da parte del Gestore dei servizi energetici – GSE Spa, ha attuato l'articolo 26, comma 2, del decreto-legge 91/2014. Sulla base del provvedimento, ai produttori sarà riconosciuto, ogni anno, un acconto pari al 90%, calcolato sulla base della produzione effettiva dell'anno precedente, con saldo entro 60 giorni dall'invio delle misure sulla produzione effettiva e comunque entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Si segnala peraltro che, dalla metà dell'anno 2013, sono **esauriti i fondi del Quinto Conto Energia** per l'incentivazione del fotovoltaico, in quanto è stata raggiunta la soglia dei 6,7 miliardi di euro.

Fonti rinnovabili diverse dal fotovoltaico

Il [DM 6 luglio 2012](#) ha stabilito le nuove modalità di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili, diverse da quella solare fotovoltaica, con potenza non inferiore a 1 kW. Gli incentivi previsti dal Decreto **si applicano agli impianti** nuovi, integralmente ricostruiti, riattivati, oggetto di intervento di potenziamento o di rifacimento, che entrano **in esercizio dal 1° gennaio 2013**. Il nuovo decreto ha disciplinato anche le modalità con cui gli impianti già in esercizio, incentivati con il DM 18/12/08, passeranno, **a partire dal 2016, dal meccanismo dei certificati verdi ai nuovi meccanismi di incentivazione**.

Il Decreto prevede due distinti meccanismi incentivanti, individuati sulla base della potenza, della fonte rinnovabile e della tipologia dell'impianto:

A) una tariffa incentivante omnicomprensiva per gli impianti di potenza fino a 1 MW, determinata dalla somma tra una tariffa incentivante base – il cui valore è individuato per ciascuna fonte, tipologia di impianto e classe di potenza nell'Allegato 1 del Decreto - e

l'ammontare di eventuali premi (es. cogenerazione ad alto rendimento, riduzione emissioni, etc.).

B) un incentivo per gli impianti di potenza superiore a 1 MW e per quelli di potenza fino a 1 MW che non optano per la tariffa omnicomprensiva, calcolato come differenza tra la tariffa incentivante base – a cui vanno sommati eventuali premi a cui ha diritto l'impianto - e il prezzo zonale orario dell'energia (riferito alla zona in cui è immessa in rete l'energia elettrica prodotta dall'impianto). L'energia prodotta dagli impianti che accedono all'incentivo resta nella disponibilità del produttore.

Settore termico

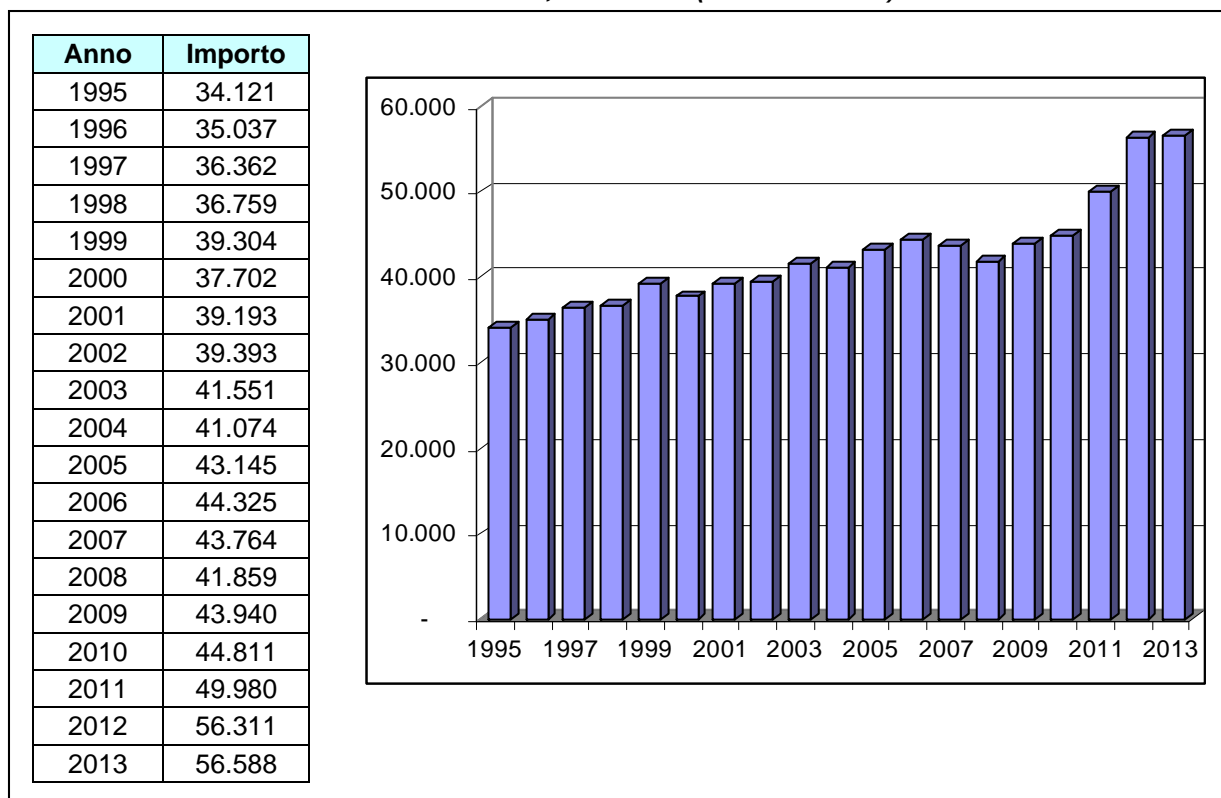
Per quanto riguarda il **settore termico**, l'obiettivo è quello di sviluppare la produzione di rinnovabili fino al 20% dei consumi finali al 2020 (dal 17% dell'obiettivo 20-20-20), pari a circa 11 Mtep/anno. Il raggiungimento dell'obiettivo è legato alla sostituzione di una parte degli impianti esistenti alimentati a combustibili convenzionali, alle nuove installazioni, all'evoluzione degli obblighi di integrazione delle rinnovabili nell'edilizia. Per lo stimolo delle rinnovabili termiche di piccola taglia (destinato prevalentemente al settore civile), è stato varato un decreto ministeriale che incentiva direttamente l'installazione di impianti dedicati, il cosiddetto "**Conto Termico**" (DM 28 dicembre 2012).

Con il D.L. 133/2014 (cd. Sblocca-Italia) si è cercato di dare nuovo impulso a tale tipologia di incentivazione, cercando di facilitare l'accesso ad imprese, famiglie e soggetti pubblici ai contributi per gli interventi:

di produzione di energia termica da fonti rinnovabili;

di incremento dell'efficienza energetica di piccole dimensioni,

realizzati in data successiva al 31 dicembre 2011. Si prevede a tal fine che l'aggiornamento del sistema di incentivi (attualmente definiti dal c.d. conto termico) venga effettuato entro il 31 dicembre 2014, semplificando le procedure ed utilizzando strumenti per favorire l'accesso alle risorse stanziare. L'applicazione di tale nuovo sistema sarà monitorata entro il 31 dicembre 2015. Sulla base del monitoraggio verrà adottato, se necessario, un decreto modificativo della disciplina vigente. L'incentivo viene inoltre reso accessibile da parte dei soggetti di edilizia popolare e delle cooperative di abitanti alle categorie di incentivi della Pubblica Amministrazione.

Gettito delle tasse ambientali Italia, 1995-2013 (milioni di euro)

Fonte: Istat (http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DCCN_IMPAMB1)

In tema di tassazione ambientale si segnalano i seguenti documenti, tutti pubblicati nel corso del 2014:

- il rapporto “*Study on Environmental Fiscal Reform Potential in 12 EU Member States*” per la Commissione europea, presentato a Roma il 6 marzo 2014: http://ec.europa.eu/environment/integration/green_semester/pdf/EFR-Final%20Report.pdf;
- le presentazioni svolte durante l’incontro di presentazione del rapporto: http://ec.europa.eu/italy/events/2014/20140306_politica_ambientale_it.htm
- sintesi del rapporto di ECBA Project per la riforma della fiscalità ambientale <http://www.ecbaproject.eu/it/eventi/119-i-dati-di-ecba-project-per-la-riforma-della-fiscalita-ambientale.html>
- sintesi dell’indagine CGIA di Mestre in materia di destinazione del gettito da tassazione ambientale <http://www.cgiamestre.com/wp-content/uploads/2014/10/tasseambientaliottobre2014.pdf>
- Manifesto di Legambiente per una revisione della fiscalità ambientale http://www.legambiente.it/sites/default/files/docs/manifesto21_maggio_bastaincentiviconsumorisorseambientali_def.pdf

Articolo 16 **(Disposizioni finanziarie)**

L'**articolo 16** (riformulato dall' art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che **dall'attuazione della delega** non devono derivare **nuovi o maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti (**comma 1**).

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Ove uno o più decreti legislativi determinino **nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito**, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante **compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi**, adottati ai sensi della legge delega, **presentati prima o contestualmente** a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le maggiori entrate confluiscono in **un apposito fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il richiamato comma 2 dell'articolo 17 della legge di contabilità stabilisce che le leggi di delega comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. 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.

I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri (**comma 1-bis**) saranno emanati solo **successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanzino le occorrenti risorse finanziarie**.

Tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Il comma 2 reca una sorta di norma programmatica, ai sensi della quale la revisione del sistema fiscale persegue l'**obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti**, nel rispetto – per effetto delle **modifiche** apportate in **Commissione** – del **principio di equità**, compatibilmente con il

rispetto **dell'articolo 81 della Costituzione** nonché degli obiettivi di **equilibrio di bilancio e di riduzione del rapporto tra debito e prodotto interno lordo** stabiliti a livello europeo.

Si ricorda che il **comma 431 della legge n. 147 del 2013** (legge di stabilità 2014) ha istituito il **Fondo per la riduzione della pressione fiscale** alimentato con le risorse derivanti dalla razionalizzazione della spesa pubblica e l'ammontare di risorse permanenti che si stima di incassare quali maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Tali somme sono destinate in particolare all'incremento delle deduzioni IRAP e detrazioni IRPEF per reddito da lavoro dipendente e da pensione (comma 432). **La legge di stabilità 2015** ha da ultimo rimodulato il Fondo per la riduzione della pressione fiscale:

- **riducendone gli stanziamenti di 331,533 milioni** di euro per il **2015** e di **18,533 milioni** di euro a decorrere **dal 2016** (articolo 1, comma 716 della legge n. 190 del 2014);
- **assegnandovi parte delle maggiori entrate** derivanti dalle norme della medesima legge di stabilità 2015 in materia di **giochi**, nella misura di **150 milioni di euro a decorrere dal 2015** (comma 652 della richiamata legge n. 190 del 2014).