



Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita

13 settembre 2013

Elementi per la valutazione degli aspetti di legittimità costituzionale

Indice

[Contenuto](#) | [Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite](#) | [Rispetto degli altri principi costituzionali](#)

Il 26 giugno 2013 la Commissione Finanze ha avviato l'esame di alcune proposte di legge in materia fiscale. Le proposte di legge 282 (Causi e altri), 1122 (Capezzone e altri) e 1339 (Migliore) recano norme in materia di revisione del sistema fiscale mediante delega al Governo. La proposta di legge 950 (Zanetti) reca norme in materia di contrasto all'elusione fiscale e abuso del diritto. L'8 agosto 2013 è stato adottato il testo base.

In particolare, la **proposta di legge A.C. 1122** riprende integralmente il contenuto del disegno di legge d'iniziativa del Governo della scorsa legislatura A.C. [5291](#) («Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita»), come approvato in prima lettura dalla Camera dei deputati il 12 ottobre 2012, che non ha concluso il proprio iter al Senato.

La Commissione Finanze ha inteso riprendere i lavori parlamentari sui temi della revisione del sistema tributario con l'obiettivo di individuare in tempi rapidi alcune soluzioni alle esigenze di semplificazione, certezza del sistema tributario, tutela dei diritti dei contribuenti e riduzione della pressione tributaria sulle famiglie e le imprese che l'attuale recessione economica rende ancora più ineludibili.

In data 8 agosto 2013 è stato adottato il [testo base](#). Tra le principali modifiche apportate in sede **referente**, si segnala in particolare l'introduzione dei seguenti **principi e criteri** direttivi generali: a) tendenziale **uniformità** della disciplina riguardante le **obbligazioni tributarie**; b) coordinamento e **semplificazione** delle discipline concernenti gli **obblighi contabili e dichiarativi** dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria, anche attraverso la previsione di forme di **contraddittorio** propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi; c) coerenza e tendenziale **uniformità dei poteri** in materia tributaria e delle forme e

modalità del loro esercizio; d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

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

Contenuto

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

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. E' assicurato il **coinvolgimento dei comuni** nel processo di revisione delle rendite, che non dovranno comunque superare i valori di mercato.

Nel corso dell'esame in sede **referente** è stata introdotta una norma a favore delle **unità immobiliari** colpite da **eventi sismici o** da altri eventi **calamitosi**, per le quali si dovrà tenere conto delle **condizioni di inagibilità o inutilizzabilità**. La riforma deve avvenire a **invarianza di gettito**, tenendo conto delle condizioni socio-economiche e dell'ampiezza e composizione del nucleo familiare, così come riflesse nell'ISEE; in sede **referente** è stata resa esplicita l'esigenza di **tutelare l'unico immobile non di lusso** posseduto dal contribuente. Nel corso dell'esame in sede **referente** è stato altresì previsto un meccanismo di **monitoraggio** da parte del Parlamento del processo di revisione e si è attribuito valore alle **informazioni** sugli immobili **fornite dal contribuente**, per il quale sono previste particolari misure di **tutela anticipata** in relazione all'attribuzione delle nuove rendite, anche nella forma dell'**autotutela amministrativa**.

Contestualmente devono essere **aggiornati i trasferimenti perequativi** ai comuni. 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**.

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 perseguire il **contrasto all'evasione e all'elusione** e il **riordino** dei fenomeni di **erosione fiscale** (cosiddette *tax expenditures*) – ferma restando la **tutela**, oltre che della famiglia e della salute, dei **redditi di lavoro dipendente e autonomo**, dei redditi da **imprese minori** e dei redditi da **pensione**. A questo fine, nelle **procedure di bilancio** sono inseriti un **rapporto** in materia di **contrasto all'evasione fiscale (articolo 3)** e un **rapporto sulle spese fiscali (articolo 4)**.

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. E' 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 dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese**.

L'abuso del diritto e la tax compliance

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

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, nei casi di obiettiva difficoltà. Il **comma 6** dell'articolo 6 reca la revisione generale della disciplina degli **interpelli**, anche procedendo all'**eliminazione** delle forme di **interpello obbligatorio** che non producono benefici. Si intende inoltre attuare una **semplificazione** sistematica **dei regimi fiscali**, anche in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**, secondo le modifiche introdotte in sede **referente**, al fine di eliminare "complessità superflue" (**articolo 7**).

L'apparato sanzionatorio e il sistema dei controlli

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

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

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 dell'elezione del **Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria, il rafforzamento della **qualificazione professionale** dei componenti delle commissioni tributarie, la generalizzazione degli strumenti di **tutela cautelare** in ogni stato e grado del processo tributario, la previsione dell'**immediata esecutorietà delle sentenze** delle commissioni tributarie.

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

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

La tassazione dei redditi d'impresa

L'**articolo 11** reca la **ridefinizione** dell'imposizione sui **redditi di impresa** e dei **regimi forfetari** per i contribuenti di **minori dimensioni**. Anzitutto si prevede l'**assimilazione** delle **imposte sui redditi di impresa** (anche in forma associata) dei soggetti IRPEF, con assoggettamento a un'**imposta sul reddito imprenditoriale**, con aliquota proporzionale ed allineata a quella dell'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 governo è altresì delegato a chiarire la definizione di "**autonoma organizzazione**" ai fini IRAP per professionisti e piccoli imprenditori, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale. Allo stesso tempo, la **revisione del reddito d'impresa** è volta a migliorare la certezza e la stabilità del sistema fiscale (**articolo 12**), a favorire l'**internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia**, rivedere la disciplina impositiva delle **operazioni transfrontaliere**, con particolare riferimento, tra l'altro, al **regime dei lavoratori all'estero**, rivedere i regimi di deducibilità di ammortamenti, spese e costi. 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.

L'attuazione della delega in materia di **IVA** deve avvenire attraverso la **semplificazione dei sistemi speciali** e l'attuazione del **regime del gruppo IVA** (**articolo 13**). Allo stesso tempo,

il governo è delegato ad introdurre norme per la revisione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle altre imposte di trascrizione e di trasferimento, nonché delle imposte sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti, attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle aliquote nonché l'accorpamento o la soppressione di fattispecie particolari, in coordinamento con le disposizioni attuative del **federalismo fiscale**.

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 **ludopatia**; definire le fonti di regolazione dei diversi aspetti legati all'**imposizione**, nonché alla disciplina dei singoli giochi, per i quali si dispone una **riserva di legge** esplicita alla legge ordinaria; rivisitare aggi e compensi spettanti ai concessionari; ai controlli ed all'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, nonché al sistema sanzionatorio. Viene quindi confermato il modello organizzativo fondato sul **regime concessorio ed autorizzatorio**, ritenuto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi. E' 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 dispone, altresì, il **rilancio del settore ippico** anche attraverso l'istituzione della **Lega ippica italiana**, con funzioni, fra l'altro, di organizzazione degli eventi ippici, controllo di primo livello sulla regolarità delle corse, ripartizione e rendicontazione del **fondo per lo sviluppo e la promozione del settore ippico**. Il 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.

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 **preservare e a garantire l'equilibrio ambientale**, e a rivedere la disciplina delle **accise sui prodotti energetici**, prevedendo che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla **riduzione della tassazione sui redditi**, in particolare sul lavoro, e al finanziamento delle **tecnologie a basso contenuto di carbonio**, nonché alla **revisione del finanziamento dei sussidi alle fonti di energia rinnovabili**.

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**.

Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite

Il ddl è riconducibile alla **materia tributaria** che, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, è assegnata alla competenza esclusiva dello **Stato**. Allo Stato è altresì assegnata in via esclusiva la **perequazione delle risorse finanziarie**.

Le **regioni** - ai sensi del terzo comma dell'articolo 117 - hanno potestà legislativa concorrente in materia di **coordinamento della finanza pubblica** e del sistema tributario; hanno inoltre potestà legislativa in materia di **tributi regionali e locali**, nell'ambito dei principi stabiliti dalla legge statale di coordinamento (articolo 119).

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'articolo 119, **i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni** hanno **autonomia finanziaria di entrata** e di spesa e risorse autonome. Stabiliscono e applicano **tributi ed entrate propri**, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di **compartecipazioni** al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

Rispetto degli altri principi costituzionali

L'art. 1, comma 1, stabilisce che l'adozione dei decreti legislativi deve avvenire nel rispetto dei **principi costituzionali**, specificando quelli di cui agli **articoli 3 e 53** della **Costituzione**; il comma richiama anche il rispetto del **diritto dell'Unione europea**, che, in ogni caso, costituisce comunque obbligo costituzionale in base alle disposizioni contenute negli **articoli 11 e 117 primo comma** della Costituzione.

Sotto il profilo dei **rapporti tra Governo e Parlamento**, che trova nell'**art. 64 Cost.** un espresso riferimento, si rileva che l'art. 1: al comma 3 prevede che 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; al comma 4 stabilisce che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del testo il Governo riferisce ogni quattro mesi alle Commissioni parlamentari competenti per materia in ordine all'attuazione della delega, mentre, in sede di prima applicazione, il Governo riferisce alle Commissioni entro due mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

In merito si nota che, con la disposizione del comma 3, si interviene su una **fase endoprocedimentale** dell'attività dell'Esecutivo - attività disciplinata dalla legge 400/1988, ai cui fini l'articolo 4 prevede l'adozione di un regolamento interno, emanato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, che è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale (D.P.C.M. 10 febbraio 1993 e successive modificazioni). Inoltre, con il comma 4, si stabilisce, per riferire sulla prima applicazione della legge di delega, un termine più ristretto di quello previsto dallo stesso comma 3. .
