

# NEOTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

## Direttore Responsabile

Dott. MARIO NOLA

## Comitato di Redazione

Avv. CLAUDIO BERLIRI

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI

Prof. Avv. VALERIO FICARI

Dott. ROBERTO LUNELLI

Prof. Avv. GIANNI MARONGIU

Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA

Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI

Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO

Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

## Segreteria e Redazione

Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano

Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285

e-mail: [tesoreria@associazionetributaristi.it](mailto:tesoreria@associazionetributaristi.it)

sito internet: [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)

## Anno VII • n. 2/2014

Periodico Quadrimestrale

Registrato presso il Tribunale di Milano

il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale

D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)

Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze

sito internet: [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)

Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni

n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa

Istituto Arti Grafiche Mengarelli

Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

# LA LEGGE DELEGA 11 MARZO 2014 N. 23 PER LA REVISIONE DEL SISTEMA FISCALE

DOTTRINA

•  
LEGISLAZIONE

•  
CONVEGNI ED  
ATTIVITÀ ANTI

# ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

## PRESIDENTE

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*

## VICE PRESIDENTI

Avv. Claudio BERLIRI, *Roma*  
Dott. Roberto LUNELLI, *Udine*

## SEGRETARIO GENERALE

Avv. Giuseppe SERA, *Napoli*

## SEGRETARIO GENERALE SUPPLENTE

Dott. Pietro MASTRAPASQUA, *Roma*

## TESORIERE

Gr. Uff. Rag. Giuseppe Antonio BARRANCO di VALDIVIESO, *Milano*

## CONSIGLIERI NAZIONALI (PRESIDENTI DI SEZIONE)

Dott. Riccardo ALBO	<i>Presidente Sezione Marche-Abruzzo</i>
Dott. Carlo DEIDDA GAGLIARDO	<i>Presidente Sezione Sardegna</i>
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	<i>Presidente Sezione Lombardia</i>
Avv. Salvatore IANNELLO	<i>Presidente Sezione Sicilia Occidentale</i>
Avv. Pasquale IMPROTA	<i>Presidente Sezione Campania</i>
Prof. Dott. Michele IORI	<i>Presidente Sezione Trentino Alto Adige</i>
Dott. Roberto LUNELLI	<i>Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia</i>
Prof. Avv. Gianni MARONGIU	<i>Presidente Sezione Liguria</i>
Avv. Mario MARTELLI	<i>Presidente Sezione Emilia Romagna</i>
Prof. Avv. Francesco MOSCHETTI	<i>Presidente Sezione Veneto</i>
Prof. Dott. Umberto PLATI	<i>Presidente Sezione Calabria</i>
Dott. Marco PREVERIN	<i>Presidente Sezione Puglia</i>
Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI	<i>Presidente Sezione Provinciale Como</i>
Dott. Ernesto RAMOJNO	<i>Presidente Sezione Piemonte-Valle d'Aosta</i>
Prof. Dott. Francesco ROSSI RAGAZZI	<i>Presidente Sezione Lazio</i>
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	<i>Presidente Sezione Toscana</i>
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	<i>Presidente Sezione Umbria</i>



FONDATA NEL 1949

Sede Legale: Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma  
Segreteria Nazionale: Via Vannella Gaetani, 27 • 80121 Napoli • Tel. 081.2461600 • Fax 081.2479435  
Sito Internet: [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it) • E-mail: [segrgenerale@associazionetributaristi.it](mailto:segrgenerale@associazionetributaristi.it)

# Sommario

## LA LEGGE DELEGA 11 MARZO 2014 N. 23 PER LA REVISIONE DEL SISTEMA FISCALE

“Perché questa scelta e perché questo tema” di Claudio Berliri 3

### DOTTRINA

---

- *Uso e abuso della legislazione* 5  
di Gianni Marongiu
- *Abuso del diritto* 10  
di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi
- *L'abuso del diritto nella delega fiscale, aspetti particolari per le imprese in crisi* 13  
di Emanuela Fusa
- *Il processo tributario alla luce dei principi della Delega Fiscale* 18  
di Francesca Giorgia Romana Sannicandro
- *Note su stato attuale e prospettive di semplificazione nella disciplina della compensazione nel diritto tributario* 21  
di Gaetano Ragucci
- *La Legge Delega Fiscale estende alle cessioni di azienda il Regime di neutralità fiscale dei conferimenti* 24  
di Francesco Rossi Ragazzi
- *Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale* 29  
di Ivo Caraccioli

## LEGISLAZIONE (CIRCOLARI E ISTRUZIONI MINISTERIALI)

---

- Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e Relazione governativa 32

## CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

---

59

## PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

Com'è noto la legge 11 marzo 2014 n. 23 prevede la delega al Governo su vari argomenti, finalizzati ad un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Trattasi di temi di grossa attualità e di vasto interesse per migliorare l'attuale sistema fiscale.

In particolare, la delega riguarda, nell'ottica della revisione del sistema fiscale e delle procedure, la revisione del Catasto dei fabbricati, la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale e il riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale; la disciplina dell'abuso del diritto e della elusione fiscale; la gestione del rischio fiscale con riferimento alla governance aziendale, al tutoring, alla rateizzazione dei debiti tributari e alla revisione della disciplina degli interventi. La revisione e il riordino dei regimi fiscali; la revisione del sistema sanzionatorio; il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo; la revisione dell'imposizione sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata; la razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte indirette; il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici; nuove disposizioni in tema di fiscalità energetica e ambientale.

Come si vede la delega riguarda moltissimi problemi fiscali, ciascuno dei quali passibile di modifiche, miglioramenti e semplificazioni, ed ovviamente l'ANTI intende dare il proprio contributo per un miglioramento dell'intero sistema.

Per questo motivo, l'Associazione ha dedicato a queste tematiche, o quanto meno alle principali di esse, il proprio Convegno Nazionale che si terrà a Riva del Garda il 12 settembre 2014.

Naturalmente il Convegno non affronterà tutti i temi previsti dalla legge delega, ma si soffermerà, dopo la relazione introduttiva del Presidente Emerito della Corte Costituzionale prof. Franco Gallo, sulla disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, sulla disciplina delle sanzioni e dei reati tributari, sulla disciplina del processo tributario e sulla disciplina del reddito d'impresa.

Tra i relatori, ricordiamo i professori Tesauro, Giovannini, Marellò, Cordero Guerra, Aldovrandi, Ragucci, Basilavecchia, Muscarà, Fregni, Versiglioni, Gaffuri, Turchi, Moschetti e Marongiu.

Le loro relazioni formeranno oggetto del prossimo numero di **NEQTEPA** che sarà integrativo di questo fascicolo, che viene pubblicato contestualmente all'apertura del Convegno.

I temi qui trattati sono in gran parte diversi da quelli che verranno svolti nel Convegno, ma sono ovviamente tutti inerenti al contenuto della legge delega.

In particolare Gianni Marongiu affronta il problema dell'uso ed abuso della legislazione delegata, mentre Maurizio Villani e Iolanda Pansardi, da un lato, ed Emanuela Fusa, dall'altro, evidenziano talune criticità nell'abuso del diritto, come previsto e disciplinato nella legge delega.

Francesca Giorgia Romana Sannicandro analizza l'art. 10 della Legge delega, relativo alla revisione del Contenzioso Tributario, mentre la disciplina della compensazione nel diritto tributario viene affrontato da Gaetano Ragucci.

Infine il prof. Francesco Rossi Ragazzi analizza l'estensione del regime di neutralità fiscale – già previsto per i conferimenti d'azienda – alle relative cessioni, ed Ivo Caraccioli affronta la revisione del regime sanzionatorio amministrativo e penale.

Completano questo fascicolo il testo integrale della legge delega e di parte dei relativi lavori parlamentari, nonché la consueta rassegna delle principali attività organizzate dalle varie Sezioni dell'ANTI nel corso del 2014.

Confidiamo quindi che anche questo numero di **NEOTEPA** incontrerà l'interesse dei lettori.

*Claudio Berliri*

# Uso e abuso della legislazione

di Gianni Marongiu

## 1. Uso e abuso della legislazione delegata

A un recentissimo convegno, tenuto all'Università Bocconi, un relatore ha introdotto il suo intervento osservando, con riguardo ai rapporti tra impresa e fisco, che, in proposito, l'art. 12 della legge delega detta i principi in maniera molto "vaga" per cui "molto sapremo dopo l'emanazione dei decreti legge".

È questo un giudizio netto, duro e purtroppo veritiero perché l'abuso della legislazione delegata ha reso evanescenti i "principi e i criteri direttivi" che dovrebbero essere fissati dal Parlamento.

Tanto nell'ordinamento statutario che in quello fascista la delega legislativa era ammissibile, con qualunque contenuto e per qualunque tempo, sicché si poteva ben dire che il legislatore delegato veniva collocato nella stessa posizione del legislatore ordinario, essendo senz'altro abilitato all'esercizio della potestà legislativa già spettante al Parlamento, anche se a questi ne restava l'esclusiva titolarità. Oggi, al contrario, chi vuole svolgere, in ordine alla delega legislativa, un corretto discorso di carattere dogmatico, che si esaurisca all'interno del diritto positivo (ed anzi all'interno dello specifico tipo di delega, disciplinato dagli artt. 76 e 77, comma 1, della Costituzione) non può non concludere che il *governo esercita una legislazione ben differenziata per natura dalla funzione che ordinariamente spetta al Parlamento*. Che poi quel potere corrisponda ad un frammento della potestà legislativa delle Camere, trasferito al Governo ma espressamente o tacitamente rivendicabile in ogni momento dalla Camere medesime, o si risolva piuttosto – come inclina a ritenere la più recente dottrina costituzionalistica – in un potere legislativo nuovo, costituito dalla stessa legge di delegazione, a fronte del quale il delegante manterrebbe intatta la sua propria potestà legislativa, diventa una semplice questione di punti di vista; tanto è vero che la scelta dell'una o dell'altra ricostruzione non incide sul significato effettivo né sull'applicazione pratica delle norme costituzionali. Sotto entrambi i profili, ciò che conta è che il Governo, quantunque delegato, non dispone mai delle attitudini a legiferare che in quello stesso settore competono al Parlamento.

In sintesi, tale diversità di posizioni si coglie per lo meno su *cinque piani* distinti malgrado non tutte queste

ragioni di divario risultino pacifiche in dottrina e nella prassi. *In primo luogo*, poiché nell'articolo 76 Cost. si richiede alla legge delegante di fissare principi e criteri direttivi dell'attività legislativa delegata, questa non può essere mai libera nell'individuazione degli interessi da soddisfare e degli scopi da raggiungere, ma deve ritenersi – stando alle opinioni più diffuse in dottrina – *discrezionale* nel senso tecnico dell'espressione, in quanto vincolata nei suoi fini. *In secondo luogo*, poiché il suo possibile esercizio è *ciroscritto anche nel tempo*, l'attività delegata al Governo si distacca con nettezza da una funzione legislativa non temporanea ma permanente sul tipo di quella che l'art. 70 affida al Parlamento. *In terzo luogo*, destinata com'è alla disciplina di "oggetti definiti", senza poter coinvolgere altri *oggetti* quantunque connessi, la competenza delegabile al Governo stesso è *specializzata per definizione*, anziché generale come quella legislativa ordinaria.

*In quarto luogo*, poi, al di là del testo costituzionale la tesi prevalente, fra gli interpreti, è che in questa ipotesi il potere delegato non si presti a un esercizio ripetuto ma si esaurisca in un unico atto, non più sostituibile o modificabile da parte del Governo, sia pure entro il termine della delegazione. *In quinto luogo*, per il Governo l'esercizio del potere delegato è *naturalmente obbligatorio* in antitesi a ciò che si verifica per il Parlamento, che resta in genere arbitro di legiferare o di non legiferare, nei modi e nei tempi ritenuti più opportuni, purchè non si tratti di rispettare precise scadenze costituzionali, come quelle fissate da certe disposizioni transitorie della Costituzione.

Considerate nel loro complesso, per quanto discutibili, sotto singoli aspetti, tali indicazioni forniscono dunque la dimostrazione dell'impossibilità di assimilare il potere legislativo delegato al potere legislativo ordinario; sicché vanno scartate le opinioni già correnti fra i costituzionalisti, che configuravano la delega alla stregua di un trasferimento dell'esercizio della funzione legislativa dalle Camere al Governo. A questo punto, però, il discorso sui tratti distintivi della legislazione governativa delegata non si conclude ma piuttosto si apre. Ciascuno di tali caratteri si presenta, infatti, fortemente problematico; e quindi richiede di venire analizzato, sia per verificare il fondamento ed il senso preciso delle tesi che oggi prevalgono in dottrina, sia per accertare in che misura

gli schemi dottrinali ritrovino corrispondenza nella realtà costituzionale italiana.

In sintesi, se si legge l'art. 76 della legge fondamentale e, se si guarda alla prima giurisprudenza della Corte Costituzionale (in particolare alla sentenza n. 3 del 1957, annotata da Mortati)<sup>1</sup>, si rileva che la legge delegata era stata concepita *come forma eccezionale di esercizio del potere legislativo* da parte del Governo, ancorchè tale *eccezionalità*, diversamente da quanto si poteva dire per il decreto-legge, si dovesse considerare secondo un'accezione particolare, riuscendo a prima vista evidente come i procedimenti di formazione della legge in senso formale mal si adattino a provvedimenti di carattere complesso connotati da aspetti specialistici o tecnicamente articolati.

Il carattere eccezionale dello strumento – se comparato ai sistemi delle fonti normative propri ai Paesi più vicini al nostro – è segnato anche dal fatto che, solo nel nostro sistema, il Governo pone in essere, in base alla delegazione, atti normativi aventi forza di legge, capaci cioè di abrogare le leggi in senso formale e assoggettati al sindacato di legittimità proprio delle leggi medesime, senza che tali atti vengano sottoposti ad alcuna ratifica o determinante controllo da parte del Parlamento.

Ma quella descritta è una stagione ormai lontana.

Infatti, il modello di delega legislativa concretamente affermatosi in Italia è oggi *caratterizzato da una forte elasticità ormai difficilmente riducibile* entro il figurino delineato dell'art. 76 Cost.<sup>2</sup>

La delega non è più – come si legge tradizionalmente nei manuali di diritto costituzionale – strumento per compiere operazioni ad alta complessità tecnica (testi unici o codici) ma è utilizzata anche per affrontare temi ad alta complessità politica, per la realizzazione delle riforme: quasi che il governo riesca a rifare una riforma che il Parlamento non sa più condurre in porto.

Ed è questo il caso della riforma, anche solo parziale, dell'ordinamento tributario.

Sta di fatto che l'utilizzo sempre più massiccio della delega legislativa, anche per affrontare temi ad alta complessità politica, non è che *uno dei segni importanti dello spostamento verso il governo dell'asse della produzione nor-*

mativa: il Parlamento preferisce delegare magari riservandosi il compito, per il tramite delle proprie Commissioni, di fornire pareri sugli schemi di decreto, riducendosi a “consulente” del vero centro di decisione politica.

Si realizza, così, il *primo* “vulnus” alle garanzie costituzionali. Ed invero se i tributi sono i corrispettivi (in senso atecnico) dei servizi pubblici indivisibili, in assenza di un loro mercato ove si formi il “prezzo”, il consenso dei rappresentanti di coloro che sono chiamati a pagare costituisce (dovrebbe costituire) elemento imprescindibile della stessa nozione di tributo.

La seconda conseguenza negativa sta nel fatto che il governo già usa ed abusa di un altro strumento normativo, il decreto legge, con la conseguenza che, a fronte di una contingente necessità, esso può essere portato a modificare, con decreto legge, quella stessa disciplina che ha dettato con il decreto legislativo.

L'ordinamento tributario assume, così, un carattere instabile, frammentario, casuale, ondivago, e accadendo tutto ciò anche nella determinazione del reddito di impresa si genera il *terzo grave inconveniente*.

Le imprese, per progredire, per conquistare mercati, per vivere hanno bisogno

di regole certe, ferme nel tempo che contribuiscano anche ad abbassare il costo dell'obbedienza fiscale (se l'ordinamento è stabile anche le procedure diventano ripetitive e quindi meno costose).

Ed è proprio di stabilità, di certezza che hanno bisogno tutti i contribuenti e quindi anche le imprese. Tanto è vero che una delle fondamentali ragioni dello scarso fascino dell'Italia per gli investitori stranieri è data proprio dalla volubilità del suo ordinamento tributario.

E forse è proprio per la consapevolezza della difficoltà a raggiungere questo obiettivo che, nella delega, si accenna all'intento di favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia ma nulla si dice sulla parte relativa ai soggetti stranieri che vorrebbero investire in Italia.

## 2. Il diritto alla certezza e la sua tutela

La sottolineata importanza della certezza del diritto, in particolare nella normativa fiscale, mi induce ad ampliare l'arco delle riflessioni riandando alle regole statuite dal c.d. Statuto dei diritti del contribuente, approvato con la legge 212 del 2000.

1. Lo “Statuto” vuole essere, in primo luogo, un piccolo ma sostanzioso contributo alla chiarezza e alla trasparenza delle disposizioni tributarie.

<sup>1</sup> MORTATI, *Osservazione alla sentenza della Corte costituzionale 26 gennaio 1957, n. 3*, in “Giur. Cost”. 1957, pag. 11 Per la successiva “evoluzione” del pensiero dei Giudici della Consulta, rinvio a E. Malfatti, *Rapporti tra deleghe legislative e delegificazioni*, Torino, 1999, pagg. 23 e seguenti.

<sup>2</sup> Si vedano F. BATISTONI FERRARA, *Delegazione legislativa tra crisi del Parlamento e tentazioni decisionistiche* e G. MARONGIU, *Uso e Abuso delle deleghe tributarie dal 1971 ad oggi*, in *Il fisco*, allegato a *Il fisco* n. 12 del 31 marzo 2005, p. 5181 e p. 5189.

È un'esigenza, questa, addirittura elementare perché le norme tributarie sono troppo spesso incomprensibili a causa dei rinvii mediante date e numeri a leggi precedenti e, ciò che è peggio, non facilmente identificabili perché inserite in provvedimenti che non hanno natura tributaria.

Al riguardo la legge del 2000 ha enucleato, nei quattro commi dell'art. 2, alcune regole che così sono formulate:

“Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni di carattere tributario devono menzionare l'oggetto nel titolo e la rubrica delle parti interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute;

“le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima;

“i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio;

“le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato”<sup>3</sup>.

Se questo dispone lo Statuto è agevole dedurre il “bene” protetto, la reperibilità e quindi la conoscibilità effettiva degli articolati normativi.

Essa è garantita, in positivo, disponendo la facile individuazione delle disposizioni tributarie e, in negativo, statuendo che i precetti fiscali non possono essere contenuti in provvedimenti non tributari (è, in altre parole, la garanzia dell'omogeneità); inoltre, battendo in breccia una prassi deteriore, si vuole che i richiami di altre disposizioni legislative devono indicare, seppure sinteticamente, il contenuto della disposizione richiamata, mentre le norme modificative di leggi tributarie debbono riportare il testo modificato.

Evidente, come si diceva, è l'intento perseguito perché se, da un lato, sussiste l'esigenza dell'ente impositore di contare su risorse determinate in tempi certi per consentire alla mano pubblica di realizzare i propri compiti, dall'altro chi contribuisce (e oggi ha un ruolo centrale nella concreta attuazione dell'obbligo) deve poter conoscere l'ammontare e le modalità della propria partecipazione.

<sup>3</sup> Per la attenta, diffusa, analisi di questi precetti si veda F. VARAZI, *Contributo alla certezza della norma tributaria*, in *Statuto*, Milano, pp. 73-87; si ricorda che questi precetti sono la puntuale trascrizione della bozza di direttiva del Ministero delle finanze in materia di tutela del contribuente approvata il 15 luglio 1996.

È questa un'esigenza sottesa anche ad altre norme dello stesso Statuto tant'è che, secondo l'art. 5, “l'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore”.

Ma è un obbligo che grava, innanzi tutto, sul legislatore che, ai sensi dell'art. 2, deve garantire, ai destinatari delle norme fiscali, la loro individuazione e la loro, non anodina, lettura. Il che, si badi, costituisce, logicamente, un “prius” rispetto alla cronica mutevolezza di cui soffre l'ordinamento (si fa per dire) tributario italiano.

## 2.1. La valenza del relativo precetto e la garanzia della conoscibilità della legge mediante norme individuabili

L'art. 2, proprio per le esposte ragioni, vuole garantire non solo norme chiare e intelleggibili ma anche individuabili e reperibili da parte di chi a quei precetti è chiamato a dare ampia applicazione, come è, oggi, per il contribuente.

Significativamente la direttiva del Ministro delle finanze 21 settembre 2000 esige che “d'ora in avanti particolare attenzione sia riservata alla qualità dei testi normativi perché è evidente che lo Statuto in questa parte si rivolge sia al Governo che al Parlamento”; così come la relazione illustrativa del decreto legislativo recante le disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti<sup>4</sup> sottolinea che l'art. 2 è finalizzato “a rendere immediatamente percepibile per il contribuente la portata delle modifiche dei testi”.

Orbene, alla luce di queste considerazioni non è facile individuare cosa può accadere quando il legislatore adotti una tecnica legislativa in violazione dell'art. 2 dello Statuto.

Può concludersi, come si è concluso, che la violazione dell'art. 2 non costituisce di per sé una violazione della Costituzione<sup>5</sup> o, come altri ha scritto che “il suo valore rimane prevalentemente “politico” risultando più difficile prospettare un utilizzo forte, nei termini

<sup>4</sup> Si veda il d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, emanato in esecuzione dell'art. 16 dello Statuto che, assai significativamente, ha delegato il Governo a emanare, “entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantire la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge”.

<sup>5</sup> Così F. VARAZI, *Contributo alla certezza*, cit., loc. cit., pp. 87.

di ragionevolezza e di rovesciamento del *favor legitimitatis* prima indicati, da parte della Corte costituzionale<sup>6</sup>. Anche se, aggiunge Varazi, “Sembra possibile ritenere che una violazione dell’art. 2 fornisca elementi per valutare se vi sia una violazione dell’art. 3 della Costituzione e come tale possa essere causa di incostituzionalità della normativa tributaria”<sup>7</sup>.

Resta, però, a chi scrive un dubbio. È vero, infatti, che il dovere di informazione e di conoscenza costituisce, per il contribuente, diretta esplicazione dei doveri di solidarietà di cui all’art. 2 Cost. perché “la Costituzione richiede dai singoli soggetti la massima, costante tensione ai fini del rispetto degli interessi dell’altrui persona umana ed è per la violazione di questo impegno di solidarietà sociale che la stessa Costituzione chiama a rispondere penalmente anche chi lede tali interessi non conoscendone positivamente la tutela giuridica”<sup>8</sup>.

Ma è altrettanto vero che l’art. 3, secondo comma, della Costituzione impone alla Repubblica di rendere concreta la conoscibilità della legge, rimuovendo gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini di fronte ad essa. Il diritto alla conoscenza compiuta e tempestiva della legge si impone quale libertà costituzionale strumentale all’esercizio di ogni altro potere giuridico soggettivo di livello costituzionale<sup>9</sup>.

Per non dire che la libertà economica e la libera iniziativa imprenditoriale dei privati sono assicurate solo da un sistema che garantisca la certezza, la prevedibilità e la conoscibilità della legge.

Orbene, se la pretesa fiscale (come quella sanzionatoria) si realizza attraverso la legge (art. 23 Cost.)<sup>10</sup> ciò comporta che anche lo Stato legislatore deve rispettare i suoi doveri costituzionali e, *in primis*, quelli attinenti alla formulazione dei precetti, alla loro struttura e ai loro contenuti. Se ciò implica, che le norme penali, devono essere,

<sup>6</sup> Così L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiegando Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, pp. 619 sg. e spec. 632; Antonini, per altro, aggiunge che una maggiore efficacia si potrebbe, invece, ipotizzare nell’ambito del sindacato di costituzionalità sui decreti legislativi qualora, nel silenzio della legge delega, il Governo apportasse delle deroghe alle disposizioni dell’art. 2 dello Statuto”.

<sup>7</sup> Così F. VARAZI, *opp. ult. cit.*, pp. 87.

<sup>8</sup> Così Corte cost. 24 marzo 1988, n. 364.

<sup>9</sup> Si veda C. MIRABELLI, *Il rischio “da diritto”: il costo dell’incertezza ed alcune possibili economie*, in *La certezza del diritto*, Milano, 1993, pp. 39 sg.

<sup>10</sup> Si veda S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell’evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Padova, Cedam., pp. 163 sg.

tra l’altro, “chiaramente formulate”, ebbene uguale esigenza deve valere per le norme fiscali che limitano la proprietà personale.

Lo insegna oggi, (seppure senza averne fatto ancora un’applicazione concreta) il Supremo Collegio secondo il quale “l’esame complessivo di queste disposizioni chiarisce che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall’amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all’atto dell’emanazione delle fonti normative, *come emerge in particolare dall’art. 2* che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie”<sup>11</sup>.

È appena il caso di ricordare, qui, come molto spesso discipline fiscali innovative si rinvengano nei cosiddetti maxi emendamenti delle cosiddette “finanziarie” di fine anno e come la dottrina costituzionalistica sia sostanzialmente concorde nel segnalare, da tempo, l’illegittimità costituzionale del fenomeno degli emendamenti – controprogetti specie quando esso si abbina alla questione di fiducia.

Ancora più recentemente si è denunciata la prassi dei maxi emendamenti come “indecorosa e spudorata frode alla Costituzione, avallata dalla compiacenza dei presidenti delle due Camere” perché “non può essere seriamente contestato che un articolo composto di 100 commi od oltre (l’autore era ancora ottimista) è un fatto anormale, sicuramente proposto al solo fine di aggirare la Costituzione”<sup>12</sup>.

Orbene, tornando al nostro specifico tema, posto, dunque, che lo Stato, sul versante sanzionatorio, “deve adempiere ai propri doveri e quindi deve esistere per l’agente l’oggettiva possibilità di conoscere le leggi penali”, anche per le norme tributarie il dovere di conoscerle diventa concretamente possibile se esse si rendono conoscibili<sup>13</sup>.

L’art. 2 dello Statuto soddisfa, per l’appunto, questa esigenza e disciplina il contenuto minimo per la individuazione, la riconoscibilità e la conoscibilità delle disposizioni fiscali: con la conseguenza che un precetto tributario che non rispetti lo stesso art. 2 può contrastare con l’art.

<sup>11</sup> Così Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080.

<sup>12</sup> Così G.U. RESCIGNO, *Latto normativo*, Bologna, 1998, p. 139 e anche, con ulteriori riferimenti dottrinali, N. LUPO, *Il potere di emendamento e i maxi emendamenti alla luce della Costituzione*, in *Quaderni regionali*, rivista quadrimestrale fondata da F. Cuocolo, 2007, n. 1-2, pp. 243 sg. e spec. 261 sg.

<sup>13</sup> Per le espressioni virgolettate si veda ancora Corte cost. 24 marzo 1988, n. 364.

23 Cost. perché ogni prestazione personale e patrimoniale può essere imposta solo con una legge conoscibile.

È certo che, se anche dovesse dubitarsi della percorribilità della strada descritta e della relativa conclusione, nessuno potrebbe essere punito, si intende neppure con una sanzione amministrativa, per la violazione di una legge o di una disposizione che non avesse i requisiti di riconoscibilità previsti dall'art. 2.

Considerato, infatti, che, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto, "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", a maggior ragione esse non possono essere applicate quando (non è incerto il significato della

norma ma) addirittura la norma la si è dovuta scovare dentro "1300" commi di un unico articolo di legge privo di titolo, di partizioni interne e delle loro specifiche individuazioni o quando ci si è imbattuti in una disposizione fiscale contenuta in un provvedimento che di fiscale non ha nulla, né nel titolo né nell'oggetto o quando, infine, come spesso accade, siano violati il terzo e il quarto comma dell'art. 2 dello Statuto.

In questi casi vale il brocardo "*ad impossibilia nemo tenetur*" e se si parla di sanzioni è impossibile imputare una qualche negligenza (dove sarebbe la colpa?) al contribuente il cui obbligo di informarsi è subordinato all'altrettanto imprescindibile dovere dello Stato di rendere possibile e agibile l'informazione.

# Disciplina dell'abuso del diritto nella delega fiscale

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Con l'art. 5 "Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale" della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale 12 marzo 2014, n. 59), è prevista la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di "unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto".

È utile precisare, per inquadrare i termini della questione, la differenza tra l'elusione fiscale e l'abuso del diritto, sebbene tali condotte consistono, identicamente, nell'utilizzo consapevole delle lacune e delle imperfezioni normative presenti in ogni sistema fiscale, diretto a ridurre l'onere impositivo in modo non conforme, ma senza violare apertamente le singole disposizioni in cui si articola l'ordinamento tributario.

Fermo restando che molti utilizzano in modo indistinto i due termini per descrivere o qualificare tutte le condotte di c.d. evasione interpretativa che comportano un risparmio fiscale illecito attraverso un'interpretazione anti-giuridica delle norme tributarie, la differenza sostanziale tra le due nozioni si ravvisa nella condotta attiva del contribuente, che si qualifica come:

- abuso di diritto in tutti i casi in cui si verifica un'utilizzazione distorta delle norme fiscali;
- elusione fiscale in presenza di una manovra di aggiramento delle finalità sottostanti alle norme che compongono l'ordinamento tributario.

Ebbene, la legge di delega prevede l'introduzione di un concetto unificato di elusione e abuso del diritto, definito "condotta abusiva". L'Esecutivo, infatti, dovrà disciplinare l'istituto dell'abuso del diritto in materia tributaria e rivedere le norme antielusive delineando la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta. La nuova disciplina dovrà assicurare ai contribuenti libertà di scelta tra diversi schemi giuridici utili a raggiungere il risultato voluto, ancorché agli stessi siano correlati oneri fiscali differenti. In altre parole, saranno considerate abuso le operazioni fiscali finalizzate ad ottenere indebiti vantaggi fiscali, mentre si potrà escludere l'illiceità della fattispecie in presenza di ragioni extrafiscali non marginali rispondenti ad esigenze di natura organizzativa o in grado di determinare un miglioramento strutturale o funzionale dell'azienda del contribuente.

Disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il

disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti.

Tra i principi di delega, anche quello di prevedere la nullità dell'accertamento fiscale qualora non rechi puntuale individuazione della condotta abusiva.

Occorre rammentare che per specifica indicazione, i principi e i criteri *supra* elencati dovranno essere coordinati con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Da questo punto di vista la Commissione ha sollecitato gli Stati membri all'introduzione di una G.A.A.R. "General Anti-Avoidance Rules" per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale.

Anche l'Italia dovrebbe adottare quindi una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi

## Normativa

L'abuso del diritto è un istituto di evoluzione esclusivamente giurisprudenziale, mancando nel nostro ordinamento un'espressa previsione legislativa.

Ciò comporta che, al fine di poter correttamente inquadrare l'istituto, occorre fare riferimento alle pronunce della Corte di Cassazione succedutesi negli anni.

Con una recente sentenza, la n. 16685 del 03 luglio 2013, la Corte ha ribadito il principio generale antielusivo secondo cui al contribuente è precluso il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei

principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

Ed anche in epoca precedente la Suprema Corte aveva avuto modo di affermare che l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C-255/02), secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Tale principio, che non esclude l'operatività del principio di legalità né la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di cassazione, quale norma di diritto comunitario che impone la disapplicazione delle norme interne con esso eventualmente contrastanti, nonché in riferimento al periodo anteriore all'entrata in vigore del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37 bis, introdotto dal Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, articolo 7, rappresentando, pur in mancanza di una clausola generale antielusiva, all'epoca non configurabile nell'ordinamento fiscale italiano, un canone interpretativo del sistema.

Esso prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, imponendo di valutare quest'ultima nella sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità" (Cass. 21221/2006).

Da tanto ne discende che, sebbene nel nostro ordinamento non esista una clausola generale antielusiva, tuttavia si è soliti fare riferimento all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, il quale non può essere considerato com-

preensivo di tutte le ipotesi di elusione fiscale, bensì un elenco parziale delle possibili fattispecie di elusione.

In particolare, l'aggiramento della norma fiscale può riguardare tutti «...*gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra di loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti...*» (art. 37-bis, 1° comma, D.P.R. n. 600/1973).

Nel 2008 la Corte di Giustizia Europea è tornata sull'argomento dell'abuso del diritto, con la sentenza del 21 febbraio 2008 (C-425/06), chiarendo che il primo elemento del comportamento abusivo è il perseguimento del vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria ad uno o più obiettivi delle direttive in materia; il vantaggio fiscale deve essere lo scopo essenziale e, pertanto, non è necessario che tale scopo sia anche l'unico scopo dell'operazione; il giudice nazionale deve innanzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria ad uno o più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta; quando un soggetto passivo ha la scelta tra le due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quello che implica un maggior pagamento di Iva. Al contrario il soggetto passivo ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

Da ultimo, con ordinanza n. 24739 del 05 novembre 2013, la Corte di Cassazione Sezione Tributaria ha sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, dell'articolo 37-bis, comma quarto, del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, la Suprema Corte ha denunciato l'illegittimità della disposizione in considerazione del fatto che, nell'ambito della normativa fiscale, essa è l'unica a prevedere la nullità dell'avviso di accertamento, laddove non venga rispettato il termine dei 60 giorni concessi al contribuente per fornire chiarimenti.

A parere dei giudici di legittimità, la sanzione di nullità prevista dall'art. 37 bis sarebbe troppo vigorosa, in quanto tra abuso del diritto e repressione di comportamenti elusivi deve avere la prevalenza quest'ultima, senza che ciò comporti per il contribuente alcuna limitazione del diritto di difesa.

Nello specifico la Corte ha avuto modo di sottolineare: «*Come noto, l'interpretazione di questa Corte si è consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'articolo 53 della stessa, che vieta di conseguire*

*indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi i casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'articolo 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta il Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 20 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamente, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis.»*

Al momento, pertanto, si è in attesa della decisione della Corte Costituzionale in materia.

## Riflessioni

Dalla lettura del dettato normativo di cui in apertura si comprende la portata innovativa della norma, volta a perseguire ed assicurare maggiore certezza ed uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione; del resto, siffatta esigenza, alla luce dei differenti orientamenti sia dottrinali sia giurisprudenziali, era avvertita da tempo da tutti gli operatori del diritto, nonché dai contribuenti stessi, ai fini di una corretta ed effettiva applicazione della legge.

In sostanza, la norma formula una vera e propria clausola generale antiabuso, sia mediante indicazioni derivanti dalla giurisprudenza, sia attraverso le garanzie procedurali garantite dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973.

Va detto però che alla luce dell'analisi della delega fiscale, si ritiene che nonostante essa si prefigga di assicurare maggiore certezza ed uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione, tuttavia la stessa presenti comunque delle evidenti criticità.

Ed infatti, la sua affannosa dipendenza da quanto stabilito dalla giurisprudenza e alcune inevitabili carenze, tra le quali la più importante rimane senza ombra di dubbio il non pronunciarsi sulla rilevanza penale delle condotte elusive, fanno sì che in subiecta materia continuino a sussistere delle forti incertezze.

Si osserva, inoltre, come l'art. 8 delle delega fiscale, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio", si propone di rivedere il sistema sanzionatorio in materia penale regolandolo sui criteri di "predeterminazione" e "proporzionalità" rispetto alla gravità dei comportamenti.

Ricalcando quanto già avviene negli altri Paesi europei, la legge delega limita la punibilità ai soli "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa".

Viene previsto, altresì, una revisione del reato di dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo e la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi, o di applicare sanzioni amministrative anziché penali.

In relazione, poi, alla disciplina del raddoppio dei termini, si prevede che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale effettuato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

Da ultimo, si rileva come anche la espressa previsione, nell'art. 8 del testo originario, di esclusione della rilevanza penale dell'elusione fiscale è stata soppressa in sede di approvazione definitiva, rimanendo così ancora una volta non definiti i confini tra elusione ed evasione.

# L'abuso del diritto nella delega fiscale, aspetti particolari per le imprese in crisi

di Emanuela Fusa

Considerando la legge dell'11 marzo 2014, n. 23 (delega fiscale) si può certamente ritenere che l'*abuso del diritto* rappresenti uno dei nodi cruciali della sostanziale ristrutturazione dei rapporti tra il Fisco ed i contribuenti.

In pratica con l'*abuso del diritto* si attribuisce all'Amministrazione Finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi fiscali dovuti ad operazioni aziendali attuate in modo formalmente corretto ma realizzate, in assenza di apprezzabili ragioni imprenditoriali, attraverso un uso distorto delle correlate normative, al fine di ottenere un risparmio fiscale.

La Corte di Cassazione ha sostanzialmente iniziato un percorso giurisprudenziale secondo il quale devono ritenersi inopponibili all'erario tutte quelle operazioni che configurano fattispecie di *abuso del diritto tributario*.

In particolare l'orientamento della Corte ha subito negli anni un deciso cambiamento considerando quanto rilevabile dalla sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia UE (causa C-255/02, depositata il 21 febbraio 2006).

Si ritenevano così abusive tutte le operazioni volte a procurare principalmente un vantaggio fiscale che, anche se attuate nel rispetto formale della correlata normativa erano sostanzialmente contrarie alle sue finalità.

Tutto ciò avveniva in un momento in cui la giurisprudenza comunitaria si limitava a considerare i soli tributi armonizzati (vale a dire Iva e dazi doganali) per i tributi non armonizzati ne conseguivano pertanto diverse interpretazioni giurisprudenziali.

A seguire nel 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenze n. 30055, n. 30056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008) individuavano nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo rinvenibile nei principi costituzionali: "uguaglianza" e "capacità contributiva" (art. 53 comma 1 e 2 della Costituzione).

Infine nel 2011, con la sentenza del 21 gennaio n. 1372, la Corte di Cassazione evidenziava la necessaria cautela da adottare nel considerare la pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e la libertà di scelta del contribuente.

In sintesi, pertanto, a fini fiscali, l'*abuso del diritto* consiste in un concetto elaborato dalla Corte di Giustizia Europea (con una definizione vicina a quella di *elusione* ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, di cui so-

stanzialmente rappresenta l'effetto) e poi ripreso come principio generale dalla Corte di Cassazione (non esistendo nel nostro ordinamento una clausola generale anti-abuso codificata in via normativa) senza però non pochi evidenti problemi per la sua concreta applicazione e per il coordinamento normativo correlato.

Con l'*abuso*, a fini tributari, siamo pertanto di fronte ad un comportamento privo di "*valide ragioni economiche*" posto in essere al solo fine di ottenere un risparmio fiscale indebito che, senza palesemente violare la norma tributaria, di fatto l'aggira.

La Corte di Cassazione ha derivato il concetto di *abuso del diritto* dalle citate sentenze della Corte di Giustizia Europea qualificandolo come principio generale di matrice costituzionale.

Tutto questo ha generato incertezza interpretativa portando spesso a confondere il legittimo risparmio di imposta con una condotta abusiva.

Per molte operazioni aziendali, a fini fiscali, diventa difficile se non impossibile prevedere se saranno o meno contestate dalla Amministrazione finanziaria in quanto, come indicato, la giurisprudenza ha sostanzialmente attribuito al concetto di "*abuso del diritto*" una portata generale rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Questo è un problema molto grave in quanto compromette la "certezza del diritto", pilastro basilare di uno Stato di diritto, elemento dal quale la competitività economica nazionale è fortemente dipendente.

Quando in uno Stato la variabile fiscale che caratterizza l'attività imprenditoriale non può essere adeguatamente pianificata a causa delle incertezze della correlata normativa, gli imprenditori sono portati ad indirizzare i loro investimenti altrove.

Tutto questo soprattutto oggi crea una situazione difficilmente sostenibile per le imprese che operano nel nostro Paese!

Proprio per tentare di rimediare la delega fiscale ha cercato, relativamente agli aspetti procedurali e sanzionatori, di definire e delimitare il concetto di *abuso del diritto*.

In questo modo l'obiettivo è quello di ottenere una necessaria chiarezza nell'applicazione delle norme fiscali e la previsione di sanzioni che necessariamente siano pro-

porzionate all'illecito commesso ridisegnando così, sostanzialmente, il rapporto fiscale tra Fisco e contribuenti.

Un obiettivo pregevole ma certamente non facile da raggiungere soprattutto se si considera l'atteggiamento fiscale che spesso caratterizza l'Amministrazione finanziaria spesso particolarmente interessata solo alle sue esigenze di gettito.

Purtroppo infatti è certamente più semplice, nel nostro ordinamento, istaurare contenziosi su materie in cui vige l'incertezza che perseguire gli evasori reali.

Il rischio è quindi che la nuova definizione di *abuso del diritto*, in attuazione della delega fiscale, non sia comunque tale da precludere ulteriori contestazioni sull'argomento rendendo praticamente inutili le indicazioni della delega stessa.

In particolare, i decreti legislativi per l'attuazione della legge dovranno essere adottati nel rispetto dei principi costituzionali dell'*uguaglianza* e della *capacità contributiva* ed egualmente nell'osservanza dello Statuto del contribuente (Legge 27 luglio 200, n. 212)<sup>1</sup>.

Così l'art. 5 della Legge dell'11 marzo 2014, n. 23 prevede la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del *divieto dell'abuso del diritto* evidenziando come, per realizzare lo scopo, si dovrà procedere a:

- definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni caratterizzate anche da un diverso carico fiscale. Non deve esserci abuso quando l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali;
- stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;
- disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno elusivo prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a questi strumenti;
- prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento, a pena della sua nullità;

<sup>1</sup> le nuove norme devono essere implementate "nel rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore".

- disporre specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento.

I principi indicati dovranno poi essere coordinati con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

È chiaro come tutto questo rappresenterà un passo avanti nel cercare di risolvere i problemi fiscali legati all'*abuso del diritto*, tuttavia una soluzione piena non ci potrà mai essere se nella gestione di questo particolare concetto non si cercherà di fare chiarezza anche su di un altro concetto altrettanto importante a fini tributari: *l'economicità*.

Sull'*economicità* sempre di più si basano le motivazioni degli avvisi di accertamento spesso confondendola con il concetto di *inerenza* non tenendo così presente come la mancanza di quest'ultima non dovrebbe portare alla configurazione di un comportamento *elusivo* bensì *evasivo*.

Si dovrebbe tenere in considerazione che la valutazione dell'*economicità*, opposto di antieconomicità, deve basarsi anche su giudizi di valore che considerano, in modo corretto o meno (aspetto dipendente dalle capacità manageriali) le condizioni di mercato e dell'ambiente in cui l'azienda opera.

*L'economicità* diventa così la naturale conseguenza di una "*ragione economica*" e costituisce un concetto comunque caratterizzato da una sorta di discrezionalità imprenditoriale difficilmente annullabile generando certamente qualche problema in ambito tributario, dove spesso la discrezionalità delle valutazioni si scontra con la necessaria oggettività determinabilità delle quantificazioni.

Trattasi comunque di aspetti che non si possono ignorare ma che devono comunque essere opportunamente gestiti; in questo caso la discrezionalità non annullabile dovrebbe essere opportunamente accompagnata da *razionalità* e *competenza tecnica* di chi deve interpretare gli accadimenti aziendali.

Non può sfuggire come tutto questo possa essere favorito dalla presenza di una più ampia, immediata e costante *disclosure* dei valori aziendali quale contropartita di una circoscritta applicazione del principio di *abuso del diritto* e di un più tranquillo rapporto di cooperazione tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria.

Viene così rilevata l'importanza soprattutto dell'informativa contabile che deve accompagnare i bilanci, informativa che deve essere completa e puntuale in modo da evidenziare la reale situazione aziendale e il possibile futuro evolversi.

Tutto questo può costituire un valido punto di partenza per capire l'economicità delle azioni imprenditoriali e la presenza o meno di abuso/elusione fiscale nelle condotte degli operatori.

La presenza del requisito dell'economicità diventa quindi un aspetto fondamentale anche nelle questioni relative alla presenza o meno di una situazione abusiva a fini fiscali: “*le valide ragioni economiche*” richieste dalla legge per eliminare la potenziale presenza di una condotta elusiva che potrebbe generare l'abuso della norma.

Naturalmente questo non dovrebbe però portare a ritenere che ogni scelta imprenditoriale debba ritenersi abusiva quando priva di “*valide ragioni economiche*”.

Considerando infatti sia la definizione di “*abuso del diritto*” della Corte di Giustizia Europea, sia quanto rilevabile dall'art. 37-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973 in merito all'elusione, l'assenza di “*valide ragioni economiche*” è un elemento importante per individuare comportamenti illegittimi ma certamente non rappresenta il solo elemento utile allo scopo.

Di questo gli accertamenti tributari non possono non tenerne conto.

È un problema analogo a quanto si verifica, in ambito civilistico, per valutare gli atti di *mala gestio* commessi dagli amministratori nelle società che vengono poi coinvolte in procedure concorsuali.

In questi casi non si deve giudicare, salvo condotte estreme, se si è di fronte o meno ad un buon amministratore inteso come valido imprenditore, bensì se tutti gli atti da lui compiuti si traducano o meno in frodi a danno dei terzi, tali si ritengono comunque tutte le azioni poste in essere senza osservare le correlate normative.

Nulla dovrebbe cambiare a fini tributari, il modo di affrontare il problema dovrebbe essere analogo. In merito si deve ricordare come la Corte di Cassazione ha permesso di rilevare condotte abusive indipendentemente dalla presenza di “*valide ragioni economiche*” extra-fiscali.

Alla fine quello che rileva è l'aver realizzato, a seguito delle operazioni poste in essere, solo un indebito vantaggio d'imposta aspetto che dovrebbe quindi tradursi in un minor carico fiscale, se non nella sua totale assenza.

Tuttavia, a nostro parere, la fattispecie riportata non dovrebbe essere l'unica degna di osservazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'uso distorto di *operazioni straordinarie* può rilevarsi anche in ambito civilistico e comportare comunque indirette e particolari conseguenze dannose anche per l'erario.

Si pensi a quando tali operazioni vengono sostanzialmente utilizzate per depauperare il patrimonio sociale prima di una procedura concorsuale a danno dei creditori.

Non sono infatti rari i casi in cui, in presenza di situazioni critiche, prima di richiedere l'ammissione ad una procedura straordinaria si procede fraudolentemente a sottrarre, in modo indebito, importanti assets che avrebbero dovuto invece essere utilizzati per soddisfare in modo migliore le pretese dei creditori sociali.

Di seguito indichiamo alcuni esempi non esaustivi della fattispecie in oggetto:

1. *Operazioni di Scissione parziale,*

sostanzialmente l'atto di scissione, apparentemente destinato ad una ristrutturazione aziendale di fatto mai avvenuta, può consentire di depauperare l'azienda di ogni garanzia patrimoniale, capacità operativa e produttiva, creando una società scissa sgravata da eventuali ingenti oneri fiscali presenti, rendendo vana l'eventuale azione di riscossione del recupero crediti, in particolare di quelli erariali.

A titolo di esempio si può ipotizzare che la società A con una compagine societaria sostanzialmente a base familiare eserciti un'attività industriale e sia dotata anche di un patrimonio immobiliare in parte affittato a terzi ed in parte utilizzato in quanto strumentale per lo svolgimento dell'attività. Tale patrimonio, nel momento in cui A non riuscisse ad adempiere alle proprie obbligazioni cadendo in uno stato di crisi rilevante, sostanzialmente dovrebbe rappresentare una certa garanzia per i creditori sociali, garanzia che potrebbe venire meno nel momento in cui gli immobili, magari sotto la motivazione formale di voler gestire un passaggio generazionale in via preventiva, venissero incorporati creando la società B facente comunque capo alla famiglia.

2. *Acquisto/cessione di partecipazioni,*

anche le transazioni di partecipazioni quando, senza motivazioni economiche, avvengono a valori nettamente difforni da quelli effettivi o di mercato possono essere utilizzate per sottrarre patrimonio sociale alle pretese dei creditori. In tal senso se si ipotizza che la nostra società A in difficoltà, senza giustificazione sotto il profilo imprenditoriale, procedesse all'acquisto di azioni a un prezzo molto più elevato di quello risultante sia da una precedente perizia ai sensi dell'art. 2343 c.c., sia dal calcolo della corrispondente frazione di patrimonio netto (notevolmente ridotti se non azzeratosi prima del trasferimento).

Analogo problema potrebbe aversi per la cessione ingiustificata di partecipazioni da parte di A ad un valore pesantemente inferiore al valore normale.

3. *Permute di attività a valori completamente differenti,*

egualmente depauperato potrebbe risultare il patrimonio sociale a seguito di transazioni di attività il

cui pagamento avviene attraverso altri attivi di valore nettamente differente.

Si pensi, a titolo di esempio, al caso in cui la società A acquisisca una partecipazione dal valore effettivo inferiore alla partecipazione (o comunque altro assets) che andrebbe a cedere quale contropartita per il suo acquisto.

A maggior ragione l'ipotizzata fattispecie si può verificare quando le permuta hanno poi come oggetto beni di diversa natura (a titolo di esempio partecipazioni contro crediti, ecc.)

Gli esempi potrebbero continuare, comunque in tutti i casi che abbiamo evidenziato e che, generalmente, coinvolgono soggetti correlati, si potrebbe realizzare un'indebita riduzione del patrimonio sociale con tutte le possibili conseguenze amministrative (ed a volte anche penali) a carico degli amministratori che, sostanzialmente, avrebbero leso gli interessi dei creditori della società.

L'aspetto rilevante è che, frequentemente, l'effetto negativo ritraibile da simili operati viene rilevato quando si è ormai verificato, così facendo, senza quindi la possibilità di prevenirne gli effetti, più difficile diventa proteggere gli interessi dei creditori sociali.

In tutti questi casi sarebbe auspicabile invece intervenire per tempo al fine di riuscire a bloccare le conseguenze dovute alle operazioni che si vorrebbero porre in essere, operazioni spesso non soggette a rilievi da parte dell'Amministrazione Finanziaria in quanto, trovandosi di fronte a società generalmente in perdita, qualsiasi alternativa strutturale all'operazione potrebbe non avere comunque alcun effetto sul carico fiscale.

In questo modo però ci si dimentica della necessaria tutela che anche l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe comunque cercare di avere sui suoi eventuali crediti pregressi nei confronti del contribuente.

In pratica non sono rari i casi in cui anche l'erario riveste il ruolo di creditore della società e, in quanto tale, deve ritenersi gravemente danneggiato da un eventuale depauperamento del patrimonio attuato attraverso un uso improprio di un'operazione straordinaria.

In questi casi si è invece portati a ritenere che il Fisco spesso assuma un comportamento *inattivo* in quanto, considerando lo stato di crisi della società non esiste generalmente materia imponibile e quanto già rilevato come credito presenta poche possibilità di recupero.

In realtà si è più portati a considerare gli aiuti ottenibili dall'erario, in merito si pensi, pur con tutte le sue criticità ancora presenti, all'istituto della *transazione* prevista dall'art. 182 ter della legge fallimentare<sup>2</sup>.

È chiaro come un comportamento *inattivo* da parte dell'erario sarebbe certamente inopportuno nei casi in cui effettivamente si è voluto realizzare un preventivo depauperamento del patrimonio anche in presenza di debiti tributari tuttavia è egualmente evidente come, in senso opposto, inopportuni potrebbero egualmente essere comportamenti volti ad ostacolare operazioni straordinarie che potrebbero invece perseguire lo scopo effettivo di tentare un sorta di ristrutturazione aziendale al fine di risolvere la crisi.

Ebbene allora che fare? In particolare occorre capire il comportamento fraudolento o meno degli amministratori cosa che non può prescindere da un'attenta analisi dello stato di salute aziendale.

Pertanto, come gli altri creditori sociali anche l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe prestare molta attenzione alle indicazioni rilevabili dai valori contabili ed alle correlate informazioni valutandone il contenuto e la necessaria completezza soprattutto per quanto riguarda l'aspetto della "*continuità operativa*" e l'effetto delle azioni eventualmente poste in essere dagli amministratori per risolvere le situazioni critiche.

Tuttavia troppo spesso accade di dover rilevare, a seguito di un dissesto, come i bilanci degli anni immediatamente precedenti siano stati carenti proprio di quelle informazioni utili per i terzi al fine di poter valutare correttamente il rischio insito nei loro rapporti con l'azienda.

I principali interlocutori aziendali, clienti, dipendenti, azionisti ecc. devono quindi essere particolarmente interessati alla presenza o meno di una completa comunicazione economica finanziaria che si dovrebbe ottenere attraverso il bilancio.

Tra questi interlocutori è spesso presente anche l'erario e proprio dall'analisi di queste informazioni nasce la possibilità di monitorare per tempo eventuali operazioni straordinarie che depauperando il patrimonio sociale mettano altresì a rischio la possibilità di recuperare eventuali imposte dovute dal contribuente.

Anche le aziende prive di reddito devono essere, a fini fiscali, opportunamente monitorate, anche lo stato di crisi si presta infatti ad operazioni che potrebbero essere lesive degli interessi della collettività e dell'erario.

<sup>2</sup> La transazione fiscale è un istituto disciplinato dall'art. 182 ter legge fall., norma introdotta nel nostro ordinamento giuridico con la recente riforma delle procedure concorsuali. La medesima si configura come sub-procedimento accessorio ad una procedura di concordato preventivo, o ad un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis, che consente all'imprenditore in crisi di "concordare" con l'Erario la percentuale, le eventuali garanzie e i tempi di pagamento dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e dei relativi accessori, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

Generalmente il declino e la crisi delle imprese sono preceduti dai sintomi premonitori: la decadenza prevalentemente qualitativa e lo squilibrio.

L'azienda altro non è che un investimento la cui validità dovrebbe essere giudicata in base ai correlati rendimenti, quindi rendimenti insoddisfacenti rispetto a quelli ritraibili da altri investimenti a parità di rischio evidenzia chiaramente una situazione problematica.

Banca d'Italia, Consob e Isvap con il documento n. 2 del 6 febbraio 2009 e la Consob con la Comunicazione n. 9012559 del 6 febbraio 2009, hanno richiamato l'attenzione al processo di elaborazione delle relazioni finanziarie ad una puntuale ed esaustiva applicazione delle norme e dei principi contabili di riferimento considerati nella loro interezza, tenendo conto delle difficili condizioni economiche e di mercato.

Così tra gli indicatori sulla presenza di incertezze significative che si potrebbero presentare con maggior frequenza nell'attuale contesto economico di mercato si rilevano:

- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso;
- eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori;
- incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge.

Anche per l'erario quindi diversi ed importanti aspetti da considerare per tempo in modo da valutare prontamente lo stato di salute aziendale e la sostanza delle eventuali operazioni straordinarie poste in essere per cercare di ristrutturare l'azienda che verte in uno stato critico al fine di accertarne o meno un eventuale uso improprio.

# Il processo tributario alla luce della Delega Fiscale

di Francesca Giorgia Romana Sannicandro

La Legge n. 23 dell'11 marzo 2014 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12-3-2014) – rubricata “**Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita**” – prospetta una nuova veste al processo tributario.

Con l'obiettivo di riorganizzare le competenze giudiziali e nel rispetto delle procedure di difesa, la norma di cui all'art. 10 della Delega Fiscale - rubricata “**revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali**” – indica dei criteri specifici in base ai quali si svolgerà il processo tributario.

Vediamo nello specifico, cosa prevedono i punti analizzati dalla norma.

## a) Terzietà dell'organo giudicante

Al fine di garantire la terzietà dell'organo giudicante, è opportuno che lo stesso sia gestito dal Ministero della Giustizia o dal Consiglio dei Ministri e che sia data una **nuova denominazione** ai locali presso cui si svolgono i processi tributari – ad es. “tribunale tributario, corte d'appello tributaria” - .

Al contempo, per garantire la terzietà in fase giudiziale è necessario che i giudici siano a tempo pieno, professionali e ben retribuiti e vi siano dei **giudici “unici”** per ogni aspetto trattato sia di natura tributaria che civilistica (risarcimenti), sia di natura amministrativa (sanzioni) ed anche penale (ne bis in idem).

## b) Rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente

Come noto, attualmente le parti in giudizio non godono della parità necessaria al corretto svolgimento dei processi, e, pertanto è assolutamente indispensabile ripristinare la **parità incondizionata** delle parti (sia pubbliche che private).

Una delle circostanze che confermerebbe tale parità, è sicuramente il rispetto dei **termini processuali**, che devono essere perentori e ordinatori per tutte le parti in giudizio (l'ufficio, ad esempio, deve costituirsi in giudizio nel termine perentorio di 60 giorni dalla notifica).

Inoltre, non vi devono essere limitazioni istruttorie alla difesa (sia per la parte pubblica che per la parte privata); questo sarà possibile unicamente con l'introdu-

zione della **prova testimoniale** e del **giuramento anche nel processo tributario** (come accade nelle altre branche del diritto).

Per garantire e rafforzare la tutela del contribuente – che, ad esempio, paga le imposte a titolo provvisorio – , vi deve essere l'immediata **esecutorietà delle sentenze** (ad esempio nei giudizi relativi ai rimborsi ex 36 bis o ai rimborsi in materia di IRAP – )

Anche con riferimento all'istituto dell'**estinzione del giudizio**, è necessario che l'estinzione non riguardi l'intero processo, circostanza che renderebbe definitivo l'atto impugnato (cartella di pagamento o avviso di accertamento che sia), ma solo il grado affetto da tale evento giudiziale, in modo tale che possa rivivere l'ultima sentenza pronunciata.

## c) Rafforzamento e razionalizzazione della conciliazione giudiziale

La legge delega esprime un'importante punto, ovvero il rafforzamento dell'istituto della **conciliazione giudiziale**, che necessita di essere **applicata a tutti i gradi di giudizio** – e quindi anche in appello e in Cassazione – naturalmente con il corretto ricalcolo della sanzioni; questo consentirebbe di abrogare totalmente l'istituto della mediazione, in modo tale che il contribuente possa conciliare in ogni grado di giudizio.

In via subordinata, qualora si rendesse estremamente necessario portare avanti l'istituto della mediazione, è opportuno che la stessa sia regolata in modo tale da permettere i principi di imparzialità e di buon andamento, mediante l'istituzione di un **organo terzo** a cui affidarne la competenza (o tramite una sezione *ad hoc* della Commissione tributaria, oppure mediante una commissione da nominare presso le CCIA). In ogni caso, l'organo dovrà essere composto da tre figure: un magistrato, un professionista e un funzionario dell'Agenzia delle Entrate.

## d) Giudice monocratico

La delega fiscale prevede anche l'istituzione di un giudice monocratico che dovrà occuparsi delle controversie di minore entità; non viene precisato in cosa consisterebbe la “maggior entità”, ma potrebbe essere riferita, ad esempio, alle controversie al di sotto dei

20.000 euro (al netto di sanzioni ed interessi) – come avviene per la mediazione.

Anche in questo caso, sarà necessario che l'organo sia dotato di professionalità e che sia ben retribuito (ricordiamo che, ad oggi, ai giudici è corrisposta una somma pari a 25 euro per sentenza e le sospensive sono esenti da retribuzione).

Sempre nell'ottica della riforma proposta nella delega, è previsto anche *“il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica”*.

Il contesto attuale non prevede, ad oggi, una specializzazione dei giudici tributari; si rende necessaria, in tal senso, sia una nomina dei giudici per il tramite del Ministero della Giustizia del Consiglio di Presidenza dei Ministri, sia un trattamento economico adeguato e una specializzazione che garantisca il “giusto processo”, anche mediante un'assunzione a tempo pieno.

#### e) Tutela cautelare nel processo tributario

In base a quanto stabilito dall'art. 47 del D. Lgs. 546/92, *“il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dall'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria...”*.

Dal tenore della norma, si evince che, attualmente, la tutela cautelare può essere espressa soltanto nel primo grado di giudizio, circostanza che non risponde ai requisiti richiesti dall'art. 111 della Costituzione che indica il “giusto processo”; a tal proposito, quindi, sarebbe intanto opportuno eliminare dal dettato normativo la parola “irreparabile”, prevedendo **“in ogni grado di giudizio”** la tutela cautelare per il solo danno grave causato.

Tale estensione, renderebbe il contribuente sullo stesso piano del Fisco, raggiungendo il principio di parità delle parti che oggi non può essere invocato; sarebbe inoltre opportuno, prevedere espressamente tale inciso “in ogni grado del processo”, al fine di evitare qualsiasi errata interpretazione da parte degli organi di legittimità.

#### f) Autotutela

Con l'obiettivo del rafforzamento della tutela giurisdizionale dei contribuenti, si fa presente che l'istituto dell'**autotutela**, non prevede, attualmente, la possibilità di impugnazione nei casi di rigetto (sia espresso che tacito); questa circostanza pone notevoli disagi, in quanto se

è vero che è necessario ristabilire una tutela a 360°, è allo stesso tempo vero e necessario che l'istituto ne preveda l'impugnazione nei casi di rigetto, attraverso l'inserimento – nella norma che prevede gli atti autonomamente impugnabili ex art. 19 del D. Lgs. 546/92 – dei rifiuti espressi o taciti relativi alle istanze di autotutela. Questo garantirebbe di superare ogni interpretazione della Cassazione sull'argomento – evitando così errate e/o ambigue interpretazioni – al solo fine di porre ogni contribuente nella posizione di potersi correttamente difendere, soprattutto quando, come spesso accade, tali rigetti non siano adeguatamente motivati.

#### g) Risarcimento danni

Con gli stessi obiettivi appena citati per l'istituto dell'autotutela, è importante affrontare una volta per tutte, l'annosa questione dei risarcimenti danni in sede tributaria.

Ossia, **bisognerebbe consentire alle commissioni tributarie la possibilità di risarcire sia i danni materiali, che i danni morali** derivanti dalle pronunce favorevoli al contribuente, senza dover adire un altro organo giudiziale, con tutte le, purtroppo, naturali conseguenze – soprattutto con riferimento alle lungaggini processuali –.

Anche in questo caso, a scanso di equivoci, e con l'obiettivo di evitare incomprensioni sulle pronunce e sulla giurisprudenza consolidata in materia, si rende necessario prevedere espressamente una norma che disciplini anche questa fase del processo tributario.

#### h) Esclusione del doppio binario

Infine, ma non di minor pregio, e sempre con riferimento alla tutela giurisdizionale e al paventato rafforzamento delle competenze dei giudici tributari, è necessario **eliminare il famoso “doppio binario”** intercorrente tra le posizioni tributarie che contemporaneamente prevedono l'intervento della procedura penale.

Infatti, tra le competenze di cui dovrebbero essere forniti gli attuali giudici, devono rientrare anche quelle penali-tributarie, soprattutto per evitare che si formino dei contrasti giurisprudenziali non di poco conto. (ad esempio, spesso accade che il contribuente viene assolto in sede penale e condannato in sede tributaria).

#### Conclusioni

La delega fiscale ha stabilito alcuni principi, lodevoli quanto a obiettivi e spirito risolutivo, ma che necessitano di contenuti concreti per poter finalmente ristabilire il

giusto equilibrio tra le parti in causa; non vi devono più essere dei limiti all'esercizio di difesa, che deve svolgersi al cospetto di un giudice terzo, imparziale e professionale.

È giusto combattere l'evasione fiscale, ma quello che bisogna evitare è che un contribuente onesto sia condannato perché non ha potuto usufruire di tutti gli strumenti adatti ad una corretta e legittima difesa (come ad esempio nel caso del divieto della testimonianza e del giuramento che attualmente non sono previsti nel sistema processuale tributario).

Non dobbiamo dimenticare che in tema di imparzialità e terzietà dell'organo giudicante, la Costituzione Europea ha espressamente previsto nell'art. II-107, al Titolo VI che: *“ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente e entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, preconstituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.”*

Ed ancora, al successivo Titolo VII, articolo II-112, *“1. eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.”*

*2. I diritti riconosciuti dalla presente Carta per i quali altre parti della Costituzione prevedono disposizioni si esercitano alle condizioni e nei limiti ivi definiti.*

*3. Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa.*

*4. Laddove la presente Carta riconosca i diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni.”*

In buona sostanza, il principio di imparzialità, di terzietà e di difesa – garantiti costituzionalmente e riconosciuti anche, in fase di recepimento, dalla Costituzione europea – , sono già su “carta” e non possono, o meglio non si può continuare ad ignorarli, soprattutto se questi principi – come si legge chiaramente – accolgono, semmai, un'estensione degli stessi (**“la presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa”**) e non una limitazione, come quella attuale.

Il D. Lgs. 546/92, che regola il processo tributario risulta, ahimè, reticente e lacunoso in molteplici parti che, in teoria, dovrebbero essere le fondamenta del decreto stesso, in quanto trattasi di diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Dal comunicato fatto dal Gruppo di lavoro sulla Giustizia Tributaria emerge chiaramente che la disparità tra fisco e contribuente dipende da cinque fattori:

- la continua disapplicazione delle norme dello Statuto del contribuente;
- la continua inversione dell'onere della prova a favore dell'Amministrazione e le presunzioni contro il contribuente, in primis l'art. 32 del DPR 600/73 in merito ai prelievi che diventano ricavi;
- la continua introduzione di metodi accertativi sintetici basati su calcoli statistici di ignota composizione, quali quelli a base degli studi di settore e del redditometro;
- l'incertezza dei concetti di anti elusione ed abuso del diritto, diretta conseguenza delle sentenze della Corte di Cassazione del 2008;
- la possibilità dell'inizio dell'azione esecutiva sui beni del contribuente ancor prima di una sentenza del giudice tributario e l'eccessività dei poteri dell'Agente della riscossione, il tutto in assenza di un preventivo controllo giurisdizionale.

L'analisi effettuata dal Gruppo di lavoro, adotta delle richieste in relazione a questi punti, che nella totalità dei casi sono facilmente collegabili al fatto che – come si legge nella mozione congressuale – **“oltre la metà dei ricorsi confermano che il cittadino contribuente è stato vittima di un errore.”**

Infine, a parere della scrivente e a tal proposito, con gli stessi intenti fino ad ora utilizzati per regolare la confusione giudiziale, perché non operare anche un controllo – ed eventualmente sanzionare – gli errori nelle procedure utilizzate dagli organi preposti al controllo della partecipazione alla spesa pubblica?

In attesa dei decreti attuativi, ci si augura che siano ascoltate almeno le voci dei tecnici di settore, che oggi spesso non hanno i naturali e legittimi strumenti per poter difendere i contribuenti.

# Note su stato attuale e prospettive di semplificazione nella disciplina della compensazione nel diritto tributario

di Gaetano Ragucci

1. Tra le linee del programma di revisione dell'ordinamento tributario perseguito dall'attuale Esecutivo, un posto di rilievo è occupato dalla politica della *semplificazione*, che non è solo migliore organizzazione dell'azione amministrativa di raccolta di informazioni, controllo e recupero dei tributi evasi, ma è anche riduzione dei costi della *compliance* fiscale che gravano sui contribuenti, e il cui peso in una economia in recessione è sotto gli occhi di tutti.

Si prospettano – da ultimo nello schema di decreto legislativo di attuazione dell'art. 7 L. 11 marzo 2014 n. 23 (revisione del sistema fiscale) – misure volte a ridurre adempimenti superflui, duplici, inutili o non conformi al principio di proporzionalità per cittadini e imprese in tema di dichiarazione dei redditi (con l'introduzione di un modello precompilato per lavoratori dipendenti e pensionati), di rimborsi dell'Iva a credito e di ritenute alla fonte, di regimi opzionali per le società e di scambio internazionale di informazioni.

Misure tutte pienamente condivisibili, se non fosse che l'opera di semplificazione della disciplina dei rimborsi potrebbe essere ancora sviluppata attraverso un ampliamento dell'ambito di utilizzo della *compensazione* tra crediti e debiti tributari, in gran parte ancora sottoutilizzata rispetto alle potenzialità dell'istituto.

2. Una spinta verso un più largo impiego della compensazione nella materia dei tributi è venuta dalle misure adottate a partire dal 2012 nell'ambito della politica di correzione del ritardo dei pagamenti della pubblica amministrazione.

All'epoca si è stimato che il ritardo medio di 90 gg. nei pagamenti dei debiti da fornitura, appalto e somministrazione in favore delle amministrazioni pubbliche avrebbe generato costi *diretti* – dovuti al fatto che, per sopperire alla carenza di liquidità, e mantenere fede ai propri programmi di spesa, i fornitori sarebbero stati costretti a rivolgersi al mercato finanziario – valutati per il 2012 in 2,35 miliardi di Euro, di cui 2,15 miliardi sarebbero stati a carico della collettività<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Le stime citate nel testo sono tratte da: Studio I-Com per Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli

E, oltre a quelli, anche costi indiretti ossia *dinamici*, nella misura in cui la possibile conseguente crisi finanziaria avrebbe portato al fallimento, e perciò alla distruzione di risorse per azionisti, operatori e creditori. Questa ulteriore voce di costo è stata valutata in ulteriori 656 milioni di euro.

La congiuntura economica sfavorevole ha dunque indotto il Ministero a emanare il Decreto di attuazione sino ad allora *in mente dei* della disciplina della compensazione di crediti non prescritti, certi liquidi ed esigibili derivanti da rapporti di somministrazione, fornitura e appalto con somme dovute per effetto di un'iscrizione a ruolo, all'epoca già prevista dall'art. 28-*quater* d.p.r. n. 602/1973<sup>2</sup>; e a estendere la possibilità di estinguere per compensazione crediti della stessa natura con somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflattivi, la cui disciplina è ora contenuta nell'art. 28-*quinques* dello stesso decreto<sup>3</sup>.

Per effetto di quest'ultimo intervento l'estinzione del debito tributario per compensazione può avvenire nella fase del versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione c.d. ordinario, che si compie in base al disposto dell'art. 8 d.lgs. n. 218/1997; e può aversi anche per i debiti che sorgono dalla c.d. adesione al verbale di constatazione<sup>4</sup>, dall'adesione all'in-

Esperti Contabili (CNDCEC) del maggio 2012, in: [http://www.astrid-online.it/I-CREDITI-/Documenti/I-Com\\_ritardi-pagamenti-PA\\_maggio-2012.pdf](http://www.astrid-online.it/I-CREDITI-/Documenti/I-Com_ritardi-pagamenti-PA_maggio-2012.pdf).

<sup>2</sup> Articolo introdotto dall'art. 31 D.L. n. 78/2010 conv. in L. n. 122/2010 e successive modificazioni; le modalità di attuazione sono state dettate dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 ottobre 2012

<sup>3</sup> Articolo introdotto dall'art. 9 D.L. n. 35/2013, conv. in L. n. 64/2013, e successive modificazioni; le modalità attuative sono state definite dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 14 gennaio 2014. Da ultimo, l'art. 12, c. 7-*bis* del decreto Destinazione Italia (D.L. n. 145/2013 convertito dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9), era tornato sull'argomento, affidando a un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che avrebbe dovuto essere adottato entro il 22 maggio scorso la disciplina – nel “rispetto degli equilibri di finanza pubblica” – della compensazione tra debiti indicati in cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari di crediti derivanti anche da servizi professionali, maturati nei confronti della PA e certificati. A oggi il Decreto attuativo non è stato ancora adottato.

<sup>4</sup> Art. 5-*bis* d.lgs. n. 218/1997.

vito<sup>5</sup>, dalla c.d. acquiescenza da mancata impugnazione<sup>6</sup>, dalle definizioni agevolate dell'addebito sanzionatorio previste dagli artt. 16 e 17 d.lgs. n. 472/1997, dalla mediazione<sup>7</sup>, e dalla conciliazione giudiziale<sup>8</sup>.

**3.** Ben più ristretto, a confronto con l'area occupata dai richiamati provvedimenti, l'ambito di applicazione della compensazione tra crediti e debiti tributari<sup>9</sup>.

Per l'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000 "*l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*"; tuttavia, l'ottavo comma dello stesso articolo prescrive che, ferme le disposizioni all'epoca vigenti, la possibilità della compensazione sarebbe stata estesa anche a tributi per i quali all'epoca non era consentita con decreti che sino a oggi non sono stati emanati.

Al di fuori da questa previsione di portata generale, valgono in primo luogo le regole dettate dall'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 e successive modificazioni, il quale prevede la possibilità di compensazione tra debiti e crediti tributari risultanti da *dichiarazioni e denunce* periodiche (c.d. compensazione orizzontale)<sup>10</sup>.

Può trattarsi di crediti e debiti di un medesimo periodo d'imposta relativi a imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto; all'imposta sul valore aggiunto dovuta a seguito delle liquidazioni mensili; alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto; all'Irap, e inoltre anche a contributi previdenziali, premi assicurativi ed altre entrate nominativamente indicate.

E, oltre a questo, vale anche il disposto dell'art. 28-ter d.p.r. n. 602/1973<sup>11</sup>, per il quale la compensazione può attuarsi in forma volontaria in sede di erogazione di un

rimborso d'imposta, e interessare qualunque somma per cui il beneficiario risulti iscritto a ruolo.

In queste condizioni, la ricerca delle linee di un'ulteriore espansione dell'area di ricorrenza dell'istituto della compensazione tra crediti e debiti tributari è rimasta affidata alla definizione delle conseguenze della mancata adozione dei decreti attuativi della regola espressa dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, che nella giurisprudenza di legittimità registra una decisa prevalenza per la soluzione restrittiva<sup>12</sup>.

Minoritario l'orientamento più permissivo, per il quale la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato sarebbe stato invece un principio immanente nell'ordinamento, anche prima della sua codificazione nello Statuto dei diritti del contribuente<sup>13</sup>. A sostenerlo concorre il richiamo contenuto nell'articolo 1 della L. n. 212/2000, secondo il quale «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*». Se ne ricava, infatti, l'incompatibilità di una riserva di regolamento in una materia in cui il contenimento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria è riservato al Legislatore<sup>14</sup>; e, di conseguenza, che anche senza decreti di attuazione la compensazione va ritenuta ammessa senza limiti, per effetto appunto dell'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000<sup>15</sup>.

**4.** Un'apertura in favore della compensazione tra credito e debito d'imposta in fattispecie non espressamente previste dalla legge si è avuta nella prassi amministrativa, con riferimento alle riprese a tassazione di costi erroneamente imputati a un periodo diverso da quello di competenza<sup>16</sup>.

<sup>5</sup> Art. 5 c. 1-bis e art. 11 c. 1-bis d.lgs. n. 218/1997.

<sup>6</sup> Art. 15 d.lgs. n. 218/1997.

<sup>7</sup> Art. 17-bis d.lgs. n. 546/1992.

<sup>8</sup> Art. 48 d.lgs. n. 546/1992.

<sup>9</sup> Sul tema, senza pretesa di completezza: MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano 2006, 39 ss.; GIRELLI, *Riflessioni in tema di compensazione, accertamento ed iscrizione a ruolo di tributi*, in *Riv. dir. trib.* 2005, 1349 ss.; BRUNO, *I patti di accollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 963 ss.; RUSSO, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1895 ss.; FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 883 ss.; FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino 1997, 446 ss. .

<sup>10</sup> Inizialmente prevista per un elenco tassativo di tributi ed entrate extratributarie, la compensazione per l'art. 17 citato avrebbe dovuto essere estesa ad altre imposte, tasse e sanzioni relative allo stesso periodo che avrebbero dovuto essere individuate con decreto del Ministro delle finanze che non è mai stato emanato (art. 1 c. 1 lett. c) D.lgs. n. 81/1999). Preclusioni e limiti alla compensazione sono previsti dall'art. 312 D.L. n. 78/2010, conv. in L. n. 122/2010, in presenza di debiti iscritti su ruoli definitivi.

<sup>11</sup> Articolo introdotto dall'art. 2 D.L. n. 262/2006, conv. in L. n. 286/2006.

<sup>12</sup> Corte Cass. ord. n. 17001/2013, in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 8716/2013, in materia di Iva; Corte Cass. ord. n. 12341/2011; Corte Cass. n. 2957/2010; Corte Cass. n. 12262/2007; Corte Cass. n. 4246/2007; Corte Cass. n. 15123/2006, in materia di IRPEF; Corte Cass. n. 15128/2006, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14579/2001, in materia di Iva; Corte Cass. n. 14588/2001, in materia di Iva.

<sup>13</sup> In tal senso: Corte Cass. n. 23787/2013 in materia di tributi locali; Corte Cass. n. 22872/2006, per la quale l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 c. 1 L. n. 212/2000, non sarebbe condizione necessaria per l'operatività della compensazione; sicché, in difetto di una specifica normativa, dovrebbero trovare applicazione i principi dettati dal codice civile.

<sup>14</sup> MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in <http://www.associazionetributaristi.it/files/RelazioneMarongiu.pdf>, p. 34 del testo; CORDEIRO GUERRA, *La compensazione*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di G. Marongiu), Torino 2004, 23 ss..

<sup>15</sup> LOGOZZO, *Valenza generale del principio di compensazione nell'ordinamento tributario*, in *Corr. Trib.* 2011, 465 ss..

<sup>16</sup> I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a meno che

L'amministrazione ha con Circ. min. n. 31/E del 2 agosto 2012 assunto che nel caso di definizione dell'accertamento mediante adesione l'obbligo per il contribuente di pagare l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in sede di adesione, sorge contestualmente al diritto alla restituzione dell'imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data di effettivo ottenimento del rimborso. E ha pertanto riconosciuto che *“il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, [può] costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente”*.

Si tratta di una soluzione parziale, che colma un vuoto legislativo in una materia (come si è visto) riservata; e che ammette la compensazione in una fase della dinamica dell'imposizione in cui il debito tributario non ha ancora acquisito caratteri di certezza, liquidità ed esigibilità – come invece si osserva per le fattispecie relative al versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione (art. 17 d.lgs. n. 241/1997), e al rimborso del versamento indebito (art. 28-ter d.p.r. n. 602/1973)<sup>17</sup>.

il legislatore non disponga diversamente (art. 109 c. 1 TUIR). La legge non prevede il riconoscimento automatico della deduzione dei suddetti costi nel periodo d'imposta di effettiva competenza. Inoltre, il comma 4 dell'articolo 109 del TUIR condiziona la deducibilità delle spese o degli altri componenti negativi alla previa imputazione degli stessi al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Su questi presupposti, in passato la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva affermato che al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito generatasi a seguito della definitività della pretesa tributaria, il contribuente avrebbe potuto esercitare *“l'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale”* (Corte Cass. n. 10023/2009; Corte Cass. n. 6331/2008). Con la circolare del 4 maggio 2010, n. 23 l'amministrazione aveva stabilito che tale diritto sorge *“alla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica”*; concludendo per l'inammissibilità dell'istanza di rimborso in tutte le ipotesi in cui la pretesa dell'Amministrazione al recupero del componente negativo dedotto in difetto di competenza non si fosse resa definitiva (conforme circ. min. 27 giugno 2011, n. 29: *“il diritto al rimborso di cui trattasi consegue a tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo, e quindi anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale”*).

<sup>17</sup> A favore dell'applicazione della compensazione in simili condizioni: BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.* 2008, 31-2, sulla scorta dell'indicazione di MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., 143 ss..

5. Il confronto con l'ampiezza dell'area di ricorrenza della possibilità di estinzione del debito tributario per compensazione con crediti da fornitura della pubblica amministrazione rivela una prima direttrice dell'azione di semplificazione della disciplina dedicata al rimborso dei tributi. Una seconda è suggerita dalla riduzione a sistema delle indicazioni della prassi.

Eccone i termini essenziali.

5.1. Prima direttrice: l'estensione della possibilità di compensare crediti tributari con debiti che sorgano dall'impiego degli istituti definatori della pretesa tributaria e deflattivi, già prevista per i crediti da fornitura alla pubblica amministrazione dall'art. 28-quinques d.p.r. n. 602/1973.

La misura consentirebbe al contribuente che vanti un credito d'imposta risalente a un periodo diverso da quello al quale l'accertamento si riferisce, di utilizzarlo in compensazione del debito accertato attraverso uno degli istituti indicati nel citato art. 28-quinques; e realizzerebbe il duplice vantaggio di un rapido recupero del dovuto con risparmio dei maggiori interessi passivi da rimborso del credito, e di evitare al contribuente di ricorrere al credito.

5.2. Seconda direttrice: l'individuazione per via legislativa, o anche attraverso un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, (ma in questo caso occorrerebbe che il Legislatore dettasse criteri sufficientemente stringenti da assicurare l'effettività del precetto legale, anche in mancanza dei decreti di attuazione), di altre fattispecie in cui la compensazione possa avere luogo prima che il debito tributario sia divenuto certo, liquido ed esigibile.

In questo ambito potranno trovare collocazione le ipotesi già individuate dalla prassi (p. es. circ. min. 31/E del 2 agosto 2012), e anche altre che l'esperienza suggerisce. Per esempio si potrebbe pensare all'accertamento di utili distribuiti fuori bilancio, per la parte che riguarda il recupero a imposizione della ritenuta (a titolo di acconto) prevista dall'art. 27 d.p.r. n. 600/1973, di cui la società accertata sia chiamata a rispondere in sede di accertamento. La drasticità della massima giurisprudenziale, che consente che l'imposizione ai soci si attui senza tenere conto del prelievo eseguito sulla società<sup>18</sup>, potrebbe essere attenuata e corretta riconoscendo a ciascun socio un credito pari alla ritenuta addebitata alla società, quando vi si provveda in sede di definizione per adesione dell'accertamento del maggiore imponibile imputato pro quota.

<sup>18</sup> Di recente: Corte Cass. n. 441/2013, in *Rass. Trib.* 2013, 1113 ss., con commento di A. Contrino..

# La Legge Delega Fiscale estende alle cessioni di azienda il Regime di neutralità fiscale dei conferimenti

di Francesco Rossi Ragazzi

L'art. 12 lett. e) della Legge delega fiscale (L. n. 23 del 11.3.2014, pubblicata sulla G. U. n. 59 del 12.3.2014) prevede la "armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti"; vale a dire il regime di neutralità fiscale attualmente previsto per i (soli) conferimenti dall'art. 176 TUIR.

In attesa della emanazione dei decreti legislativi con cui il Governo dovrà attuare la delega entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della Legge (27 marzo 2014) la questione non può che essere affrontata in una ottica di "de iure condendo" e, quindi, sulla base di mere ipotesi di attuazione di tale nuovo principio.

## Considerazioni preliminari in ordine ai profili fiscali del trasferimento di azienda

La scelta tra la cessione diretta dell'azienda e la cessione della partecipazione rappresentativa dell'azienda è sempre stata di grande rilievo per il diverso onere fiscale che ne consegue.

Con la "Riforma Visco" (d.lgs. n. 358/1997) venne innovativamente previsto:

1. un regime di tassazione "opzionale" (mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 27%) delle plusvalenze da cessione di aziende possedute da almeno un triennio (artt. 1 e 2);
2. un regime di neutralità fiscale per i conferimenti di aziende possedute da almeno un triennio (art. 4)<sup>1</sup>.

Con la "Riforma Tremonti" (d.lgs. n. 344/2003):

- venne abrogata l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di aziende (introdotta dalla "Riforma Visco");

<sup>1</sup> In merito al regime di neutralità per i conferimenti di azienda introdotto dalla "Riforma Visco" occorre evidenziare l'importanza di tale novità in quanto tale regime fiscale è sempre stato previsto per le c. d. "operazioni straordinarie" (fusioni, scissioni, trasformazioni) avendo riguardo al "soggetto": le società si fondono, le società si scindono, le società si trasformano. E la ragione di ciò risiede nella circostanza che si tratta di operazioni che attengono alla adozione di un nuovo modello organizzativo, estranee alla gestione dell'impresa e, dunque, inidonee in linea di principio a generare reddito. Con la "Riforma Visco" il regime di neutralità fiscale è stato opportunamente esteso all'"oggetto": l'azienda.

- e venne mantenuto (seppur con talune modifiche) il regime di neutralità fiscale per i conferimenti di aziende (art. 176 TUIR).

Con la "Riforma Tremonti", quindi, diviene indubitabile (avendo riguardo al cedente) la preferibilità fiscale del trasferimento della partecipazione rappresentativa dell'azienda rispetto al trasferimento diretto dell'azienda, mentre nel previgente regime (con la "Riforma Visco") poteva considerarsi sostanzialmente indifferente (l'imposta sostitutiva del 27% si applicava, infatti, anche ai *capital gains* realizzati dalle persone fisiche non imprenditori in sede di cessione di partecipazioni qualificate<sup>2</sup>).

Con la "Riforma Tremonti", conclusivamente:

- la plusvalenza realizzata dal cedente con il trasferimento dell'azienda, viene tassata in capo al cedente con aliquota ordinaria (attualmente 27,5% per i soggetti IRES) ed il cessionario ha il riconoscimento fiscale dell'investimento ai fini della (maggiore) deducibilità degli ammortamenti, della determinazione dei (minori) ricavi, delle (minori) plusvalenze tassabili e delle (maggiori) minusvalenze deducibili al momento di una successiva cessione dei beni che compongono l'azienda;
- per contro, la plusvalenza realizzata dal cedente con il trasferimento della partecipazione viene tassata;
  - se il cedente è una persona fisica non imprenditore, con il regime "attenuato" previsto per la tassazione dei *capital gains*<sup>3</sup>;
  - se il cedente è titolare di reddito di impresa, con il regime fiscale ancor più "attenuato" della *participation exemption*<sup>4</sup>, mentre il cessionario non ha più il riconoscimento fiscale dell'investimento.

<sup>2</sup> Le partecipazioni si considerano "qualificate":

- (società di capitale) se la percentuale dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria è superiore al 20%;
- (società di persone) se la percentuale di partecipazione al capitale o al patrimonio è superiore al 25%.

<sup>3</sup> Si applica l'esenzione nella misura del 50,28% per le partecipazioni "qualificate" e l'imposta sostitutiva nella misura del 20% (dal 1° gennaio 2012) per le partecipazioni "non qualificate".

<sup>4</sup> Per completezza, i requisiti previsti dall'art. 87 TUIR ai fini della *participation exemption* sono:

Al riguardo è opportuno precisare che la irrecuperabilità del costo dell'investimento da parte del cessionario si riferisce al costo relativo all'azienda di cui è rappresentativa la partecipazione e non certamente al corrispettivo pagato per l'acquisto della partecipazione medesima che è senza alcun dubbio, sempre e comunque, un costo fiscalmente riconosciuto a tutti gli effetti, a prescindere dalla circostanza che abbia trovato applicazione - o non - il regime della *participation exemption vis a vis* il cedente.

Con la *participation exemption* (sussistendo, ovviamente, i requisiti previsti dall'art. 87 TUIR):

per i soggetti I.R.E.S. si applica l'esenzione nella misura del 95% e tenuto conto che l'aliquota I.R.E.S. è pari al 27,5% il relativo onere fiscale risulta ridotto all'1,375% (27,5% di 5%);

per i soggetti I.R.P.E.F. nell'esercizio di impresa (imprenditori individuali e società di persone) si applica l'esenzione nella misura del 50,28%.

**Per effetto della "Riforma Tremonti" è, dunque, parimenti indubitabile che alla convenienza fiscale del cedente nel caso di trasferimento della partecipazioni risulta contrapposta la convenienza fiscale del cessionario, in quanto:**

- il primo ha una maggiore convenienza a cedere la partecipazione rappresentativa dell'azienda;
- il secondo, per contro, ha una maggiore convenienza ad acquistare l'azienda anziché la partecipazione, in quanto con la partecipazione "eredita" i minori valori storici dell'azienda che sono espressi nel bilancio del soggetto cedente.

- a) ininterrotto possesso "dal primo giorno del dodicesimo mese antecedente l'avvenuta cessione"
- b) classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso
- c) residenza della società partecipata in Paesi diversi da quelli inseriti in *black list* (con la "Finanziaria 2008" si ha riguardo ai Paesi inseriti nella *white list*, peraltro mai emanata)
- d) la società partecipata deve esercitare una impresa commerciale al momento del realizzo della plusvalenza.

Per presunzione assoluta - che non ammette, quindi, la prova contraria - tale ultimo requisito non è mai riconosciuto nel caso di partecipazioni in società il cui patrimonio è prevalentemente investito in immobili diversi dagli "immobili merce", cioè "immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa" e dagli impianti e fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa.

Inoltre, Il requisito di cui alla lettera c) [residenza fiscale] ed il requisito di cui alla lettera d) ["operatività" (esercizio di impresa commerciale)] della società partecipata devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo della plusvalenza, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo medesimo.

E tale contrapposizione si riverbera necessariamente nella trattativa sul corrispettivo della cessione.

A ciò si aggiunga che l'assoggettamento a tassazione ordinaria delle plusvalenze che emergerebbero in sede di cessione di azienda può essere evitato mediante:

- conferimento dell'azienda in regime di "neutralità fiscale" ai sensi dell'art. 176 del TUIR;
- e successiva cessione della partecipazione, così acquisita dal soggetto conferente, usufruendo del regime della *participation exemption*, atteso che il carattere "elusivo" di tale operazione di cui all'art. 37 *bis* del D.P.R. n. 600/73 è specificamente escluso dal comma 3 del citato art. 176.

### Il regime fiscale della cessione di azienda

La cessione di azienda (fatti salvi i regimi di neutralità fiscale nel caso di trasferimento *mortis causa* o di donazione) - comporta la tassazione in capo al cedente della plusvalenza determinata ("unitariamente") dalla differenza tra il prezzo di realizzo e il "valore di carico" dell'azienda oggetto di cessione.

Se l'azienda è posseduta per un periodo non inferiore a tre anni è possibile optare per la "tassazione differita" della plusvalenza, che consente di fare concorrere alla formazione del reddito imponibile la stessa plusvalenza per quote costanti in un massimo di cinque periodi di imposta.

Se l'azienda è posseduta da più di cinque anni il comma 1, lett. g) dell'art. 17 TUIR prevede la "tassazione separata" della plusvalenza (e cioè con l'aliquota corrispondente alla media del reddito complessivo del contribuente nei due anni precedenti o al reddito complessivo di uno di tali anni se nell'altro non vi sia stato reddito imponibile) qualora la plusvalenza sia realizzata da un'impresa individuale (ma non da società di persone o di capitali).

### Il regime fiscale del conferimento di azienda

Con la "Finanziaria 2008" (Legge 24.12.2007 n. 244) il regime di neutralità fiscale del conferimento di azienda è divenuto obbligatorio (mentre in base alla normativa previgente era possibile scegliere, in alternativa, il regime realizzativo).

È, in buona sostanza, un "regime di (doppia) sospensione" con conseguente:

- possibilità sia per il soggetto conferente che per la società conferitaria di iscrivere nel proprio bilancio maggiori valori (plusvalenze latenti ed avviamento) senza tassazione immediata);

- ed obbligo per la (sola) società conferitaria di redigere in sede di dichiarazione dei redditi un “apposito prospetto di riconciliazione”.

Alla neutralità fiscale consegue, peraltro, il “principio della continuità dei valori” in virtù del quale il conferente trasferisce sulla partecipazione ricevuta il (minor) valore fiscale dell’azienda conferita ed il conferitario “eredita” i (minori) valori fiscali che si sono formati presso il conferente.

In sede di successiva cessione - della partecipazione (da parte del soggetto conferente) e dell’azienda (da parte della società conferitaria) - si ha, dunque, l’emersione di una plusvalenza tassabile in capo ad entrambi i soggetti.

Per compiutezza si precisa che ai fini IRAP l’Agenzia delle entrate nella circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 ha affermato che non concorrono alla formazione della base imponibile le plus/minusvalenze derivanti da operazioni di cessione d’azienda, così come avveniva nel precedente regime. Tale precisazione si è resa opportuna in quanto dal 1.1.2008 il nuovo art. 5-*bis* d.lgs. n. 446/97 non richiama nella base imponibile le plusvalenze.

#### Impatto sugli incrementi di patrimonio: la natura fiscale delle riserve da conferimento

La **riserva che si origina in capo al conferente** (generata dalla differenza tra il valore civilistico della partecipazione iscritta in bilancio ed il “valore contabile” del patrimonio netto trasferito) **non è un fondo in sospensione d’imposta**, bensì una libera posta di patrimonio netto, come tale liberamente utilizzabile per la copertura di perdite di esercizio o distribuibile ai soci senza alcun onere impositivo per la società” (R.M. 6 giugno 2000, n. 82/E/2000/67004).

Conseguentemente, la distribuzione della riserva non comporta in capo al conferente alcuna tassazione, ma comporta invece una piena tassazione in capo ai soci.

La **riserva che si origina in capo alla società conferitaria** (pari all’aumento di patrimonio netto determinato in base al valore dell’azienda conferita) è **una riserva di capitale** per cui la sua distribuzione non genera dividendi tassabili per i soci, ma ne riduce il costo della partecipazione.

#### Conferimento dell’unica azienda dell’imprenditore individuale

Il regime fiscale è di particolare favore in quanto al momento del conferimento l’imprenditore individuale non realizza alcuna plusvalenza tassabile in virtù del regime di neutralità e la successiva cessione della partecipazione ricevuta a seguito del conferimento genera *capital gains*, assumendo come costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione medesima l’ultimo valore fiscale dell’azienda conferita.

#### Il riallineamento dei valori

La “Finanziaria 2008” ha introdotto la possibilità per la sola società conferitaria di optare per un’imposta sostitutiva (dell’I.R.P.E.F., dell’I.R.E.S. e dell’I.R.A.P.) nelle operazioni di conferimenti di azienda (oltre che di fusioni e di scissioni) consentendo così il totale riallineamento dei (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civilistici con riguardo agli elementi dell’attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali (ivi incluso l’avviamento) iscritti in bilancio dalla società conferitaria (Art. 176, co. 2-ter TUIR).

- L’imposta sostitutiva si applica per scaglioni ed è pari al:
- 12% per la parte di maggiori valori compresi nel limite di 5 milioni di euro;
  - 14%: per la parte di maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
  - 16%: sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Il “decreto anticrisi” (D. L. n. 185 convertito dalla L. n. 2/2009) ha previsto “una disciplina di riallineamento maggiormente agevolativa”<sup>5</sup> ai fini del riallineamento delle immobilizzazioni immateriali, con riguardo a:

- Avviamento
- Beni immateriali (brevetti, marchi, diritti di concessione)
- Altre attività immateriali (compresi i costi pluriennali, quali ad esempio le spese di ricerca, di pubblicità)
- Immobilizzazioni finanziarie, altre attività, attivo circolante e crediti.

L’aliquota dell’imposta sostitutiva è del 16% (tranne che per le immobilizzazioni finanziarie, le altre attività e l’attivo circolante (imposta commisurata all’aliquota ordinaria!!!!) e per i crediti (imposta nella misura del 20%).

Inoltre, per l’avviamento ed i marchi gli ammortamenti diventano deducibili nella misura di 1/9<sup>6</sup> (anziché di 1/18) del maggior valore in via extracontabile e, quindi, attraverso una mera “variazione in diminuzione” in sede di dichiarazione dei redditi.

#### Il nuovo regime fiscale della cessione di azienda previsto dalla Legge delega

È verosimile ritenere che la neutralità fiscale ben possa attuarsi con riguardo al cedente prevedendo che la **riserva che si origina in capo al cedente** medesimo (generata dalla differenza tra il valore civilistico della parteci-

<sup>5</sup> Così, la Relazione al Regolamento di attuazione del provvedimento di legge.

<sup>6</sup> Il c.d. provvedimento “mille proroghe” del 2010 ha modificato la quota deducibile in 1/10.

pazione iscritta in bilancio ed il “valore contabile” del patrimonio netto trasferito) si consideri **un fondo in sospensione d'imposta**; a differenza di quanto precisato *supra* con riguardo al conferimento di azienda ove - per contro - per il conferente detta riserva non è un fondo in sospensione d'imposta, bensì una libera posta di patrimonio netto e come tale liberamente utilizzabile per la copertura di perdite di esercizio o distribuibile ai soci senza alcun onere impositivo per la società”, fermo restando che la sua distribuzione comporta invece una piena tassazione in capo ai soci.

Qualora, peraltro, il cedente sia un imprenditore individuale è parimenti verosimile ritenere che la neutralità fiscale ben possa attuarsi prevedendo la tassazione immediata della plusvalenza quale *capital gain* esente nella misura del 50,28%, rendendosi così “applicabile la stessa forma di tassazione che si avrebbe nelle ipotesi nelle quali il conferente l'azienda cedesse le partecipazioni ottenute in cambio subito dopo il conferimento, monetizzando la partecipazione. Monetizzazione che, in effetti, nelle ipotesi di cessioni d'azienda a titolo oneroso si verifica immediatamente”<sup>7</sup>.

Meno agevole, a mio avviso, è immaginare quale sia il regime fiscale del cessionario dell'azienda, in quanto è da escludere che il Fisco da un lato preveda un regime di neutralità per il cedente e dall'altro lato consegua una penalizzazione avendo riguardo al cessionario attraverso il riconoscimento fiscale dell'investimento (ai fini della deducibilità degli ammortamenti e della determinazione dei ricavi e delle plusvalenze/minusvalenze al momento di una successiva cessione dei beni che compongono l'azienda).

La neutralità fiscale dell'operazione per il cedente dovrà necessariamente comportare l'assunzione dell'azienda da parte del cessionario ai medesimi valori che avevano in capo al cedente<sup>8</sup>. Il che significa, altresì, che per il cessionario medesimo occorrerà prevedere la possibilità di riallineare i (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civilistici mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva che non necessariamente sarà quella attualmente prevista dall'art. 176 TUIR o dal D. L. n. 185 convertito dalla L. n. 2/2009 di cui si è prima detto.

Peraltro, non è neppure agevole immaginare che il cessionario accetti di buon grado di perdere il riconoscimento fiscale dell'investimento (ai fini della deducibilità degli ammortamenti e della determinazione dei ricavi e delle plusvalenze/minusvalenze al momento di una successiva cessione dei beni che compongono l'azienda),

<sup>7</sup> In tal senso cfr. C. Carpentieri “Nel disegno di legge di riforma fiscale cessione d'azienda assimilata al conferimento” in *Corriere Tributario* n. 41/2013, p. 3223.

<sup>8</sup> Così, C. Carpentieri op. cit..

posto che è indubitabile che ciò è conseguenza naturale del riconoscimento di un costo effettivamente sostenuto.

Ed allora tale situazione non potrà che riverberarsi nella trattativa sul corrispettivo della cessione dell'azienda.

### Considerazioni finali

È indubitabile che l'intento del legislatore sia ora quello di incoraggiare il trasferimento delle aziende a titolo oneroso. Peraltro, al di là delle problematiche di cui si è detto vi sono diverse perplessità in ordine alla circostanza che la Legge delega consenta di raggiungere questo obiettivo (oltre al fatto che resta da verificare se il regime di neutralità sarà opzionale ovvero obbligatorio come è attualmente per i conferimenti).

Ed infatti, tale legge non interviene affatto sulle imposte indirette che si applicano alla cessione di azienda e che attualmente rappresentano il vero ostacolo al trasferimento delle aziende a titolo oneroso, la cui onerosità e problematiche sono di grande rilievo.

Valgano le seguenti considerazioni.

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 la cessione di azienda non è considerata “cessione di beni” ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto e in virtù del “principio di alternatività” tra I.V.A. e imposta di registro, le operazioni di cessione di azienda sono pertanto assoggettate a quest'ultima.

Al riguardo è opportuno ricordare che ai fini dell'imposta di registro (art. 51 co. 4 D.P.R. n. 131/86) si applicano aliquote diverse, in ragione della diversa tipologia dei beni che compongono l'azienda:

- 7% per i beni immobili e i diritti reali immobiliari;
- 3% per i beni mobili, incluso l'avviamento.

Sui beni immobili sono dovute anche le imposte ipotecarie e catastali in misura pari (complessivamente) al 3 per cento.

Peraltro, dal 1° gennaio 2014 (“Legge di stabilità 2014” - L. 27 dicembre 2013, n. 147):

- l'aliquota dell'imposta di registro sui fabbricati aumenta dal 7 al 9%;
- le imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso per i quali si applica l'imposta di registro in misura proporzionale “sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta

A ciò si aggiunga ulteriormente che l'atto di cessione di azienda è soggetto ad accertamento di valore da parte dell'Amministrazione finanziaria e la valutazione dell'avviamento rappresenta una problematica molto complessa e di non trascurabile rilevanza specie perché molto spesso foriera di contenzioso.

Ai sensi dell'art. 51 co. 4 D.P.R. n. 131/1986 entro due anni successivi al pagamento dell'imposta principale, l'Ufficio può rettificare il valore dichiarato dalle parti ove ritenga lo stesso non corrispondente al valore venale.

In virtù del soppresso D.P.R. n. 460/96 (Art. 2, co. 4) - che, peraltro, molti Uffici finanziari applicano tuttora - per le aziende e per i diritti reali su di esse il valore di avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per 3. La percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra il reddito d'impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo.

Esempio - Cessione avvenuta nel 2012

ANNO	RICAVI	REDDITI
2009	€ 617.250,00	€ 44.200,00
2010	€ 653.100,00	€ 47.300,00
2011	€ 648.150,00	€ 45.900,00
<b>Totale</b>	<b>€ 1.918.500,00</b>	<b>€ 137.400,00</b>
<b>MEDIA</b>	<b>€ 639.500,00</b>	<b>€ 45.800,00</b>

L'Amministrazione finanziaria applicando quanto previsto dal D.P.R. 460/1996 attribuisce acriticamente un valore dell'avviamento attraverso lo sviluppo dei seguenti calcoli meramente matematico-forfetari:

**Reddito medio del triennio x 100**

**Ricavi medi del triennio**

$$\text{COEFFICIENTE} = \frac{45.800 * 100}{639.500,00} = 7,16\%$$

$$\text{AVVIAMENTO} = 639.500,00 * 7,16\% = 45.800 * 3 \text{ anni} \\ (\text{coefficiente fisso}) = \mathbf{€ 137.400,00}$$

Di fatto, dunque, l'Amministrazione finanziaria accerta l'avviamento in misura pari al totale dei ricavi del triennio precedente.

Un'altra questione problematica attiene alla prassi (riscontrabile in non poche compravendite di aziende, ma da cui occorre prendere le distanze) che consiste nel dissimulare il trasferimento di una azienda attraverso una serie di compravendite frazionate dei beni aziendali, allo scopo di poter sottrarre tale operazione dall'imposta di registro e potendo (*recte*, ritenendo di poter) conse-

guentemente operare la detrazione dell'I.V.A. pagata sul prezzo di acquisto dei singoli beni.

In tale ipotesi tanto l'Amministrazione Finanziaria quanto la giurisprudenza ravvisa, correttamente, un unico contratto di cessione di azienda, a prescindere dalla formalizzazione degli accordi intervenuti tra le parti.

Ed infatti, nell'ipotesi in cui l'azienda venga ceduta ad uno stesso acquirente con separati trasferimenti di beni (merci e attrezzature), assoggettati ad I.V.A., è stato affermato che tale fattispecie costituisce una cessione di azienda simulata<sup>9</sup>.

Da tale circostanza deriva che l'Amministrazione finanziaria, ha il potere-dovere di assoggettare l'operazione ad imposta di registro (applicando, ovviamente, le relative sanzioni), riconducendo ad unitarietà i singoli atti di vendita e nello stesso tempo disconoscendo la illegittima detrazione dell'I.V.A. effettuata dall'acquirente richiedendogli la restituzione dell'imposta (applicando, ovviamente, le relative sanzioni).

**Conclusivamente, se non si rimuove l'elevato onere fiscale ai fini delle imposte indirette attualmente previsto per il trasferimento delle aziende a titolo oneroso è lecito dubitare che la Legge delega sia idonea ad incoraggiare tale tipo di operazione.**

Per completezza va osservato che l'art. 13 comma 2 della Legge delega prevede anche l'emanazione di decreti legislativi "per la revisione" - tra l'altro - "delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle altre imposte di trascrizione e di trasferimento" secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- semplificazione degli adempimenti e razionalizzazione delle aliquote;
- accorpamento o soppressione di fattispecie particolari.

Peraltro, con riguardo alla cessione d'azienda verso corrispettivo in denaro l'intenzione del legislatore tributario non sembra proprio essere in tal senso e di ciò è concreta testimonianza la "Legge di stabilità 2014" (L. 27 dicembre 2013, n. 147) - cui si è prima accennato - con la quale l'imposta di registro "per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento" è stata elevata con decorrenza 1° gennaio 2014 dal 7% al 9%.

Conclusivamente, è fondato ritenere che dall'attuazione del citato art. 13 comma 2 della Legge delega non ci si possa attendere un minor onere fiscale ai fini delle imposte indirette le cessioni d'azienda verso corrispettivo in denaro.

<sup>9</sup> Cfr. per tutte R.M. del 7 dicembre 1983, n. 343376.

# Proposte per una revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale

## La necessaria individuazione dei confini tra fattispecie esclusive, abusive e di evasione fiscale

di Ivo Caraccioli

1. L'art. 8 ("Revisione del sistema sanzionatorio") della c.d. "Delega fiscale", approvata dal Parlamento ed in attesa di emanazione dei decreti legislativi governativi di attuazione, mentre non tocca specificamente la revisione delle sanzioni tributarie amministrative (D.Lgs. 471-472-473/1997), si occupa solo della "revisione del sistema sanzionatorio penale tributario". Ovviamente il testo legislativo più importante da modificare è quello concernente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (D.Lgs. 10/3/2000 n. 74), ma in linea di principio non vengono escluse modificazioni riguardanti altri e diversi settori del diritto penale fiscale (ad es. accise e dogane).

I criteri generali previsti per tale revisione sono la "predeterminazione" e la "proporzionalità" "rispetto alla gravità dei comportamenti". Quanto al primo, essendo la materia penale garantita dal principio di irretroattività della legge (art. 25 c. 2 Cost.), non è a pensarsi che ci si voglia riferire – perché sarebbe inutile – a tale profilo, dovendosi invece intendere la sottolineatura dell'esigenza che la sanzione penale non debba intervenire, con un sistema "a pioggia" (com'è purtroppo avvenuto con norme sconcordate e superficiali negli anni 2005-2006 e 2011) introduttivo di nuovi reati o di modifica di quelli esistenti, determinato da esigenze del momento (essenzialmente per "fare cassa" o per spaventare i contribuenti con il rischio penale), ma invece essere supportato da effettive esigenze sistematiche di politica criminale nel settore dei tributi.

La forbice sanzionatoria richiamata è "pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni", tenendo conto di "adeguate soglie di punibilità": forbice che essenzialmente coincide con quella dei principali reati di cui al D.Lgs. 74, ma che non potrà più essere riferita a generici comportamenti di evasione o di mancato versamento di imposte o comunque svincolati da caratteristiche precipue specificamente indicate: "comportamenti fraudolenti, simulati o finalizzati alla creazione e all'utilizzazione di documentazione falsa". Si specifica inoltre che "le pene minime previste non po-

tranno essere inferiori a quelle risultanti dalle modifiche intervenute nel 2011", e questo onde evitare una banalizzazione sanzionatoria di comportamenti che, va sottolineato, non sono di mera sottrazione al pagamento del tributo dovuto, magari censurabile in sede contenziosa amministrativa con fondati argomenti, ma aventi una ben precisa rilevanza criminologica (come risulta dalla terminologia usata, che non a caso risulta presa a prestito dal codice penale).

Passando in rassegna le fattispecie criminose attualmente previste dal novellato D.Lgs. 74 risulta chiaro che non avranno più ragion d'essere i reati (introdotti nel 2005-2006) di c.d. "frode riscossiva" di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* (in realtà, peraltro, privi di frode, ma consistenti soltanto nell'omesso versamento di ritenute o di IVA). Parimenti appare degno di soppressione quello di cui all'art. 10-*quater*, in quanto di indebita compensazione e a parlarsi anche in casi in cui non esiste alcuna frode.

Ulteriormente, merita senz'altro di essere soppressa la fattispecie di "dichiarazione infedele" (art. 4), dato che essa consiste esclusivamente in una divergenza (priva di connotati frodati) tra il dichiarato e l'accertato, e che rappresenta invero un "*unicum*" nel panorama sanzionatorio penale degli ordinamenti degli altri Paesi dell'Unione Europea. Fattispecie, questa, che, come ben noto, ha costituito fin qui la ragione della maggiore preoccupazione per i contribuenti (onesti), nel timore che delicate questioni interpretative (ad es., in materia di costi realmente sostenuti, ma ritenuti ineducibili per ragioni di competenza, inerenza, documentazione) portino, com'è fin qui avvenuto, i medesimi davanti al giudice penale. Per non parlare dell'applicazione (controversa e quanto mai incerta) degli istituti dell'"elusione fiscale" e dell'"abuso del diritto", a cui peraltro si riferisce specificamente l'art. 5 della Delega.

Mentre nessun dubbio sussiste quanto alla permanenza criminalizzazione dei reati di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 D.Lgs. 74, brevi osservazioni possono essere svolte per quanto concerne quelli di cui agli artt. 5 e 10. Invero, quanto all'attuale art. 5 "omessa dichiarazione", è chiaro

che la relativa condotta non rientra nelle ipotizzate condotte di “fraudolenza”, “simulazione”, “finalizzazione alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa”.

Si può quindi fondatamente concludere che il Legislatore delegato – malgrado siano preventivabili proteste in dottrina – dovrebbe non più sanzionare penalmente, ma solo con adeguate sanzioni tributarie, i comportamenti di omessa dichiarazione dei redditi ed IVA, nate peraltro con l’intento di colpire gli evasori totali, ma poi estese nella concreta applicazione ad una serie notevole di ipotesi fiscalmente complesse e discutibili (ad es., in materia di “esterovestizione”).

Per quanto riguarda la fattispecie di cui all’art. 10 (“Occultamento o distruzione di documenti contabili”), può invece sostenersi, senza particolare difficoltà eseguitica, che nella formula “creazione e utilizzo di documentazione falsa” può rientrare anche la distruzione-occultamento, non potendosi negare che tali condotte conducono al risultato secondo il quale la contabilità esibita ai verificatori è diversa da quella reale, e quindi si sostanzia in un fatto di distruzione-occultamento punibile.

Un altro punto importante della Delega, anch’esso da coordinare con l’art. 5, è quello della necessità dell’“individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”. Al riguardo la scelta da parte del Legislatore delegato risulta, quindi, circoscritta attorno a queste due possibilità: - chiara definizione dell’“evasione” penalmente rilevante; - opzione per l’incriminabilità, a certe condizioni, anche delle condotte di “elusione”. Entrambe le scelte, peraltro, richiedono un preciso intervento del Legislatore quanto all’individuazione dei caratteri dell’una e dell’altra figura, non essendo possibile che in sede penale si continuino ad incriminare comportamenti soltanto elusivi (e non evasivi) per i quali devono comunque valere, in sede strettamente tributaria, le nuove garanzie di cui all’art. 5.

Al riguardo merita ricordare la problematica suscitata dalla nota sentenza della Cassazione sul caso “Dolce e Gabbana”, in cui si è interpretata la definizione dell’art. 1 lett. f) D.Lgs. 74 nel senso che il concetto di “imposta evasa” dovrebbe abbracciare anche quello di “imposta elusa”, così introducendo una sorta di “doppio binario (non processuale ma) sostanziale”: il giudice penale potrebbe conseguentemente, con tale impostazione, fornire una nozione di elusione di contenuto diverso da quanto previsto in sede tributaria, così aumentando difficoltà interpretative e sistematiche (essendo stato il “doppio binario” sempre interpretato esclusivamente in sede processuale). Peraltro, le sentenze dei giudici di merito (Trib. e App. Milano) su tale caso hanno poi bypassato tale

impostazione della Cassazione, risolvendo il caso concreto in termini di “esterovestizione” e quindi di “omessa dichiarazione”.

Il passaggio successivo dell’art. 8 (“efficacia attenuante o esimente dell’adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all’art. 6 c. 1”) non postula, a mio avviso, necessariamente una disciplina in termini penalistici, in quanto la rubrica dell’art. 8 (che fa genericamente riferimento al “sistema sanzionatorio”) ammette un’attuazione della Delega anche in termini esclusivamente tributari: ad es., mediante sanzioni amministrative a carico dei responsabili di quelle imprese che si sottraggano alle richieste informative dell’A.F. ovvero che diano informazioni mendaci.

Significativa è, invece, nel corpo dell’art. 6, “la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio finale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni”. Invero, esaminando tale proposizione da un angolo visuale strettamente penalistico, la concreta attuazione di tale principio impone che siano esattamente individuate, in sede penale, le responsabilità dei soggetti operanti all’interno delle imprese per quanto attiene ai reati fiscali.

È noto che, in conseguenza della giurisprudenza la quale non ammette il criterio della “delega di funzioni” (come in altri settori del diritto penale d’impresa), e nel conseguente timore per i vertici aziendali di essere incriminati per il semplice fatto di avere sottoscritto le dichiarazioni dei redditi ed IVA, si sta diffondendo la prassi, almeno nei complessi aziendali di maggiori proporzioni, di affidare la delega alla sottoscrizione degli atti tributari a dirigenti di medio livello, in tal modo preservando dal rischio penale i vertici stessi (a meno che, nei singoli casi concreti, i delegati alla firma, interrogati, affermino di aver agito per ordine dei superiori). Ditalché l’individuazione dei soggetti penalmente responsabili, in tale materia, sta diventando sempre più casuale ed approssimativa.

Connesso con questo è il profilo della necessità di coordinamento, all’interno delle imprese di maggiori dimensioni, tra i CFO ed i CEO, lamentando i primi di essere spesso tenuti all’oscuro delle scelte direzionali relative alla pianificazione aziendale, con i connessi profili di minimizzazione del carico fiscale, stanti gli stretti collegamenti tra i profili economici e quelli tributari.

Molto importante, anche alla luce delle precedenti osservazioni sulla fattispecie di “dichiarazione infedele”, è la seguente ulteriore proposizione contenuta nella Delega: “la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di me-

glio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti". L'ampiezza interpretativa suscitata da tale proposizione lascia, comunque, aperte entrambe le possibilità: - eliminazione del reato di "dichiarazione infedele", che, a mio avviso, dovrebbe comunque essere obbligata, non essendo ravvisabili in tale comportamento i richiesti requisiti di frodolenza, simulazione, falsità, con conseguente trasformazione della stessa in mera fattispecie di illecito amministrativo tributario, peraltro sempre da meglio definire quanto a contenuto del comportamento punibile e soglia di punibilità fiscale; - mantenimento della fattispecie penale, sempre peraltro da meglio precisare nel suo contenuto, anche se questa seconda soluzione appare superabile proprio in virtù della necessaria presenza dei requisiti sopra indicati, che mal si conciliano con la mera infedeltà della dichiarazione.

La frase successiva ("possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative, anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità") non fa, peraltro, che ribadire quanto detto in precedenza, sempre peraltro nel senso che devono essere previste delle circostanze attenuanti nei casi meno gravi (e quindi, ad es., anche nel caso dell'emissione ed utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti, a cui l'improvvida riforma del 2011 ha tolto la possibilità di un'attenuazione della pena allorché si resti al di sotto di dati limiti quantitativi dell'importo delle fatture). È inconcepibile, infatti, che si debba mettere in piedi un costoso processo penale per fatti di minima importanza economica o per i quali comunque è intervenuta una qualsiasi forma di "concordato" con l'A.F. (ac-

certamento con adesione, adesione al p.v.c., conciliazione giudiziale, ecc.), in tal modo eliminando qualsiasi rilevanza criminale al fatto, degno soltanto di rimanere nel campo degli illeciti amministrativi.

Nessun commento particolare merita l'ultima frase: "estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative". Trattasi, invero, di disposizione opportuna se adeguatamente valorizzata in sede operativa.

Il c. 2 dell'art. 8 si occupa specificamente del delicato e grave problema del raddoppio dei termini per l'accertamento a seguito di denuncia penale, che tante perplessità interpretative e difficoltà operative ha fin qui suscitato, con soluzioni giurisprudenziali di diversa natura.

I punti-cardine della nuova disciplina sono i seguenti:

- applicabilità dell'istituto solo in caso di "effettivo invio" della denuncia, e questo onde eliminare dalla disciplina dell'istituto i casi in cui semplicemente sussistono gli estremi della denuncia penale, in realtà non inviata;
- impossibilità di applicazione dell'istituto nel caso sia superato il termine ordinario di decadenza;
- applicabilità solo "*pro futuro*" della nuova disciplina (e questo per comprensibili esigenze di "ragion fiscale").

Sarebbe opportuno, peraltro, che il Legislatore delegato si occupasse specificamente anche del seguente problema, su cui esiste un forte contrasto giurisprudenziale: applicabilità o meno del raddoppio nel caso il reato sia già prescritto.

# LEGGE 11 marzo 2014, n. 23

(in G.U. n. 59 del 12.3.2014; in vigore dal 27.3.2014)

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

a cura di Roberto Lunelli

## PRESENTAZIONE

Il presente lavoro riporta, con talune varianti che non ne modificano la sostanza:

- la prima parte della Relazione governativa che contiene i “Principi generali” del Disegno di legge, il cui testo si è ritenuto opportuno inserire come “Premessa” (alla Legge), dato che le finalità non sono cambiate;
- il testo integrale dei 16 articoli di cui si compone la Legge, scritti in corsivo, grassetto, caratteri minori, e “incorniciati”: anche se talora frammentari, imprecisi e scoordinati, “quella è la legge”;
- stralci – per ciascun articolo – della già richiamata Relazione governativa (al Disegno di legge) e della Premessa alla Relazione della Camera dei deputati, di cui al Doc. 29/2, del 20 settembre 2013 (più completa di quella del Senato, il cui testo è di 296 pagine).

**N.B.** Al momento della redazione del presente documento (8 agosto 2014), il Governo ha provveduto a dare **parziale** attuazione:

- all’**art. 2**: con lo Schema di D.Lgs. n.100, relativo alla “*Composizione, attribuzioni e funzionamento delle Commissioni censuarie*”;
- all’**art. 7**: con lo Schema di D.Lgs. n. 99, relativo alle “*Disposizioni in materia di semplificazioni fiscali*”.

In considerazione dell’*iter* procedimentale di cui all’art. 1, non si tratta di testi che hanno potuto essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

## PREMESSA

### Relazione governativa

Il presente disegno di legge delega il Governo ad introdurre disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Nell’attuale congiuntura negativa, caratterizzata dalla instabilità dei mercati finanziari, l’azione di riequilibrio dei conti pubblici per il triennio 2012-2014 è stata sviluppata dal Governo in fasi successive.

Il decreto “Salva Italia” era volto innanzitutto a rendere credibile il conseguimento dell’obiettivo del pareggio del Bilancio nel 2013, perseguendo prioritariamente, il conseguimento dei saldi di finanza pubblica approvati dal Parlamento e concordati in sede europea. Ma perseguiva anche l’equità, sia attraverso il contrasto fiscale, sia con la introduzione di una patrimoniale reale sugli immobili, sulle attività finanziarie e su alcune manifestazioni di ricchezza (barche, auto, aerei). Soprattutto, era anche orientata alla crescita: la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro, accompagnata dall’aumento dell’imposizione patrimoniale sugli immobili, ha realizzato un cambiamento della struttura dell’imposizione a favore della competitività e della crescita, in coerenza con le raccomandazioni delle istituzioni internazionali (FMI, Commissione Europea e OCSE). L’introduzione dell’ACE, abbassando il costo del finanziamento con capitale proprio, va nella direzione di correggere la distorsione fiscale che vede favorito l’indebitamento, ridurre il costo del capitale sulle nuove iniziative produttive, stimolando per questa via la crescita economica. Anche il contrasto all’evasione, oltre a migliorare l’equità, rende il sistema fiscale più neutrale e migliora l’efficienza economica.

Gli interventi attuati con il Salva Italia, benché importanti, sono tuttavia ancora parziali.

### Profili generali

Un primo punto importante è quello di dare **maggiore certezza** al nostro sistema tributario. Mutamenti frequenti e incisivi nel sistema tributario non solo generano costi aggiuntivi di adempimento (connessi con l’apprendimento delle nuove norme, l’instaurazione delle nuove procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi

iniziali, l'insorgere di qualche contenzioso, ecc.), ma modificano anche le convenienze relative su cui erano basate le decisioni prese in passato, e soprattutto generano incertezza. Troppo spesso, nel recente passato, si sono avuti cambiamenti piuttosto radicali su aspetti strutturali del nostro sistema fiscale, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio-lungo periodo della politica tributaria.

L'incertezza in campo fiscale, come l'incertezza in altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e, quindi, per la crescita. Il rischio è in qualche modo misurabile, e in fondo la gestione del rischio è al cuore dell'attività dell'imprenditore, fa parte del suo "mestiere". L'incertezza, invece, è l'ignoto, è qualcosa da cui sfuggire: si rimanda l'investimento o lo si localizza altrove. Stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.

L'attuazione delle delega, nella misura in cui rifletterà una sorta di "minimo comun denominatore" condiviso delle esigenze più sentite e concretamente affrontabili nell'arco di vita di questa legislatura, contribuirà alla crescita non solo direttamente, nel merito dei singoli provvedimenti, ma anche indirettamente, conferendo carattere condiviso e stabile alle scelte che verranno decise.

Nella direzione di conferire stabilità e certezza al sistema fiscale vanno: la ridefinizione dell'abuso del diritto unificata a quella della elusione, estesa a tutti i tributi e non limitata a fattispecie particolari, corredata dalla previsione di adeguate garanzie procedurali; la revisione delle sanzioni penali e amministrative, secondo criteri di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti; il miglior funzionamento del contenzioso, attraverso l'accelerazione e lo snellimento dell'arretrato e l'accresciuta efficienza delle commissioni tributarie.

Funzionale a questo obiettivo è anche il **miglioramento dei rapporti con i contribuenti**, seguendo le linee della *enhanced relationship* proposta dall'OCSE, prevedendo sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti, potenziando il tutoraggio (soprattutto nei confronti dei contribuenti minori), attuando una semplificazione sistematica dei regimi fiscali e degli adempimenti inutilmente complessi. Più in generale, si intende contenere l'impatto dell'attività di accertamento sullo svolgimento dell'attività economica dei contribuenti migliorando l'efficacia dei controlli mediante l'uso appropriato e completo delle informazioni già contenute nelle banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e la cooperazione con altre autorità pubbliche.

L'obiettivo della crescita economica sarà perseguito anche attraverso la revisione della imposizione sui redditi di impresa: le regole saranno riviste in un'ottica di semplificazione e razionalizzazione, orientata a migliorare la certezza e la stabilità del sistema fiscale, la sua neutralità rispetto alle scelte dei contribuenti, attraverso l'eliminazione o la correzione di disposizioni e regimi tributari distortivi o che generano complessità e incertezze applicative, in particolare con l'obiettivo di favorire lo sviluppo dell'attività transfrontaliera eliminando alcuni vincoli alla internazionalizzazione delle imprese. Anche la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa individuale e da attività professionale, nella direzione della uniformità di trattamento rispetto alle Società di capitali, mira a rendere più neutrale il sistema tributario, soprattutto rispetto alla forma giuridica, e a favorire la patrimonializzazione delle imprese, in continuità con l'ACE.

Gli obiettivi di equità e crescita economica possono essere perseguiti contestualmente quando attraverso l'eliminazione di distorsioni presenti nel sistema tributario si migliora la sua neutralità e si rende più efficiente il sistema economico. Un contributo importante verrà dalla annunciata **revisione del catasto degli immobili**, che correggerà le sperequazioni insite nelle attuali rendite. La revisione del catasto, che richiederà qualche anno per il completamento, non dovrà comportare aumenti del prelievo; le maggiori rendite saranno compensate da riduzioni di aliquote.

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

In particolare, il monitoraggio dei risultati della lotta all'evasione è indispensabile per mantenere alta l'attenzione sul tema e affinare le strategie di contrasto. La misurazione della evasione fiscale deve trovare una sua sede e rappresentazione stabile e ufficiale, per garantire continuità di metodo e imparzialità dei risultati: occorre definire una metodologia di rilevazione e che i risultati siano regolarmente calcolati e pubblicati. Si prevede, quindi, che sia istituita una commissione di esperti che, annualmente, misurerà l'evasione riferita a tutti i principali tri-

buti e pubblicherà i risultati ottenuti. Verrà applicata una metodologia di stima pubblica, trasparente, stabile nel tempo e solida dal punto di vista scientifico. Nella procedura di Bilancio sarà inserito un rapporto annuale sulla strategia adottata per contrastare l'evasione fiscale e sui risultati conseguiti.

Anche il monitoraggio della **erosione delle basi imponibili** sarà inserito in modo sistematico nella procedura di Bilancio. Occorre evitare il ripetersi di quanto sperimentato in Italia nel passato: cioè la predisposizione, in media ogni due decenni, e il successivo abbandono di ricognizioni simili. Anche in questo caso, infatti, l'utilità di questi rapporti si accresce con la loro stratificazione, anno per anno, e il successivo affinamento e ampliamento. Soprattutto, un rapporto periodico sulle spese fiscali costituisce uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario; (...) numerosi fra i Paesi che lo redigono lo inseriscono per tale ragione all'interno della procedura di Bilancio e cercano di integrare o confrontare i dati in esso contenuti con quelli sui programmi di spesa.

Viene, quindi, previsto che il Governo, all'interno delle procedure di Bilancio, rediga annualmente un rapporto sulle spese fiscali, che consentirà un confronto con i programmi di spesa di analoga natura, eventualmente avvalendosi di una commissione di esperti.

Infine, in coerenza con le raccomandazioni dei principali organismi internazionali, il disegno di legge delega prevede la introduzione di nuove forme di prelievo finalizzate a preservare e garantire l'equilibrio ambientale (*green taxes*) assicurando la compatibilità delle politiche fiscali con lo sviluppo sostenibile. Dalla **fiscalità ambientale** che sarà coordinata con la revisione della Direttiva europea sulla tassazione dei prodotti energetici, orientata a limitare le emissioni di carbonio, potrà derivare un "doppio dividendo": sul fronte ambientale si indurrà la riduzione delle emissioni nocive mentre, sul fronte del prelievo, la destinazione in via prioritaria del gettito delle imposte ambientali al finanziamento del sistema di incentivazione delle fonti di energia rinnovabili consentirà una più equa distribuzione del carico tributario. L'entrata in vigore delle norme attuative della tassazione ambientale è condizionata al recepimento delle direttive comunitarie in materia.

La riforma verrà attuata a parità di gettito: razionalizzare il prelievo in funzione della equità e della pressione fiscale. Come ricordato, ad esempio, alla riforma delle rendite catastali si accompagnerà, contestualmente, quella delle aliquote, in modo da mantenere invariato il carico fiscale complessivo sui fabbricati. La razionalizzazione

della tassazione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo e delle agevolazioni fiscali comporterà aumenti o riduzioni di carico impositivo sui singoli contribuenti, ma nel complesso il carico fiscale resterà invariato. Anche il riordino dei fenomeni di erosione fiscale non comporterà aumenti del prelievo complessivo, essendo finalizzato alla razionalizzazione del sistema, a parità di gettito. Anche la tassazione ambientale è finalizzata alla redistribuzione del carico fiscale e alla revisione del finanziamento degli interventi per le fonti rinnovabili.

\* \* \* \* \*

## Il TESTO della L. 23/2014

### *Art. 1 - Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura*

*1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge, nonché secondo i seguenti principi e criteri direttivi generali:*

- a) tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità;*
- b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;*
- c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;*

d) *tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico.*

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

3. *Almeno uno degli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1 dovrà essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.*

4. *A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge il Governo riferisce ogni quattro mesi alle Commissioni parlamentari competenti per materia in ordine all'attuazione della delega. In sede di prima applicazione il Governo riferisce alle Commissioni entro due mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge. Entro lo stesso termine, il Governo, effettuando un apposito monitoraggio in ordine allo stato di attuazione della incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane, disposta dall'articolo 23-quater del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e successive modificazioni, riferisce alle Commissioni parlamentari competenti per materia anche in relazione ad eventuali modifiche normative.*

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

6. *Le relazioni tecniche allegate agli schemi di decreto legislativo adottati ai sensi della delega di cui alla presente legge indicano, per ogni ipotesi di intervento, l'impatto sul gettito, gli effetti distributivi sui contribuenti, le im-*

*plicazioni in termini di finanza locale e gli aspetti amministrativi e gestionali per il contribuente e per l'amministrazione.*

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

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

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

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

11. *Le disposizioni della presente legge e quelle dei decreti legislativi emanati in attuazione della stessa si applicano nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione, e secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni.*

#### Relazione alla Camera

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

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

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

(...) Si segnala, (...) [inoltre], la introduzione di ulteriori **principi e criteri direttivi** generali:

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

Si intende inoltre assicurare la **responsabilizzazione dei diversi livelli di governo**, definendo, per ciascun tributo, il livello di governo che beneficia delle relative entrate (...) comunque garantendo l'esigenza di salvaguardare i **principi di coesione e di solidarietà nazionale**.

\*\*\*

#### *Art. 2 - Revisione del catasto dei fabbricati*

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

- a) *assicurare, ai sensi della legislazione vigente, il coinvolgimento dei comuni ovvero delle unioni o delle associazioni di comuni, per lo svolgimento di funzioni associate, nel cui territorio sono collocati gli immobili, anche al fine di assoggettare a tassazione*

*gli immobili ancora non censiti, assicurando il coordinamento con il processo di attivazione delle funzioni catastali decentrate, ai sensi della legislazione vigente in materia, nonché con quanto disposto dall'articolo 66, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, e successive modificazioni, e dall'articolo 14, comma 27, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e successive modificazioni;*

- b) *prevedere strumenti, da porre a disposizione dei comuni e dell'Agenzia delle entrate, atti a facilitare l'individuazione e, eventualmente, il corretto classamento degli immobili non censiti o che non rispettano la reale consistenza di fatto, la relativa destinazione d'uso ovvero la categoria catastale attribuita, dei terreni edificabili accatastati come agricoli, nonché degli immobili abusivi, individuando a tal fine specifici incentivi e forme di trasparenza e valorizzazione delle attività di accertamento svolte dai comuni in quest'ambito, nonché definendo moduli organizzativi che facilitino la condivisione dei dati e dei documenti, in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni e la loro coerenza ai fini dell'accatastamento delle unità immobiliari;*
- c) *incentivare ulteriori sistemi di restituzione grafica delle mappe catastali basati sulla sovrapposizione del rilievo areofotogrammetrico all'elaborato catastale e renderne possibile l'accesso al pubblico;*
- d) *definire gli ambiti territoriali del mercato immobiliare di riferimento;*
- e) *valorizzare e stabilizzare le esperienze di decentramento catastale comunale già avviate in via sperimentale, affinché possano costituire modelli gestionali flessibili e adattabili alle specificità dei diversi territori, nonché semplificare le procedure di esercizio delle funzioni catastali decentrate, ivi comprese le procedure di regolarizzazione degli immobili di proprietà pubblica, e le procedure di incasso e riversamento dei diritti e dei tributi speciali catastali;*
- f) *operare con riferimento ai rispettivi valori normali, approssimati ai valori medi ordinari, espressi dal mercato nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;*
- g) *rideterminare le definizioni delle destinazioni d'uso catastali, distinguendole in ordinarie e speciali, tenendo conto delle mutate condizioni economiche e sociali e delle conseguenti diverse utilizzazioni degli immobili;*
- h) *determinare il valore patrimoniale medio ordinario secondo i seguenti parametri:*

- 1) *per le unità immobiliari a destinazione catastale ordinaria, mediante un processo estimativo che:*
- 1.1) *utilizza il metro quadrato come unità di consistenza, specificando i criteri di calcolo della superficie dell'unità immobiliare;*
  - 1.2) *utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale anche all'interno di uno stesso comune;*
  - 1.3) *qualora i valori non possano essere determinati sulla base delle funzioni statistiche di cui al presente numero, applica la metodologia di cui al numero 2);*
- 2) *per le unità immobiliari a destinazione catastale speciale, mediante un processo estimativo che:*
- 2.1) *opera sulla base di procedimenti di stima diretta con l'applicazione di metodi standardizzati e di parametri di consistenza specifici per ciascuna destinazione catastale speciale;*
  - 2.2) *qualora non sia possibile fare riferimento diretto ai valori di mercato, utilizza il criterio del costo, per gli immobili a carattere prevalentemente strumentale, o il criterio reddituale, per gli immobili per i quali la redditività costituisce l'aspetto prevalente;*
- i) *determinare la rendita media ordinaria per le unità immobiliari mediante un processo estimativo che, con riferimento alle medesime unità di consistenza previste per la determinazione del valore patrimoniale medio ordinario di cui alla lettera h):*
- 1) *utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra i redditi da locazione medi, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni per ciascuna destinazione catastale e per ciascun ambito territoriale, qualora sussistano dati consolidati nel mercato delle locazioni;*
  - 2) *qualora non vi sia un consolidato mercato delle locazioni, applica ai valori patrimoniali specifici saggi di redditività desumibili dal mercato, nel triennio antecedente l'anno di entrata in vigore del decreto legislativo;*
- l) *prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione delle condizioni del mercato di riferimento e comunque non al di sopra del valore di mercato;*
- m) *prevedere, per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico o artistico, come individuate ai sensi dell'articolo 10 del codice dei beni culturali e del regolamento, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004,*
- n. 42, e successive modificazioni, adeguate riduzioni del valore patrimoniale medio ordinario di cui alla lettera h) e della rendita media ordinaria di cui alla lettera i) del presente comma, che tengano conto dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione nonché del complesso dei vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro.*
2. *Le funzioni statistiche di cui al comma 1, lettera h), numero 1.2), e lettera i), numero 1), tengono conto della complessità delle variabili determinanti i fenomeni analizzati, utilizzando metodologie statistiche riconosciute a livello scientifico.*
3. *Il Governo è delegato, altresì, ad emanare, con i decreti legislativi di cui al comma 1, norme dirette a:*
- a) *ridefinire le competenze e il funzionamento delle commissioni censuarie provinciali e della commissione censuaria centrale, anche includendovi la validazione delle funzioni statistiche di cui al comma 1 e introducendo procedure deflative del contenzioso, nonché modificare la loro composizione, anche in funzione delle nuove competenze attribuite, assicurando la presenza in esse di rappresentanti dell'Agenzia delle entrate, di rappresentanti degli enti locali, i cui criteri di nomina sono fissati d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, di professionisti, di tecnici e di docenti qualificati in materia di economia e di estimo urbano e rurale, di esperti di statistica e di econometria anche indicati dalle associazioni di categoria del settore immobiliare, di magistrati appartenenti rispettivamente alla giurisdizione ordinaria e a quella amministrativa, nonché, per le commissioni censuarie provinciali di Trento e di Bolzano, di rappresentanti delle province autonome di Trento e di Bolzano;*
  - b) *assicurare la cooperazione tra l'Agenzia delle entrate e i comuni, con particolare riferimento alla raccolta e allo scambio delle informazioni necessarie all'elaborazione dei valori patrimoniali e delle rendite, introducendo piani operativi, concordati tra comuni o gruppi di comuni e l'Agenzia, che prevedano anche modalità e tempi certi di attuazione dei piani medesimi nonché al fine di potenziare e semplificare la possibilità di accesso da parte dei comuni, dei professionisti e dei cittadini ai dati catastali e della pubblicità immobiliare, attraverso l'integrazione dei dati immobiliari e l'interoperabilità dei sistemi informativi pubblici locali, regionali e centrali in materia catastale e territoriale; in assenza dei piani di cui alla presente lettera l'Agenzia delle entrate provvederà a determinare, in via provvisoria, valori e rendite che*

- esplicheranno efficacia sino all'attribuzione definitiva, da parte della stessa Agenzia, con oneri da definire e suddividere adeguatamente;*
- c) prevedere per l'Agenzia delle entrate la possibilità di impiegare, mediante apposite convenzioni senza nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato, ai fini delle rilevazioni, tecnici indicati dagli ordini e dai collegi professionali, nonché di utilizzare i dati e le informazioni sugli immobili posseduti, forniti direttamente dai contribuenti;*
- d) garantire, a livello nazionale da parte dell'Agenzia delle entrate, l'uniformità e la qualità dei processi e il loro coordinamento e monitoraggio, nonché la coerenza dei valori e dei redditi rispetto ai dati di mercato nei rispettivi ambiti territoriali;*
- e) definire soluzioni sostenibili in materia di ripartizione delle dotazioni di risorse umane, materiali e finanziarie dei soggetti che esercitano le funzioni catastali, in coerenza con l'attuazione del nuovo catasto;*
- f) utilizzare, in deroga alle disposizioni dell'articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, nel quadro della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle entrate, adeguati strumenti di comunicazione, anche collettiva, compresi quelli telematici, per portare a conoscenza degli intestatari catastali le nuove rendite, in aggiunta alla notifica mediante affissione all'albo pretorio;*
- g) prevedere, al fine di garantire la massima trasparenza del processo di revisione del sistema estimativo, la pubblicazione delle funzioni statistiche di cui al comma 1, lettera h), numero 1.2), e di cui al comma 1, lettera i), numero 1), e delle relative note metodologiche ed esplicative;*
- h) procedere alla ricognizione, al riordino, alla variazione e all'abrogazione delle norme vigenti che regolano il sistema catastale dei fabbricati, nonché alla revisione delle sanzioni tributarie previste per la violazione di norme catastali;*
- i) individuare, a conclusione del complessivo processo di revisione catastale, il periodo d'imposta dal quale sono applicati le nuove rendite e i nuovi valori patrimoniali;*
- l) garantire l'invarianza del gettito delle singole imposte il cui presupposto e la cui base imponibile sono influenzati dalle stime di valori patrimoniali e rendite, a tal fine prevedendo, contestualmente all'efficacia impositiva dei nuovi valori, la modifica delle relative aliquote impositive, delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, finalizzate ad evitare un aggravio del carico fiscale, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti e all'imposta municipale propria (IMU), prevedendo anche la tutela dell'unico immobile non di lusso e tenendo conto, nel caso delle detrazioni relative all'IMU, delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e della composizione del nucleo familiare, come rappresentate nell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), anche alla luce dell'evoluzione cui sarà soggetto il sistema tributario locale fino alla piena attuazione della revisione prevista dal presente articolo;*
- m) prevedere un meccanismo di monitoraggio, attraverso una relazione del Governo da trasmettere alle Camere entro sei mesi dall'attribuzione dei nuovi valori catastali, nonché attraverso successive relazioni, in merito agli effetti, articolati a livello comunale, del processo di revisione di cui al presente articolo, al fine di verificare l'invarianza del gettito e la necessaria gradualità, anche mediante successivi interventi correttivi;*
- n) prevedere, in aggiunta alle necessarie forme di tutela giurisdizionale, particolari e appropriate misure di tutela anticipata del contribuente in relazione all'attribuzione delle nuove rendite, anche nella forma dell'autotutela amministrativa, con obbligo di risposta entro sessanta giorni dalla presentazione della relativa istanza;*
- o) prevedere, contestualmente all'efficacia dei nuovi valori ai fini impositivi, l'aggiornamento delle modalità di distribuzione dei trasferimenti perequativi attraverso i fondi di riequilibrio e i fondi perequativi della finanza comunale;*
- p) prevedere un regime fiscale agevolato che incentivi la realizzazione di opere di adeguamento degli immobili alla normativa in materia di sicurezza e di riqualificazione energetica e architettonica;*
- q) per le unità immobiliari colpite da eventi sismici o da altri eventi calamitosi, prevedere riduzioni del carico fiscale che tengano conto delle condizioni di inabitabilità o inutilizzabilità determinate da tali eventi;*
- r) prevedere che le funzioni amministrative di cui al comma 1 del presente articolo e al presente comma siano esercitate dalle province autonome di Trento e di Bolzano, ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 280, e dalla regione autonoma e dagli enti locali della Valle d'Aosta, ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo 3 agosto 2007, n. 142;*
- s) riformare, d'intesa con la regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, la disciplina della notificazione degli atti tavolari.*
- 4. Dall'attuazione dei commi 1 e 3 del presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. A tal fine, per le attività previste*

*dai medesimi commi 1 e 3 devono prioritariamente essere utilizzate le strutture e le professionalità esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.*

### Relazione governativa

Il Capo I del disegno di legge – rubricato “Disposizioni generali rivolte alla equità e alla razionalità del sistema” – prevede, all’articolo 2, la **revisione del catasto** degli immobili che sarà attuata dall’Agenzia del territorio [ora Agenzia delle Entrate] in collaborazione con i Comuni, con l’obiettivo di attribuire a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita.

La revisione del sistema di valutazione del valore patrimoniale e delle rendite degli immobili condurrà a una nuova classificazione dei beni immobiliari e al superamento dell’attuale sistema per categorie e classi, correlando il valore dell’immobile o il reddito dello stesso alla localizzazione e alle caratteristiche edilizie.

Per le abitazioni e per gli uffici l’unità di misura della consistenza a fini fiscali sarà la superficie, espressa in metri quadrati, in luogo del “vano”.

Per le unità immobiliari urbane saranno applicati i seguenti principi e criteri direttivi: (1) definizione degli ambiti territoriali del mercato immobiliare; (2) riferimento ai rispettivi valori medi ordinari espressi dal mercato in un arco temporale antecedente alla nuova determinazione; (3) rideterminazione delle destinazioni d’uso catastali ordinarie e speciali; (4) determinazione del valore patrimoniale medio ordinario. La rendita media ordinaria per le unità immobiliari sarà valutata attraverso l’analisi delle statistiche sui valori di mercato; inoltre sono previsti meccanismi di adeguamento periodico dei valori e delle rendite delle unità immobiliari. Infine, per evitare che la revisione delle rendite catastali causi un aggravio del carico fiscale, è prevista la contestuale modifica delle aliquote impositive e delle eventuali deduzioni, detrazioni o franchigie, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti.

### Relazione alla Camera

#### La riforma del catasto

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. È assicurato il **coinvolgimento dei comuni** nel processo di revisione delle rendite, individuando – come specificato durante l’esame in **sede referente** – anche specifici incentivi e forme di trasparenza.

(...) [In] **sede referente** è stato attribuito all’Agenzia delle entrate il compito di determinare provvisoriamente, a specifiche condizioni, valori e rendite immobiliari, che esplicheranno efficacia sino all’attribuzione definitiva, da parte della stessa Agenzia. (...); [ed] è stata introdotta una norma a favore delle **unità immobiliari** colpite da **eventi sismici** o da altri **eventi calamitosi**, per le quali si dovranno prevedere abbattimenti del carico fiscale che tengano conto delle condizioni di inagibilità o inutilizzabilità determinate da tali eventi. La riforma deve avvenire a **invarianza di gettito**, tenendo conto delle condizioni socioeconomiche 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 (...) [ed] 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. Sono ridefinite le competenze delle **commissioni censuarie**, in particolare attribuendo loro il compito di **validare le funzioni statistiche** (che sanno **pubblicate** al fine di garantire la trasparenza del processo estimativo) utilizzate per determinare i valori patrimoniali e le rendite, nonché introducendo **procedure deflattive del contenzioso** (...) [e disponendo] che si proceda alla **revisione delle sanzioni tributarie** previste per la **violazione di norme catastali**.

\*\*\*

#### Art. 3 - Stima e monitoraggio dell’evasione fiscale

**1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplifi-**

cazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

- a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;
- b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;
- c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;
- d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:
  - 1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
  - 2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
  - 3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;
  - 4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;
  - 5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;
- e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di

disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;

- f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; prevedere che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

#### Relazione governativa

Il monitoraggio dei risultati della lotta all'evasione è indispensabile per mantenere alta l'attenzione sul tema e affinare le strategie di contrasto. Al riguardo, l'art. 3 mira a definire metodologie di stima e rilevazione dell'evasione di tutti i principali tributi, attraverso il confronto tra i dati di contabilità nazionale con quelli dall'anagrafe tributaria; questi risultati saranno calcolati e pubblicati ogni anno.

È prevista, inoltre, la istituzione di una commissione presso l'ISTAT composta da esperti indicati dal predetto Istituto, dal Ministero dell'economia e delle finanze, nonché da altri Ministeri ovvero amministrazioni interessate. Il provvedimento introduce anche l'obbligo di redigere un rapporto annuale, all'interno della procedura di Bilancio, sulla strategia seguita e sui risultati conseguiti.

#### Relazione alla Camera

Vd. il testo in calce all'art. 4.

\*\*\*

#### Art. 4 - Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera f), il Governo è altresì delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano, coordinandola con le procedure di bilancio di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, la redazione, da parte del Governo medesimo, di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, intendendosi per spesa fiscale qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa e la realizzazione di valutazioni sull'efficacia di singole misure agevolative, eventualmente prevedendo l'istituzione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni interessate, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, la quale potrà avvalersi del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali.

2. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate anche con l'attuazione del comma 1 del presente articolo e del presente comma, la razionalizzazione e la stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi di cui all'articolo 1, la razionalizzazione e la riforma dell'istituto della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

3. Le maggiori entrate rivenienti dal contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del

rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale devono essere attribuite esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, di cui all'articolo 2, comma 36, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, e successive modificazioni. 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. Per le finalità di cui al primo e al secondo periodo del presente comma, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a coordinare le norme adottate in attuazione dei criteri di delega di cui all'articolo 3, comma 1, e di cui al comma 2 del presente articolo e le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

#### Relazione governativa

Nell'ambito del monitoraggio e riordino della erosione fiscale, l'art. 4 del disegno di legge istituisce l'obbligo di redigere, all'interno della procedura di Bilancio, un rapporto annuale sulle spese fiscali (dove, per spese fiscali si intende qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta, regime di favore) che sarà confrontato con i programmi di spesa. Si prevede la possibilità di costituire una commissione composta da esperti, indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni e di eliminare, ridurre o riformare le spese fiscali che appaiono in tutto o in parte ingiustificate alla luce delle mutate condizioni socio economiche. È, comunque, fatta salva la tutela dei diritti fondamentali e delle finalità meritevoli: la famiglia, la salute, le situazioni di svantaggio economico o sociale, il patrimonio artistico e culturale, la ricerca e l'ambiente. Verrà anche razionalizzato e stabilizzato l'istituto del 5 per mille.

#### Relazione alla Camera

##### Il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale

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 proseguire 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), da redigere con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, e un rapporto sulle spese fiscali (articolo 4).

Sono altresì precisati i contenuti del rapporto sull'economia non osservata, e sull'evasione fiscale, redatto da una Commissione di esperti istituita presso il MEF, che deve contenere una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione, con la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale, con l'obiettivo, tra l'altro, di individuare le linee di intervento e prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione, nonché per stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali. È quindi prevista, per favorire l'emersione di base imponibile, l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti.

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 della imposizione fiscale gravante sulle imprese.

\*\*\*

*Art. 5 - Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*  
 1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con

*quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:*

- a) *definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;*
- b) *garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:*
  - 1) *considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;*
  - 2) *escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;*
- c) *prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;*
- d) *disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti;*
- e) *prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;*
- f) *prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.*

## Relazione governativa

### Abuso del diritto

L'art. 5 delega il Governo alla introduzione nel sistema tributario di una definizione generale di abuso del diritto da unificare con quella della elusione, rendendo-

la 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.

Il divieto di abuso del diritto, nella sua accezione generale, investe le operazioni prive di adeguato spessore economico e realizzate principalmente per ottenere risparmi d'imposta attraverso l'impiego distorto 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. Il concetto di abuso del diritto è nato in ambito comunitario, da sentenze della Corte di Giustizia, limitate al comparto dei tributi armonizzati (IVA e dazi doganali). Anche in Italia si è avuta una definizione giurisprudenziale, stabilita da sentenze della Corte di Cassazione. Ciò ha determinato il sindacato *ex-post* delle scelte dei contribuenti, in particolare per le operazioni più complesse, sulla base di orientamenti non noti nel momento in cui le operazioni oggetto di controlli sono state decise ed effettuate.

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 all'elusione, indirizzando la propria attenzione sui casi meno dubbi e riducendo così le possibilità di contenzioso e l'incertezza sulle sanzioni.

Il dibattito già svolto in Parlamento, su iniziativa dei gruppi parlamentari, ha evidenziato la opportunità di una norma generale anti-abuso per tutte le imposte, non vincolata da una elencazione tassativa di fattispecie e con una assimilazione tra elusione fiscale e abuso, a fronte di una norma antielusiva vigente nel nostro ordinamento che è limitata alle imposte dirette e ad alcune specifiche operazioni espressamente indicate.

#### Relazione alla Camera

Tra gli obiettivi delineati emerge (...) la certezza del sistema tributario, da perseguire in particolare attraverso

so 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".

\*\*\*

#### *Art. 6 - Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli*

*1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.*

*2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.*

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

4. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 3 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.

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

- a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;
- b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;
- c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;
- d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;
- e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.

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

nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravati per i contribuenti e per l'amministrazione.

## Relazione governativa

### Gestione del rischio fiscale, governance aziendale e tutoraggio

L'art. 6, nell'intento di migliorare il rapporto tra fisco e contribuente, secondo l'impostazione della *enhanced relationship* raccomandata dall'OCSE, prevede per i soggetti di maggiori dimensioni la introduzione di sistemi aziendali di gestione e controllo del rischio fiscale.

Negli ultimi decenni, la riduzione degli oneri fiscali ha assunto rilievo crescente nella competizione fra imprese, con una proliferazione di schemi di pianificazione fiscale sempre più aggressiva e comportamenti spesso ai limiti della legalità. Le amministrazioni fiscali sono state chiamate a valutare pratiche commerciali sempre più complesse, diffuse su scala internazionale, a fronte di risorse operative limitate.

Anche per i contribuenti la tradizionale relazione con l'Amministrazione finanziaria, contraddistinta da elementi di sfiducia e conflittualità, risulta spesso fonte di inefficienze e costi. I rapporti alimentano un gioco non cooperativo in cui entrambe le parti subiscono conseguenze negative.

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

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

Appare quindi utile favorire nelle imprese la diffusione di modelli della funzione fiscale basati non più esclusivamente sulla "minimizzazione degli oneri fiscali", ma su una vera e propria gestione del rischio di assolvimento

degli obblighi fiscali. L'adozione di questi modelli implica che le imprese costruiscano una "mappa" dei rischi di *compliance* fiscale, approntino meccanismi di gestione e controllo dei medesimi rischi e definiscano una chiara attribuzione delle responsabilità, nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e di *governance* aziendale.

Queste nuove modalità di gestione aziendale del rischio fiscale costituiscono la piattaforma su cui innestare nuove e più evolute forme di verifica da parte del fisco, mirate alla verifica dell'affidabilità e coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali dell'impresa, in un rapporto di interlocuzione con gli organi di gestione aziendale e con gli *auditors*. Alle aziende che attiveranno questi sistemi interni di controllo potranno essere concessi una serie di incentivi in termini di minori adempimenti, riduzione delle sanzioni e minori accertamenti; mentre per le imprese di minori dimensioni, operanti come persone fisiche, è prevista una revisione e un ampliamento dello strumento del tutoraggio.

### Relazione alla Camera

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). Le imprese di maggiori dimensioni devono costituire sistemi aziendali strutturati di **gestione e controllo del rischio fiscale**, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò sono previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché **forme premiali**, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai predetti sistemi di **tutoraggio**, i quali possono utilizzare, inoltre, un **interpello preventivo specifico con procedura abbreviata**.

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 anche nel caso di accertamento esecutivo, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateazione conseguente all'utilizzo di istituti deflattivi del

contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei con-

trolli formali; è inoltre prevista la revisione della disciplina sanzionatoria, consentendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione.

Il **comma 6** dell'articolo 6 reca la revisione generale della disciplina degli **interpelli**, anche procedendo alla **eliminazione** delle forme di **interpello obbligatorio** che non producono benefici.

\*\*\*

### Art. 7 - Semplificazione

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

- a) *alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue;*
- b) *alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità;*
- c) *alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche.*

### Relazione governativa

#### Semplificazione

Con l'art. 7 viene prevista una revisione sistematica dei regimi fiscali, degli adempimenti e delle funzioni dei sostituti d'imposta, degli intermediari fiscali e dei CAF. Tale revisione sarà finalizzata, da una parte, ad eliminare le complessità dei vari regimi fiscali che non siano funzionali ad una corretta ed efficiente applicazione degli stessi; dall'altra, a superare duplicazioni di adempimenti eliminando quelli che non abbiano una effettiva utilità di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

### Relazione alla Camera

Si intende (...) 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).

\* \* \*

#### *Art. 8 - Revisione del sistema sanzionatorio*

*1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.*

*2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di de-*

*cadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.*

### Relazione governativa

#### Revisione del sistema sanzionatorio

L'art. 8 reca i criteri direttivi per una revisione del sistema sanzionatorio. In particolare, dovrà essere attuata una **revisione del sistema sanzionatorio penale** secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo la punibilità con la pena detentiva compresa tra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni. Al riguardo, verrà dato più rilievo al reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa, nonché alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie.

Si prevede, inoltre, la revisione del regime della dichiarazione infedele. Si tratta di un aspetto qualificante in quanto in Italia, come noto, il reato in materia fiscale è previsto, oltre che nei casi di comportamenti fraudolenti o simulatori, anche nel caso di infedele dichiarazione. Quest'ultima fattispecie è innescata da elementi “oggettivi”, cioè dal superamento di predeterminate soglie quantitative (espresse in termini di imposta o di imponibile evaso). I comportamenti materiali sottostanti possono essere ascrivibili a cause diverse, tra cui errori ed omissioni, non necessariamente riconducibili all'intento di frodare o simulare. Nel tempo, le fattispecie sanzionabili penalmente sono aumentate e le soglie sono state abbassate. *Le soglie sono indifferenziate, nel senso che non tengono conto delle dimensioni economiche, né distinguono le diverse soggettività giuridiche (persone fisiche, Società di capitali, ecc.). È in aumento il numero dei casi segnalati alla magistratura, che dovrebbe indagare sulla effettiva occorrenza dell'intento soggettivo di evadere.*

In via più generale, l'art. 8, comma 1, prevede anche la revisione del sistema sanzionatorio, in modo da correlare le sanzioni alla effettiva gravità dei comportamenti, introducendo la possibilità di ridurre le sanzioni in casi di minore gravità o di applicare sanzioni amministrative anziché penali. In tal modo si intende circoscrivere in maniera più precisa l'ambito di applicazione della disciplina penale tributaria, con l'obiettivo di evitare inutili aggravii di lavoro per la magistratura inquirente, di consentire una più precisa focalizzazione sui casi effettivamente rilevanti, aumentando da un lato la deterrenza ef-

fettiva e riducendo dall'altro le incertezze e i rischi (soprattutto reputazionali) per i contribuenti.

Il comma 2 interviene sul tema del **raddoppio dei termini di accertamento in caso di denuncia penale**. Recentemente i limiti temporali per l'azione di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria sono stati raddoppiati, se dall'accertamento scaturiscono rilievi di rilevanza penale, evento altamente probabile dato il livello piuttosto basso della soglia prevista nel caso di infedele dichiarazione. È previsto che il principio del raddoppio del termine di accertamento in caso di denuncia penale si applichi solo ove la denuncia sia inoltrata entro un termine correlato con la decadenza dell'accertamento.

### Relazione alla Camera

#### L'apparato sanzionatorio e il sistema dei controlli

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 amministrative anziché penali, tenuto anche conto di **adeguate soglie di punibilità**. Nel corso dell'esame in sede referente, è stata introdotta la 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 giudiziale all'**amministrazione finanziaria**, in luogo degli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

Il Governo, inoltre, è delegato a definire la portata applicativa della **disciplina del raddoppio dei termini**, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

\*\*\*

#### Art. 9 - Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo

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

- a) *rafforzare i controlli mirati da parte dell'amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche di dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare rafforzamento del contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (money transfer) e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del transfer pricing e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché delle fattispecie di elusione fiscale;*
- b) *prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;*
- c) *potenziare e razionalizzare i sistemi di tracciabilità dei pagamenti, prevedendo espressamente i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e promuovendo adeguate forme di coordinamento con gli Stati esteri, in particolare con gli Stati membri dell'Unione europea, nonché favorendo una corrispondente riduzione dei relativi oneri bancari;*
- d) *incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti;*
- e) *verificare la possibilità di introdurre meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori;*
- f) *rafforzare la tracciabilità dei mezzi di pagamento per il riconoscimento, ai fini fiscali, di costi, oneri e spese sostenuti, e prevedere disincentivi all'utilizzo del contante, nonché incentivi all'utilizzo della moneta elettronica;*

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

#### Relazione governativa

##### Lotta all'evasione

Per quanto riguarda la lotta all'evasione, in base all'art. 9, si prevede la introduzione di norme per conseguire l'obiettivo di rafforzare ulteriormente i **controlli mirati** attraverso l'utilizzo delle banche dati e la collaborazione con altre autorità pubbliche. Con i decreti delegati in materia, inoltre, dovrà essere garantita, in maniera assoluta, la riservatezza durante lo svolgimento delle attività di verifica e di controllo. Infine, sarà potenziata la tracciabilità dei pagamenti e l'utilizzo della fatturazione elettronica.

#### Relazione alla Camera

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 ridu-

zione dei relativi oneri bancari. Si dispone la incentivazione della fatturazione elettronica e della 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.

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

\* \* \*

#### *Art. 10 - Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*

1. *Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:*

- a) *rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;*
- b) *incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:*
- 1) *la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;*
  - 2) *l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;*

- 3) *la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;*
- 4) *il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;*
- 5) *l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;*
- 6) *i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;*
- 7) *la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;*
- 8) *il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;*
- 9) *l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;*
- 10) *la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;*
- 11) *l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;*
- 12) *il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie;*
- c) *riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:*
- 1) *assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;*
  - 2) *prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;*
  - 3) *assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché 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 di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione, anche on-line, dei contratti stipulati e l'allineamento degli oneri e dei costi in una misura massima stabilita con riferimento all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni, o con riferimento ad altro congruo parametro;*
  - 4) *prevedere l'affidamento dei predetti servizi nel rispetto della normativa europea, nonché l'adeguata valorizzazione e messa a disposizione delle autonomie locali delle competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le società iscritte all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, nonché presso le aziende del gruppo Equitalia, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo stesso che tenda ad una razionale riallocazione delle risorse umane a disposizione;*
  - 5) *definire, anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni, un quadro di iniziative volto a rafforzare, in termini organizzativi, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi, nonché di accertamento e recupero delle somme evase; individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee*

*iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie, anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni; riordinare la disciplina delle aziende pubbliche locali preposte alla riscossione e alla gestione delle entrate in regime di affidamento diretto;*

- 6) *assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a garanzia dei contribuenti, prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano riscuotere i tributi e le altre entrate con lo strumento del ruolo in forma diretta o con società interamente partecipate ovvero avvalendosi, in via transitoria e nelle more della riorganizzazione interna degli enti stessi, delle società del gruppo Equitalia, subordinatamente alla trasmissione a queste ultime di informazioni idonee all'identificazione della natura e delle ragioni del credito, con la relativa documentazione;*
  - 7) *prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione, da adottare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;*
  - 8) *prevedere specifiche cause di incompatibilità per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi;*
- d) *rafforzamento, costante aggiornamento, piena informatizzazione e condivisione tra gli uffici competenti dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica circa l'andamento, in pendenza di giudizio, e circa gli esiti del contenzioso tributario, al fine di assicurare la tempestività, l'omogeneità e l'efficacia delle scelte dell'amministrazione finanziaria in merito alla gestione delle controversie, nonché al fine di verificare la necessità di eventuali revisioni degli orientamenti interpretativi dell'amministrazione stessa, ovvero di interventi di modifica della normativa tributaria vigente;*
- e) *contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, in particolare per i profili attinenti alla tutela dell'abitazione, allo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, alla salvaguardia del contribuente in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito.*

## Relazione governativa

### La revisione del contenzioso

La gestione rapida del contenzioso contribuisce a stabilire la certezza del diritto. Con l'art. 10 viene prevista una delega al Governo per introdurre norme finalizzate a **rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente**. In tal senso, si intende proseguire l'indirizzo adottato dal precedente governo, di puntare a una maggiore professionalizzazione dei collegi giudicanti e a migliorare la efficienza delle commissioni tributarie. L'articolo prevede la introduzione di misure che consentano una più rapida definizione delle controversie di competenza delle commissioni tributarie, mediante l'utilizzo di procedure pregiudiziali di definizione delle liti di modesta entità, con l'obiettivo di ridurre i casi pendenti. Il miglioramento della efficienza delle commissioni tributarie verrà perseguito anche attraverso una redistribuzione territoriale del personale giudicante.

Infine, viene previsto un riordino complessivo della disciplina in materia di riscossione delle entrate degli enti locali per assicurare che questa attività sia svolta con maggiore efficienza.

## Relazione alla Camera

### La riscossione degli enti locali e la tutela dei contribuenti

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**).

Quest'ultimo è da perseguire, in particolare, attraverso interventi riguardanti: la distribuzione territoriale dei componenti delle **commissioni tributarie**; la **composizione monocratica** dell'organo giudicante per controversie di modica entità, l'ampliamento delle ipotesi in cui il contribuente può stare in giudizio senza **assistenza tecnica**, l'uso della **posta elettronica certificata** per comunicazioni e notificazioni, la semplificazione della elezione del **Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria, il rafforzamento della **qualificazione professionale** dei componenti delle commissioni tributarie, la generalizzazione degli strumenti di **tutela cautelare** in ogni stato e grado del processo tributario, la previsione della **immediata esecutorietà delle sentenze** delle commissioni tributarie.

In materia di riordino della riscossione delle entrate locali, si dispone la revisione della procedura dell'in giunzione fiscale e delle ordinarie procedure di riscossione coattiva dei tributi, per adattarle alla riscossione locale. Si intende procedere, inoltre, alla revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo dei concessionari, alla 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 prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano riscuotere i tributi e le altre entrate con lo strumento del ruolo esclusivamente in forma diretta o con società interamente partecipate, ovvero avvalendosi delle società del Gruppo Equitalia s.p.a., subordinatamente alla trasmissione a queste ultime di informazioni idonee alla identificazione della natura e delle ragioni del credito, con la relativa documentazione; i soggetti ad essa preposte operano secondo un codice deontologico, con specifiche cause di incompatibilità per gli esponenti aziendali chi riveste ruoli apicali negli enti affidatari dei servizi di riscossione (...) [inoltre] si è disposto lo snellimento delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità e (...) sono state previste iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie; (...) [ed] è stata ribadita la necessità di contemperare le esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, in particolare per i profili attinenti la tutela dell'abitazione, lo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, la salvaguardia in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito.

\*\*\*

**Art. 11 - Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata; previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni**

**1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:**

**a) assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul**

**reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci;**

**b) istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive, comprese eventuali agevolazioni in favore dei soggetti che sostengono costi od oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, coordinandoli con analoghi regimi vigenti e con i regimi della premialità e della trasparenza previsti dall'articolo 10 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni; coordinamento e adeguamento della disciplina dei minimi contributivi con i regimi fiscali di cui alla presente lettera;**

**c) previsione di possibili forme di opzionalità;**

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

**2. Nell'ambito dell'esercizio della delega di cui al comma 1, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**

## Relazione governativa

### Unificazione dell'imposizione sui redditi da impresa e da lavoro autonomo

In alcuni Paesi le attività d'impresa individuali (...) sono tassate separatamente dalla persona. In altre parole, tutte le aziende, anche le imprese individuali (...), sono tassate come le grandi imprese, con l'imposta sulle Società. Il reddito che l'individuo ritrae dall'azienda come remunerazione del proprio contributo lavorativo è con-

siderato un costo per l'azienda, ed è, quindi, deducibile dall'imposta sulle Società, e al contempo come reddito personale dell'imprenditore (...): è quindi soggetto all'imposta sulle persone fisiche, con le aliquote progressive proprie di questa imposta.

Seguendo questo approccio, l'art. 11 delega il Governo a una **revisione della imposizione sui redditi** finalizzata a separare la tassazione dell'impresa, da assoggettare a tassazione come le Società di capitali, da quella dell'imprenditore prevedendo una aliquota proporzionale e più bassa sull'utile d'impresa, nonché la applicazione dell'IRPEF solo al reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda come compenso del suo contributo lavorativo. Si favorisce così la capitalizzazione dell'impresa.

In sostanza, con l'art. 11, si propone di introdurre, come metodo ordinario di tassazione, l'applicazione dell'IRPEF a tutte le attività di impresa (e professionali). 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. 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 soluzione proposta consegue i seguenti vantaggi:

- 1) tassa allo stesso modo tutte le imprese (...) indipendentemente dalla forma giuridica (individuo, Società di persone, Società di capitali);
- 2) gli utili non distribuiti sono tassati sempre all'aliquota dell'imposta societaria, generalmente inferiore all'aliquota marginale dell'imposta personale. Ciò favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese;
- 3) induce a considerare l'azienda come "separata" dall'imprenditore e ad evidenziare il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta;
- 4) 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 di 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 IRPEF, 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.

## Relazione alla Camera

### La tassazione dei redditi d'impresa

L'articolo 11 reca la **ridefinizione** della 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 una **imposta sul reddito imprenditoriale**, con aliquota proporzionale ed allineata a quella dell'IRPEF. 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**".

(...) Il Legislatore delegato dovrà [inoltre] procedere (...) alla **semplificazione** delle modalità di imposizione delle **indennità e somme**, comunque denominate, percepite in dipendenza della **cessazione del rapporto di lavoro**, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

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

\*\*\*

### *Art. 12 - Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta*

*1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:*

- a) introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, in particolare per determinare il momento del realizzo delle perdite su crediti, ed estensione del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma del diritto fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste negli ordinamenti di altri Stati;*

- b) *revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento all'individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime dei lavoratori all'estero e dei lavoratori transfrontalieri, al regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia, nonché al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero;*
- c) *revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali, degli interessi passivi e di particolari categorie di costi, salvaguardando e specificando il concetto di inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici;*
- d) *revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro, di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari;*
- e) *armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.*

## Relazione governativa

### Il riordino del reddito d'impresa

La tassazione del reddito d'impresa, negli ultimi anni, ha visto lo stratificarsi di numerosi interventi, con diverse finalità, principalmente 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 (disposte, ad esempio, con la cosiddetta *Robin tax*).

Alcuni dei regimi introdotti hanno una funzione anti-elusiva, ma possono essere oggetto di semplificazioni e di razionalizzazione. In particolare, per quanto riguarda

le attività transfrontaliere l'obiettivo dovrebbe essere quello di non porre vincoli eccessivi alla internazionalizzazione delle imprese.

Gli interventi di riordino previsti dall'art. 12 dovrebbero essere orientati al rispetto del diritto comunitario e degli orientamenti giurisprudenziali in ambito UE, monitorando anche gli sviluppi della discussione sull'adozione di un base imponibile come 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 quelle fiscali, per quanto riguarda l'attribuzione temporale di costi o ricavi, la inerenza con l'attività d'impresa, la valutazione delle poste patrimoniali, il riconoscimento delle perdite (che, tra l'altro, potrebbe essere meglio coordinato con la riforma fallimentare e con la normativa sul sovraindebitamento).

## Relazione alla Camera

(...) La **revisione del reddito d'impresa** è volta a migliorare la certezza e la stabilità del sistema fiscale (articolo 12), a favorire la **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.

Si deve procedere alla **revisione della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari**, per evitare vantaggi fiscali dall'uso dei predetti istituti e dare **continuità all'attività produttiva** in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari.

Nel corso dell'esame in sede **referente**, è stata inserita una delega per l'armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di **trasferimento d'azienda a titolo oneroso**, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

\*\*\*

### *Art. 13 - Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette*

*1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:*

- a) razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati;
- b) attuazione del regime del gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE.
2. Il Governo è delegato, altresì, ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per la revisione delle imposte sulla produzione e sui consumi, di cui al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, 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, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:
- a) semplificazione degli adempimenti e razionalizzazione delle aliquote;
- b) accorpamento o soppressione di fattispecie particolari;
- c) coordinamento con le disposizioni attuative della legge 5 maggio 2009, n. 42.

#### Relazione alla Camera

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 delle imposte sulla produzione e sui consumi (accise) e delle imposte c.d. minori, vale a dire le imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti, attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote nonché l'accorpamento o la soppressione di fattispecie particolari, in coordinamento con le disposizioni attuative del federalismo fiscale.

\*\*\*

#### Art. 14 - Giochi pubblici

1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, riordinando tutte le norme in vigore in un codice delle disposizioni sui giochi, fermo restando il modello organizzativo fondato sul regime concessorio e autorizzatorio, in quanto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pub-

blici, per il contemperamento degli interessi erariali con quelli locali e con quelli generali in materia di salute pubblica, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.

2. Il riordino di cui al comma 1 è effettuato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) raccolta sistematica e organica delle disposizioni vigenti in funzione della loro portata generale ovvero della loro disciplina settoriale, anche di singoli giochi, e loro adeguamento ai più recenti principi, anche di fonte giurisprudenziale, stabiliti al livello dell'Unione europea, nonché all'esigenza di prevenire i fenomeni di ludopatia ovvero di gioco d'azzardo patologico e di gioco minorile, con abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali, fatte salve, comunque, le previsioni in materia di cui agli articoli 5 e 7 del decreto-legge 13 settembre 2012, n. 158, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2012, n. 189;
- b) riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura dell'imposta;
- c) disciplina specifica dei singoli giochi, definizione delle condizioni generali di gioco e delle relative regole tecniche, anche d'infrastruttura, con provvedimenti direttoriali generali;
- d) riordino delle disposizioni vigenti in materia di disciplina del prelievo erariale sui singoli giochi, al fine di assicurare il riequilibrio del relativo prelievo fiscale, distinguendo espressamente quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, e al fine di armonizzare le percentuali di aggio o compenso riconosciute ai concessionari, ai gestori e agli esercenti e le percentuali destinate a vincita (payout), nonché riordino delle disposizioni vigenti in materia di disciplina degli obblighi di rendicontazione;
- e) introdurre e garantire l'applicazione di regole trasparenti e uniformi nell'intero territorio nazionale in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco, di autorizzazioni e di controlli, garantendo forme vincolanti di partecipazione dei comuni competenti per territorio al procedimento di autorizzazione e di pianificazione, che tenga conto di parametri di distanza da luoghi sensibili validi per l'intero territorio nazionale, della dislocazione locale di sale da gioco e di punti di vendita in cui si esercita come attività principale l'offerta di scommesse su eventi sportivi e non sportivi, nonché in materia di installazione degli apparecchi idonei per il gioco lecito di cui

- all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, comunque con riserva allo Stato della definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica, assicurando la salvaguardia delle discipline regolatorie nel frattempo emanate a livello locale che risultino coerenti con i principi delle norme di attuazione della presente lettera;*
- f) *introduzione, anche graduale, del titolo abilitativo unico all'esercizio di offerta di gioco e statuizione del divieto di rilascio di tale titolo abilitativo, e, correlativamente, della nullità assoluta di tali titoli, qualora rilasciati, in ambiti territoriali diversi da quelli pianificati, ai sensi della lettera e), per la dislocazione locale di sale da gioco e di punti di vendita di gioco, nonché per l'installazione degli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni;*
- g) *revisione degli aggravi e compensi spettanti ai concessionari e agli altri operatori secondo un criterio di progressività legata ai volumi di raccolta delle giocate;*
- h) *anche al fine di contrastare più efficacemente il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'esercizio dei giochi pubblici, riordino e rafforzamento della disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllino o partecipino al capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici, nonché degli esponenti aziendali, prevedendo altresì specifiche cause di decadenza dalle concessioni o cause di esclusione dalle gare per il rilascio delle concessioni, anche per società fiduciarie, fondi di investimento e trust che detengano, anche indirettamente, partecipazioni al capitale o al patrimonio di società concessionarie di giochi pubblici e che risultino non aver rispettato l'obbligo di dichiarare l'identità del soggetto indirettamente partecipante;*
- i) *estensione della disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità di cui alla lettera h) a tutti i soggetti, costituiti in qualsiasi forma organizzativa, anche societaria, che partecipano alle filiere dell'offerta attivate dalle società concessionarie dei giochi pubblici, integrando, ove necessario, le discipline settoriali esistenti;*
- l) *introduzione di un regime generale di gestione dei casi di crisi irreversibile del rapporto concessorio, specialmente in conseguenza di provvedimenti di revoca o di decadenza, in modo da assicurare, senza pregiudizio per gli interessi di tutela dei giocatori e di salvaguardia delle entrate erariali, la continuità dell'erogazione dei servizi di gioco;*
- m) *verifica, con riferimento alle concessioni sui giochi, dell'efficacia della normativa vigente in materia di conflitti di interessi;*
- n) *riordino e integrazione delle disposizioni vigenti relative ai controlli e all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, al fine di rafforzare l'efficacia preventiva e repressiva nei confronti dell'evasione e delle altre violazioni in materia, ivi comprese quelle concernenti il rapporto concessorio;*
- o) *riordino e integrazione del vigente sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, al fine di aumentare l'efficacia dissuasiva e l'effettività, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco on-line;*
- p) *revisione, secondo criteri di maggiore rigore, specificità e trasparenza, tenuto conto dell'eventuale normativa dell'Unione europea di settore, della disciplina in materia di qualificazione degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento e divertimento, nonché della disciplina riguardante le responsabilità di tali organismi e quelle dei concessionari per i casi di certificazioni non veritiere, ovvero di utilizzo di apparecchi non conformi ai modelli certificati; revisione della disciplina degli obblighi, delle responsabilità e delle garanzie, in particolare patrimoniali, proprie dei produttori o distributori di programmi informatici per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta;*
- q) *razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco, anche in funzione della pianificazione della dislocazione locale di cui alla lettera e) del presente comma, a partire da quello praticato mediante gli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, comunque improntata al criterio della riduzione e della progressiva concentrazione della raccolta di gioco in ambienti sicuri e controllati, con relativa responsabilità del concessionario ovvero del titolare dell'esercizio; individuazione dei criteri di riordino e sviluppo della dislocazione territoriale della rete di raccolta del gioco, anche sulla base di una revisione del limite massimo degli apparecchi da gioco presenti in ogni esercizio, della previsione di una superficie minima per gli esercizi che li ospitano e della separazione graduale degli spazi nei quali vengono installati; revisione della disciplina delle licenze di pubblica sicurezza, di cui al predetto testo unico, idonea a garantire, previa definizione delle situazioni controverse, con-*

- trolli più efficaci ed efficienti in ordine all'effettiva titolarità di provvedimenti unitari che abilitano in via esclusiva alla raccolta lecita del gioco;*
- r) *nel rispetto dei limiti di compatibilità con l'ordinamento dell'Unione europea, allineamento, anche tendenziale, della durata delle diverse concessioni di gestione e raccolta del gioco, previo versamento da parte del concessionario, per la durata della proroga finalizzata ad assicurare l'allineamento, di una somma commisurata a quella originariamente dovuta per il conseguimento della concessione;*
- s) *coordinamento delle disposizioni in materia di giochi con quelle di portata generale in materia di emergenza di attività economiche e finanziarie detenute in Stati aventi regimi fiscali privilegiati;*
- t) *deflazione, anche agevolata e accelerata, del contenzioso in materia di giochi pubblici o con lo stesso comunque connesso, al fine di favorire il tempestivo conseguimento degli obiettivi di cui alle lettere q) e r);*
- u) *attuazione di un piano straordinario di controlli volto a contrastare la pratica del gioco, in qualunque sua forma, svolto con modalità non conformi all'assetto regolatorio stabilito dallo Stato per la pratica del gioco lecito;*
- v) *definizione di un concorso statale, a partire dall'esercizio finanziario in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo recante la disciplina di cui alla presente lettera, a valere su quota parte delle risorse erariali derivanti dai giochi pubblici, mediante istituzione di un apposito fondo, la cui dotazione è stabilita annualmente con la legge di stabilità, finalizzato prioritariamente al contrasto del gioco d'azzardo patologico, anche in concorso con la finanza regionale e locale, finanziato attraverso modifiche mirate alla disciplina fiscale dei giochi pubblici idonee ad incrementare le risorse erariali;*
- z) *rafforzamento del monitoraggio, controllo e verifica circa il rispetto e l'efficacia delle disposizioni vigenti in materia di divieto di pubblicità per i giochi con vincita in denaro, soprattutto per quelli on-line, anche ai fini della revisione della disciplina in materia, con particolare riguardo all'obiettivo della tutela dei minori;*
- aa) *introduzione del divieto di pubblicità nelle trasmissioni radiofoniche e televisive nel rispetto dei principi sanciti in sede europea relativi alla tutela dei minori per i giochi con vincita in denaro che inducono comportamenti compulsivi;*
- bb) *previsione di una limitazione massima della pubblicità riguardante il gioco on-line, in particolare di quella realizzata da soggetti che non conseguono concessione statale di gioco;*
- cc) *introduzione di un meccanismo di autoesclusione dal gioco, anche basato su un registro nazionale al quale possono iscriversi i soggetti che chiedono di essere esclusi dalla partecipazione in qualsiasi forma ai giochi con vincita in denaro;*
- dd) *introduzione di modalità di pubblico riconoscimento agli esercizi commerciali che si impegnano, per un determinato numero di anni, a rimuovere o a non installare apparecchiature per giochi con vincita in denaro;*
- ee) *previsione di maggiori forme di controllo, anche per via telematica, nel rispetto del diritto alla riservatezza e tenendo conto di adeguate soglie, sul rapporto tra giocate, identità del giocatore e vincite;*
- ff) *anche a fini di rilancio, in particolare, del settore ippico:*
- 1) *promozione dell'istituzione della Lega ippica italiana, associazione senza fine di lucro, soggetta alla vigilanza del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, cui si iscrivono gli allevatori, i proprietari di cavalli e le società di gestione degli ippodromi che soddisfano i requisiti minimi prestabiliti; previsione che la disciplina degli organi di governo della Lega ippica italiana sia improntata a criteri di equa e ragionevole rappresentanza delle diverse categorie di soci e che la struttura organizzativa fondamentale preveda organismi tecnici nei quali sia assicurata la partecipazione degli allenatori, dei guidatori, dei fantini, dei gentlemen e degli altri soggetti della filiera ippica; il concorso statale finalizzato all'istituzione e al funzionamento della Lega ippica italiana è definito in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria del medesimo decreto legislativo attuativo, a valere su quota parte delle risorse del fondo di cui al numero 2);*
  - 2) *previsione di un fondo annuale di dotazione per lo sviluppo e la promozione del settore ippico, alimentato mediante quote versate dagli iscritti alla Lega ippica italiana nonché mediante quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, attraverso la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché da eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017;*
  - 3) *attribuzione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali di funzioni di regolazione e controllo di secondo livello delle corse ippiche, nonché alla Lega ippica italiana, anche in collaborazione con l'amministrazione finanziaria, di*

*funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, di controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, di ripartizione e di rendicontazione del fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico;*

4) *nell'ambito del riordino della disciplina sulle scommesse ippiche, previsione della percentuale della raccolta totale, compresa tra il 74 e il 76 per cento, da destinare al pagamento delle vincite;*

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

3. *I decreti legislativi di attuazione del comma 2, lettera ff), sono adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali. Sui relativi schemi, nel rispetto della procedura di cui all'articolo 1, è acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari.*

## Relazione governativa

### Giochi pubblici

L'articolo 15 [leggasi art. 14, nel testo definitivo] introduce una specifica delega al Governo per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici e per il contrasto alle forme di "devianza" che il gioco può assumere verso soggetti particolarmente predisposti.

Il primo comma è dedicato al riordino normativo dei giochi e pone, quali criteri direttivi, la raccolta sistematica delle disposizioni che regolamentano il comparto – sia a livello generale, che per specifica tipologia di gioco – al fine di consentire, da un lato la riconduzione *ad unicum* delle norme che, nel tempo, hanno disciplinato la materia e, dall'altro, di provvedere ad una loro "attualizzazione" rispetto ai più recenti principi di fonte europea.

Il secondo comma dà conto della fenomenologia, di recente sviluppo, relativa all'intensificarsi di forme di "patologie-dipendenze" connesse con il gioco. In particolare, i criteri direttivi relativi alla delega contenuta nel comma in commento, da un lato, riconoscono l'esigenza di introdurre specifiche disposizioni volte alla prevenzione cura e sviluppo dei fenomeni di ludopatia – attività questa che non può essere condivisa tra AAMS e il Ministero della salute – e, dall'altro, si occupano di specificare

la previsione di attività direttamente volte alla regolamentazione della pubblicità sui prodotti di gioco, nonché sul rispetto del divieto di gioco ai minori di anni 18.

## Relazione alla Camera

### La delega in materia di giochi

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 **gioco d'azzardo patologico**; 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. È garantita l'applicazione di regole trasparenti ed uniformi sull'intero territorio nazionale in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco, di autorizzazioni e di controlli, con adeguate forme di **partecipazione dei comuni** al procedimento di pianificazione della dislocazione locale di sale da gioco e di punti vendita in cui si esercita come attività principale l'offerta di scommesse su eventi sportivi e non sportivi, nonché in materia di installazione degli apparecchi idonei per il gioco lecito.

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

Si dispone, altresì, il **rilancio del settore ippico** anche attraverso la istituzione della **Lega ippica italiana**, con funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, ri-

partizione e rendicontazione del fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico. Il Fondo è alimentato mediante quote versate dagli iscritti alla Lega Ippica Italiana, nonché mediante quote della raccolta delle scommesse ippiche, del gettito derivante da scommesse su eventi ippici virtuali e da giochi pubblici raccolti all'interno degli ippodromi, attraverso la cessione dei diritti televisivi sugli eventi ippici, nonché di eventuali contributi erariali straordinari decrescenti fino all'anno 2017.

\*\*\*

#### *Art. 15 - Fiscalità energetica e ambientale*

*1. In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la green economy, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, 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 orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, 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/CE di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione, 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 generato dalla green economy, 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 revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri dell'Unione europea.*

#### Relazione alla Camera

##### La fiscalità ambientale

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 preser-

vare e a garantire l'equilibrio ambientale, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e dell'energia elettrica, 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.

\*\*\*

#### *Art. 16 - Disposizioni finanziarie*

*1. Dall'attuazione della delega di cui all'articolo 1 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti. In attuazione di quanto stabilito dall'articolo 17, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi di cui all'articolo 1 e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, la relativa quantificazione è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi. Qualora eventuali nuovi o maggiori oneri derivanti da un decreto legislativo non trovino compensazione nell'ambito del medesimo decreto, il decreto è emanato solo successivamente alla data di entrata in vigore di un provvedimento legislativo che stanzi le occorrenti risorse finanziarie.*

*2. La revisione del sistema fiscale di cui alla presente legge persegue l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti, anche attraverso la crescita economica, nel rispetto del principio di equità, compatibilmente con il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione nonché degli obiettivi di equilibrio di bilancio e di riduzione del rapporto tra debito e prodotto interno lordo stabiliti a livello europeo.*

*La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.*

#### Relazione alla Camera

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, nel rispetto del principio di equità.

## A.N.T.I.

Tra i convegni organizzati o sponsorizzati dall'ANTI ed in programmazione nel 2014 - che come tradizione sono tutti pubblicati sul nostro sito web [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it) nella sezione "Incontri e Convegni" - segnaliamo:

– il convegno organizzato a Udine il 13 gennaio 2014 dalla Sezione Friuli Venezia Giulia sul tema "Le NOVITA' TRIBUTARIE 2014 dal D.L. 35/2013 alla Legge di Stabilità". Coordinatore: Dott. Roberto Lunelli. Relatori: Dott. Luca Lunelli, Dott.ssa Silvia Pelizzo e Rag. Giovanni Sgura;

– il convegno organizzato a Torino il 30 gennaio 2014 dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta sul tema: "L'abuso del diritto e le norme antielusive". Relatore Prof. Maurizio Leo. Intervento del Dott. Antonio Papa;

– il convegno organizzato a Bari il 14 febbraio 2014 dalla Sezione Puglia sul tema: "I tributi nelle procedure concorsuali". Moderatore: Dott. Marco Preverin. Introduzione: Prof. Antonio Uricchio e il Prof. Ugo Patroni Griffi, che ha presentato il Testo "Il Diritto Tributario delle Procedure Concorsuali". Relatori: Prof. Avv. Franco Paparella, L'applicazione dei principali tributi nazionali nelle procedure concorsuali; Dott. Valentino Lenoci, La transazione fiscale: aspetti normativi e procedurali; Dott. Mario Aulenta, La fiscalità nell'amministrazione straordinaria e nella liquidazione coatta amministrativa;

– l'incontro di studio organizzato a Catanzaro il 20 febbraio 2014 dalla Sezione Calabria sui seguenti temi: "L'IRAP dovuta dal professionista nelle pronunce della Cassazione". Relatore Dott. Nicola Durante; "La riqualificazione giuridica del fatto nel processo penale. Risvolti in tema di reati tributari". Relatore Avv. Vittorio Plati;

– il convegno organizzato a Napoli il 3 marzo 2014 dalla Sezione Campania sul tema: "Il sequestro preventivo per equivalente nei reati tributari". Presentazione: Avv. Pasquale Improta. Relatori: Relazioni: Prof. Avv. Bruno Assumma, Il sequestro preventivo per equivalente nei reati tributari; Prof. Avv. Lionello Manfredonia, Le ricadute del sequestro preventivo sul futuro delle aziende nell'esperienza quotidiana, Avv. Milena Castiello, Inquadramento sistematico del sequestro; Avv. Andrea Landolfi, Entità del profitto e valore dei beni sequestrati nella giurisprudenza;

– il convegno organizzato a Milano il 4 marzo 2014 dalla Sezione Lombardia sul tema: "La Voluntary Disclosure (la regolarizzazione dei patrimoni detenuti all'estero)". Presentazione: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri. Mo-

deratore: Prof. Avv. Francesco Tesaro. Relatori: Prof. Avv. Alessio Lanzi, Aspetti penali relativi alla Voluntary Disclosure; Dott. Antonio Pastore, Aspetti in materia di riciclaggio ed autoriciclaggio relativi alla Voluntary Disclosure; Dott. Luciano Olivieri, Aspetti operativi relativi alla Voluntary Disclosure ed il contesto internazionale;

– il convegno organizzato a Torino il 13 marzo 2014 dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta sul tema: "La tassazione degli immobili". Relatore Dott. Giovanni Zingarini;

– il convegno organizzato a Trento il 28 marzo 2014 dalla Sezione Trentino Alto Adige sul tema "ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MERITO - Indicazioni operative sulla giurisprudenza locale e nazionale". Introduzione: Corrado Pascucci. Relatori: Dott. Vincenzo Busa Orientamenti della giurisprudenza, Dott. Roberto Lunelli, Redditometro; Dott. Andrea Di Francia, Irap e lavoratori autonomi; Dott. Francesco Montanari, Spese di lite; Avv. Paolo Toniolatti, Studi di settore; Prof. Andrea Giovanardi, Iva e frodi; Dott. Michele Iori, Società di comodo;

– il convegno organizzato a Perugia il 7 aprile 2014 dalla Sezione Umbria sul tema "La riscossione dei reati tributari". Moderatore: Dott. Cesare Lamberti. Relatori: Dott. Marco Capua., La riscossione coattiva come fase del processo di prevenzione e contrasto all'evasione; Dott. Marco Caputo, La riscossione e i poteri di Equitalia; Prof. Avv. Giuseppe Tinelli, La sospensione e la rateazione della riscossione; Prof. Dott. Marco Versighioni, La transazione fiscale; Dott. Cesare Lamberti, Conclusioni;

– il convegno organizzato a Monselice (PD) il 12 aprile 2014 dalla Sezione Veneto sul tema: "Crisi d'impresa: problematiche fiscali e penali". Relatori: Prof. Salvatore Muleo, Concordato preventivo e transazione fiscale; Prof. Angelo Contrino, Accordi di ristrutturazione; Prof. Loredana Carpentieri, Il piano attestato ex art. 67 L.F.; Prof. Avv. Ivo Caraccioli, Le problematiche penali; Prof. Roberto Schiavolin, Conclusioni;

– il convegno organizzato a Torino il 7 maggio 2014 dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta sul tema "LA STABILE ORGANIZZAZIONE (artt. 162-164 TUIR): frequenti contestazioni e possibili difese". Relatori: Dott. Piergiorgio Valente e Dott.ssa Lucia Starola;

– il convegno organizzato ad Ancona l'8 maggio 2014 dalla Sezione Marche – Delegazione Abruzzo sul tema "Gli accertamenti redditometrici. Evoluzione dello

*strumento accertativo tra vecchia e nuova normativa*". Moderatore Dott. Riccardo Albo. Relatori: Dott. Stefano Coppola, *Accertamento sintetico e redditometro: quadro di sintesi e novità*; Dott. Paolo Speciale, *Redditometro e privacy*; Dott. Massimiliano Tasini, *Redditometro e detenzione di assets all'estero*; Dott. Christian Califano, *Metodi presuntivi tra contraddittorio, oneri motivazionali*; Dott. Mauro Minestrone, *La tutela nella fase processuale*. Intervento programmato del Prof. Luca Cerioni. Conclusioni del Prof. Avv. Lorenzo Del Federico;

– il convegno organizzato a Roma il 22 maggio 2014 dalla Sezione Lazio sul tema "*La legge delega fiscale in attesa dei decreti delegati*". Relatori: Prof. Dott. Francesco Rossi Ragazzi, *Cessione d'azienda e neutralità fiscale*; Avv. Claudio Berliri, *Innovazioni nel contenzioso*; Prof. Avv. Bruno Assumma, *Profili penali e aspettative penali deluse della riforma del diritto penale tributario*;

– il convegno organizzato a Milano il 3 giugno 2014 dalla Sezione Lombardia sul tema "*La Voluntary Disclosure - strumento per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero*". Relatori: Dott. Luciano Olivieri, *Il nuovo quadro di riferimento*; Dott. Salvatore Lampone, *Gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per i controlli e gli accertamenti - Le sanzioni amministrative*; Dott. Antonio Martino, *La procedura di collaborazione volontaria - il ruolo dell'UCIFI*; Prof. Angelo Contrino, *Il ruolo dei professionisti e intermediari ivi compreso il caso delle fiduciarie e dei trust*; Dott. Gaetano Ruta, *Il reato di autoriciclaggio*;

– l'incontro di studio organizzato a Catanzaro il 4 giugno 2014 dalla Sezione Calabria sui seguenti temi: "*Panoramica sulla legge delega in materia fiscale e raddoppio dei termini di accertamento per pregiudizialità penale*" Relatore Dott. Nicola Durante; "*La disciplina dell'abuso del diritto e della elusione fiscale nella legge delega*" Relatore Dott. Giuseppe Falcone;

– il convegno organizzato a Torino il 26 giugno 2014 dalla Sezione Piemonte Valle d'Aosta sul tema "*La Ri-strutturazione Aziendale: un valido strumento per prevenire e gestire la crisi d'impresa*". Relatori: Dott.ssa Francesca Maria D'Alessandro, *prima diagnosi della potenziale crisi d'impresa*; Ing. Mario Cappetta, *L'elaborazione del piano industriale e del piano di ristrutturazione per giungere al risanamento*; Prof. Avv. Bruno Inzitari, *Ristrutturazione del debito: continuità aziendale, procedure giudiziali e non*; Dott.ssa Francesca Maria D'Alessandro, *Il ruolo dell'"advisor"*; Dott. Enrico Cimpanelli, *Il ruolo dell'esattore*;

– il convegno organizzato a Napoli il 2 luglio 2014 dalla Sezione Campania sul tema "*Il trust nel diritto tributario italiano*" Presentazione dell' Avv. Pasquale Improta Moderatore: Dott. Paolo Gaeta. Relatori: Prof.ssa

Avv. Livia Salvini, *Trusts trasparenti*; Prof. Avv. Guglielmo Fransoni, *La soggettività dei trust*; Prof. Avv. Giuseppe Marino, *Trust e monitoraggio fiscale*;

– il convegno organizzato a Rezzato (BS) il 17 luglio dalla Sezione Lombardia – Delegazione Brescia sul tema "*Il trust e no profit*". Introduzione e presentazione del Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri. Relatori: Dott. Paolo Panico, *Trust dinastici, trust di scopo e fondazioni - un excursus internazionale*; Prof. Maurizio Lupoi, *Trust per beneficiari, per uno scopo e misti*; Avv. Nicola de Renzis Sonnino, *Il trust ONLUS*; Prof. Giuseppe Corasaniti, *La fiscalità del trust di scopo e del trust ONLUS*. Applicazioni pratiche: Dott.ssa Raffaella Sarro, Enrico Turci e Enrico Silvestri.

Da ultimo segnaliamo il XXXIV Congresso Nazionale in programmazione il 12 settembre 2014 a Riva del Garda – la cui organizzazione è stata curata dalla Sezione Provinciale di Como e dalla Sezione Trentino Alto Adige – dedicato proprio al tema di questo numero di **NEOTEPA** e precisamente a "*La revisione del sistema fiscale - La legge delega 11 marzo 2014, n. 23*". Relazione introduttiva affidata al Prof. Avv. Franco Gallo. Gli argomenti affrontati sono: *La disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale* con interventi del Prof. Avv. Francesco Tesauro, del Prof. Avv. Alessandro Giovannini e del Prof. Avv. Enrico Marellò. *La disciplina delle sanzioni e dei reati tributari*, con interventi del Prof. Avv. Cordeiro Guerra, del Prof. Avv. Paolo Aldrovandi e del Prof. Avv. Gaetano Ragucci. *La disciplina del processo tributario*, con interventi del Prof. Dott. Massimo Basilavecchia, del Prof. Avv. Salvo Muscarà, della Prof.ssa Avv. Maria Cecilia Fregni e del Prof. Avv. Alessandro Turchi. *La disciplina del reddito d'impresa*, con interventi del Prof. Avv. Mauro Beghin, del Prof. Avv. Marco Versigliani e del Prof. Avv. Alberto Gaffuri. Relazione finale del Prof. Avv. Gianni Marongiu.



**L'A.N.T.I.** Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis. Attualmente è presieduta dal Prof. Mario Boidi. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della Confédération Fiscale Européenne, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.



#### SEDE LEGALE

Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma • Tel. 06.45214794  
E-mail: [nazionale@associazionetributaristi.it](mailto:nazionale@associazionetributaristi.it) • Sito Internet: [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)

#### PRESIDENZA

Via Andrea Doria, 15 • 10123 Torino • Tel. 011.8126767 • Fax 011.8122300  
E-mail: [presidenza@associazionetributaristi.it](mailto:presidenza@associazionetributaristi.it)

#### SEGRETERIA NAZIONALE

Via Vannella Gaetani, 27 • 80121 Napoli • Tel. 081.2461600 • Fax 081.2479435  
E-mail: [segrgenerale@associazionetributaristi.it](mailto:segrgenerale@associazionetributaristi.it)

#### TESORERIA NAZIONALE

Via Cosimo del Fante, 16 • 20122 Milano • Tel. 02.58310288 • Fax 02.58310285  
E-mail: [tesoreria@associazionetributaristi.it](mailto:tesoreria@associazionetributaristi.it) • Sito Internet: [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)