



## Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale

### A.C. 282, A.C. 950, A.C. 1122, A.C. 1339

dossier n° 14 - 16 settembre 2013 - Elementi di valutazione per la compatibilità con l'ordinamento dell'Unione europea

#### Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	282	950	1122	1339
Titolo:	Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale	Disposizioni concernenti il contrasto dell'evasione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria	Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita	Delega al Governo per la riforma del sistema tributario e altre disposizioni per promuovere l'equità fiscale e il contrasto dell'evasione e dell'elusione, nonché modifiche al codice civile, concernenti il reato di false comunicazioni sociali
Iniziativa:	Parlamentare	Parlamentare	Parlamentare	Parlamentare
Iter al Senato:	No			
Numero di articoli:	5	9	4	15
Date:				
presentazione:	15 marzo 2013	15 maggio 2013	31 maggio 2013	9 luglio 2013
trasmissione alla Camera:				
assegnazione:	13 giugno 2013	30 maggio 2013	13 giugno 2013	19 luglio 2013
Commissioni competenti:	VI Finanze	VI Finanze	VI Finanze	VI Finanze
Sede:	referente	referente	referente	referente
Pareri previsti:	I, II Giustizia (ex art. 73, co. 1-bis, del reg., per le disposizioni in materia di sanzioni), III, V, VII, VIII, X, XI, XII e XIV Politiche dell'Unione Europea	I, II (ex art. 73, co. 1-bis, del reg., per le disposizioni in materia di sanzioni) e V	I, II (ex art. 73, co. 1-bis, del reg., per le disposizioni in materia di sanzioni), III, V, VII, VIII, X, XI, XII, XIII e XIV Politiche dell'Unione Europea	I, II (ex art. 73, co. 1-bis, del reg., per le disposizioni in materia di sanzioni), V, VII, VIII, X, XI, XII e XIV Politiche dell'Unione Europea

Il 20 giugno 2013 la Commissione Finanze ha avviato l'esame di alcune proposte di legge in materia fiscale. Le proposte di legge 282 (Causi e altri), 1122 (Capezzone e altri) e 1339 (Migliore) recano norme in materia di revisione del sistema fiscale mediante delega al Governo. La proposta di legge 950 (Zanetti) reca norme in materia di contrasto all'evasione fiscale e abuso del diritto. L'8 agosto 2013 è stato adottato il testo base.

#### Contenuto

La proposta si compone di 16 articoli concernenti alcuni principi generali e le procedure di delega; la **revisione del catasto** dei fabbricati, nonché norme in materia di **evasione ed erosione fiscale**; la disciplina dell'**abuso del diritto** e dell'evasione fiscale; norme in materia di **tutoraggio, semplificazione** fiscale e revisione del **sistema sanzionatorio**, la revisione del **contenzioso** e della **riscossione degli enti locali**; la delega per la **revisione dell'imposizione sui redditi di impresa** e la previsione di regimi forfetari per i **contribuenti di minori dimensioni**, nonché per la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette e in materia di **giochi pubblici**; la delega ad introdurre nuove forme di **fiscaltà ambientale**.

Attraverso la **riforma del catasto** degli immobili (**articolo 2**) si intende correggere le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall'aumento generalizzato del prelievo fiscale, disposto con il [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

[La riforma del catasto](#)

processo di revisione delle rendite, che non dovranno comunque superare i valori di mercato.

Nel corso dell'esame in sede **referente** è stata introdotta una norma a favore delle **unità immobiliari** colpite da **eventi sismici** o da altri eventi **calamitosi**, per le quali si dovrà tenere conto delle **condizioni di inagibilità o inutilizzabilità**. 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; in sede **referente** è stata resa esplicita l'esigenza di **tutelare l'unico immobile non di lusso** posseduto dal contribuente. Nel corso dell'esame in sede **referente** è stato altresì previsto un meccanismo di **monitoraggio** da parte del Parlamento del processo di revisione e si è attribuito valore alle **informazioni** sugli immobili **fornite dal contribuente**, per il quale 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.

La delega fiscale è anche orientata, secondo le modifiche introdotte in sede **referente**, ad attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'**attuazione** e dell'**accertamento** relativa alla generalità **dei tributi**, nonché a perseguire il **contrasto all'evasione e all'elusione** e il **riordino** dei fenomeni di **erosione fiscale** (cosiddette *tax expeditures*) – ferma restando la **tutela**, oltre che della famiglia e della salute, dei **redditi di lavoro dipendente e autonomo**, dei redditi da **imprese minori** e dei redditi da **pensione**. A questo fine, nelle **procedure di bilancio** sono inseriti un **rapporto** in materia di **contrasto all'evasione fiscale (articolo 3)** e un **rapporto sulle spese fiscali (articolo 4)**.

Il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale

Nel corso dell'esame in sede **referente** sono stati ulteriormente precisati gli obiettivi di **semplificazione e riduzione degli adempimenti, certezza del diritto, uniformità e chiarezza** nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi.

**Le maggiori entrate** rivenienti dal contrasto all'evasione fiscale e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale devono essere attribuite esclusivamente al **Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale**, istituito dal **D.L. n. 138/11**. 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**.

Tra gli **obiettivi** delineati emerge inoltre la **certezza del sistema tributario**, da perseguire in particolare attraverso la **definizione dell'abuso del diritto (articolo 5)**, inteso come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché la condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; deve essere garantita la scelta tra regimi alternativi quando l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali "non marginali".

L'abuso del diritto e la tax compliance

Per stimolare l'**adempimento spontaneo** degli obblighi fiscali la delega introduce norme volte alla costruzione di un **migliore rapporto tra fisco e contribuenti** attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata (**articolo 6**).

Si segnalano le norme volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della **rateazione dei debiti tributari**, attraverso la semplificazione degli adempimenti amministrativi e patrimoniali nonché la possibilità di richiedere la dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, nei casi di obiettiva difficoltà. Si intende inoltre attuare una **semplificazione sistematica dei regimi fiscali**, anche in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**, secondo le modifiche introdotte in sede **referente**, al fine di eliminare "complessità superflue" (**articolo 7**).

Si prevede la **revisione delle sanzioni** penali e amministrative (**articolo 8**) secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, dando rilievo alla configurazione del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime; si prevede, al riguardo, la revisione del regime della dichiarazione infedele e la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi, ovvero di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di **adequate soglie di punibilità**. Nel corso dell'esame in sede **referente**, è stata introdotta l'efficacia **attenuante o esimente** dell'adesione alle forme di **comunicazione e di cooperazione rafforzata**; con una modifica operata nella medesima sede **referente**, è stato disposto che l'Autorità giudiziaria possa affidare i **beni sequestrati** in custodia

L'apparato sanzionatorio e il sistema dei controlli

giudiziale all'**amministrazione finanziaria**, in luogo degli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

L'**articolo 9** indica i principi e i criteri da perseguire per il **rafforzamento dei controlli fiscali**, in particolare contrastando **le frodi carosello**, gli **abusi** nelle attività di **money transfer** e di **trasferimento di immobili**, i **fenomeni di transfer pricing** e di **delocalizzazione fittizia di impresa**, nonché **le fattispecie di elusione fiscale**. Nell'attività di controllo deve essere, tra l'altro, rispettato il principio di proporzionalità e rafforzato il contraddittorio con il contribuente. Si prevede poi che siano espressamente previsti i metodi di pagamento sottoposti a **tracciabilità** promuovendo adeguate forme di **coordinamento con i Paesi esteri** nonché favorendo una corrispondente **riduzione** dei relativi **oneri bancari**. Si dispone l'obbligo di **fatturazione elettronica** e di **trasmissione telematica dei corrispettivi**, il potenziamento del **meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge)** nonché il rafforzamento della **tracciabilità** dei mezzi di pagamento. Si ripropone quindi il tema della revisione della disciplina dell'**organizzazione delle agenzie fiscali**.

L'**articolo 10** reca 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** (principio introdotto nel corso dell'esame in sede **referente**).

La riscossione degli enti locali e la tutela dei contribuenti

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 adattare 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 che riveste ruoli apicali negli enti affidatari dei servizi di riscossione. Nel corso dell'esame in sede **referente**, si è disposto lo snellimento delle procedure di **recupero dei crediti di modesta entità**.

Tra i principi e i criteri direttivi per la **tutela dei contribuenti** si ricordano: l'**impignorabilità** di alcuni beni di impresa; l'**estensione della rateazione** dei debiti tributari e la **riduzione delle sanzioni** in caso di regolare adempimento degli obblighi dichiarativi; la **limitazione del principio della compensazione delle spese** all'esito del giudizio.

L'**articolo 11** reca la **ridefinizione** dell'imposizione sui **redditi di impresa** e dei **regimi forfetari** per i contribuenti di **minori dimensioni**. Anzitutto si prevede l'**assimilazione** delle **imposte sui redditi di impresa** (anche in forma associata) dei soggetti IRPEF, con assoggettamento a un'**imposta sul reddito imprenditoriale**, con aliquota proporzionale ed allineata a quella dell'IRES. Le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci concorreranno alla formazione del reddito IRPEF. Sono introdotti **regimi semplificati** per i contribuenti di minori dimensioni e, per i contribuenti "minimi", **regimi sostitutivi forfetari** con invarianza del *quantum* dovuto, nonché **istituti premiali** per le nuove attività produttive. Infine, si delega il Governo a introdurre "**forme di opzionalità**".

La tassazione dei redditi d'impresa

Il Governo è altresì delegato a chiarire la definizione di "**autonoma organizzazione**" ai fini IRAP per professionisti e piccoli imprenditori, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale. Allo stesso tempo, la **revisione del reddito d'impresa** è volta a migliorare la certezza e la stabilità del sistema fiscale (**articolo 12**), a favorire l'**internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia**, rivedere la disciplina impositiva delle **operazioni transfrontaliere**, con particolare riferimento, tra l'altro, al **regime dei lavoratori all'estero**, rivedere i regimi di deducibilità di ammortamenti, spese e costi.

L'attuazione della delega in materia di **IVA** deve avvenire attraverso la **semplificazione dei sistemi speciali** e l'attuazione del **regime del gruppo IVA (articolo 13)**. Allo stesso tempo, il governo è delegato ad introdurre norme per la revisione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle altre imposte di trascrizione e di trasferimento, nonché delle imposte 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, in coordinamento con le disposizioni attuative del **federalismo fiscale**.

L'**articolo 14** riguarda i **giochi pubblici**, prevedendo - oltre ad una raccolta sistematica della disciplina in un **codice** delle disposizioni sui giochi e ad un **riordino del prelievo erariale** sui singoli giochi - specifiche disposizioni volte, tra l'altro a: **tutelare i minori dalla pubblicità** dei giochi e a recuperare i fenomeni di **ludopatia**; 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; rivisitare aggi e compensi spettanti ai concessionari; ai controlli ed all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, nonché al sistema sanzionatorio. Viene quindi confermato il modello organizzativo fondato sul **regime concessorio ed autorizzatorio**, ritenuto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.

La delega in materia di giochi

Si dispone, altresì, il **rilancio del settore ippico** anche attraverso l'istituzione della **Lega ippica italiana**, con funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, ripartizione e rendicontazione del **fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico**.

Il Governo è infine delegato (**articolo 15**) ad introdurre **nuove forme di fiscalità**, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a **preservare e a garantire l'equilibrio ambientale**, e a rivedere la disciplina delle **accise sui prodotti energetici**, prevedendo che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla **riduzione della tassazione sui redditi**, in particolare sul lavoro, e al finanziamento delle **tecnologie a basso contenuto di carbonio**, nonché alla **revisione del finanziamento dei sussidi alle fonti di energia rinnovabili**.

La fiscalità ambientale

Il testo si conclude con una norma programmatica (**articolo 16**), ai sensi della quale la revisione del sistema fiscale persegue l'**obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti**.

## Esame del provvedimento in relazione alla normativa europea

Per quanto concerne l'adeguamento ai **principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea**, indicato fra i principi e criteri generali di delega di cui all'**articolo 1**, comma 1, del provvedimento, 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.

Adeguamento ai principi fondamentali dell'ordinamento

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**.

Si segnala inoltre che l'**art. 5**, comma 1, in materia di definizione dell'abuso del diritto, richiama espressamente fra i principi di delega quelli contenuti nella **Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE** del 6 dicembre 2012.

Abuso del diritto

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. Gli Stati membri vengono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: "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".

Con riferimento alle misure per contrastare l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui all'**art. 9**, si segnala che sulla Gazzetta ufficiale del 26 luglio 2013 sono state pubblicate due modifiche della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, segnatamente:

Contrasto all'evasione dell'IVA

- la [direttiva 2013/43/UE](#), relativa all'applicazione facoltativa e temporanea del **meccanismo dell'inversione contabile** alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi;
- la [direttiva 2013/42/UE](#), relativa al **meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA**.

In particolare, la direttiva 2013/43/UE prevede che gli Stati membri possano imporre, fino al 31 dicembre 2018, il meccanismo dell'**inversione contabile** (reverse charge, in base al quale l'obbligo di versare l'IVA, con riguardo a talune categorie di beni e servizi, è trasferito al soggetto passivo destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile), per un periodo minimo di due anni, per le seguenti categorie di beni:

- gas ed energia elettrica;
- console di gioco;
- tablet, computer e cellulari;
- cereali e colture industriali;
- metalli grezzi e semilavorati.

La direttiva 2013/42/UE dispone invece che, in casi di **frode improvvisa e massiccia** nel settore dell'IVA che potrebbero dare origine a **perdite finanziarie gravi e irreparabili**, la Commissione adotti (secondo la procedura di comitatologia) atti di esecuzione che autorizzano uno Stato membro, mediante un procedimento rapido e semplificato, ad estendere temporaneamente (per una durata non superiore a nove mesi) il meccanismo dell'inversione contabile anche ad altre operazioni diverse da quelle elencate, per le quali siano individuati possibili fenomeni elusivi.

Il rispetto dei principi generali della normativa europea, è richiamato inoltre dall'**art. 10**, lett. c), punto 3, del testo che detta i criteri di delega in materia di **affidamento dei servizi di riscossione delle entrate degli enti locali**. Il richiamo va inteso con particolare riguardo alla disciplina della concorrenza nel settore dell'affidamento dei servizi pubblici.

Servizi di riscossione delle entrate locali

Per quanto riguarda la **razionalizzazione dell'IVA**, si segnala che l'**art. 13**, comma 1 conferisce delega al governo per il recepimento della [direttiva 2006/112/UE del Consiglio, del 28 novembre 2006](#), relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dettando specifici principi e criteri direttivi.

Recepimento della direttiva 2006/112/UE

Per quanto riguarda la disciplina delle aliquote IVA, l'articolo 97 della [direttiva 2006/112/UE](#) 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).

La [direttiva 5 maggio 2009, n. 2009/47/UE](#) è intervenuta sulla [direttiva 2006/112/UE](#) apportando, tra l'altro, modifiche all'allegato III della [direttiva 2006/112/UE](#) al fine di ampliare l'ambito delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte. Nel secondo considerando della [direttiva 2009/47/UE](#) viene evidenziato che la Commissione europea, nella sua **Comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale** presentata al Consiglio e al Parlamento europeo nel luglio 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati localmente non pone problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, in presenza di determinate condizioni, produrre effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta all'economia sommersa.

In **Italia**, le aliquote IVA sono disciplinate dall'[articolo 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), recante l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Nel dettaglio, accanto all'**aliquota normale** (incrementata dal 20 al **21 per cento** dai commi da 2-bis a 2-quater dell'[articolo 2 del decreto-legge n. 138 del 2011](#)) si prevede un'**aliquota ridotta del 10 per cento**

(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 il [decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138](#) ha disposto un progressivo aumento delle aliquote IVA: l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21 per cento da agosto 2011. A seguito delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013, a decorrere dal 1° luglio 2013, l'aliquota ordinaria è rideterminata nella misura del 22 per cento (anziché del 23 per cento fino al 31 dicembre 2013), mentre resta ferma l'attuale aliquota ridotta del 10 per cento (anch'essa originariamente destinata ad aumentare). In sostanza dal 1° luglio 2013 le aliquote IVA saranno le seguenti: 22 per cento (ordinaria, che aumenta così dall'attuale valore del 21 per cento), 10 per cento (ridotta) e 4 per cento (super-ridotta).

Il primo dei due specifici criteri direttivi riguarda la razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati: 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 in proposito 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).

Il secondo criterio specifico riguarda l'attuazione del regime del gruppo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) previsto dall'[articolo 11 della direttiva 2006/112/UE](#). L'articolo citato ha stabilito che, previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ogni Stato membro può considerare come un **unico soggetto passivo** le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano **giuridicamente indipendenti**, ma **strettamente vincolate fra loro da rapporti** finanziari, economici ed organizzativi. Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le **misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale** mediante l'esercizio di tale disposizione.

Per quanto riguarda la **normativa nazionale vigente**, si ricorda che nell'articolo 73, ultimo comma, del [D.P.R. 633/1972](#) è previsto un **sistema di compensazione** che agevola i **gruppi societari**. La disciplina è diversa dalle disposizioni comunitarie contenute nell'[art. 11 della direttiva 2006/112](#): mentre la direttiva comunitaria riconosce un unico soggetto passivo giuridico e fiscale, pur in presenza di soggetti giuridici indipendenti, il nostro ordinamento mantiene l'autonomia delle singole società interessate, le quali:

- partecipano alla compensazione ma conservano sempre e comunque la propria autonomia giuridica e fiscale;
- sono singolarmente soggette a tutti gli obblighi di legge in qualità di contribuenti d'imposta;
- restano sotto l'esclusiva competenza degli Uffici delle entrate nella cui circoscrizione hanno il loro domicilio fiscale per quanto concerne il controllo delle dichiarazioni, le rettifiche e l'irrogazione delle sanzioni.

Le norme comunitarie, invece, implicano che la normativa nazionale che adotta l'IVA di gruppo autorizzi i soggetti, in particolare le società, caratterizzati da vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere ritenuti unico soggetto passivo.

In questo senso, qualora uno Stato membro applichi questa disposizione, il soggetto o i soggetti giuridicamente dipendenti alla luce della disposizione non possono essere considerati soggetti passivi in base alla normativa. Ne consegue che l'assimilazione a un soggetto passivo unico esclude che detti soggetti, giuridicamente dipendenti, continuino a presentare separatamente dichiarazioni e a essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare le dichiarazioni d'imposta. L'[art. 11 della direttiva 2006/112](#) presuppone quindi necessariamente, qualora uno Stato membro ne faccia applicazione, che, per effetto della normativa nazionale di trasposizione, il soggetto passivo sia unico e che al gruppo sia assegnato un unico numero di partita IVA.

L'[art. 15](#), infine, delega il Governo ad introdurre, in considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la *green economy*, nuove norme di fiscalità finalizzate a preservare e a garantire l'equilibrio ambientale e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che

verranno adottati con l'approvazione della **proposta di modifica** della [direttiva 2003/96/UE](#) di cui alla comunicazione COM (2011) 169, del 13 aprile 2011, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro, e al finanziamento delle tecnologie a basso contenuto di carbonio, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alle fonti di energia rinnovabili (*per il contenuto della citata proposta di modifica della direttiva si rinvia al seguente paragrafo sui documenti all'esame delle istituzioni europee*).

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 CO<sub>2</sub>), 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.

## Documenti all'esame delle istituzioni dell'Unione europea

Per quanto riguarda i **principi generali di delega** si ricorda che sulla Gazzetta ufficiale dell'UE del 30 luglio 2013 sono state pubblicate le [raccomandazioni](#) per l'Italia in materia di politica economica, approvate dal Consiglio dell'UE in esito all'esame del Piano nazionale di riforma (PNR) e del Programma di stabilità nell'ambito della procedura del semestre europeo.

In tema di **fiscalità**, il Consiglio dell'UE, ribadendo nella sostanza le indicazioni contenute nelle raccomandazioni adottate nell'ambito del semestre europeo 2012, raccomanda di:

- **trasferire il carico fiscale da lavoro e capitale a consumi, beni immobili e ambiente**, assicurando la neutralità in termini di gettito;
- rivedere l'ambito di applicazione delle **esenzioni** e delle **aliquote ridotte IVA**, nonché il sistema delle agevolazioni fiscali dirette;
- procedere alla **riforma del catasto**, allineando gli estimi e le rendite ai valori di mercato;
- proseguire la **lotta all'evasione fiscale**, migliorando il rispetto dell'obbligo tributario e contrastando in modo incisivo l'economia sommersa e il lavoro irregolare.

In merito all'**art. 3** (stima e monitoraggio dell'evasione fiscale) e all'**art. 4** (monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale) si segnala che il [Consiglio europeo del 22 maggio 2013](#) ha adottato, nelle proprie conclusioni, indicazioni sugli interventi da adottare, a livello europeo e nazionale, per **lottare contro l'evasione e la frode fiscale**, attribuendo carattere prioritario a:

- l'ampliamento dello **scambio automatico di informazioni** a livello di UE e globale.

Al riguardo, si segnala l'iniziativa di cinque Paesi dell'UE (**Italia**, Germania, Francia, Spagna e regno Unito), a cui si sono successivamente associati altri 12 Stati membri (Belgio, Danimarca, Finlandia, , Irlanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia e Svezia), intesa ad avviare un **progetto pilota** per lo **scambio di informazioni sui risparmi dei non residenti**, sul modello degli accordi FACTA (foreign account tax compliance act) stipulati con l'amministrazione statunitense. Inoltre, la Commissione europea ha presentato il 12 giugno 2013 una proposta di direttiva ([COM\(2013\)348](#)), allo scopo di **includere dividendi, plusvalenze e i saldi dei conti** all'elenco delle categorie già soggette, in base alla direttiva 2011/16/UE, allo scambio automatico di informazioni a partire dal 1° gennaio 2015, ovvero: i redditi da lavoro, i compensi per dirigenti, i prodotti di assicurazione sulla vita, le pensioni, le proprietà e i redditi immobiliari.

- il rapido avvio dei negoziati per la **revisione degli accordi con i Paesi terzi** (Svizzera,

Andorra, Liechtenstein, San Marino, Principato di Monaco) in materia di **tassazione dei redditi da risparmio**, al fine di introdurre - anche in questi accordi - il principio dello scambio automatico delle informazioni.

In tale ambito, il Consiglio europeo auspica anche l'approvazione entro la fine dell'anno della [proposta di modifica della direttiva](#) sulla **tassazione dei redditi da risparmio (COM(2008)727)**, che mira ad estendere il campo di applicazione della direttiva, per includervi non solo i pagamenti di interessi ma anche tutti i redditi da risparmio, nonché i prodotti che generano interessi o redditi equivalenti.

- l'attuazione delle misure previste nel [piano d'azione](#) contro la frode e l'evasione fiscale presentato dalla Commissione europea il 6 dicembre 2012 (COM(2012)722).

Il piano d'azione, accompagnato da due raccomandazioni agli Stati membri, rispettivamente sui [paradisi fiscali](#) e la [pianificazione fiscale aggressiva](#), invita gli Stati membri a introdurre nel proprio ordinamento giuridico una clausola di salvaguardia contro la doppia imposizione, per evitare che essi si traducano in un'assenza totale di imposizione nonché ad individuare, utilizzando criteri comuni, i paradisi fiscali e di inserirli in apposite "liste nere";

- il rafforzamento del [Codice di condotta](#) sulla tassazione delle imprese del 1997 introducendo misure più efficaci contro la concorrenza fiscale dannosa;
- l'approvazione entro la fine del 2013 della [quarta direttiva contro il riciclaggio](#) (COM(2013)45, presentata il 6 febbraio scorso, e tuttora all'esame delle istituzioni dell'UE), anche al fine di meglio contrastare l'evasione fiscale.

Con riferimento all'[art. 12](#), in materia di razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta, si segnala che il 16 marzo 2011 la Commissione europea ha presentato una proposta di direttiva relativa ad una **base imponibile comune consolidata per la tassazione delle società** (common consolidated corporate tax base, CCCTB, [COM\(2011\)121](#)).

Il regime comune prevede, in particolare, regole per il calcolo dei risultati fiscali di ciascuna società (o succursale), il consolidamento di tali risultati, qualora vi siano altri membri del gruppo, e la ripartizione della base imponibile consolidata tra ciascuno Stato membro ammissibile. Non sarebbero invece armonizzate **le aliquote d'imposta**, che rimarrebbero di esclusiva **competenza nazionale** pur incoraggiando la Commissione una **leale concorrenza** tra gli Stati membri al riguardo.

La proposta viene esaminata secondo una procedura legislativa speciale, che prevede l'unanimità in seno al Consiglio dell'UE e il mero parere del Parlamento europeo.

Il 19 aprile 2012 il PE ha approvato una risoluzione che reca emendamenti alla proposta di direttiva: in particolare, il PE chiede che la CCCTB si applichi, in un una fase transitoria, soltanto alle società cooperative europee, che hanno una natura transfrontaliera. **Dopo cinque anni**, verrebbe **applicata a tutte le imprese europee, eccetto le piccole e medie imprese (PMI)**, che potrebbero optare per un regime della CCCTB su base volontaria.

Il negoziato in seno al Consiglio è stato caratterizzato sinora dalla forte opposizione di alcuni Paesi (tra cui il Regno Unito) a gran parte delle previsioni della proposta, sulla base dell'affermazione per cui la fiscalità diretta ricadrebbe integralmente nelle competenze normative nazionali.

Con riferimento all'[art. 13](#) in materia di razionalizzazione dell'IVA, si segnala il **Libro bianco sul futuro dell'IVA** ([COM\(2011\)851](#)), presentato dalla Commissione europea il 6 dicembre 2011, che indica le linee strategiche dell'UE in materia di imposta sul valore aggiunto, sottolineando l'obiettivo prioritario dell'**allargamento della base imponibile** attraverso l'eliminazione per tutti gli Stati membri di talune agevolazioni: esenzioni, **aliquote ridotte** e deroghe.

Il Libro bianco è già stato oggetto di dibattito in seno al Consiglio dell'UE, in esito al quale l'ECOFIN del 15 maggio 2012 ha adottato delle conclusioni che fissano i seguenti obiettivi:

- l'introduzione di uno "**sportello unico**" a partire dal 2015;
- **riesame** delle attuali **norme IVA sul settore pubblico** e chiarimento delle regole sulle organizzazioni non-profit;
- la **lotta contro le frodi IVA**, anche tenendo conto anche dei nuovi sviluppi tecnologici.

Per quanto riguarda l'[art. 14](#), in materia di giochi, si ricorda che il 23 ottobre 2012 la Commissione europea ha presentato un [piano d'azione sul gioco online](#) (COM(2012)596), nel quale propone una serie di iniziative a **tutela dei consumatori** e contro le **frodi e il riciclaggio di denaro**, tra cui:

- l'istituzione di un gruppo di esperti allo scopo di facilitare gli scambi di esperienze in materia di regolamentazione tra Stati membri (il gruppo si è riunito nel dicembre 2012, nel febbraio 2013 e nell'aprile 2013; per l'Italia ne fa parte l'AAMS, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato);

lo sviluppo di più efficienti strumenti di controllo dell'età (per proteggere gli adolescenti e altri gruppi vulnerabili) e di filtri online del contenuto;

- l'individuazione di metodi efficaci di cura e prevenzione della dipendenza dal gioco d'azzardo;
- un più rapido scambio di informazioni, dei meccanismi di segnalazione e una cooperazione a livello nazionale e internazionale tra parti interessate, per combattere il fenomeno delle partite truccate.

Il 10 settembre il **Parlamento europeo** ha approvato una [risoluzione](#) sul piano d'azione nella quale, tra le altre cose:

- afferma che, in qualunque modo gli Stati membri decidano di organizzare e regolamentare l'offerta di servizi di gioco d'azzardo online a livello nazionale, **deve essere garantito un elevato livello di protezione della salute umana** e dei consumatori;
- chiede che gli operatori abbiano l'obbligo di far apparire un **avvertimento ai minori**, chiaro, ben visibile ed esplicito, in cui si dichiara che la loro partecipazione al gioco d'azzardo online è illegale;
- ribadisce che, in un settore delicato come quello del gioco d'azzardo, **l'autoregolamentazione può solo integrare**, ma non sostituire, la legislazione nazionale;
- raccomanda l'introduzione di **standard comuni di sicurezza** per l'identificazione elettronica e i servizi di verifica elettronica transfrontalieri;
- accoglie con favore la proposta di estendere le disposizioni della **direttiva antiriciclaggio** al fine di includervi tutte le forme di gioco d'azzardo.

Con riferimento infine all'[art. 15](#) in materia di fiscalità ambientale, il 13 aprile 2011 la Commissione europea ha presentato una proposta di modifica della [direttiva 2003/96/CE](#) sulla **tassazione dell'energia** ([COM\(2011\)169](#)), che mira ad adeguare i meccanismi del mercato interno alle **nuove esigenze ambientali**.

In particolare, le imposte sull'energia vigenti sarebbero divise in **due componenti**:

- una parte, **basata sulle emissioni di CO<sub>2</sub>** rilasciate dal prodotto energetico, ammonterebbe a 20 euro per tonnellata di CO<sub>2</sub>;
- l'altra basata sul **contenuto energetico** (energia effettiva generata dal prodotto misurata in giga joule, GJ), corrisponderebbe a 9,6 euro/GJ per i carburanti per motori, e 0,15 euro/GJ per i combustibili per riscaldamento. Essa si applicherebbe a tutti i carburanti e combustibili utilizzati per i trasporti e il riscaldamento.

Per allineare completamente la tassazione del contenuto energetico sono previsti lunghi periodi transitori, fino al 2023, in modo da lasciar tempo al settore di adeguarsi al nuovo regime.

Nell'ambito di una procedura legislativa speciale, il 19 aprile 2012 il PE ha espresso il proprio parere (non vincolante) sulla proposta, prospettando alcuni emendamenti che, prevedono, tra le altre cose, di mantenere invariato il vantaggio fiscale di cui beneficia il diesel in molti Paesi membri, rispetto alla benzina, al fine di evitare un aumento del prezzo del diesel (che tuttavia produce più emissioni di CO<sub>2</sub> rispetto alla benzina).

La proposta è stata poi esaminata dal Consiglio ECOFIN del 22 giugno 2012, dal quale è emerso un **sostanziale accordo tra i Paesi membri** circa la fissazione di **aliquote minime** per la tassazione dei prodotti energetici, lasciando ai singoli Governi la **discrezionalità** per quanto concerne la **ripartizione tra le componenti dell'imposta** (CO<sub>2</sub> e contenuto energetico).

## Procedure di contenzioso

Il 3 giugno 2010 la Commissione europea ha inviato all'Italia una lettera di **messa in mora complementare** in cui sostiene che alcune norme del D.P.R. 633/1972 contrastano con la direttiva 2006/112 relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in quanto **escludono** dall'imposta alcune **operazioni** considerate "non commerciali" che dovrebbero, invece, essere tassate o che dovrebbero, quanto meno, essere **qualificate "esenti" piuttosto che "escluse"**.

In particolare, la Commissione ricorda che **l'art. 2 della citata direttiva impone l'IVA a tutte le cessioni di beni o le erogazioni di servizi** eseguite, dietro corrispettivo, da un soggetto "passivo", inteso come l'esercente di un'attività oggettivamente economica, **risultando indifferente lo scopo, lucrativo o meno, della stessa attività**. L'art. 132 della direttiva medesima prevede, al massimo, che determinate attività economiche, in quanto finalizzate ad uno scopo "pubblico", possano essere "esenti", ma non "escluse", e pertanto tali da concorrere in ogni caso alla formazione dell'imponibile IVA e da andare soggette a fattura e registrazione.

Ad avviso della Commissione, **l'art. 4, comma 4 del citato D.P.R. 633/1972** contrasterebbe con la norma europea, in quanto dispone per gli **enti diversi dalle società commerciali** che esercitano un'attività finalizzata al profitto solo in via secondaria - in quanto l'attività prevalente non è orientata a fini di lucro - che siano "escluse" dall'IVA le transazioni, dietro corrispettivo, eseguite in relazione a detta attività principale non lucrativa. Inoltre, lo stesso art. 4 prevede che la cessione di beni e l'erogazione di servizi a favore degli associati - in cambio dell'aumento della quota associativa ovvero dietro corrispettivo specifico - siano "escluse" dall'IVA in quanto afferenti ad una finalità "pubblica". Secondo la Commissione, anche queste cessioni di beni o erogazioni di servizi dovrebbero essere **considerate "commerciali"**, in quanto sia la maggiorazione della quota sia l'esborso specifico sono dei corrispettivi e, quindi, indizio di "commercialità": tali

fattispecie non possono dunque essere "escluse" dall'IVA, ma – al massimo – essere considerate "esenti", a condizione che:

- non avvengano dietro corrispettivo;
- laddove si presentino come cessione di beni, non siano autonome, ma risultino connesse ad un servizio pertinente allo scopo dell'ente;
- l'esenzione concessa non alteri la concorrenza;
- la finalità "pubblica" dell'ente sia riconducibile esclusivamente a una delle ipotesi di cui all'art. 132 della direttiva 2006/112.