



Dipartimento
delle Finanze

COMMISSIONE FINANZE E TESORO
SENATO DELLA REPUBBLICA

Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità
e sul rapporto tra contribuenti e fisco

Audizione del Direttore Generale delle Finanze
Prof. Fabrizia Lapecorella

Roma, 13 maggio 2014

SOMMARIO

1	<i>Premessa</i>	3
2	<i>MONITORAGGIO DELL'EROSIONE E DELL'EVASIONE</i>	5
3	<i>ABUSO DEL DIRITTO</i>	11
4	<i>RAPPORTI TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTI</i>	14
4.1	<i>SEMPLIFICAZIONI</i>	15
4.2	<i>RAFFORZAMENTO DEI CONTROLLI – Fatturazione elettronica</i>	18
5	<i>REVISIONE DEL CONTENZIOSO</i>	20
5.1	<i>SERVIZI TELEMATICI NEL PROCESSO TRIBUTARIO</i>	23
6	<i>RISCOSSIONE DELLE ENTRATE DEGLI ENTI LOCALI</i>	24
7	<i>MISURE IN MATERIA DI REDDITO DI IMPRESA</i>	27
7.1	<i>IMPOSTA SUL REDDITO DELLE IMPRESE (IRI)</i>	27
7.2	<i>IL RIORDINO DEL REDDITO DI IMPRESA</i>	29
8	<i>MISURE IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE</i>	30
8.1	<i>IVA REGIMI SPECIALI, IVA DI GRUPPO, ALIQUOTE</i>	30
8.2	<i>ALTRE IMPOSTE INDIRETTE MINORI E ACCISE</i>	32

1 Premessa

L'indagine conoscitiva promossa dalla Commissione Finanze e Tesoro del Senato sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco si inquadra in un contesto di crescente attenzione ai temi della revisione del sistema tributario con l'obiettivo di individuare in tempi rapidi soluzioni alle esigenze di semplificazione, certezza del sistema tributario, tutela dei diritti dei contribuenti e riduzione della pressione tributaria su famiglie e imprese per incentivare e sostenere la moderata ripresa dell'economia, che segue la prolungata fase di contrazione dovuta alla crisi economico-finanziaria internazionale.

La **delega per un fisco più equo, trasparente e orientato alla crescita** costituisce pertanto un'importante opportunità per attuare una riforma strutturale e per dotare il nostro paese di un sistema fiscale coerente con l'obiettivo di **favorire la ripresa del processo di crescita dell'economia**, compatibilmente con il prioritario riequilibrio dei conti pubblici e con una ricomposizione del prelievo che favorisca i fattori produttivi con effetti positivi sull'occupazione.

L'Italia ha sperimentato, negli ultimi anni, frequenti mutamenti dell'ordinamento tributario che hanno inevitabilmente generato problemi di adempimento, connessi all'apprendimento delle nuove norme per i contribuenti, hanno destato dubbi interpretativi, e, soprattutto, hanno generato incertezza nell'applicazione delle norme fiscali. Questo tra l'altro penalizza il nostro paese nei confronti internazionali.

Ogni anno la Banca Mondiale e PricewaterhouseCoopers pubblicano un esercizio di comparazione relativo alla tassazione sulle imprese in 189 Paesi del mondo ("Paying Taxes"), confrontando gli adempimenti fiscali (tributari e contributivi) di un'impresa "tipo" di medie dimensioni, rappresentata da una società di capitali che opera interamente sul mercato nazionale con 5 proprietari e 60 dipendenti, localizzata nella città più popolosa del Paese con condizioni strutturali e finanziarie predeterminate (relative al patrimonio, all'attività svolta, all'entità del fatturato ecc.). Due dei tre indicatori presi in esame nel rapporto analizzano aspetti legati alla compliance: "Tax payments"¹ e "Time"². Un terzo indicatore "Total Tax Rate" è invece una misura

¹ L'indicatore *Tax Payments* indica il numero di versamenti e dichiarazioni fiscali effettuati nell'anno, sulla base di imposte e contributi comunque versati, anche nel caso in cui l'impresa operi come mero sostituto d'imposta, in quanto gli adempimenti rappresentano in ogni caso un carico amministrativo. In caso di adempimenti effettuati in via elettronica viene conteggiato un unico pagamento.

² Con l'indicatore *Time*, viene considerato il numero di ore per anno che una società impiega per adempiere a tutti gli obblighi connessi alle tre principali imposte considerate: CIT (l'imposta societaria), VAT (imposta sul valore aggiunto o sulle vendite) e *Labour* (tutte le imposte sul lavoro, contributi inclusi). Viene incluso anche il tempo di preparazione necessario a raccogliere tutte le informazioni per il calcolo delle imposte dovute.

del carico fiscale sull'impresa³. Benché il confronto debba essere interpretato con cautela, in ragione di alcuni limiti metodologici⁴, tra i grandi Paesi UE, l'Italia è il Paese che pone sulle proprie imprese il carico maggiore in termini di compliance: 269 ore per assolvere gli obblighi fiscali, contro le 207 della Germania e 15 adempimenti all'anno contro i 9 della Germania.

La definizione di un nuovo sistema fiscale efficiente, trasparente ed equo che adotti - come *dominant tax driver* - la certezza del diritto e la riduzione dei costi connessi agli adempimenti rappresenta forse oggi **la sfida più importante per l'Amministrazione Finanziaria**, anche nella prospettiva di **recupero del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra amministrazione fiscale e contribuente**.

La legge delega consente al Governo di intervenire in diversi ambiti per **perseguire sempre più efficacemente gli obiettivi dell'equità, dell'efficienza e della crescita**. Tali interventi includono la **riforma del catasto**, la revisione delle spese fiscali, la **riforma della tassazione del reddito delle imprese di minori dimensioni**, il **rafforzamento del contrasto all'evasione** e la **definizione di un meccanismo** che destini le **risorse strutturali recuperate dalla lotta all'evasione alla riduzione della pressione fiscale** sui redditi bassi e medio-bassi, la **revisione del contenzioso** e la **tassazione ambientale**.

Nel prosieguo mi soffermerò sulle tematiche che attengono al monitoraggio dell'evasione e dell'erosione delle basi imponibili e del gettito, all'abuso del diritto, ai rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, alla revisione del contenzioso, alla riscossione delle entrate degli enti locali e alle misure in materia di reddito di impresa e di imposte indirette.

³ L'indicatore *Total Tax Rate* misura l'ammontare di imposte e contributi obbligatori a carico dall'azienda (nel secondo anno di attività) in rapporto ai profitti commerciali. Nel calcolo non sono comprese le imposte che non sono a carico dell'impresa in senso stretto (quali IVA e contributi a carico dei dipendenti). I profitti considerati sono rappresentati dall'utile netto prima delle imposte.

⁴ La metodologia evidenzia però forti limiti soprattutto relativamente alla scelta dell'impresa tipo, i cui parametri influenzano fortemente i risultati e che difficilmente può rappresentare efficacemente l'intero sistema imprenditoriale del Paese. Inoltre l'indicatore "Time" contiene necessariamente giudizi di valore sul tempo necessario per gli adempimenti fiscali che può portare a forti distorsioni. I confronti internazionali devono pertanto essere effettuati con particolare cautela.

2 MONITORAGGIO DELL'EROSIONE E DELL'EVASIONE

Effetti positivi sull'equità e sulla neutralità del sistema fiscale deriveranno dalla **riduzione dell'erosione**, attraverso la revisione delle cosiddette «spese fiscali» (*tax expenditures*) che risulteranno ingiustificate, obsolete, ovvero duplicate nonché da un ulteriore rafforzamento delle **misure volte a contrastare l'evasione fiscale**, in particolare in materia di tracciabilità e di fatturazione elettronica. Su entrambi i fronti, revisione delle «spese fiscali» e contrasto dell'evasione, si ritiene fondamentale dare stabilità, in prospettiva, ai **processi**, inserendoli **in modo sistematico all'interno della procedura di bilancio**.

Al tal proposito, l'articolo 4 della delega fiscale dispone l'obbligo di redigere, all'interno della procedura di Bilancio, un rapporto annuale sulle *tax expenditures*, la cui revisione dovrà essere effettuata fermi restando gli obiettivi di salvaguardare le spese delle famiglie, la salute, i soggetti economicamente o socialmente svantaggiati, il patrimonio artistico e culturale, la ricerca, l'istruzione, l'ambiente e l'innovazione tecnologica.

Il monitoraggio delle *tax expenditures* viene inserito in modo sistematico nella procedura di bilancio in linea con le *best practices* internazionali dei Paesi in cui i rapporti periodici sulle spese fiscali già rappresentano validi strumenti di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario.

Già la **legge di contabilità e finanza pubblica** si muoveva in questa direzione disponendo l'inserimento degli Allegati A e B alla nota integrativa al bilancio di previsione.⁵

Nello specifico, l'allegato A considera gli effetti delle disposizioni vigenti in materia di esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio e l'allegato B contiene solo gli effetti di quelle introdotte nell'esercizio.

L'allegato A inserito nella nota integrativa dello stato di previsione delle entrate per l'anno finanziario 2014 prevede 285 misure (22 in più rispetto l'anno precedente) per un importo agevolato complessivo di circa 152 miliardi di euro per l'anno 2014. L'allegato B invece riporta le 14 misure introdotte nell'esercizio per un importo agevolato complessivo di circa 220 milioni di euro per l'anno 2014.

⁵ L'articolo 21, comma 11, lettera a), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, così come modificata dalla legge n. 39/2011, ha previsto, per le entrate, che la nota integrativa al bilancio di previsione specifichi gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti ed evidenzi 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.

Recentemente, inoltre, la **Legge di Stabilità per il 2014** ha previsto (articolo 1, commi 575 e 576) che l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto proporre -entro il 31 gennaio 2014- un disegno di razionalizzazione delle detrazioni fiscali individuate dall'articolo 15 del Testo Unico delle Imposte Dirette (DPR 917/1986), ai fini di reperire **maggiori entrate per 488,4 milioni di euro nel 2014, per 772,8 nel 2015 e per 564,7 a partire dal 2016** (art. 1 comma 575).

La stessa disposizione introduceva una **clausola di salvaguardia** per garantire gli obiettivi di finanza pubblica perseguiti dal Governo. Qualora non fossero stati adottati i provvedimenti necessari, avrebbe operato un **taglio lineare su tutte le tipologie di spese per oneri**, elencate al comma 1 dello stesso articolo 15, sulle quali a legislazione vigente è applicata la detrazione d'imposta in misura del 19 per cento del rispettivo importo. Era stato previsto il **passaggio al 18 per cento per l'anno fiscale 2013** (applicando la misura retroattivamente) e **al 17 per cento a partire dal 2014** (art. 1 comma 576). La legge aveva escluso dalle restrizioni alcuni oneri collegati alle condizioni di disabilità.

Al riguardo, in considerazione dei vincoli temporali per l'attuazione della disposizione e delle criticità emerse per l'attivazione della clausola di salvaguardia, soprattutto dal punto di vista degli effetti distributivi sui contribuenti Irpef, il Governo ha optato per soluzioni alternative ai fini del reperimento delle risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica indicati dalla legge di stabilità per il 2014 e conseguentemente, il **decreto legge 28 gennaio 2014 n. 4**, all'articolo 2, comma 1 ha disposto **l'abrogazione della suddetta disposizione**.

Con riferimento agli effetti distributivi derivanti dall'attivazione della clausola di salvaguardia, l'analisi dei dati delle dichiarazioni dei redditi 2011 ha evidenziato che in media il risparmio di imposta Irpef di cui i contribuenti hanno beneficiato è stato di 282 euro. La riduzione di 1 punto percentuale comporterebbe un aggravio medio di 15 euro pro-capite e l'importo dell'aggravio crescerebbe in valore assoluto con l'aumentare del reddito complessivo. Per redditi medio-bassi, tuttavia, l'incidenza dell'aggravio di imposta sul reddito complessivo risulterebbe maggiore rispetto alla medesima incidenza sui redditi medio-alti presentando caratteri di regressività: in altri termini il taglio lineare delle detrazioni su tutti i contribuenti, indipendentemente dal livello di reddito, comporterebbe un sacrificio tanto maggiore quanto minori sono i redditi.

La legge di stabilità per il 2014 ha previsto un ulteriore intervento di **riduzione delle agevolazioni fiscali nella forma di crediti d'imposta** (comma 577 dell'articolo 1 della

legge 27 dicembre 2013, n. 147); con riferimento ai **crediti di imposta** indicati in un elenco allegato alla medesima legge è stata disposta una **riduzione nella misura massima del 15%**.

La misura è disegnata in modo di assicurare effetti positivi non inferiori a euro 214 milioni per l'anno 2014, a euro 294,5 milioni a decorrere dall'anno 2015, in termini di saldo netto da finanziare, a euro 87 milioni per l'anno 2014 e a euro 197 milioni a decorrere dall'anno 2015, in termini di fabbisogno e indebitamento netto.

Tale intervento, oltre alla evidente finalità del miglioramento dei saldi pubblici, ha anche lo scopo di effettuare un più efficace controllo della spesa mediante il riallineamento degli stanziamenti sui capitoli di spesa del bilancio pubblico all'andamento delle effettive fruizioni dei crediti di imposta.

L'attuazione di tale misura è affidata ad un DPCM in corso di predisposizione.

Più nel dettaglio, l'emanando decreto si applica ai crediti d'imposta i cui presupposti si realizzano a decorrere dal 1° gennaio 2014 e agli utilizzi degli stessi crediti effettuati successivamente alla data di pubblicazione del medesimo decreto, al fine di salvaguardarne i diritti acquisiti alla data del 31 dicembre 2013 e tutelare l'affidamento dei beneficiari, riconoscendo loro la spettanza integrale dei crediti maturati fino alla predetta data. Per questi ultimi la bozza di decreto ha disposto la limitazione, per l'anno 2014, all'85% di quanto spettante in base alle disposizioni istitutive e attuative di ciascuno dei crediti menzionati e l'utilizzo, del restante 15% in tre quote annuali a partire dall'anno 2015. In tal modo, in sostanza, si spalmerà la fruizione senza limitare la spettanza del credito, in quanto già maturato il diritto al suo utilizzo al 31 dicembre 2013.

Negli ultimi anni **l'Amministrazione finanziaria ha conseguito risultati confortanti sul fronte del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**. I risultati realizzati confermano l'efficacia della strategia adottata dal *policy maker* oramai da diversi anni in materia di contrasto all'evasione fiscale.

Nel corso del 2013, l'attività di recupero dell'evasione ha fatto registrare un trend estremamente favorevole, in crescita rispetto agli anni precedenti. Sono stati incassati circa 13,1 miliardi (con un incremento del 4,8 per cento rispetto al risultato del 2012). Va sottolineato l'andamento positivo dei versamenti diretti (9,2 miliardi nel 2013 a fronte di 8,2 miliardi nel 2012) e la flessione, al contrario, delle riscossioni da ruolo, frenate dai vincoli di liquidità di imprese e famiglie e dalla crisi economica.

I risultati positivi realizzati nell'anno 2013, nonostante l'andamento congiunturale non favorevole, riflettono l'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione fiscale svolta dall'amministrazione finanziaria, basata sulla mappatura delle diverse macro-tipologie di contribuenti, su analisi del rischio mirate e su metodologie di intervento differenziate.

In questo quadro, il **monitoraggio e la diffusione dei risultati della lotta all'evasione** risulta centrale sia per mantenere alta l'attenzione sul tema sia per affinare le stesse

strategie di contrasto. Inoltre, la valutazione di tali risultati è la condizione necessaria per il reperimento dei finanziamenti strutturali destinati all'auspicata riduzione della pressione fiscale, che genera effetti anticoncorrenziali e ostacola le politiche di redistribuzione della ricchezza.

Già nella Relazione finale del gruppo di lavoro "Economia non osservata e flussi finanziari", istituita nell'ambito dei lavori per la riforma fiscale (Giovannini, 2011) si sottolineava la necessità di realizzare una stima ufficiale dell'evasione fiscale e contributiva da affiancare alle stime dell'economia non osservata effettuate dall'Istat. Come noto, infatti, le stime del "sommerso economico" elaborate e diffuse dall'Istat, pur rappresentando un quadro di riferimento macro sulle tendenze delle dinamiche evasive, non consentono di quantificare, se non in modo approssimativo, il gap del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali.

Negli ultimi anni sono state adottate numerose misure per imprimere un ulteriore impulso alla lotta all'evasione fiscale, e per semplificare, tra l'altro, la normativa tributaria.

Nel 2011 sono state disposte misure di contrasto all'evasione fiscale dapprima con la manovra approvata nel corso dell'estate (D.L. n. 98/2011, convertito dalla L. n. 111/2011 e D.L. n. 138/2011, convertito dalla L. n. 148/2011) e, successivamente, nel mese di dicembre (D.L. n. 201 convertito dalla L. n. 214/2011). Nel 2012, è stato approvato il D.L. n. 16/2012 recante 'Disposizioni urgenti in materia di semplificazione tributaria, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento' convertito dalla L. n. 44/2012.

Con la Legge di Stabilità per il 2014 sono stati previsti nuovi criteri per la valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale ad integrazione di quanto era stato già previsto dalla Legge di Stabilità per il 2013.

Come già ricordato, solo la certificazione dei risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, in termini di **maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate rispetto alle previsioni**, potrà consentire in prospettiva di ridurre la pressione fiscale e di perseguire un sistema fiscale più equo e orientato alla crescita. A tale riguardo, a partire dal 2013 la Legge di Stabilità per il 2013 disponeva:

- i. l'inserimento nel Documento di Economia e Finanza (DEF) di una valutazione, relativa all'anno precedente, delle **maggiori entrate i) strutturali e ii) effettivamente incassate** derivanti dall'attività di contrasto all'evasione;
- ii. la presentazione in allegato alla Nota di Aggiornamento al DEF di un rapporto sui **risultati derivanti da tale attività**;

- iii. l'individuazione delle **strategie di contrasto dell'evasione fiscale**, confrontando i risultati con gli obiettivi, e evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (*tax compliance*).

L'ultima legge di Stabilità ha previsto per il biennio 2014-2015 la destinazione al '**Fondo per la riduzione della pressione fiscale**' delle **maggiori entrate rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso** derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle derivanti dall'attività di recupero fiscale svolta da Regioni, Province e Comuni.

L'art. 1 comma 431 istituisce un fondo denominato "Fondo per la riduzione della pressione fiscale" cui sono destinate, a decorrere dal 2014, fermo restando il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, le seguenti risorse: i) l'ammontare dei risparmi di spesa derivanti dalla razionalizzazione della spesa pubblica; ii) per il biennio 2014-2015, l'ammontare di risorse che, in sede di Nota di aggiornamento al DEF, si stima di incassare quali maggiori entrate rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Le eventuali maggiori risorse vengono iscritte, in sede di predisposizione del disegno di legge di bilancio, limitatamente al primo anno del triennio di riferimento, nello stato di previsione delle entrate e, contestualmente, nel Fondo per riduzione della pressione fiscale. Il DEF reca l'indicazione del recupero di evasione fiscale registrato nell'anno precedente, delle maggiori entrate derivanti da attività di contrasto all'evasione fiscale rispetto all'anno precedente e di quelli previsti fino alla fine dell'anno in corso e per gli anni successivi. Gli incassi contabilizzati nel 2013 (10,7 miliardi di euro) rispetto alle previsioni di cassa iscritte in bilancio nell'anno medesimo (10 miliardi di euro) evidenziano uno scostamento positivo di 0,7 miliardi di euro; mentre, rispetto agli incassi del 2012 (10,2 miliardi di euro), le maggiori entrate realizzate nel 2013 sono pari a 0,5 miliardi di euro. Per il 2014 nello stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato è indicata una previsione di cassa sui pertinenti capitoli/articoli di 9,5 miliardi di euro. I dati del monitoraggio disponibili al momento evidenziano una crescita significativa del mese di marzo dell'anno 2014, rispetto allo stesso mese dell'anno precedente (+13,9%): l'aumento è dovuto soprattutto alle entrate tributarie (+15,3%). A livello cumulato la variazione, anch'essa positiva, è del 7,1% a livello complessivo e del 9% per le sole entrate tributarie.

Sulla base dei dati previsionali e gestionali indicati dalle strutture dell'Amministrazione finanziaria, dei relativi confronti tra essi, nonché della componente strutturale indicata nel Documento di economia e finanza 2013, le maggiori entrate effettivamente incassate nel 2013 **(+0,5 miliardi di euro)**, rispetto all'anno precedente, si possono considerare strutturali. Nel rispetto dei vincoli di bilancio, si è ritenuto prudentiale considerare nel decreto legge n. 66/2014, attualmente in fase di conversione, solo una **quota pari a 0,3 miliardi quale componente strutturale non considerata nei tendenziali.**

Di assoluto rilievo sono le **novità introdotte in tema di misurazione e monitoraggio dell'evasione fiscale dalla legge delega (art. 3)**. Da queste novità consegue il completamento di un quadro volto a rafforzare gli strumenti per una **complessiva razionalizzazione e sistematizzazione dell'accertamento dei tributi**, da un lato, e a **definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale**, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, mediante criteri trasparenti e stabili nel tempo.

Il presidio del complesso fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva ha reso necessario prevedere, in continuità con le misure adottate con la Legge di Stabilità ma anche con una prospettiva di maggiore stabilità e certezza, il **rapporto annuale sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto**, che dovrà essere presentato alle Camere insieme alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, e che dovrà distinguere tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento. Nel rapporto saranno rilevati e pubblicati con cadenza annuale i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate, della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; saranno indicate le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Il DL 66/2014, ancora in fase di conversione, ha previsto all'articolo 6 che il Governo dovrà presentare alle Camere, entro 60 giorni dall'entrata in vigore del provvedimento, un rapporto sulla realizzazione di strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento di evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, come effetto delle misure e degli interventi definiti.

Funzionale alla finalità di presidio del fenomeno dell'evasione risulta anche **l'istituzione presso il Ministero dell'economia e delle finanze di una commissione**, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate che eserciti un'attività di valutazione e certificazione dell'entità dell'evasione fiscale e contributiva e delle risorse sottratte al bilancio pubblico nonché di individuazione delle linee di

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

3 ABUSO DEL DIRITTO

La **delega fiscale** si pone l'ambizioso obiettivo di modificare le disposizioni antielusive attualmente vigenti, e di pervenire ad una **unificazione del concetto di abuso del diritto di derivazione comunitaria con quello di elusione fiscale utilizzato dalla dottrina e dalla legislazione nazionale**; tale obiettivo si razionalizza anche sulla base della considerazione che si tratta di fenomeni sostanzialmente identici sotto il profilo concettuale.

Negli ultimi anni, giurisprudenza e dottrina hanno affiancato al concetto tradizionale di elusione fiscale quello di abuso del diritto di derivazione comunitaria⁶. Più nel dettaglio, nell'ordinamento italiano il contrasto all'elusione fiscale è stato tradizionalmente affrontato in via normativa: sia attraverso norme specificamente finalizzate a contrastare particolari fenomeni di elusione fiscale, sia, più recentemente, con norme antielusive in senso proprio, sia pur ad applicazione limitata, come l'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973. La caratteristica di tali ultime tipologie di norme è che il legislatore, pur ponendo un criterio potenzialmente idoneo a qualificare come antielusivo qualsiasi comportamento tenuto dal contribuente, effettua la scelta di renderlo applicabile solo al ricorrere di determinate circostanze. Tale criterio è stato individuato dall'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973 nello schema della "frode alla legge" poiché considera inopponibili all'amministrazione finanziaria "gli atti, i fatti, gli obblighi, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare gli obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti".

L'inserimento della disposizione in esame nel corpo del DPR n. 600 del 1973, dedicato all'accertamento delle imposte sui redditi, aveva indotto a ritenere che il principio antielusivo operasse soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi qualora fosse stata posta in essere una delle operazioni esplicitamente elencate nel comma 3 del medesimo art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973. Aderendo all'orientamento manifestato dalla giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le c.d. "sentenze gemelle" del dicembre del 2008, hanno riconosciuto, l'esistenza nell'ordinamento tributario nazionale di un principio antielusivo la cui fonte, in tema di tributi non armonizzati quali le imposte sui redditi, non va rinvenuta nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario. In sostanza si afferma l'esistenza di un principio generale non scritto insito nell'ordinamento, che mira a contrastare l'"abuso del diritto" anche nell'ordinamento tributario. Mentre, quindi, l'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, ponendosi nella prospettiva della "frode alla legge" incentrata sulla nozione di aggiramento della norma tributaria, consente di applicare un principio antielusivo entro i limitati confini da essa stessa utilizzati, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, ponendosi nella diversa prospettiva dell'abuso del diritto, ritiene sussistente nell'ordinamento un principio antielusivo generale non scritto.

⁶ L'abuso è nozione, infatti, che deriva da sentenze della Corte di Giustizia concernenti i tributi non armonizzati.

Ciò ha generato incertezze negli operatori economici in una materia che, già di per sé, è al confine tra diritto scritto e aspetti metagiuridici, minando il rapporto di fiducia e di collaborazione tra imprese e amministrazione fiscale.

Le **esperienze maturate in altri paesi** (come Francia e Germania) mostrano che la **codificazione dell'abuso è la via maestra per dare alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa**. In questi paesi si è intervenuti legislativamente: è stata ampliata la portata delle norme anti-elusive esistenti, e sono state al contempo rafforzate le garanzie procedurali per i contribuenti. La definizione di una serie di "punti fermi" 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.

In tale contesto è "maturata" la delega al Governo per l'introduzione nel sistema tributario di una definizione generale di **abuso del diritto da unificare con quella dell'elusione, rendendola applicabile a tutti i tributi**. La delega prevede anche specifiche regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'amministrazione fiscale e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente.

L'intervento si rende necessario per contemperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il fisco di uno strumento più efficace per la lotta ai fenomeni elusivi.

La delega prevede che la revisione delle vigenti disposizioni antielusive debba avvenire **in coerenza con i contenuti della Raccomandazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva** n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. In tal senso, il divieto di abuso del diritto, nella sua accezione generale, dovrà investire le operazioni prive di adeguato spessore economico e realizzate principalmente per ottenere risparmi d'imposta attraverso la manipolazione e alterazione funzionale di schemi giuridici, ciascuno dei quali peraltro perfettamente legittimo, ma che nel loro complesso sono adottati allo scopo prevalente o esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale.

Occorre ricordare che la Raccomandazione chiarisce in modo esplicito che affinché un'operazione possa essere indiziata di abuso è necessario che la medesima sia **priva di**

sostanza commerciale e manchi, dunque, di una logica economica propria, che prescindendo dalle motivazioni fiscali.

La libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni che comportano un diverso carico fiscale va comunque garantita quando ciò è espressione di pianificazione fiscale legittima.

In sostanza, elementi costitutivi della condotta abusiva/elusiva dovranno essere individuati nel contrasto dell'operazione posta in essere con l'obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili e la configurabilità dell'operazione come costruzione artificiosa, nel senso di operazione mancante di sostanza commerciale. La legge delega stabilisce, inoltre, il principio secondo il quale, va **esclusa la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali.**

L'individuazione di una definizione più chiara di abuso/elusione contribuirà, inoltre, a tenere separata tale definizione da quelle di evasione, simulazione e frode; separazione che non sempre è stata tenuta in conto, anche in sede giurisprudenziale.

La vicenda della codificazione del principio dell'abuso è, peraltro, strettamente collegata alla questione della sanzionabilità del comportamento abusivo. La stessa giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza Halifax), affermando che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, richiede esplicitamente una base normativa univoca per l'irrogabilità di una sanzione.

Per la predisposizione del decreto delegato saranno comunque vagliate tutte le possibilità offerte dalle indicazioni della dottrina oltreché quelle derivanti dagli indirizzi giurisprudenziali e dalla citata Raccomandazione della Commissione europea.

4 RAPPORTI TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTI

Una semplificazione complessiva degli adempimenti fiscali per famiglie e imprese, è la precondizione per un riavvicinamento del fisco ai cittadini e rappresenta una delle riforme strutturali di maggiore rilievo. In questa prospettiva, l'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, estende il campo della delega fiscale alla vasta materia dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

In attuazione della delega, saranno introdotte **norme dirette a rafforzare la comunicazione e la cooperazione tra i soggetti coinvolti nel prelievo tributario**, che dovranno essere accompagnate da misure organizzative, idonee a rendere effettivo il nuovo assetto dei rapporti tra fisco e cittadini; per i contribuenti di maggiori dimensioni, inoltre, sarà prevista l'introduzione di appositi sistemi di gestione e di controllo del rischio fiscale, secondo l'impostazione della *enhanced relationship* raccomandata dall'OCSE.

Tali norme saranno altresì accompagnate dalla previsione di **incentivi, sia sotto forma di minori adempimenti, sia sotto forma di specifiche ipotesi di attenuazione delle conseguenze sanzionatorie**, sia, infine, mediante l'introduzione di **forme di interpello con procedure abbreviate**.

Per i contribuenti, persone fisiche, di minori dimensioni verrà ampliato il sistema di **tutoraggio fiscale**, che dovrà essere finalizzato al corretto assolvimento degli obblighi tributari, quali, ad esempio, la **predisposizione delle dichiarazioni fiscali** e la correlata **liquidazione dell'imposta dovuta**, anche mediante la trasmissione diretta di modelli precompilati a tali soggetti; nonché all'assistenza degli stessi nel processo di consolidamento della capacità fiscale, derivante dalla crescita dell'impresa.

Anche tale intervento sarà accompagnato dall'introduzione di incentivi premiali, per i soggetti passivi che intendano avvalersi del tutoraggio, rappresentate da una sensibile riduzione degli adempimenti fiscali.

Saranno poi introdotte disposizioni che ampliaranno l'ambito di applicazione dell'istituto della **rateizzazione dei debiti tributari, nel rispetto dei principi di certezza, efficienza ed efficacia dell'attività di riscossione dei tributi**.

In particolare, si procederà alla semplificazione degli adempimenti amministrativi a carico dei contribuenti che si avvalgono di tale istituto, consentendo a tali soggetti, nel caso in cui la rateizzazione sia chiesta nell'ambito dell'accertamento, di poter usufruire di meccanismi automatici di concessione del beneficio, eliminando le differenze disciplinari, come quella tra la rateizzazione a seguito del ricorso a strumenti deflativi del contenzioso e quella a seguito della liquidazione o dei controlli formali delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, o, ancora, quella relativa al diverso periodo di ammortamento per i debiti iscritti a ruolo rispetto agli altri debiti; infine, si procederà ad una revisione della disciplina della decadenza dal beneficio della rateizzazione, prevedendo che inadempimenti di lieve entità non possano comportare tale effetto.

Infine, si procederà alla generale **revisione delle disposizioni normative che disciplinano gli interpelli**, al fine di eliminare le previsioni di ricorso obbligatorio a tale istituto, qualora non possano produrre alcun beneficio al contribuente, e, contestualmente, di garantire una maggiore celerità nella emanazione dei relativi atti.

4.1 SEMPLIFICAZIONI

In un'ottica di semplificazione, la legge delega conferisce al Governo la possibilità di **riformare gli attuali regimi fiscali**, nonché **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 e le **funzioni dei sostituti di imposta e di dichiarazione**.

Al riguardo va ricordato che alcune disposizioni contenute nell'A.S. 958, funzionali a perseguire esigenze di semplificazione sia di carattere sostanziale che di carattere procedurale (ad esempio semplificazioni a beneficio delle persone fisiche e delle società, per l'accelerazione dei rimborsi, per l'allineamento della disciplina interna e comunitaria), saranno riprese in sede di attuazione della delega.

Le linee guida per l'attuazione della 'semplificazione fiscale' sono individuate nelle lettere b) e c) dell'art. 7 della citata legge delega.

In particolare, **la lettera b) prevede la revisione degli adempimenti per i contribuenti**, con 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.

L'attuazione della delega dovrà trovare il **giusto contemperamento tra la semplificazione ed il contrasto all'evasione** che, soprattutto negli ultimi due anni, ha portato il legislatore ad aumentare a carico delle imprese gli **obblighi di comunicazione di dati all'amministrazione finanziaria**.

A tal riguardo meritano di essere segnalati i seguenti:

- l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate le operazioni Iva di un determinato valore (il cd. **"Spesometro"**)⁷ con l'obiettivo di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria, necessari alla prevenzione e al contrasto dei comportamenti fraudolenti in materia di Iva (frodi "carosello" e false fatturazioni) e in ambito di imposizione sul reddito;
- **l'obbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con operatori economici black list**⁸;
- al fine di garantire un più stretto monitoraggio dei contribuenti che effettuano operazioni intracomunitarie e l'affidabilità dei dati relativi alle controparti negli scambi commerciali, tutti i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato o vi costituiscano stabile organizzazione, devono manifestare, al momento della presentazione della dichiarazione di inizio

⁷ Dal 1° gennaio 2012, per le operazioni per le quali è previsto l'obbligo di emettere fattura è stata eliminata la soglia minima di 3.000 euro: infatti il d.l. n.16 del 2012 ha stabilito che la comunicazione deve essere inviata, per ciascun cliente e fornitore, con riferimento a tutte le operazioni (attive e passive) effettuate. Le operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura devono essere comunicate solo se di importo superiore a 3.600 euro, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto.

⁸ Con il Provvedimento del 2 agosto 2013 l'Agenzia delle Entrate, nel preannunciato intento di semplificazione, ha eliminato la comunicazione *ad hoc*, approvata con provvedimento 28 maggio 2010 e 5 luglio 2010, che i soggetti passivi Iva dovevano utilizzare per informare il Fisco sulle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici con sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Al suo posto l'Agenzia ha approvato un unico modello per la trasmissione delle informazioni relative alle operazioni effettuate nei confronti di tutti gli operatori economici ovunque localizzati.

attività, la **volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie (Archivio VIES)**.

L'attuazione della delega dovrà altresì valutare le recenti misure di semplificazione adottate attraverso modifiche operate alla normativa recente che riguardano gli adempimenti e, in particolare, si segnalano le misure introdotte dal cd "decreto sviluppo", ovvero:

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

La lettera c) delega il Governo a riformare le funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei Centri di assistenza fiscale (che devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa) e degli intermediari fiscali, con il potenziamento dell'utilizzo dell'informatica.

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

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

I Centri di assistenza fiscale sono, inoltre, abilitati in forma esclusiva a svolgere le altre attività relative alla liquidazione della dichiarazione del Modello 730, comprendenti:

- *la consegna al contribuente di copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte;*
- *la comunicazione ai sostituti d'imposta del risultato delle dichiarazioni stesse ai fini del conguaglio in sede di ritenuta d'acconto;*
- *l'invio all'amministrazione finanziaria delle dichiarazioni dei redditi.*

Attualmente, i CAF possono essere costituiti dai soggetti ed alle condizioni indicate dagli artt. 32 e 33 del d.lgs. n. 241/1997, in particolare:

- *organizzazioni sindacali di lavoratori dipendenti e pensionati, organizzazioni territoriali da esse delegate,*
- *aventi complessivamente non meno di 50.000 aderenti;*
- *sostituti di imposta, aventi almeno 50.000 dipendenti;*
- *associazioni di lavoratori promotrici di istituti di patronato, aventi complessivamente non meno di 50.000 aderenti.*

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

4.2 RAFFORZAMENTO DEI CONTROLLI – Fatturazione elettronica

L'articolo 9, comma 1, lett. d) della Legge 11 marzo 2014, n. 23 prevede – nell'ambito della delega al Governo all'emanazione di decreti legislativi sul Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo - anche il principio di "incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, **l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi...**".

A tale riguardo è necessario in via preliminare fare alcune precisazioni sull'attuale quadro normativo.

La legge 244/2007 stabilisce l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione e ne chiarisce le finalità:

- semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili (art. 1, comma 209);
- gestione dei dati in forma aggregata e dei flussi informativi anche ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica (art. 1, comma 212)

Il **Sistema di Interscambio (SdI)**, indicato dalla medesima legge 244 (art. 1, comma 211) quale **punto di transito obbligato di tutte le fatture dirette alla PA**, è stato realizzato in conformità alle finalità indicate dalla legge. In particolare, il SdI **svolge essenzialmente la funzione di accentratore e smistatore delle fatture e non le conserva al proprio interno**. Pertanto la citata legge 244 non ha previsto in capo all'Agenzia delle entrate, che pure è il gestore del SdI, la possibilità di acquisire e utilizzare – per altre finalità (es. controllo) – i dati delle fatture che transitano nel SdI. I dati delle fatture sono invece trasmessi ai sistemi di monitoraggio della finanza pubblica per finalità di controllo della spesa.

Per quanto riguarda la **trasmissione telematica dei corrispettivi**, l'articolo Art. 50-bis del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69 (d.l. "del fare"), convertito con modificazioni dall' art.

1, comma 1, della Legge 9 agosto 2013, n. 98, rubricato "Semplificazione delle comunicazioni telematiche all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA", stabilisce che, **a decorrere dal 1° gennaio 2015, i soggetti titolari di partita IVA possono comunicare 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, nonché l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni effettuate e non soggette a fatturazione. Ai soggetti che optano per tale invio telematico, avente cadenza giornaliera, verrà semplificata una serie di adempimenti amministrativi. L'attuazione di tale norma è demandata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze avente natura non regolamentare, allo stato non emanato.

Con **l'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione**, a decorrere dal 6 giugno p.v. per il primo gruppo di amministrazioni centrali dello Stato, **l'amministrazione finanziaria** (anche in questo caso l'Agenzia delle Entrate) **disporrà di un ulteriore canale per la ricezione di informazioni sulle transazioni**, in anticipo rispetto agli attuali obblighi di dichiarazione, **anche se** come già ricordato **il SdI attualmente non memorizza tali informazioni** e – in ogni caso – le informazioni saranno riferite solo alle fatture emesse nei confronti della PA. Inoltre, il tracciato della fattura elettronica per la PA è in grado di ospitare le informazioni necessarie per predisporre adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate, e per potenziare i sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

L'impiego della fatturazione elettronica, ovvero della trasmissione telematica dei corrispettivi, **potrebbe quindi essere ampliato** per dare attuazione alle previsioni di cui al citato art. 9, lettera d), della legge 11 marzo 2014, n. 23. In particolare, si potrebbe **consentire l'invio al SdI anche delle fatture non dirette alla PA**, riconoscendo ai soggetti aderenti all'iniziativa la semplificazione di una serie di adempimenti amministrativi, e utilizzare tali informazioni per potenziare l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria.

È del tutto evidente che **l'esistenza dei due canali di comunicazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria** sopra descritti **andrà opportunamente considerata**, al fine di evitare al contribuente costose e inutili duplicazioni di invio delle stesse informazioni, e tenendo presente che la fatturazione elettronica nei confronti della PA è un obbligo e non un'opzione.

5 REVISIONE DEL CONTENZIOSO

La legge delega, **(art. 10, comma 1, lettere a e b)**, assicura sia il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente sia l'incremento della funzionalità e dell'efficienza della giurisdizione tributaria.

L'intervento mira all'aggiornamento della disciplina dell'ordinamento giudiziario tributario e di quella processual-tributaria, entrambi risalenti ai vigenti decreti legislativi n. 545 e 546 del 1992, secondo tre fondamentali linee direttrici. La prima direttrice è quella di realizzare una completa giurisdizionalizzazione del processo tributario, garantendo la parità delle parti in giudizio e l'imparzialità del giudice tributario nel contenzioso tributario. La seconda mira ad una completa professionalizzazione del giudice tributario. L'ultima è tesa a realizzare la completa attuazione nel processo tributario del principio del giusto processo, assicurando tempi ragionevoli e risparmi di spesa e di oneri amministrativi, anche attraverso l'ampliamento dell'utilizzo degli strumenti dell'informatica e dell'informazione nel processo tributario.

In sostanza una delega fiscale che, come anticipato, si propone di perseguire sempre più efficacemente gli obiettivi dell'equità, dell'efficienza e della crescita non poteva che trovare il suo completamento nella riforma della giustizia tributaria, ultimo tassello - da un punto di vista procedimentale e temporale - della relazione contribuente/amministrazione finanziaria, con tutte le conseguenze che ne derivano sul piano della riscossione, sia in pendenza di giudizio che all'esito dello stesso.

Infine, proprio alla luce della chiara interconnessione tra fase dichiarativa, accertativa, contenziosa e di riscossione della pretesa fiscale, il legislatore della delega ha previsto un

costante monitoraggio, (**art. 10, comma 1, lett. d**), degli esiti dei contenziosi tributari, anche attraverso una integrazione di banche dati intestate ai vari soggetti dell'amministrazione finanziaria. Tale intervento, garantendo il monitoraggio degli *output* del contenzioso, contribuirà a creare un circolo virtuoso volto a valorizzare la predetta analisi in termini di adeguamento della prassi amministrativa sulle diverse materie tributarie oggetto del contendere, oltre che in termini di proposte di modifiche legislative, ove il contenzioso risulti generato da norme oscure o che si prestano a soluzioni ermeneutiche contrastanti. Ciò in linea con il principio di trasparenza costantemente richiamato in sede europea.

In particolare, **con riferimento alla tutela giurisdizionale**, tra i principi più innovativi vanno ricordati:

- 1) il rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione, anche con riguardo alla fase amministrativa del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria; una più rigorosa applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico sulle spese di giudizio.

La *ratio* sottesa al principio è quella deflativa del contenzioso, anche tenuto conto della comprovata efficacia in tutti i paesi europei (specie Francia e Germania) degli strumenti amministrativi di composizione delle questioni controverse tra contribuente ed ente impositore *ante causam*.

- 2) la revisione delle soglie per la "difesa diretta" ed eventuale ampliamento dei soggetti abilitati alla difesa tecnica.

Nell'ottica di rendere sempre più accessibile e qualificata la difesa del contribuente si prevede: il superamento dell'attuale limite di valore previsto per la difesa diretta (caso in cui il contribuente si difenda personalmente), pari a duemilacinquecentottantadue euro e ventotto centesimi (2.582,28) e l'aggiornamento delle categorie dei difensori.

- 3) il massimo ampliamento della posta elettronica certificata per le notificazioni e comunicazioni.

Il principio si colloca nell'ambito dell'agenda digitale prevista per tutte le giurisdizioni, che, per la giustizia tributaria, dettaglierò nel prosieguo di questa audizione. In particolare,

l'intervento consentirà di introdurre anche modalità obbligatorie di notifica e/o deposito di atti processuali per via telematica.

- 4) la generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare e l'estensione a tutte le parti in causa della previsione dell'immediata esecutorietà delle sentenze delle Commissioni tributarie.

Il principio rappresenta il cuore della delega fiscale per quanto attiene il processo tributario e garantisce la parità delle parti processuali in giudizio, nel senso di armonizzare la tutela d'urgenza con la riscossione frazionata dei tributi in pendenza di giudizio e l'immediata esecutività delle sentenze tributarie, al pari di quelle civili ed amministrative.

Diversamente, **per quanto concerne gli aspetti organizzativi e di composizione dell'organo giudicante**, la delega fiscale prevede i seguenti principi fondamentali:

- 1) distribuzione territoriale dei componenti dei componenti delle commissioni tributarie ed eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione al valore economico e alla complessità della controversia.

Trattasi di un principio che supera il principio di collegialità dell'organo giudicante nel processo tributario, soprattutto con riguardo a controversie non concernenti questioni economiche di rilevante entità o di particolare complessità interpretativa. Qui il risultato atteso sta nello snellimento della procedura, dell'aumento della produttività del giudice, con conseguente riduzione della durata del primo grado di giudizio.

- 2) attribuzione e durata degli incarichi direttivi dei giudici tributari e rafforzamento della qualificazione professionale degli stessi e revisione dei criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai giudici.

Qui la delega, con la professionalizzazione dei giudici e i conseguenti interventi sull'accesso alla carriera, sulla gestione del ruolo dei giudici e sulla formazione permanente, mira ad adeguare la professionalità del giudice ad una materia caratterizzata da elevata complessità tecnico – giuridica, oltre che in continua evoluzione.

- 3) semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa alle operazioni delle elezioni per il rinnovo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e

rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'andamento del contenzioso tributario.

Il principio vuole semplificare il sistema di rinnovo dell'organo di autogoverno dei giudici e amplia i contenuti della relazione ministeriale sull'andamento del contenzioso. Qui l'obiettivo sotteso al principio enunciato è quello di affiancare l'analisi dei dati statistici ad uno studio dei filoni giurisprudenziali di merito.

5.1 SERVIZI TELEMATICI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il **piano di digitalizzazione della giustizia tributaria** è stato avviato con il decreto del Direttore Generale delle finanze n. 7425 del 26 aprile 2012, pubblicato nella G.U. n. 102 del 3 maggio 2012, che definisce le **regole tecniche per l'invio delle comunicazioni processuali da parte delle Commissioni tributarie mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata (PEC)**. L'introduzione della PEC ha avuto l'obiettivo primario di ridurre le spese per oneri postali relative alle suddette comunicazioni generando, al contempo, una semplificazione nell'organizzazione dei processi lavorativi e una maggiore efficienza nei servizi resi all'utenza. In particolare, considerato che nel periodo 1° gennaio – 31 dicembre 2013 le Commissioni tributarie hanno inviato, con esito positivo, circa 785.000 comunicazioni alle parti, il risparmio degli oneri postali conseguito nel periodo in questione è stato di circa 4 milioni di euro.

L'azione del **piano di digitalizzazione del contenzioso tributario è proseguita nel mese di febbraio 2014** con l'entrata in vigore del regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 23 dicembre 2013, n. 163, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 37 del 14 febbraio 2014, che **disciplina l'uso degli strumenti informatici e telematici nell'ambito del processo tributario telematico**. Il regolamento contribuirà, attraverso la dematerializzazione dei flussi documentali, al miglioramento dei servizi di giustizia tributaria con una notevole riduzione dei costi diretti e indiretti per tutti gli operatori di settore (giudici, difensori, enti impositori, contribuenti, uffici di segreteria delle commissioni tributarie). Le successive regole tecnico-operative dell'informatizzazione del

processo tributario saranno adottate con uno o più decreti direttoriali, il primo dei quali individuerà anche le commissioni tributarie presso le quali troverà applicazione la nuova modalità.

Infine è stato firmato un **protocollo d'intesa tra Ministero della giustizia, Ministero dell'economia e delle finanze, Consiglio di Stato-Tar, Corte dei conti e Avvocatura dello stato**, volto a realizzare un **coordinamento permanente in materia di informatizzazione della Giustizia ordinaria, amministrativa, contabile e tributaria**, incentivando forme di collaborazione tra le amministrazioni coinvolte e individuando soluzioni comuni e strumenti concreti.

Anche con riferimento al principio del rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'andamento del contenzioso tributario, attualmente il Dipartimento pubblica relazioni trimestrali sull'andamento del contenzioso dell'anno in corso ed una relazione relativa all'attività svolta nell'anno precedente. In questo quadro, il **principio di delega** sopraesposto contribuirà a consentire **l'approfondimento dell'analisi statistica, anche in considerazione della recente adesione del Dipartimento, anche per i dati concernenti il contenzioso tributario, al Sistema statistico nazionale (SISTAN)**.

6 RISCOSSIONE DELLE ENTRATE DEGLI ENTI LOCALI

Il **riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali** è previsto dalla **legge di delega all'art. 10, comma 1, lett. c)**, che introduce **i principi e i criteri direttivi** finalizzati ad assicurare **certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione dei tributi locali**.

Come già esposto alla *"Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo Fiscale"* nel corso dell'Audizione del 27 marzo u.s., appare significativa la scelta del Legislatore, che ha previsto per la definizione della riforma un *iter*, delimitato dalle norme di legge, ma attuato in sede delegata, assicurando che il nucleo di norme della riforma possa essere predisposto in maniera più meditata.

Tale esigenza di razionalizzazione e di riordino della disciplina in discorso e, soprattutto, l'*iter* stabilito per la sua attuazione si inseriscono in un momento di particolare interesse, data la **confusione normativa causata dal susseguirsi di disposizioni di legge, non sempre del tutto lineari**, che ha finito per **offuscare il quadro normativo di riferimento** che interessa la riscossione degli enti locali e per determinare il verificarsi di situazioni distorte nella gestione delle entrate locali.

L'attuazione, quindi, dei principi della Delega in materia di riscossione delle entrate degli enti locali appare del tutto prioritaria ed è in quest'ottica che, ritengo, debba essere affrontato il primo esame delle disposizioni in questione.

A questo proposito, i principi direttivi tendono soprattutto a **rivitalizzare gli strumenti giuridici della riscossione a disposizione degli enti locali** e a **collocare nel suo corretto alveo la possibilità di avvalersi di soggetti esterni per la riscossione delle entrate locali**.

Si prevede, in primo luogo, la **revisione della procedura dell'ingiunzione fiscale** di cui al R.D. n. 639 del 1910 che, sebbene datata, rappresenta ancora l'unico mezzo a disposizione degli enti locali e dei soggetti iscritti all'albo per poter procedere alla riscossione coattiva delle entrate degli enti locali. Detta revisione si inserisce nel contesto di una più ampia rivisitazione della normativa vigente che deve essere raccolta in un **testo unico di riferimento in cui siano recepite anche le procedure e gli istituti previsti per la riscossione mediante ruolo**, adattandoli alle caratteristiche della riscossione delle entrate locali.

Con riferimento alle **attività di riscossione coattiva**, la Legge Delega contiene un fondamentale principio direttivo in base al quale le stesse dovranno essere **assoggettate a regole pubblicistiche**, a garanzia dei contribuenti, prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano utilizzare lo strumento del ruolo per riscuotere i tributi e le altre entrate esclusivamente in forma diretta o attraverso società interamente partecipate, ovvero avvalendosi delle società del gruppo Equitalia.

Particolare attenzione è riservata anche alla **semplificazione delle procedure di recupero delle somme di modesta entità** nonché degli istituti che gli enti possono introdurre

facoltativamente per la **definizione agevolata dei crediti già oggetto di riscossione coattiva sempre avendo riguardo ai crediti di modesta entità.**

In generale, la Legge Delega prevede la definizione di un **quadro di iniziative idonee a rafforzare, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei tributi, di accertamento e di recupero delle somme evase,** nonché quelle **necessarie per la gestione diretta della riscossione ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie.**

Nello stesso ambito è previsto anche il **riordino della disciplina delle aziende pubbliche locali preposte alla riscossione e alla gestione delle entrate in regime di affidamento diretto,** tema questo assai ampio e particolarmente impegnativo, sul quale nutro alcuni dubbi in ordine alla sua attuabilità nell'ambito dei principi della Delega che appaiono per questo settore alquanto generici.

Nei casi in cui le **funzioni di accertamento e di riscossione** sono **esternalizzate** si prevede, invece, l'individuazione di *"adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo"* dei **concessionari della riscossione.**

In questo contesto, la Legge Delega non trascura la necessità di un **nuovo assetto delle attività di controllo e di monitoraggio della gestione da parte di terzi delle entrate degli enti locali.** In particolare, si prevede la predisposizione di **linee guida per la redazione di capitolati di gara per la formulazione di contratti di affidamento** che consentirà di affrontare la problematica relativa alla durata dei contratti, poiché attualmente gli strumenti di controllo a disposizione del Ministero dell'economia e delle finanze non consentono di intervenire su detto elemento.

Merita un particolare richiamo la previsione di **pubblicizzazione dei principali elementi dei contratti stipulati** che consentirebbe la costituzione di una banca dati concernente l'anagrafe degli affidamenti, migliorando, in tal modo, gli elementi a disposizione dell'attività di vigilanza e che permetterebbe di rispondere sollecitamente anche alle richieste in tale materia provenienti dalla Commissione europea.

Un ulteriore criterio su cui occorre focalizzare l'attenzione può essere sinteticamente individuato nell'**allineamento degli oneri e dei costi in una misura massima**, stabilita con riferimento alla remunerazione del servizio di riscossione prevista per le società del gruppo Equitalia o con riferimento ad altro congruo parametro.

La legge n. 23 del 2014 prevede anche che l'**affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione** debba avvenire nel **rispetto della normativa europea** e che le competenze specialistiche acquisite dalle società iscritte all'albo nonché dalle aziende del gruppo Equitalia siano adeguatamente valorizzate e messe a disposizione degli enti locali.

La Legge Delega prevede, infine, che i soggetti affidatari dei servizi di riscossione e gli ufficiali della riscossione dovranno rispettare un **codice deontologico da adottarsi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze** e che, per i medesimi soggetti, siano individuate specifiche **cause di incompatibilità** per i rappresentanti legali, gli amministratori e i componenti degli organi di controllo interno.

Dal quadro delle linee guida della riforma della riscossione dei tributi locali così delineato emerge, quindi, la prospettiva che le nuove regole che risulteranno dall'attuazione della delega costituiranno un saldo presidio di garanzia per i contribuenti e per i comuni che, al pari dello Stato, sono enti impositori ai quali deve essere assicurato un sistema di riferimento per la riscossione delle proprie entrate altrettanto valido ed efficace.

7 MISURE IN MATERIA DI REDDITO DI IMPRESA

7.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE IMPRESE (IRI)

Il Governo è delegato a una **revisione della imposizione personale sui redditi finalizzata a separare la tassazione dell'impresa, da assoggettare allo stesso tipo di tassazione applicabile alle società di capitali, da quella dell'imprenditore** prevedendo una aliquota proporzionale sull'utile d'impresa, nonché la applicazione dell'IRPEF solo al reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda come compenso del suo contributo lavorativo.

In sostanza, si propone di **introdurre, come metodo ordinario di tassazione, l'applicazione dell'IRES a tutte le attività di impresa**. Il reddito che l'imprenditore ritrae dall'impresa come remunerazione del proprio contributo lavorativo viene tassato in IRPEF come reddito ordinario, soggetto alla progressività propria di questo tributo. Analogo ragionamento è svolto per le società di persone e i propri soci, con il superamento del principio di trasparenza sancito dall'art. 5 del tuir.

Si tratta di una innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione e sulla sua percezione da parte dei contribuenti.

La riforma in esame avrebbe il vantaggio di rimuovere elementi di distorsione nella scelta della forma di svolgimento dell'attività d'impresa.

La soluzione proposta consegue i seguenti vantaggi:

- tassa allo stesso modo tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica (individuo, società di persone, società di capitali). Viene, cioè, **garantita la neutralità dell'imposizione per attività che, sotto il profilo economico, non differiscono tra loro**.

La differenziazione delle regole può essere d'ostacolo per il mutamento del regime di esercizio dell'attività d'impresa, costituendo così un limite alla crescita;

- gli utili non distribuiti sono tassati sempre all'aliquota dell'imposta societaria, generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale. **Ciò favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese;**

- induce a considerare l'azienda come "separata" dall'imprenditore e ad evidenziare il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta;

- scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene, in sostanza, possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e mantenere, invece, una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i bisogni suoi e della sua famiglia; in sostanza, mentre si mantiene un'equità orizzontale in IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale) si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto in IRES, l'utilità sociale

della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda. Da questo punto di vista, **la proposta si pone in continuità con quanto già realizzato con l'ACE.**

7.2 IL RIORDINO DEL REDDITO DI IMPRESA

La tassazione del reddito d'impresa negli ultimi anni ha visto lo stratificarsi di numerosi interventi, con diverse finalità, spesso orientati al reperimento di gettito. Sono state ad esempio introdotte limitazioni alla deducibilità di alcuni costi, talvolta limitatamente ad alcuni settori specifici, come pure maggiorazioni di aliquota. Alcuni dei regimi introdotti hanno una funzione anti-elusiva, ma possono essere oggetto di semplificazioni e di razionalizzazioni. In particolare, per quanto riguarda le attività transfrontaliere l'obiettivo dovrebbe essere quello di rimuovere gli attuali vincoli all'internazionalizzazione delle imprese. **Gli interventi di riordino previsti dovrebbero essere orientati al rispetto del diritto comunitario e degli orientamenti giurisprudenziali in ambito UE**, monitorando anche gli sviluppi della discussione sull'adozione di una base imponibile comune consolidata (CCCTB).

Alcuni aspetti di fondo, che riguardano la derivazione del reddito imponibile dalle risultanze del bilancio civilistico, possono essere oggetto di migliore definizione, nell'intento di semplificare e razionalizzare il sistema, evitando o precisando meglio disallineamenti tra le grandezze di bilancio e i valori fiscali.

La delega prevede anche, per le piccole imprese e per i professionisti, l'introduzione di un regime di determinazione del reddito con imposizione sostitutiva di tipo forfetario che andrà coordinata con i regimi semplificati esistenti e con il regime di favore vigente per le nuove iniziative produttive⁹.

⁹ L'ordinamento, attualmente, contempla diversi regimi fiscali:

- a) regime ordinario, disciplinato dall'art. 13 e ss. del d.P.R. n. 600/1973;
- b) regime semplificato per le imprese minori, disciplinato dall'art. 18, d.P.R. n. 600/1973 (si veda anche l'art. 9 del d.l. n. 69/89 e l'art. 32 del d.P.R. n. 633 del 1972, recentemente modificato dall'articolo 3 del d.l. n. 16 del 2012);
- c) regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (c.d. *forfettino*), disciplinato dall'art. 13, l. n. 388/2000 e dal provvedimento Agenzia Entrate 14 marzo 2001;
- d) regime dei contribuenti minimi (c.d. *forfettone*), disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, l. n. 244/2007;
- e) regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (nuovo regime dei *"minimi"*), disciplinato dall'art. 27 del d. l. n. 98/2011 convertito con modificazioni dalla l. n. 111/2011;

8 MISURE IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE

8.1 IVA REGIMI SPECIALI, IVA DI GRUPPO, ALIQUOTE

L'articolo 13 della legge delega prevede l'introduzione di norme sull'imposta sul valore aggiunto, che recepiscano la direttiva 2006/112/CE in materia di sistema comune dell'IVA, con riferimento in particolare ad una **razionalizzazione e semplificazione dei sistemi speciali dell'IVA e all'attuazione dell'istituto del gruppo IVA**.

Al di là di possibili interventi sui regimi speciali (si ricordano il regime speciale per le agenzie di viaggio, per il settore agricolo, per i beni usati, nonché i regimi cosiddetti monofase per i prodotti editoriali, per le schede telefoniche e per i documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano), **l'istituzione del gruppo IVA rappresenterà uno degli interventi più significativi nella materia dell'imposta sul valore aggiunto** per i suoi effetti positivi sulle economie dei gruppi aziendali, in particolare di quelli del settore bancario, finanziario ed assicurativo che effettuano operazioni esenti per una buona parte del loro volume d'affari.

Infatti, **l'effettuazione di operazioni esenti implica di per sé la indetraibilità dell'IVA pagata sugli acquisti fatti, con la conseguenza che per queste imprese l'IVA perde il suo carattere di neutralità e viene a costituire un costo d'esercizio** che va a contribuire alla formazione del prezzo di vendita dei relativi servizi, secondo il fenomeno della cosiddetta "IVA occulta". In pratica, anche se le operazioni effettuate sono esenti da IVA,

f) nuovo regime della trasparenza, art. 10, commi 1-13, del d. l. n. 201/2011 convertito con modificazioni dalla l. n. 214/2011;

g) nuovo regime anche il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (c.d. *forfettino*), art. 13 della l. n. 388/2000.

E' doveroso sottolineare che le istanze di semplificazione in materia sono già state avviate in precedenza attraverso il regime dei "minimi" ad opera dell'art. 27 del d. l. n. 98/2011 convertito con modificazioni dalla l. n. 111/2011, che ha ristretto la platea dei destinatari del c.d. "forfettone" solamente a coloro che intraprendono una nuova attività ovvero che l'abbiano iniziata a partire dal 31 dicembre 2007, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi.

una quota del prezzo di vendita viene utilizzata per recuperare l'IVA indetraibile pagata sugli acquisti.

Oltre a ciò, **l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti comporta una perdita di neutralità nelle scelte di organizzazione societaria di questi operatori economici**, dato che questi sono incentivati a realizzare servizi all'interno dell'organizzazione aziendale piuttosto che far realizzare i medesimi servizi da società specializzate collegate, vale a dire appartenenti allo stesso gruppo aziendale (si tratta di servizi amministrativi, contabili, di gestione immobiliare, etc.).

Nel caso dell'affidamento della realizzazione di tali servizi presso soggetti esterni, ancorché consociati, i medesimi sono soggetti ad un'IVA al 22 per cento che non è detraibile; pertanto, a legislazione vigente, per i soggetti in questione la maggiore efficienza che si raggiunge con un processo di esternalizzazione dei servizi deve fare i conti, dall'altro lato, con un maggior costo pari al 22 per cento del valore dei servizi stessi.

In tale quadro, si possono comprendere i tentativi fatti finora dal legislatore per rendere neutrale l'applicazione dell'IVA rispetto alle scelte organizzative dei gruppi bancari ed assicurativi italiani, considerando altresì che negli ultimi quindici anni detti gruppi sono stati interessati da importanti processi di riorganizzazione aziendale che hanno riguardato l'intero settore.

Le disposizioni contenute nell'articolo 6, comma 1, della legge n. 133 del 1999, ormai abrogate, prevedevano l'applicazione di uno specifico regime di esenzione per due fattispecie di servizi: (1) i servizi ausiliari all'attività bancaria o assicurativa resi alle banche o alle società assicuratrici da società appartenenti allo stesso gruppo bancario o assicurativo (cosiddette prestazioni infragruppo); (2) i servizi resi alle banche o alle società assicuratrici dai consorzi costituiti tra banche o società assicuratrici ad un prezzo non superiore al costo di produzione dei servizi stessi.

Tale primo tentativo normativo non ha retto ai profili di incompatibilità con le disposizioni comunitarie sulla materia, considerato che l'articolo 1 della legge n. 244 del 2007, da un lato, con il comma 261, ha mantenuto in vigore l'esenzione per i servizi resi dai consorzi (sia pure inserendo tale previsione nell'articolo 10 del decreto n. 633 del 1972) e, dall'altro lato, con il comma 262, ha abrogato le disposizioni sull'esenzione per le operazioni infragruppo.

Con **l'articolo 13 della legge delega fiscale il legislatore fa quindi il passo decisivo per risolvere in via definitiva il problema della mancata neutralità dell'IVA all'interno dei gruppi bancari ed assicurativi**, prevedendo l'attuazione del gruppo IVA nel quadro dell'ordinamento dell'Unione europea e, segnatamente, di quanto previsto dalla direttiva 112 del 2006.

In particolare, l'articolo 11 della sopra ricordata direttiva prevede che gli Stati membri possono (quindi si tratta di una facoltà per gli Stati membri, di cui l'Italia finora non si è avvalsa) 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.

In pratica le società appartenenti allo stesso gruppo aziendale possono essere considerate come un unico soggetto passivo, con la conseguenza che le operazioni (di cessioni di beni o di prestazioni di servizi) effettuate da un'entità del gruppo ad un'altra entità appartenente allo stesso gruppo non sono assoggettate ad IVA.

L'istituzione del gruppo IVA, ai sensi dello stesso articolo 11 della direttiva, **potrà trovare applicazione**, comunque, **soltanto dopo che si sia svolta, in sede comunitaria, la consultazione del comitato IVA**, il che non rappresenta la richiesta di un'autorizzazione comunitaria, ma implica solo la disponibilità a prendere in considerazione le eventuali osservazioni che la Commissione o altri Stati membri vorranno formulare sulle modalità specifiche che l'Italia vorrà seguire nell'istituzione del gruppo IVA.

In merito a queste ultime, si dovrà necessariamente far riferimento alle indicazioni contenute nella Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo del 2 luglio 2009, che si pone la finalità di assicurare livelli minimi di armonizzazione fra le normative nazionali in tema di gruppo IVA.

Va tuttavia precisato che si deve anche tener conto della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, che ha recentemente ammesso la possibilità che gli Stati membri limitino l'applicabilità dell'istituto dell'IVA soltanto a taluni settori economici, come quello finanziario ed assicurativo.

8.2 ALTRE IMPOSTE INDIRECTE MINORI E ACCISE

La generale revisione della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi è contemplata negli articoli 13 e 15 della legge delega.

L'articolo 13 (comma 2) delega il Governo alla **revisione di alcune imposte indirette minori, come l'imposta di registro, di bollo, ipotecaria e catastale, la tassa sulle concessioni governative, le imposte sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti**, attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote nonché l'accorpamento o la soppressione di fattispecie particolari. Inoltre l'articolo 13 delinea i principi per ottimizzare, semplificare e razionalizzare la tassazione generale dei molti prodotti contemplati nel testo unico delle accise. Oltre ai prodotti energetici ed all'elettricità, la riforma dovrà riguardare anche le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati, gli oli lubrificanti ed i bitumi.

L'articolo 15 affronta in modo esplicito **il tema della revisione della fiscalità energetica e ambientale**. In prospettiva la tassazione ambientale potrà favorire la ripresa di un percorso di sviluppo sostenibile che non si ripercuota negativamente sull'ambiente, in linea con la strategia 'Europa 2020' di riduzione delle emissioni di gas serra, di aumento dell'incidenza delle fonti rinnovabili e di contenimento dei consumi di energia rispetto alla loro crescita tendenziale.

Per conseguire gli **obiettivi di riduzione delle emissioni inquinanti** e portare il sistema economico lungo un sentiero di sviluppo che faccia un uso meno intensivo delle fonti fossili, una rimodulazione fiscale volta a tassare maggiormente i prodotti energetici è inoltre coerente con le raccomandazioni¹⁰ della Commissione Europea di spostare gradualmente il prelievo dai fattori produttivi ai consumi ambientali e di sostenere per questa via crescita e occupazione.

In linea con questi indirizzi, la delega prevede **nuove forme di fiscalità** (*green taxes*) che, compatibilmente con i principi di neutralità fiscale, siano finalizzate ad incoraggiare comportamenti virtuosi in materia di tutela ambientale e a penalizzare, nel contempo,

¹⁰ Nel 2013, nell'ambito delle procedure del semestre Europeo, la Commissione ha formulato sei raccomandazioni specifiche per l'Italia. In particolare, la raccomandazione n. 5 suggerisce che *'spostare l'onere fiscale sul consumo, i beni e l'ambiente, in modo da ridurre la pressione fiscale sul lavoro e i capitali, senza incidere sul gettito, è essenziale per promuovere la crescita economica e la competitività'*.

l'impiego di prodotti più dannosi. Tali **nuove forme di tassazione** comporteranno conseguentemente una **revisione dell'attuale impianto normativo nazionale dell'accisa**, anche in funzione del **contenuto di carbonio**.

Il gettito derivante dall'introduzione della *carbon tax* sarà destinato prioritariamente alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili nonché alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla *green economy*.

I principi delineati nell'articolo 15 devono peraltro essere inquadrati alla luce della **profonda revisione della normativa armonizzata in materia di tassazione dell'energia**, attualmente in discussione in sede comunitaria. La delega conferita al governo in materia di fiscalità ambientale include un esplicito coordinamento dei decreti delegati con il recepimento della modifica della direttiva sulla tassazione energetica.

La **modifica della direttiva 2003/96/CE**, che contiene le disposizioni comunitarie inerenti all'applicazione dell'accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, è **finalizzata a introdurre un nuovo modello per la tassazione di tali prodotti, che preveda aliquote direttamente proporzionali al potere inquinante degli stessi, in termini di emissioni in atmosfera di anidride carbonica ed altri inquinanti come ossidi di azoto e di zolfo, ed inversamente proporzionali al loro contenuto energetico**.

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 condizionata alla data di recepimento della disciplina armonizzata decisa a livello europeo.

A tal proposito, emergono alcuni aspetti critici proprio in relazione all'incertezza **sui tempi dell'adozione della nuova direttiva sulla tassazione dell'energia**, il cui *iter* formativo non si è ancora perfezionato, e sulla quale esistono, peraltro, ancora alcune divergenze di posizioni tra gli Stati membri.