



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto tributario

**RIFORMA FISCALE: EVOLUZIONE E
PROSPETTIVE**

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Andrea Di Gialluca

Matr. 637301

CORRELATRICE

Prof.ssa Mirella Pellegrini

ANNO ACCADEMICO 2011/2012

Ai miei cari

INDICE

| | |
|-------------------|---|
| INTRODUZIONE..... | 6 |
|-------------------|---|

Capitolo 1: Il quadro delle diverse riforme fiscali

| | |
|---|-----|
| 1.1 Un quadro generale..... | 10 |
| 1.2 Il sistema tributario italiano negli anni successivi all'Unità d'Italia nel 1861..... | 14 |
| 1.3 La prima riforma tributaria dopo l'unificazione: la riforma Meda, la riforma De Stefani (1923) e la riforma Thaon de Revel (1940)..... | 23 |
| 1.4 I tentativi di riforma tributaria degli anni '50 e '60': la legge Vanoni e le altre leggi degli anni 50'- 60'..... | 31 |
| 1.5 La riforma tributaria degli anni '70: la riforma Visentini (1973)..... | 48 |
| 1.5.1 IRPEF..... | 52 |
| 1.5.2 IRPEG..... | 61 |
| 1.5.3 ILOR..... | 64 |
| 1.5.4 INVIM..... | 66 |
| 1.5.5 Imposte indirette..... | 68 |
| 1.5.6 Tributi locali..... | 68 |
| 1.5.7 Approfondimenti e giudizio di sintesi sulla riforma tributaria..... | 72 |
| 1.6 Le novità in ambito fiscale dagli anni '90 al 2011..... | 81 |
| 1.6.1 Le novità in materia fiscale del Primo governo Berlusconi (1994- 1995) e del Governo Dini (1995 - 1996)..... | 90 |
| 1.6.1.1 Il Libro bianco sulla riforma fiscale (1994)..... | 91 |
| 1.6.2 La riforma Visco (1998)..... | 96 |
| 1.6.2.1 Le novità in tema di tassazione dei redditi di impresa : la Dual Income Tax, l'Imposta regionale sulle attività produttive e gli incentivi agli investimenti..... | 98 |
| 1.6.2.2 Le politiche fiscali dei governi successivi alla riforma Visco: Governo d'Alema (1998 - 2000) e Amato(2000 - 2001)..... | 110 |
| 1.6.3 La riforma Tremonti (2001 - 2003)..... | 111 |
| 1.6.3.1 Approfondimenti sulla legge delega n. 80/2003..... | 112 |
| 1.6.3.2 Un confronto tra le tax policy della Riforma Visco e Tremonti..... | 113 |
| 1.6.3.3 Le novità in tema di tassazione dei redditi societari: l'Ires..... | 115 |
| 1.6.3.4 Thin capitalization..... | 119 |
| 1.6.3.5 Incentivi alle imprese..... | 121 |
| 1.6.3.6 Le novità in tema di tassazione dei gruppi..... | 122 |
| 1.6.3.7 Le novità in tema di Irpef..... | 125 |
| 1.6.4 Le politiche fiscali del secondo governo Prodi (2006 - 2008)..... | 127 |
| 1.6.4.1 La Commissione Biasco sullo studio sull'imposizione fiscale delle società (2007) | 132 |
| 1.6.5 Le novità in materia fiscale dell'ultimo esecutivo di centro – destra (2008 – 2011)..... | 135 |

| | |
|--|-----|
| 1.6.5.1 Il disegno di legge delega fiscale del 30 giugno 2011 e il confronto con la legge delega n. 80/2003..... | 147 |
| 1.7 Le principali spinte normative dell'Unione Europea: cenni | 152 |
| 1.7.1 Il divieto di discriminazione fiscale (art. 90 Trattato di Roma)..... | 153 |
| 1.7.2 La disciplina comunitaria sugli aiuti di stato (art. 87 TCE)..... | 154 |
| 1.7.3 Cooperazione amministrativa e relativo scambio di informazioni tra gli Stati membri..... | 155 |

Capitolo 2: L'evoluzione delle attività dell'amministrazione finanziaria e delle difese per il contribuente

| | |
|---|-----|
| 2.1 Gli altri aspetti fondamentali del sistema tributario: l'amministrazione finanziaria, il contribuente, il processo tributario e la produzione normativa e giurisprudenziale | 158 |
| 2.2 Evoluzione storica delle attività dell'amministrazione finanziaria | 159 |
| 2.2.1 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase istruttoria | 160 |
| 2.2.2 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase dell'accertamento | 167 |
| 2.2.3 Moderni strumenti di accertamento..... | 182 |
| 2.2.3.1 Gli studi di settore: evoluzione normativa e moderna disciplina | 182 |
| 2.2.3.2 Il Redditometro | 196 |
| 2.2.4 I moderni strumenti legati all'attività istruttoria | 202 |
| 2.2.4.1 Il tutoraggio relativo ai "Grandi Contribuenti" | 202 |
| 2.2.4.2 I controlli sulle medie e piccole imprese..... | 204 |
| 2.2.4.3 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: lo Spesometro | 205 |
| 2.2.4.4 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: l'anagrafe tributaria..... | 210 |
| 2.2.4.5 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: le comunicazioni per le operazioni con le imprese residenti in Paesi Black list | 214 |
| 2.2.4.6 Le banche dati e gli altri strumenti di raccolta dati a disposizione degli Uffici..... | 217 |
| 2.2.5 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase della riscossione | 227 |
| 2.3 L'evoluzione delle difese del contribuente dalle pretese dell'Amministrazione Finanziaria | 242 |
| 2.3.1 L'evoluzione dei diritti e difese del contribuente: lo Statuto del contribuente..... | 243 |
| 2.3.2 L'evoluzione normativa in tema di istanza di interpello | 247 |
| 2.3.3 L'evoluzione della disciplina in materia di autotutela | 266 |
| 2.3.4 L'evoluzione della disciplina degli strumenti deflattivi del contenzioso..... | 271 |
| 2.3.4.1 Accertamento con adesione | 273 |
| 2.3.4.2 Ravvedimento operoso | 282 |
| 2.3.4.3 Adesione al Processo Verbale di Constatazione e all'invito al contraddittorio | 285 |
| 2.3.4.4 La definizione delle comunicazioni derivanti da controlli formali ed automatizzati | 291 |
| 2.3.4.5 Acquiescenza..... | 295 |
| 2.3.4.6 Definizione agevolata delle sole sanzioni | 297 |
| 2.3.4.7 Mediazione e definizione agevolata delle liti pendenti: cenni | 299 |
| 2.3.4.8 Giudizio di sintesi | 303 |

Capitolo 3: Il sistema tributario moderno ed in prospettiva

| | |
|---|-----|
| 3.1 Il quadro delle recenti riforme in ambito fiscale: atto di indirizzo sulla politica fiscale per il triennio 2012 - 2014 | 306 |
| 3.2 I principali interventi del 2011 in materia fiscale dell'ultimo esecutivo di centro destra | 310 |
| 3.3 Gli interventi in ambito fiscale del governo Monti | 314 |
| 3.3.1 Il "decreto Salva Italia" | 314 |
| 3.3.1.1 Aiuto alla Crescita Economica (ACE)..... | 317 |
| 3.3.1.2 Le novità in tema tassazione dei beni immobili: l'IMU | 319 |
| 3.3.1.3 Il regime premiale per favorire la trasparenza..... | 327 |
| 3.3.2 Il Decreto "Milleproroghe" relativo al 2012, il decreto "Crescitalia" sulle liberalizzazioni e il "Decreto semplificazione e sviluppo"..... | 330 |
| 3.3.3 Il decreto "fiscale" | 331 |
| 3.3.4 Il disegno di legge delega fiscale del Governo Monti | 334 |
| 3.3.4.1 Il disegno di legge delega del governo Monti: confronti ed analisi | 338 |
| 3.3.5 Gli ultimi interventi in materia fiscale: il "decreto sviluppo" e il "decreto sulla spending review" | 341 |
| 3.4 Giudizio conclusivo sulle recenti riforme e prospettive del sistema tributario | 344 |
| | |
| CONCLUSIONI | 352 |
| | |
| BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA | 356 |

INTRODUZIONE

La riforma, nella concezione comune, indica un qualsiasi atto o sequenza di atti normalmente legislativi in grado di produrre effetti di profonda modificazione di un qualunque comparto o settore di uno Stato; qualsiasi sia l'ambito di intervento interessato comunque essa dovrebbe comportare un forte distacco - quando non una vera e propria sovversione di un ordine, cioè una rivoluzione - rispetto alla precedente situazione.

La rottura dello *status quo ante* è dunque condizione imprescindibile affinché si possa parlare di riforma; il cambiamento rispetto al passato presuppone tuttavia che ciò che vi era prima sia conosciuto, compreso, interpretato prima ancora di essere "riformato". Se così non fosse, quella che può sembrare una "riforma" potrebbe essere in realtà una "revisione", cioè una correzione della situazione *precedente*; cosa ben diversa, come è chiaro, dal passaggio ad una *nuova* situazione.

La conoscenza e la comprensione di ciò che *era* deve quindi essere intesa come strumento per condurre la riforma di uno Stato, o parte di esso, da quello che attualmente è verso ciò che *sarà*; altrimenti si rischia da un lato di confondere il vecchio con il nuovo e dall'altro di ripetere errori che sono già stati fatti e non dovrebbero essere di nuovo commessi.

La riforma fiscale nello specifico comporta un profondo mutamento delle condizioni passate di un sistema tributario, il quale viene così traghettato verso un nuovo ordine; sistema tributario peraltro non già inteso- o comunque non solo - come "sistema di tributi", ma piuttosto come insieme di norme volte a disciplinare il rapporto tra lo Stato nel suo insieme ed il contribuente - cittadino. In questo senso i tributi e le norme che li regolano sono una parte rilevante, ma non sono l'unica.

Le norme positive di un ordinamento tributario comprendono al loro interno *anche* le norme impositive, ma poi giocoforza disciplinano ogni aspetto relativo al rapporto tributario: dai diritti e doveri del soggetto preposto a verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, a quelli riferibili al soggetto passivo, fino a regolare i rapporti tra i due, in sede processuale e non.

Dunque conoscere il sistema tributario significa comprendere ogni aspetto relativo al rapporto tra soggetto attivo e passivo d'imposta: e se introdurre una riforma significa per prima cosa conoscere ciò che prima esisteva per poi poter governare ciò che sarà,

varare una riforma fiscale comporta per forza di cose la comprensione del complesso dei rapporti precedentemente esistenti tra contribuente e fisco.

Il presente lavoro prende spunto proprio dalle considerazioni cui sopra: cercare di comprendere se nell'attuale periodo si possa parlare di *riforma fiscale* e quali siano le sue prospettive, partendo dallo studio del sistema tributario del passato.

In questo senso è stato adottato un metodo definibile "*evolutivo - normativo*": un approccio cioè sistematicamente e cronologicamente rivolto all'elencazione, alla disamina e all'analisi critica degli interventi succedutesi nel corso del tempo, con lo scopo di comprenderne la coerenza e le prospettive rispetto al futuro.

I centocinquanta anni trascorsi dall'Unificazione hanno dal canto loro creato l'occasione per ripercorrere la storia dell'ordinamento tributario dall'Unità ad oggi; in quest'ottica l'elaborato vuole essere un "tributo al sistema dei tributi".

In questo senso la prima parte del lavoro ripercorre la storia dell'ordinamento tributario dal 1861 fino al 2011; data che ha segnato il passo, come noto, ad un profondo mutamento degli equilibri politici mediante il trasferimento dell'incarico esecutivo all'ultimo governo democraticamente eletto ad uno di emergenza costituito da "tecnici".

Si avrà quindi modo di apprezzare come l'ordinamento tributario si sia evoluto nel corso della storia; ampio spazio sarà dedicato ai principali progetti di riforma fiscale, il loro rapporto rispetto al passato e le conseguenze negli anni successivi; la disamina puntuale e rigorosa dei singoli periodi storici e dei principali tributi ad essi afferenti è quindi il criterio che ha guidato la stesura di questa prima parte del lavoro.

Coerentemente con il metodo sopra definito, il secondo capitolo dell'elaborato è dedicato all'evoluzione dei rapporti tra fisco e contribuente; la scelta di estendere lo studio in chiave normativa - evolutiva anche nei confronti di questo aspetto del sistema tributario deriva dalla considerazione che un'analisi completa dello stesso non può soffermarsi unicamente sui tributi di cui esso risulta costituito, ma deve riguardare anche il complessivo sistema dei rapporti tra il soggetto attivo e passivo d'imposta.

In questo senso saranno in primo luogo ripercorsi i principali poteri attribuiti all'Amministrazione Finanziaria convenzionalmente distinti e quindi esperibili nella fase di istruttoria, accertamento e riscossione. L'analisi della disciplina passata ed attuale di tali poteri è peraltro accompagnata da approfondimenti dedicati ai nuovi e principali istituti concernenti tali fasi: le tematiche di maggior interesse in questo

senso sono rinvenibili negli Studi di settore e nel Redditometro per l'accertamento, mentre per l'istruttoria sarà posto l'accento sull' incremento degli obblighi di comunicazione tra fisco e contribuente (come ad esempio lo "Spesometro" e le comunicazioni all'Anagrafe Tributaria) e sull'importanza crescente delle banche dati per l'attività degli Uffici.

Sempre in questa seconda parte dell'elaborato sarà poi posta in essere, secondo il metodo enunciato, una disamina relativa ai diritti e alle difese del contribuente: in particolare l'oggetto dell'indagine sarà focalizzato - dopo un breve *excursus* sui generali diritti del contribuente e il testo di legge fondamentale ad esso dedicato rinvenibile nella legge n. 212/2000- sui principali istituti riservati allo stesso da attivare *ex – ante* ed *ex – post* rispetto alla fase istruttoria e di accertamento posta in essere degli Uffici.

In quest'ottica saranno quindi sistematicamente analizzati nella disciplina attuale e passata da un lato l'istanza di interpello e l'autotutela e dall'altro i c.d. strumenti deflattivi del contenzioso tributario. Questi ultimi in particolare, come si avrà modo di analizzare, hanno assunto sempre più importanza e rivestiranno sempre più un ruolo chiave in uno scenario processuale caratterizzato da pesanti inefficienze e ritardi di ogni tipo.

L'ultima parte dell'elaborato è invece dedicata al complesso di interventi recenti succedutesi a partire dal 2011 nell'ordinamento tributario italiano; con riferimento a questo infatti lo scenario di crisi nazionale ed internazionale hanno ulteriormente accentuato le problematiche e le inefficienze ed hanno conseguentemente reso improrogabile una vera riforma in ambito fiscale. L'indagine si soffermerà quindi su quelli che sono i principali testi di legge volti a riformare tanto il complesso dei tributi esistenti che le norme volte a regolare i rapporti tra fisco e contribuente; in altri termini l'ultima sezione dell'elaborato risulta essere l'applicazione del metodo evolutivo - normativo al contesto attuale ed è infine teso a comprendere se, date le attuali condizioni, le riforme prospettate possono essere qualificate veramente come tali e se potranno effettivamente trovare attuazione nel breve e nel medio periodo.

Ringraziamenti

Vorrei esprimere la mia gratitudine a tutti coloro che mi hanno permesso di raggiungere la conclusione del mio percorso di studi, la cui tesi di laurea rappresenta l'ultimo faticoso ma quanto mai soddisfacente passo.

In questo senso desidero innanzitutto ringraziare le figure accademiche che in questi anni hanno permesso la crescita della mia formazione nell'ambito specifico nel quale il lavoro è stato svolto. In questo senso la mia gratitudine va al Prof. Fabio Marchetti per le numerose ore dedicate alla revisione della mia tesi e soprattutto per i preziosi insegnamenti durante i due anni relativi al corso di laurea magistrale che mi hanno permesso di avvicinarmi con entusiasmo, metodo e cognizione nell'affrontare argomenti ad ampio raggio come quelli trattati nella tesi. Allo stesso modo i miei ringraziamenti sono rivolti al Prof. Christian Corsi, il quale è stato il punto di riferimento accademico e personale del mio percorso di studi triennale.

Inoltre ho desiderio di ringraziare la mia mamma e il mio papà per infinite ragioni ma soprattutto per essere stati da sempre i miei modelli di ispirazione per la dedizione, l'impegno e la costanza nell'affrontare la vita e gli ostacoli e le difficoltà che di essa ne fanno naturalmente parte.

Vorrei poi esprimere la mia sincera gratitudine a mia sorella e ai miei amici per avermi sopportato e supportato in questi anni di studi; la lista di nomi è troppo lunga per essere riportata ma sono certo che ognuno di loro sa di essere presente.

Infine ringrazio di cuore la mia ragazza per essermi stata sempre vicino negli studi come nella vita e soprattutto per rendermi giorno dopo giorno consapevole che non esistono limiti alla felicità.

Capitolo 1: Il quadro delle diverse riforme fiscali

1.1 Un quadro generale

L'evoluzione del sistema tributario italiano può essere suddiviso idealmente in diversi momenti che, seppur profondamente diversi nelle strutture di fondo, hanno in comune alcune caratteristiche che ancora oggi risultano essere presenti.

Per comprendere l'evidenza di tale assunzione è tuttavia opportuno procedere ad una tassonomia dei vari periodi di modificazione del sistema tributario italiano, che seguano il corso degli eventi.

Un primo riferimento storico che può essere utilizzato per individuare le molteplici riforme e tentativi di riforme effettuati, è il periodo immediatamente successivo all'Unità d'Italia avvenuta nel 1861 fino alla prima riforma tributaria del 1923, anno della c.d. "Riforma Meda". In questo periodo il sistema fiscale italiano, come si avrà modo di analizzare, fu caratterizzato essenzialmente da due diverse tipologie di imposte dirette: l'imposta fondiaria su terreni e fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile sui redditi da capitale e da lavoro, oltre che su molteplici imposte indirette, spesso introdotte dagli stessi enti locali i quali godevano di ampia autonomia impositiva. Già tali considerazioni preliminari permettono di comprendere due caratteri sostanzialmente immutati nel tempo del sistema tributario italiano, caratterizzato quindi da un lato da una miscela di imposizione diretta ed indiretta e dall'altro da un dualismo tra fiscalità centralizzata e periferica.

Come secondo periodo storico di riferimento può essere preso in considerazione quello che parte dalla riforma Meda, e che dunque caratterizzerà l'arco temporale in questione, fino ad arrivare al 1951, anno della c.d. "Riforma Vanoni". In realtà già in questo periodo, assunte come costanti la compresenza di imposte dirette ed indirette e l'intervento fiscale sia centralizzato che localizzato, il sistema tributario italiano si arricchisce di un ulteriore convivenza impositiva: accanto alle tradizionali imposte reali furono infatti introdotte imposte personali sul reddito complessivo prodotto dal contribuente, sicuramente la più importante novità della riforma sopra citata.

Il terzo periodo storico in cui risulta essere suddivisibile il sistema tributario italiano è quello che va dalla Riforma Vanoni del 1951 fino alla prima vera e propria riforma dello stesso realizzata nel 1971, per mezzo della c.d. Riforma Visentini. In questo arco temporale obiettivo del legislatore fu quello di realizzare un miglior bilanciamento di quanto fosse accaduto in passato tra imposte dirette ed indirette e tra imposte gravanti sulle persone fisiche e sulle persone giuridiche, le quali godevano sotto il profilo qualitativo di una normativa fiscale di favore rispetto alle prime. In altri termini obiettivo della riforma fu quello di realizzare una perequazione tributaria, obiettivo peraltro espresso dalla stessa legge n. 1/1956 contenente le "norme integrative sulla perequazione tributaria"; un ulteriore obiettivo fu

quello di tentare di rendere più organica la materia tributaria, fino ad allora caratterizzata, tra le altre cose da una produzione normativa eccessiva, frammentata e poco chiara: la *ratio* dell'introduzione del Testo unico sulle leggi delle imposte dirette approvato con d.p.r. n. 645/1958 fu appunto questa.

A ben vedere le pure molteplici novità introdotte seguirono comunque la via tracciata dalle precedenti riforme, pur cercando di migliorare la distribuzione del carico fiscale tra le varie tipologie di contribuenti e di operazioni interessate da momento di prelievo fiscale nonché di sistemare la confusa materia fiscale.

Nonostante le modifiche apportate dalla riforma Vanoni, sia con riferimento alla perequazione del sistema tributario sia con riferimento all'organicità della normativa fiscale, certamente la riforma che ebbe il maggior successo nel raggiungere in particolare il secondo obiettivo è stata quella della già citata riforma Visentini del 1971, e quindi è senz'altro corretto ritenere che un quarto periodo di riferimento possa essere quello che parte da questa data fino ad arrivare ai primi anni '90.

In realtà, oltre l'oggettiva esigenza di migliorare nel suo complesso il sistema tributario italiano caratterizzato da una serie di rilevanti problematiche (oltre che la già rilevata confusa produzione normativa, anche i fenomeni di doppia imposizione, aliquote eccessive e nelle problematiche interenti al funzionamento degli uffici dell'amministrazione finanziaria e del contenzioso tributario e al coordinamento tra finanza locale e statale), la riforma nacque anche per effetto di una spinta comunitaria sempre più insistente, che si avrà modo di analizzare successivamente. Per il momento è sufficiente rilevare che da questo momento in poi il sistema tributario italiano sarà fortemente condizionato dall'appartenenza europea (oltre che più in generale dalla necessità di ammodernamento richiesto da una fisiologica internazionalizzazione del sistema paese), e quindi questo è certamente un ulteriore pilastro che caratterizzerà a lungo il sistema impositivo e normativo italiano in ambito tributario (e non solo).

Un altro importante aspetto che fin da ora va sottolineato è che la riforma del 1971 ebbe l'effetto di annullare, o quantomeno limitare fortemente, quell'autonomia impositiva degli enti locali che per decenni era stato un tratto caratterizzante del sistema tributario; in realtà come si avrà modo di verificare si trattò solo di una parentesi in quanto già nei primi anni '90 il dualismo tra fiscalità centralizzata e periferica, uno dei tratti caratterizzanti come si è potuto rilevare, tornerà ad essere un aspetto non solo integrante del sistema - e infatti tra il 1991 e il 1993 saranno introdotte le nuove imposte sui fabbricati il cui gettito fu destinato agli enti locali - ma addirittura centrale, quando non pressante, con le esigenze nate dalla riforma al Titolo V della Costituzione e più in generale del federalismo fiscale.

Un altro punto di rottura rispetto al passato fu legato al fatto che la stessa convivenza tra imposte personali e reali secondo le intenzioni della riforma doveva essere ridotta a favore delle prime. E infatti l'introduzione dell'ILOR per effetto dell'attuazione della legge delega n.

825/1971 ebbe proprio questo obiettivo; tanto è vero che, inizialmente pensata come imposta sul patrimonio, divenne poi imposta locale sui redditi patrimoniali.

Comunque la riforma Visentini rappresentò sicuramente un caposaldo dell'evoluzione del sistema tributario italiano tanto è vero che, anche alla luce della crescente integrazione europea e internazionalizzazione dei mercati oltre che delle esigenze di finanza nazionale, solo vent'anni dopo ripresero nuovi tentativi di riforma e solo trentatré anni dopo il governo tentò di attuare una vera e propria riforma complessiva.

In realtà tutte la produzione normativa di questo periodo (almeno fino al 1997), piuttosto che modificare strutturalmente il sistema dei tributi, fu tesa a riorganizzare la materia fiscale, semplificare i rapporti tra fisco e contribuente nonché assicurare alla finanza statale quel maggior gettito necessario al rientro dell'enorme debito pubblico accumulato nei decenni passati; anche la ripresa economica italiana fu affidata, piuttosto che ad un radicale mutamento della normativa esistente, a disposizioni fiscali contributive per le nuove iniziative produttive e per le aree depresse. Novità importanti invece, come già rilevato, riguardarono la finanza locale con una ridefinizione dei tributi locali e l'effettuazione di tentativi - reiterati anche negli anni successivi- di ampliare la autonomia finanziaria soprattutto regionale.

Nonostante i tentativi fatti dai governi precedenti in tema di riduzione del debito pubblico, l'entità di questo aumentò progressivamente: in valori assoluti il debito pubblico italiano era pari a 224 mila miliardi di lire nel 1980, e salì ad 1 milione e 813 mila miliardi di lire nel 1993; in rapporto al PIL il debito era il 58% nel 1980 e raggiunse il 98% e il 117,4% rispettivamente nel 1990 e nel 1993, stimolato non solo dalla crescita della spesa, ma anche dalla progressiva emissione di titoli del debito, all'esplosione dei tassi di interesse e al finanziamento del debito stesso attraverso la crescita della base monetaria.

L'esigenza dell'Italia di entrare entro i tempi previsti nell'Unione Europea e quindi di riordinare una finanza pubblica in dissesto, fu quindi la ragione fondamentale della riforma tributaria del 1998, nota come "Riforma Visco", la quale fu peraltro condivisa anche dai governi successivi fino al 2003.

Dunque le necessità legate alla finanza pubblica divennero a partire dagli anni '90 una di quelle costanti, fino ad allora tenute scarsamente in considerazione dal legislatore nazionale, intorno al quale tutti i successivi tentativi di riforma tributaria dovevano fare i conti.

Il 2003 segnò un'altra importante tappa dell'evoluzione del sistema tributario italiano: se infatti nei due precedenti anni dell'esecutivo di centro destra furono varie le novità (tra cui la legge 183/2001, c.d. "Manovra dei cento giorni", le disposizioni in materia di semplificazioni, la modifica del meccanismo impositivo dell'IRPEF e il c.d. "scudo fiscale"), è solo con la legge 80/2003 (e con il d.lgs. 344/2003 in attuazione della suddetta previsione di legge) che il parlamento conferì al governo la legge delega per la riforma del sistema tributario nazionale; è possibile dunque convenzionalmente distinguere un ulteriore periodo di evoluzione dal 2001 fino al 2006.

Quello del governo di centro destra come già anticipato si trattò di fatto del primo vero tentativo di riforma complessiva del sistema tributario italiano dal 1971, il quale si proponeva essenzialmente di ridurre ad un'unica imposta indiretta le diverse forme impositive di questo tipo nella c.d. "imposta sui servizi" e di riformare la stessa IVA, e in materia di imposte dirette di ristrutturare radicalmente il sistema ideato dalla riforma Visentini basato su IRPEF, IRPEG, ILOR (trasformata già in IRAP con il d.l. 446/1997).

Dunque, almeno nell'intenzione del legislatore, una di quelle costanti del sistema tributario italiano (coesistenza tra imposte dirette ed indirette) andava sempre più a ridursi, o quantomeno a sistematizzarsi in poche e ben definite modalità impositive.

In realtà come si avrà modo di analizzare la riforma rimarrà largamente incompiuta e il governo successivo di centro sinistra, pur condividendo una parte delle linee guida della legge 80/2003, preferì optare per un deciso cambio di rotta in materia fiscale.

Dunque negli anni compresi tra il 2006 e 2008 si può legittimamente parlare di un periodo di novità fiscali comprese essenzialmente in cinque diversi testi di legge, i quali furono rivolti essenzialmente alla lotta contro l'evasione e l'elusione, a modifiche importanti in materia di IRPEF, IRES, IVA, alla revisione dell'imposta sulle successioni e donazioni e l'introduzione di imposte sostitutive e del credito di imposta.

L'ultimo periodo di riferimento oggetto della trattazione del presente capitolo (si rinviando invece all'ultimo capitolo dell'elaborato le ingenti novità previste dall'attuale governo tecnico) è quello dell'ultimo esecutivo di centro destra, nel periodo compreso tra il maggio 2008 e novembre 2011.

Le manovre di politica fiscale espansiva, figlie della crisi mondiale iniziata convenzionalmente nello stesso anno di insediamento del governo, furono racchiuse anche in questo caso in diversi testi normativi che si avrà modo di analizzare nel dettaglio e furono tese essenzialmente alla detassazione delle famiglie (si pensi all'abolizione dell'ICI sulla prima casa), al sostegno delle imprese (si pensi ad esempio alla deduzione dall'IRES della quota IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi passivi), all'accentuazione della tassazione sugli intermediari finanziari (mediante l'introduzione della c.d. "*Robin Hood Tax*" e la riduzione alla deducibilità degli interessi passivi)

Prima di approfondire ogni periodo storico, è opportuno infine soffermarsi sulla stabilità nel corso del tempo delle costanti del sistema tributario rilevate ormai più volte.

Innanzitutto circa 150 anni dopo la compresenza tra imposte dirette ed indirette non è drasticamente mutata e anzi i vari tentativi effettuati di ridurre sotto il profilo qualitativo l'imposizione indiretta a favore di quella diretta non sono stati così incisivi (esattamente all'opposto invece la composizione quantitativa si è spostata a partire dagli anni '70 a favore dei tributi diretti); su questo tema si ritornerà nel terzo capitolo dedicato alle novità dell'attuale governo tecnico che sembra preferire una strada opposta con un aumento dell'imposte indirette piuttosto che di quelle dirette.

In secondo luogo il dualismo tra fiscalità erariale e locale, dopo vari momenti di rottura (la già citata riforma Visentini e la stessa abolizione dell'ICI sulla prima casa nel 2008, la quale ha comportato di fatto rilevanti problematiche di finanza locale per i comuni il cui gettito erariale era destinato) sembra ormai aver trovato una rotta ben precisa nel federalismo fiscale (a tal proposito si avrà modo di approfondire la legge n. 42/2009, c.d. legge delega sull'attuazione del federalismo fiscale).

In terzo ed ultimo luogo la compresenza tra imposte reali e personali è andata sempre più ad assottigliarsi a favore delle seconde almeno fino agli ultimi anni.

Sotto questo profilo infatti all'abolizione dell' INVIM (introdotta con la riforma del 1971) è seguita l'introduzione dell'ICI nel 1993 (tra l'altro l'INVIM è rimasta fino al 2002 per la parte di plusvalenze maturate prima dell'introduzione dell'ICI); la stessa ICI sull'abitazione principale è stata poi appunto abolita dal governo di centro destra nel 2008 ma reintrodotta già nel 2011 dal governo tecnico attualmente in carica nella forma dell'IMU; inoltre l'imposta sulle successioni, abolita dal governo di centro destra nel 2001, è stata reintrodotta nel 2007 dal governo di centro sinistra. Addirittura l'insediamento del governo tecnico nel novembre 2011 ha portato con se un dibattito sull'introduzione di una qualche forma di imposta patrimoniale straordinaria per necessità legate alla finanza pubblica.

Dalla lettura di queste considerazioni preliminari non si può dunque negare che i 150 anni della storia d'Italia non abbiano portato drastici mutamenti di un sistema che, già nel 1861, era caratterizzato dagli stessi tratti essenziali che ancora oggi rimangono potenzialmente immutati: numerosità di imposte indirette, ampia autonomia impositiva degli enti locali e molteplici imposte reali.

1.2 Il sistema tributario italiano negli anni successivi all'Unità d'Italia nel 1861

Il primo periodo a cui è riconducibile l'evoluzione del sistema tributario italiano è come anticipato quello immediatamente successivo all'Unità d'Italia e può essere esteso fino alla "Riforma Meda" del 1923.

La struttura dei tributi si basava innanzitutto su una compresenza tra imposte dirette ed indirette; tra le prime si annoveravano l'imposta fondiaria su terreni e fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile sui redditi da capitale e da lavoro, mentre tra le seconde, il cui gettito fiscale era di gran lunga rispetto alle imposte dirette, si ricordano le imposte di consumo e le imposte sugli affari.

Le tabelle 1 e 2 riportano rispettivamente la composizione percentuale delle entrate dello Stato italiano dal 1862 al 1913 e la composizione delle entrate sulla percentuale delle entrate complessive; dalla lettura delle stesse è agevole notare da un lato che le imposte dirette e le imposte sugli affari garantivano da sole metà del gettito complessivo mentre l'altra metà

derivava dalle imposte sui consumi e dai monopoli e dall'altro che le imposte indirette (imposte sugli affari e imposte sui consumi) garantivano quasi il 60% delle entrate tributarie complessive.

Tabella 1: Composizione percentuale delle entrate dello Stato italiano dal 1862 al 1913

| Periodo | % sulle entrate tributarie | | | % sulle entrate totali | | |
|-----------------------|---|-----------------------------|---|---|-----------------------------|---|
| | Imp. dirette e imp. sul trasferimento della ricchezza | Imp. sui consumi e monopoli | Imp. sui consumi e monopoli al netto delle dogane e dei diritti marittimi | Imp. dirette e imp. sul trasferimento della ricchezza | Imp. sui consumi e monopoli | Imp. sui consumi e monopoli al netto delle dogane e dei diritti marittimi |
| 1) 1862 – 1866 | 50,8 | 49,2 | 35,3 | 42,1 | 40,9 | 29,3 |
| 2) 1867 – 71 | 50,8 | 49,2 | 38,4 | 44,0 | 42,6 | 33,2 |
| 3) 1872 – 76 | 52,2 | 47,8 | 37,4 | 47,5 | 43,4 | 34,0 |
| 4) 1877 – 81 | 50,6 | 49,4 | 37,4 | 44,3 | 43,2 | 32,7 |
| 5) 1882 – 1886-87 | 50,1 | 49,9 | 33,3 | 44,8 | 44,6 | 29,8 |
| 6) 1887-88 – 1891-92 | 50,2 | 49,8 | 30,5 | 44,9 | 44,5 | 27,3 |
| 7) 1892-93 – 1896-97 | 52,8 | 47,2 | 28,6 | 46,3 | 41,3 | 25,1 |
| 8) 1897-98 – 1901-02 | 52,0 | 47,9 | 29,9 | 45,9 | 42,2 | 26,4 |
| 9) 1902-03 – 1906-07 | 49,3 | 50,7 | 32,9 | 43,4 | 44,7 | 29,0 |
| 10) 1907-08 – 1911-12 | 45,8 | 54,2 | 35,1 | 40,8 | 48,2 | 31,2 |
| 11) 1912 – 1913 | 44,2 | 55,8 | 35,5 | 39,2 | 49,5 | 31,5 |
| 1862 – 1913 | 50,0 | 50,0 | 33,5 | 44,2 | 44,2 | 29,6 |

Fonte: V. SALVATORE, *Public finance and consumption taxes (1862-1913)* in: *Rivista economica del Mezzogiorno*, Vol. XXV, No. 3 (31. September 2011): pp. 635-652.

Tabella 2: Composizione delle entrate dello Stato italiano dal 1862 al 1913 sulle entrate complessive

| Periodo | Imposte sui redditi | Imp. sul trasferim. della ricchezza | Imposte sui consumi | Monopoli | Entrate tributarie | Entrate extra-tributarie | Totale entrate |
|-----------------------|---------------------|-------------------------------------|---------------------|----------|--------------------|--------------------------|----------------|
| 1) 1862 – 1866 | 28,6 | 13,5 | 16,3 | 24,5 | 83,0 | 17,0 | 100,0 |
| 2) 1867 – 71 | 31,5 | 12,5 | 18,7 | 23,8 | 86,6 | 13,4 | 100,0 |
| 3) 1872 – 76 | 33,1 | 14,4 | 22,4 | 21,0 | 90,9 | 9,1 | 100,0 |
| 4) 1877 – 81 | 30,3 | 14,0 | 23,0 | 20,3 | 87,6 | 12,4 | 100,0 |
| 5) 1882 – 1886-87 | 29,9 | 14,9 | 24,1 | 20,5 | 89,5 | 10,5 | 100,0 |
| 6) 1887-88 – 1891-92 | 28,8 | 16,1 | 24,6 | 19,8 | 89,3 | 10,7 | 100,0 |
| 7) 1892-93 – 1896-97 | 31,1 | 15,2 | 22,5 | 18,9 | 87,7 | 12,3 | 100,0 |
| 8) 1897-98 – 1901-02 | 30,9 | 15,0 | 23,7 | 18,5 | 88,1 | 11,9 | 100,0 |
| 9) 1902-03 – 1906-07 | 28,2 | 15,3 | 26,1 | 18,5 | 88,1 | 11,9 | 100,0 |
| 10) 1907-08 – 1911-12 | 24,1 | 16,7 | 28,2 | 20,0 | 88,9 | 11,1 | 100,0 |
| 11) 1912 – 1913 | 23,2 | 16,1 | 29,9 | 19,7 | 88,8 | 11,2 | 100,0 |
| 1862 – 1913 | 29,0 | 15,1 | 24,1 | 20,1 | 88,3 | 11,7 | 100,0 |

Fonte: V. SALVATORE, *Public finance and consumption taxes (1862-1913)* in: *Rivista economica del Mezzogiorno*, Vol. XXV, No. 3 (31. September 2011): pp. 635-652.

Prima di ricordare le principali caratteristiche del sistema tributario in questo periodo è opportuno soffermarsi sul fatto che in realtà, essendo l'Italia post unificazione un insieme di precedenti stati sovrani, le differenze tra le varie forme di imposizione applicate precedentemente rispetto alla stessa erano spesso macroscopiche¹; emblematici sono i casi dell'imposta fondiaria e sull'imposta di ricchezza mobile².

Comunque tra le varie forme impositive dirette l'imposta sulla ricchezza mobile fu, oltre che la prima forma di prelievo sui redditi introdotto nel Regno d'Italia, anche quella da cui derivava maggior gettito fiscale.

Tale imposta, presentata dal Ministro delle Finanze del governo Rattazzi sulla scia del precedente sistema tributario piemontese e poi introdotta con la legge n. 1830/1864 (c.d. Testo Unico sull'imposta di ricchezza mobile) era di tipo personale, mobiliare, diretto, reale, proporzionale e residuale sul reddito complessivo da capitale e lavoro, e dunque colpiva tutti i redditi prodotti diversi dalla fonte fondiaria (i quali venivano per l'appunto colpiti dall'imposta fondiaria, da qui la sopraccitata residualità dell'imposta³).

L'imposta sulla ricchezza prevedeva diverse categorie reddituali quali redditi derivanti dall'utilizzo di capitale, redditi derivanti dall'utilizzo di lavoro e redditi misti lavoro - capitale⁴; l'importanza di tale classificazione dei redditi si ritrovava essenzialmente nel fatto che vi erano differenti meccanismi di determinazione della base imponibile e diverse aliquote applicabili.

¹ In realtà è possibile derivare una stessa matrice nei diversi ordinamenti tributari esistenti prima dell'unificazione italiana nel sistema tributario francese napoleonico, il cui ordinamento ebbe un importantissimo influsso su quello italiano; emblematico è il caso del Regno di Napoli nel quale le contribuzioni dirette furono introdotte con la legislazione Borbonica da un duplice sistema di contribuzione, uno fondiario ed uno personale, ispirate al diritto francese.

Un'altra importante evidenza dell'influenza dell'ordinamento tributario francese su quello italiano è dato dalla codificazione: sia in Italia che in Francia furono introdotti il codice civile, il codice penale, il codice di procedura civile ed il codice di procedura penale, mentre la materia tributaria non venne in nessun caso codificata. (Fonte: P. Boria, *"Il sistema tributario italiano"*, editore Utet giuridica, anno 2008).

² Con riferimento alla prima imposta infatti, sebbene il criterio catastale fosse quello genericamente accettato, è da ricordare che prima dell'unificazione ogni stato preunitario aveva un proprio catasto, peraltro unico per terreni e fabbricati (infatti soltanto a partire dal 1865 vennero distinti due diversi catasti, uno per terreni e l'altro per fabbricati ma tale distinzione venne attuata solo nel 1886).

Post unificazione il numero complessivo di catasti ufficiali ammontava a 24, con evidenti discrepanze in merito a tipologie di catasto (descrittivi, la cui misurazione veniva fatta in maniera approssimativa dagli stessi possessori e geometrici particellari, la cui misurazione veniva fatta da periti e dava luogo alla compilazione di mappe), strumenti di rilievo, unità di misura ed altri aspetti ancora, i quali rendevano estremamente differente la determinazione della base imponibile. (Fonte: D. MAGNI, *"Storia del catasto italiano: dall'Unità d'Italia ad oggi"*).

Inoltre in alcuni stati prima dell'unificazione l'imposta fondiaria si riferiva sia a terreni che fabbricati, altre volte vi era un'imposta per ogni tipologia di proprietà.

Con riferimento alla seconda imposta invece, le differenze erano essenzialmente riconducibili da un lato al fatto che in alcuni stati tale imposta era presente e in altri mancava del tutto, e dall'altro al fatto che in realtà i tributi applicati erano differenti da Stato a Stato (ad es. tasse sulla rendita, ritenute su stipendi, etc.).

³ Si veda a tal proposito *"Intorno al progetto di legge sull'imposta per i redditi sulla ricchezza mobile. Discorsi del deputato Luigi Minervini"*, Tipografia V. Vercellino, 1863, pag. 78., in cui il deputato Minervini, citando Luigi Emilio di Girardin, sostiene che *"L'imposta ora colpisce il capitale, ora il reddito: ora la consumazione, ora la produzione: ora le materie prime. Ora le lavorate. [...] Quale caos! Quale confusione!"*.

⁴ *"Non è solo un medesimo reddito ma sono [...] diversi i redditi che formano la materia tassabile di questa imposta"*. (cfr. PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino 1967).

Infatti le tre tipologie di reddito sopra elencate erano imponibili in misura diversa: in particolare al 100% i redditi derivanti da rendite da capitale, al 62,50% i redditi da lavoro e al 75% quelli misti lavoro - capitale ⁵. Conseguentemente l'aliquota effettiva era data dal prodotto dell'aliquota base moltiplicata per le percentuali cui sopra.

Comunque l'imposta si applicava a seguito della presentazione di una dichiarazione dei redditi (diversa da quello fondiaria) da parte di ogni contribuente nel proprio comune di residenza sulla ricchezza effettiva prodotta⁶; sull'imponibile determinato veniva applicata un'aliquota unica fissata inizialmente all'8,8%. ⁷

In realtà varie furono le modifiche che interessarono l'imposta sulla ricchezza mobile; in particolare nel 1870 nuove norme tendevano ad ampliare la base imponibile ed altre introducevano incrementi dell'aliquota base (da 8,8% a 12,2%) e ancora nel 1894 nuovi interventi legislativi portarono ad un aumento dell'aliquota. Nella tabella 3 sono schematizzati i cambiamenti di aliquota effettiva dal 1864 al 1894.

Tabella 3 - Aliquote effettive della RM dal 1864 al 1894

| | Categoria Capitali (100%) | A- (75%) | B- Misti | Categoria Lavoro (62,5%) | C | - |
|------|------------------------------|-------------|-------------|-----------------------------|-------|---|
| 1864 | 8,8% | | 6,6% | | 5,5% | |
| 1870 | 13,2% | | 9,9% | | 8,25% | |
| 1894 | 15% | | 10% | | 9% | |

Fonte: S. MANESTRA, "Per una storia della tax compliance in Italia, in "Questioni di Economia e di Finanza" n. 81 dicembre 2010, Banca d'Italia

A proposito dell'imposta sulla ricchezza mobile alcune considerazioni vanno fatte in merito al reddito prodotto dalle società e il correlato problema della doppia imposizione degli utili.

Il sistema tributario italiano infatti non prevedeva allora alcuna forma di imposizione specificatamente gravante sui redditi degli enti societari, a differenza di altri Paesi come i Paesi Bassi o la Gran Bretagna. Ovviamente mediante l'imposta sulla ricchezza mobile venivano attratte a tassazione anche le varie forme di ricchezza prodotte dalle attività economiche, ivi comprese le società di capitali per le quali era prevista la tassazione del reddito societario determinato in base al bilancio; tuttavia non erano queste i soggetti passivi di imposta, ma l'unica ragione per la quale i redditi prodotti dalle società venivano assoggettati a tassazione

⁵ Fonte: P. DE JULIIS, "1861 - 1875: gli interventi fiscali che "pareggiarono il bilancio", pubblicato il 16/03/2011, in fiscooggi.it.

⁶ In realtà sarebbe più corretto parlare, a cause delle regole di accertamento previste, piuttosto che di un reddito effettivo di "un reddito medio in riferimento al periodo di tempo e come un reddito ordinario in riferimento alla categoria di contribuenti in situazioni analoghe" (P. BORLA, *Il sistema tributario italiano*, editore Utet giuridica, anno 2008, pag. 41)

⁷ Fonte: L. CHINI, "Le riforme nel sistema fiscale nell'Italia "una dall'Alpi al Mar", pubblicato il 16/03/2011 in fiscooggi.it.

era riconducibile al fatto che le stesse erano titolari di redditi alla cui produzione concorrevano capitale e lavoro.

Proprio per le considerazioni sopra fatte, vi era di fatto un'impossibilità che si andassero a sovrapporre l'imposta del socio e l'imposta della società, conseguentemente il problema della doppia imposizione era molto diverso da quello odierno⁸.

In particolare il reddito prodotto dalla società poteva essere assoggettato a tassazione teoricamente due volte: una volta in capo alla società produttrice ed una seconda volta in capo al socio percipiente al momento della distribuzione; tuttavia tale problema nella generalità dei casi non si verificava in quanto l'imposta era strutturata in maniera tale da colpire la ricchezza prodotta dall'ente societario una sola volta, a prescindere dalla distribuzione degli utili societari. A tal proposito l'art. 8 della legge n. 1830/1864 prevedeva un'esenzione a favore di quei redditi che fossero già stati assoggettati una volta a tassazione: si trattava dunque di un vero e proprio divieto di doppia imposizione, realizzandosi una forma di esenzione completa in capo al socio percipiente il dividendo.

La seconda forma di imposizione diretta fu, come si è detto, quella relativa ai redditi dei terreni (c.d. imposta fondiaria) e fabbricati⁹.

Si trattava in entrambi i casi di un'imposta diretta e reale la cui base imponibile era la nel caso dell'imposta sui fabbricati il reddito percepito o presuntivamente percepito (a seconda che il fabbricato fosse stato affittato oppure no) dal proprietario dell'immobile; proprio per tale ragione da un lato sorse la necessità di istituire la dichiarazione obbligatoria per i proprietari dei fabbricati e dall'altro fu istituito un catasto urbano nel quale inserire i vari redditi dichiarati dai proprietari.

Con riferimento all'imposta fondiaria in senso stretto- quella relativa ai terreni e beni rurali- la base imponibile era invece determinata con il ricorso al vecchio sistema catastale preunitario.

⁸ A proposito del problema della doppia imposizione, oggigiorno si suole distinguere tra doppia imposizione giuridica e doppia imposizione economica.

La doppia imposizione giuridica si ha nel momento in cui si realizza un medesimo presupposto in capo allo stesso soggetto ed è illegittima secondo il dettato del Tuir (ex art. 127 - bis, dpr 917/1986); la doppia imposizione economica invece si ha nel momento in cui lo stesso reddito viene tassato in capo a soggetti diversi ed è una forma legittima di imposizione.

Tuttavia nell'Italia post - unificazione fino all'introduzione di forme più moderne di tassazione societaria, che successivamente si avranno modo di analizzare, la doppia imposizione era piuttosto suddivisibile in volontaria ed involontaria.

La doppia tassazione involontaria si realizzava nel momento in cui uno stesso oggetto di imposta veniva più volte colpito dalla stessa autorità fiscale mentre la doppia imposizione volontaria si realizzava nel momento in cui lo stesso ente impositore cercava di assoggettare a tassazione, con diverse forme impositive, il medesimo soggetto passivo con l'unico fine di aumentare il gettito o di realizzare, in maniera approssimativa, un principio di discriminazione dei redditi colpendo i soggetti detentori di maggior capacità contributiva.

⁹ L'imposta sui terreni e sui fabbricati prima del 1865 era in realtà chiamata imposta fondiaria (e ancora precedentemente era presente la c.d. "imposta prediale") e colpiva il reddito dei beni urbani e rurali; con la legge n. 1236/1865 venne invece introdotta un'imposta sui fabbricati indipendente, e quindi l'imposta fondiaria da questo momento in poi riguardò solo l'imposizione sui terreni.

Le già rilevate discrepanze di determinazione del valore catastale, la diversità del presupposto del tributo, le diverse regole di determinazione della base imponibile e di aliquote applicabili tuttavia creavano problemi estremamente rilevanti giacché contribuenti in zone differenti venivano colpiti in maniera sensibilmente maggiore o minore rispetto ad altre; in altri termini era ormai imprescindibile il riordino del sistema catastale e la perequazione del sistema impositivo¹⁰.

Ma più in generale era l'intero sistema delle imposte dirette a dover essere riformato: la sovrapposizione dell'imposta sulla ricchezza mobile all'imposta fondiaria con particolare riferimento alle metodologie di determinazione della base imponibile, furono ad esempio alla base della proposta del Ministro delle Finanze Scialoja¹¹ il quale propose la riduzione delle tre imposte dirette all'imposta dei fabbricati e all' "imposta sulle entrate" (oltre a prevedere la possibilità per i comuni, essendo venuto meno nel progetto qualsiasi forma di sovra imposizione, di applicare tributi sul valore locale delle abitazioni, sugli esercizi e rivendite, vetture e domestici ed altre forme impositive simili) o ancora del deputato Romano il quale propose un'imposta unica proporzionale sull'insieme dei redditi dal contribuente, entrambe comunque non approvate.

L'esigenza di riforma incominciò a farsi pressante negli ultimi anni del secolo, quando iniziò a farsi strada l'idea che l'imposizione indiretta sui consumi era eccessiva e l'imposizione diretta andava riformata nel senso di un'imposta generale e progressiva sul reddito¹²; tali erano ad esempio i progetti di legge presentati dal Ministro delle Finanze Gagliardo nel 1893¹³ e successivamente quelli ispirato al precedente presentato da Wollemborg nel 1901¹⁴ e quello presentato da Sonnino - Arlotta . In definitiva quindi l'esigenza di riunire le varie imposte reali in una sola forma impositiva rimase in questo periodo sempre inattuata, e tale lacuna si fece sentire negli anni successivi gettando le basi per la riforma Meda e le successive di cui si parlerà successivamente.

¹⁰ Fu così che ad esempio fu emanata la legge n. 1831/1864 mediante la quale si prevedevano meccanismi di conguaglio sull'analisi dei contratti di compravendita.

¹¹ Tale progetto di legge venne poi ripresentato dal Ministro delle Finanze Cambrey - Digny nel 1868, ma anche in questo caso non fu approvato.

¹² Fonte: C. COSCIANI, *La riforma tributaria. Analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, La Nuova Italia, 1950

¹³ Nel Progetto Gagliardo presentato il 23 novembre 1893 l'onorevole Gagliardo proponeva di introdurre un'imposta generale e personale moderatamente progressiva, sulla complessiva rendita netta di ogni cittadino, da aggiungersi agli altri tributi indiretti.

¹⁴ Il progetto Wollenborg presentato nel 1901 sottolineava in particolare l'importanza della netta separazione tra finanza statale e locale, con la prospettiva da un lato di cedere ai Comuni le imposte dirette reali sui terreni, sui fabbricati e una parte delle entrate derivanti dall'imposta sulla ricchezza mobile e dall'altro di introdurre come imposta erariale una di carattere personale e progressiva sul complesso delle entrate del contribuente.

Con riferimento alle imposte indirette la politica seguita dal governo era quella di un loro costante inasprimento, a causa dell'esigenza di raggiungere il pareggio di bilancio in tempi brevi¹⁵.

Per quanto riguarda l'imposta sui consumi¹⁶ fu distinto per effetto della legge n. 1832/1864¹⁷ il dazio di consumo governativo da quello comunale, il quale poteva prevedere da un lato addizionali e dall'altro imporre il dazio a beni anche diversi dall'imposta di consumo governativa (essenzialmente vino, liquori e carni); comunque il dazio di consumo comunale non poteva superare più del 40% del dazio governativo e non poteva neanche superare 1/10 del valore del bene tassato.

Inoltre in generale i dazi si distinguevano in dazi *ad valorem*, applicati sul valore della merce, e dazi specifici, applicati all'unità di misura della merce.

Sicuramente tra le imposte indirette legate al consumo più note ed osteggiate vi era la c.d. "tassa sul macinato"¹⁸ la quale prescriveva che in tutto il territorio nazionale il grano portato a macinare fosse sottoposto a tassazione; conseguentemente erano i mugnai a dover versare all'erario un tributo direttamente proporzionale alla quantità di grano macinata¹⁹.

Oltre alla tassa sul macinato, altre imposte sul consumo erano la tassa sulla birra e le acque gassate, la tassa su polveri ed altre materie esplosive, la tassa sullo zucchero e quella sull'olio di semi, i tributi doganali e le imposte di fabbricazione anch'esse tutte introdotte nel decennio successivo all'Unità d'Italia.

Altra importante imposta indiretta era la tassa sugli affari; essa si configurò di fatto come imposta unica data dalla sintesi dei tre principali tributi esistenti prima dell'unificazione, quali la tassa di registro, la tassa di bollo e le tasse ipotecarie.

In effetti mentre per le imposte sul consumo non si può parlare di collegamenti organici esistenti tra le stesse (dunque ogni imposta aveva la finalità di assicurare un gettito fiscale che non teneva in considerazione le altre e il relativo carico fiscale complessivo per il contribuente), per le imposte sugli affari il discorso è diverso in quanto queste si integravano reciprocamente.

¹⁵ Giova a tal proposito ricordare che il deficit di bilancio italiano, dovuto essenzialmente alle guerre di indipendenza e agli investimenti in infrastrutture, fu risanato tra il 1863 e il 1875 proprio per effetto delle politiche fiscali restrittive adottate dal governo Sella, soprattutto con riferimento all'imposizione indiretta in quanto quella diretta rimase sostanzialmente invariata.

¹⁶ I dazi di consumo furono imposti in tutti i comuni con la legge del 3 luglio 1864 n. 1827 e relativo regolamento emanato con R. D. 10 luglio 1864 n. 1839

¹⁷ Prima della legge in questione il dazio di consumo avrebbe dovuto generare introiti erariali per 43 milioni di lire l'anno; tuttavia molte forme impositive erano state trasferite ai comuni o addirittura abolite cosicché di fatto poco più di 1/4 sarebbe stato incassato. Da qui la necessità di riordinare la materia.

¹⁸ L'imposta sul macinato non era un'imposta nuova per gli stati italiani precedenti all'unificazione; in effetti questa era già presente nel Mezzogiorno durante il periodo Borbonico ed era stata abolita nel 1860 da Crispi; fu appunto reintrodotta dal Ministro Sella con la legge 4490/1869. L'imposta, che provocò numerosi disordini sociali, garantì un introito annuo di cento milioni di lire ma già tra il 1879 e il 1880 fu attuata una graduale riduzione dell'imposta e solo nel 1884 fu definitivamente abrogata.

¹⁹ L'imposta veniva calcolata attraverso un contatore meccanico che conteggiava i giri effettuati da una ruota macinatrice installata nei mulini.

Tra le imposte sugli affari figuravano imposte quali: l'imposta sulle successioni²⁰, l'imposta di manomorta²¹, l'imposta sulla circolazione e la negoziazione dei titoli e sui contratti di borsa²² e l'imposta ipotecaria²³.

Oltre alla compresenza tra imposte dirette ed indirette, un'ulteriore importante suddivisione sulla quale concentrarsi è tra imposte erariali e locali; gli enti locali subito dopo l'unificazione godevano infatti di ampia autonomia impositiva, legittimata nella legge comunale e provinciale promossa da Minghetti nel 1865, che prevedeva la possibilità per gli enti locali di istituire entrate tributarie proprie distinte da quelle centrali²⁴.

A seguito dell'unità d'Italia occorre infatti ricordare che, oltre al problema di riordinare la finanza statale, il legislatore si trovava di fronte il compito di integrare e coordinare anche un sistema di finanza locale. D'altronde le esigenze di riordino della finanza statale avevano reso necessario da un lato tutta una serie di misure volte a trasferire le entrate dai comuni allo stato (come ad esempio le entrate relative alla tassazioni dei beni di largo consumo, redditi derivanti dai titoli di stato) e dall'altro appesantire le uscite dei comuni con tutta una serie di spese relativi ai servizi pubblici²⁵.

Proprio per permettere ai comuni di continuare a godere di una certa autonomia impositiva a fronte delle notevoli difficoltà derivanti dalle misure cui sopra, fu consentito agli stessi di introdurre tutta una serie di nuove imposte o di imporre sovrattasse e addizionali su quelle governative.

In sostanza il sistema tributario comunale si articolava su alcune entrate fondamentali quali i dazi di consumo comunali, sovrainposte sui terreni, sui fabbricati, sulla ricchezza mobile, sui dazi di consumi governativi, oltre che a tutta una serie di imposte istituite autonomamente come la tassa di famiglia e la tassa sul bestiame²⁶, l'imposta sul valore locativo²⁷, tassa sulle

²⁰ L'imposta sulle successioni fu introdotta con la legge n. 585/1962 sul modello francese; in particolare si prevedeva una tassazione proporzionale del valore netto dell'asse ereditario, con aliquota variabile e proporzionale rispetto al grado di parentela. Tale proporzionalità fu mantenuta fino al primo decennio del '900, quando l'imposta divenne progressiva per scaglioni, a seconda del valore delle singole quote ereditarie.

²¹ L'imposta sulla manomorta fu introdotta con la legge n. 587/1862 e colpiva i beni mobili ed immobili di enti (pubblici e privati) non soggetti all'imposta di successione.

L'imposta sui titoli colpiva (in sostituzione delle imposte sui trasferimenti) tutte le negoziazioni su titoli di credito ed altri titoli di qualunque specie; l'imposta sui contratti di borsa colpiva tutti i contratti a pronti e a termine; l'imposta ipotecaria colpiva tutte le iscrizioni ed altre annotazioni di formalità ipotecarie sui pubblici registri.

²² Furono introdotte rispettivamente con la legge n. 4480/1868 e n. 1971/1874.

²³ Fu introdotta con la legge n. 593/1862.

²⁴ Fonte: CONIGLIANI, *La finanza locale in Italia*, Torino, 1896.

²⁵ Fonte: V. ZAMAGNI, *dalla periferia al centro: la seconda rinascita economica dell'Italia, 1861-1981*, Il Mulino, 1990.

²⁶ Entrambe istituite con legge n. 4513/ 1868; in particolare la base imponibile dell'imposta di famiglia era costituita dall'ammontare dei redditi della famiglia, al netto delle spese deducibili; sulla base imponibile così determinata veniva applicata un'aliquota variabile a seconda del reddito e del comune di residenza entro certi limiti stabiliti dalla legge.

²⁷ Istituita con R. D. n.3023/ 1866.

vetture e sui domestici²⁸ ed altre simili (tra cui si ricordano la tassa sull'esercizio di industrie e commerci, la tassa sui cani oltre che l'imposta sulla minuta vendita²⁹).

In particolare si è già rilevato che l'imposta sui consumi fu suddivisa in dazio di consumo governativo e dazio di consumo comunale, con la previsione per i comuni di poter introdurre addizionali e far colpire tipologie di beni diversi dal dazio statale entro certi limiti³⁰; e a tutti gli effetti queste forme impositive furono largamente utilizzate dai comuni (anche se subirono una prima limitazione già con il regio decreto n. 3018/1866).

La tabella 4 riporta le previsioni dei proventi derivanti dai dazi di consumo comunali tra il 1863 e il 1889; si può agevolmente notare come il gettito di questi rispetto ai dazi di consumo governativi sia mediamente doppio per tutto il periodo di riferimento.

Tra le imposte locali figuravano anche imposte indiziarie del reddito quali ad esempio l'imposta sul valore locativo delle case.

Tabella 4 - Previsioni di gettito dei dazi di consumo comunali e dazi di consumo governativo tra il 1863 - 1889 (in milioni di lire)

| Anni | Dazi comunali di consumo e addiz. ai dazi governativi | Dazio di consumo governativo |
|------|---|------------------------------|
| 1863 | 46,81 | - |
| 1864 | 44,44 | 20,80 |
| 1865 | 79,27 | 25,85 |
| 1866 | 70,03 | 25,58 |
| 1867 | 64,34 | 48,23 |
| 1868 | 61,26 | 46,29 |
| 1869 | 64,33 | 45,54 |
| 1870 | 66,13 | 44,89 |
| 1871 | 73,66 | 61,18 |
| 1872 | 71,14 | 54,90 |
| 1873 | 68,02 | 51,61 |
| 1874 | 67,08 | 50,34 |
| 1875 | 82,45 | 56,70 |
| 1876 | 79,79 | 59,77 |
| 1877 | 79,41 | 57,06 |
| 1878 | 82,98 | 56,15 |
| 1879 | 85,44 | 56,87 |
| 1880 | 83,91 | 54,85 |
| 1881 | 95,55 | 55,76 |
| 1882 | 100,97 | 56,79 |
| 1883 | 107,23 | 59,33 |
| 1884 | 114,51 | 60,62 |
| 1885 | 115,52 | 59,40 |
| 1886 | 126,08 | 62,36 |
| 1887 | 133,48 | 62,50 |
| 1888 | 138,26 | - |
| 1889 | 140,99 | 60,63 |

Fonte: V. SALVATORE, *Public finance and consumption taxes (1862-1913) in: Rivista economica del Mezzogiorno*, Vol. XXV, No. 3 (31. September 2011): pp. 635-652.

Il dato che emerge con forza dallo studio delle relazioni esistenti tra imposte erariali e locali è la loro eccessiva e disorganica integrazione; l'idea che andava consolidandosi è che gli enti locali dovessero sì mantenere una propria autonomia impositiva, ma che doveva essere

²⁸ Istituita con R. D. n. 3022/1866.

²⁹ I Comuni furono infatti divisi in due tipologie: i c.d."comuni chiusi", per i quali era previsto il pagamento alla cinta daziaria e i c.d. "comuni aperti" per i quali era previsto il pagamento alla vendita al minuto.

³⁰ Va ricordato che alle sovrimeposte sui dazi sui beni di consumi si aggiunsero le addizionali decise dagli enti locali sulle imposte dirette, in cui anche in questo caso fu stabilito per legge un ricarico massimo del 50%.

separata e distinta rispetto a quella dello stato, a cui invece facevano sistematicamente riferimento per introdurre sovrainposte ed addizionali di ogni tipo. In particolare l'idea che si andava consolidando era quella di attribuire ai Comuni il gettito derivante dalle imposte reali e allo stato quello derivante dalle imposte personali.

1.3 La prima riforma tributaria dopo l'unificazione: la riforma Meda, la riforma De Stefani (1923) e la riforma Thaon de Revel (1940)

Il secondo periodo di suddivisione del sistema tributario italiano, secondo la tassonomia presentata precedentemente, parte idealmente dalla "Riforma Meda" del 1923 fino alla "Riforma Vanoni" del 1951.

Si tratta di un arco temporale di poco meno di trent'anni in cui il sistema tributario non subì modifiche drastiche, essendo piuttosto l'obiettivo del legislatore quello di cercare di sistemare il complesso e confusionario quadro tributario allora vigente. I problemi principali erano riconducibili alla sovrapposizione dei tributi (che dava luogo a veri e propri fenomeni di doppia imposizione), le aliquote fiscali eccessivamente alte e soprattutto occorreva organizzare la frammentata e confusionaria produzione normativa, anche con riferimento ai rapporti tra finanza statale e locale.

In tal senso assume rilevanza il progetto presentato dal Ministro delle finanze Meda³¹, finalizzato essenzialmente al campo dell'imposizione diretta. I diversi tentativi di ricondurre le tre imposte dirette fondamentali ad una sola effettuata in passato e rilevati nel precedente paragrafo insieme al sistema inglese basato sull'"*Income tax*"³² furono alla base del progetto di riforma tributaria in questione.

Il progetto prevedeva infatti la riduzione delle imposte presenti ad un'unica forma impositiva di tipo reale e proporzionale, l'"imposta normale sull'entrata" e accanto a questa un'imposta complementare progressiva sul reddito con aliquote variabili e infine un'imposta integrativa sul patrimonio. Altro aspetto fondamentale del progetto era poi il coordinamento tra il sistema tributario centrale così delineato e quello locale.

In particolare alla base del progetto di legge stava la consapevolezza da un lato dell'incapacità del sistema delle imposte dirette, da solo, di reggere il peso dell'intero bilancio ma dall'altro

³¹ Il progetto di legge denominato "Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali" fu presentato dal Ministro delle Finanze Filippo Meda alla Camera dei deputati nella XXIV legislatura, rinvenibile nell'atto parlamentare n. 1105, seduta del 6 marzo del 1919 della Camera dei Deputati.

³² Il sistema dell'*income tax* inglese fu introdotto da William Pitt nel 1799 mediante l'"Income Tax Act", il quale prevedeva un'unica imposta ed un'unica aliquota del 10% sul reddito dei residenti inglesi. (Fonte: D. NICHOLAS, A.H. STACEY, *English accountancy: 1800-1954, a study in social and economic history*, Arno Press, 1980).

dell'importanza di questo nel svolgere una funzione perequativa e quindi a colpire la ricchezza in maniera progressiva.

L'imposta normale nel progetto Meda era pensata come un'unica imposta sui redditi, la quale avrebbe dovuto riassumere ed integrare le preesistenti imposte sui terreni, sui fabbricati e di ricchezza mobile e classificando i redditi nelle diverse categorie quali: A1 redditi da capitale, A2 per i redditi da capitale derivanti da fabbricati, A3 i redditi da capitale derivanti da terreni, B redditi derivanti misti lavoro - capitale, C redditi derivanti dal lavoro e D redditi derivanti dal pubblico impiego e per ogni diversa categoria erano previste diverse aliquote *"non tenui e con una limitata detrazione per debiti e senza alcuna detrazione per carichi di famiglia"*.

L'imposta congegnata prevedeva infatti una diversità di aliquote applicabili del 9%, 12%, 15% e 18% per ogni categoria di reddito interessata; interessante notare come *"mentre le categorie B,C e sostanzialmente anche la D, non sono se non le corrispondenti categoria dell'[...]imposta sulla ricchezza mobile, la categoria A comprende invece riunite la categoria A della ricchezza mobile, l'imposta sui fabbricati e quella sui terreni. Ciò proviene dall'essersi voluto considerare come unica fonte di reddito il puro capitale, sia esso investito in beni immobili o in qualunque altro modo"*³³.

La base imponibile era determinata deducendo dal complesso dei redditi le spese e le perdite di produzione sopportate durante l'anno, le imposte diverse dall'imposta complementare e l'imposta patrimoniale ed altre voci (es. contributi assistenziali e previdenziali); lo scopo, anche attraverso la possibilità di effettuare diverse detrazioni, era applicare l'aliquota d'imposta sul reddito effettivamente disponibile.

Poiché nel progetto dell'imposta sull'entrata era anche incluso un meccanismo di esenzione³⁴, accanto a questa nel progetto era prevista un'imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente la quale avrebbe colpito i redditi superiori a quelli esenti dall'imposta sull'entrata in maniera progressiva, con aliquote crescenti dall'1% al 25%; non erano invece in questo caso previste categorie reddituali diverse, come per l'imposta normale sull'entrata.

Evidentemente la funzione fondamentale dell'imposta complementare sul reddito era di tipo compensatrice della sperequazione che nasceva dall'imposta sull'entrata (di tipo proporzionale e che quindi non poteva svolgere in maniera ottimale tale funzione) e dalle imposte indirette sui consumi (che come tali, colpivano indipendentemente tutti i contribuenti).

Ora, in base a quanto detto sopra, l'imposta complementare non effettuava discriminazioni tra redditi derivanti da capitale o dal lavoro; per tale ragione accanto all'imposta complementare era prevista come anticipato un'imposta patrimoniale la quale, colpendo i redditi derivanti dall'impiego di capitale e svolgendo così una funzione perequativa ulteriore, aveva funzione integrativa rispetto alla prima.

³³ cit. F. MEDA, *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Fratelli Treves Editori, 1920.

³⁴ In particolare era previsto eventualmente l'aumento del reddito esente a 1.200 lire all'anno e la possibilità di includere varie detrazioni per i redditi dalle 1.200 a 2.000 lire.

L'importanza del progetto Meda, al di là del fatto che giustamente tendeva ad una riorganizzazione del frammentato sistema tributario, derivava dal fatto che finalmente incominciavano a stabilirsi relazioni di complementarietà tra le varie tipologie impositive; questo era vero sia tra le varie imposte dirette (imposta normale sull'entrata, imposta complementare e imposta patrimoniale secondo i legami sopra visti), ma anche tra le imposte dirette ed indirette (in tal senso si ricordi la funzione perequatrice dell'imposta progressiva) e tra le imposte erariali e locali.

Un'ultima considerazione sulla Riforma Meda va fatta in merito all'aspetto della tassazione societaria e al problema della doppia tassazione; il progetto infatti, ritenendo che l'unico soggetto passivo d'imposta potesse essere considerato la persona fisica, prevedeva che il problema della tassazione degli utili societari fosse risolto andando a colpire unicamente i dividendi attribuiti ai soci in quanto redditi da capitale. Conseguentemente nel progetto la tassazione degli utili prodotti dagli enti societari sarebbe stata abolita, realizzando in questo modo anche un miglioramento dei bilanci redatti dalle società, spesso ritenuti "inquinati" dalla componente fiscale³⁵. Contestualmente ogni problema relativo alla doppia imposizione sarebbe scomparso.

Tale progetto di legge, rimasto inattuato, fu tuttavia alla base della riforma del Ministro delle Finanze De Stefani mediante la quale venne introdotta, con riferimento all'imposizione diretta, un'imposta complementare sul reddito oltre che un'imposta sui celibi; con riferimento alle imposte indirette venne invece introdotta un'imposta generale sugli scambi commerciali. Per quanto riguarda l'imposta complementare sul reddito questa venne introdotta con il r.d. n. 3062/1923 ed andava ad accostarsi alle tre imposte dirette esistenti³⁶.

La funzione dell'imposta complementare sul reddito era di fatto la stessa dell'imposta proposta qualche anno prima da Meda; si trattava infatti di un'imposta personale, complementare, globale e moderatamente progressiva sul reddito complessivo³⁷.

Si trattava di un tipo di imposta sul reddito dunque integrativo del sistema delle imposte dirette esistenti (quali imposta sui redditi di ricchezza mobile, sui terreni e fabbricati) e per questa ragione definito "complementare"³⁸; tale complementarietà peraltro dava luogo ad un'autonomia impositiva sotto il profilo tecnico dell'accertamento in quanto l'imposta colpiva

³⁵ Va infatti ricordato che, con riferimento al rapporto esistente tra utile civilistico e reddito imponibile, si realizzava all'epoca il c.d. "doppio binario", in base al quale le due grandezze civilistiche e fiscali venivano determinate in base a regole differenti; tale sistema era causa di molte "*facezie contabili*" (cfr. TIVARONI 1912) tese a ridurre l'onere fiscale per le imprese.

³⁶ A tal proposito occorre ricordare che nel 1919, a causa del dissesto finanziario causato dalla Prima Guerra Mondiale, era stata intanto introdotta un'imposta straordinaria sul reddito che di fatto era un'addizionale ai tributi diretti erariali preesistenti.

³⁷ Fonte: N. D'AMATI, "*Profilo giuridico dell'imposta complementare*", in *Diritto e Pratica tributaria*, 1963.

³⁸ Il legislatore italiano doveva infatti scegliere se rivedere l'intera struttura del sistema tributario sostituendo tutte le imposte dirette esistenti con una sola gravante in maniera globale e unitaria sul reddito complessivo oppure lasciare le imposte dirette preesistenti ma integrarle con un nuovo tributo con funzione complementare rispetto alla precedenti.

redditi non soggetti ad imposte dirette, anche se poi il reddito sul quale sarebbe stata applicata l'imposta veniva determinato con riferimento all'accertamento effettuato sulle imposte dirette preesistenti.

Il requisito della complementarietà permetteva peraltro di raggiungere una sempre maggiore integrazione del sistema tributario nel suo complesso e anche dello stesso rispetto al sistema economico tanto da rendere un vero e proprio "organismo tributario"³⁹.

Proprio da tale concezione nasceva l'esigenza di integrare la disciplina dell'imposta generale con la disciplina particolare delle singole imposte che insistevano sui redditi individuali, le quali formavano nel loro insieme il reddito complessivo tassabile in via complementare.

L'imposta era poi "globale" cioè tendeva a colpire il reddito complessivo del contribuente, cosa che evidentemente la distingueva dalle preesistenti imposte particolari le quali colpivano singolarmente un solo tipo di reddito; in particolare per determinare il reddito complessivo netto occorreva sommare i singoli redditi netti con opportune rettifiche valutative.⁴⁰ In altri termini l'imposta complementare assoggettava a tributo il reddito complessivo risultante dalla somma, opportunamente rettificata, dei redditi accertati ai fini delle imposte particolari preesistenti.

Ultima caratteristica saliente dell'imposta in questione era ovviamente quella della "progressività" e dunque al crescere della base imponibile cresceva anche la relativa pretesa tributaria con aliquote crescenti⁴¹; in particolare l'imposta si basava su aliquote che andavano dal 2% al 65%, per 16 scaglioni di reddito che aumentavano da 240.000 lire a 500 milioni di lire.

Peraltro si ricordi che in questi anni per le necessità generate dal primo dopoguerra furono introdotte imposte patrimoniali straordinarie con il r.d. n. 494/1920 ed il r.d. n. 78/1922, i

³⁹ Si parla di organismo tributario quando in un dato paese, nel momento in cui le condizioni economiche, sociali, finanziarie e politiche si evolvono, il sistema delle imposte molteplici si trasforma in un sistema coordinato di queste in cui siano strettamente integrate e correlate in modo tale da evitare che nessun reddito sfugga al momento impositivo, siano evitati fenomeni di doppia imposizione e che tutti i redditi siano colpiti in maniera uguale. In altri termini il concetto di organismo tributario, realizzando una perfetta integrazione tra le varie forme impositive, tende come ultimo scopo ad un'imposta unica sul reddito globale. (Fonte: *A. DE VITI, DE MARCO, Principi di economia finanziaria*, Torino, 1953).

⁴⁰ I singoli redditi netti erano infatti valutati in modo diverso a seconda che si trattasse di: redditi dominicali dei terreni, redditi agrari, redditi da fabbricati, redditi di ricchezza mobile, redditi derivanti da partecipazione in società di persone, redditi derivanti da società di capitali e altre tipologie ancora.

⁴¹ Va ricordato che il criterio della progressività è entrato di fatto per la prima volta nel sistema tributario italiano con l'imposta complementare progressiva sul reddito in questione (e dunque con il r.d. n. 3062/1923) e successivamente tale criterio sarà nuovamente accolto dall'introduzione dell'imposta straordinaria sui dividendi (d.l. n. 1744/1936); ma soltanto con la Costituzione repubblicana l'imposizione progressiva diventerà il riferimento massimo per il sistema tributario italiano, per effetto dell'introduzione dell'art. 53 Cost, che come noto sancisce il principio di capacità contributiva in base al quale "il sistema tributario è improntato a criteri di progressività".

quali istituivano un tributo straordinario sul patrimonio delle persone fisiche, con una progressività basata su quella dell'imposta complementare sul reddito⁴².

Soltanto con il r.d. n. 1529/1939 fu poi introdotta un'imposta ordinaria sul patrimonio, la quale riguardava tutti i soggetti (anche non persone fisiche, cosa che la distingueva dall'imposta complementare) che detenessero sul territorio nazionale un proprio patrimonio⁴³; l'aliquota applicata era pari a 0,50 per mille.

Il profilo di grande importanza dell'imposta patrimoniale ordinaria era che essa si configurava come un ulteriore elemento di integrazione e perfezionamento del sistema tributario, ponendosi questa l'obiettivo quello di accentuare ulteriormente la discriminazione dei redditi (in chiave di redditi da capitale) già effettuata con l'imposta di ricchezza mobile.

Per quanto riguarda l'imposta sui celibi, questa fu introdotta con il r.d. 2132/1926 e riguardava tutti i cittadini italiani celibi di età compresa tra 25 e 65 anni, e andava di fatto ad accumularsi (e quindi non a sostituirsi) alle altre forme impositive prima evidenziate.

La *ratio* dietro la norma fiscale era essenzialmente di carattere morale: non riuscendo il bilancio statale autonomamente ed integralmente a provvedere alle necessità legate alla beneficenza e alla protezione della maternità e dell'infanzia, l'introduzione di una tassa sui cittadini celibi e quindi senza famiglia a carico, permetteva di ottenere entrate da destinare a tali esigenze.

Comunque altro aspetto sul quale si concentrò l'azione del Ministro De Stefani fu una riordinazione, a causa delle necessità finanziarie provocate dalla guerra, del sistema delle imposte indirette ed in particolare sui trasferimenti, con particolare riferimento all'imposta di registro, tassa di bollo, l'imposta delle successioni⁴⁴.

Ma tra le forme di imposizione indiretta sicuramente la novità maggiore era da ricercare nell'imposta generale sugli scambi commerciali, la quale successivamente divenne l'Imposta generale sull'entrata, c.d. IGE, per poi essere sostituita definitivamente dall'IVA qualche decennio dopo.

Comunque l'imposta da bollo sugli scambi commerciali fu introdotta con il r.d. n. 3273/1923, mediante il quale fu appunto introdotta una tassa sugli scambi di merci e di prestazioni di servizi effettuati in ambito commerciale; evidentemente tale imposta si configurava come

⁴² Fonte: G. DALLERA, *"Imposizione patrimoniale ed esperienze di altri paesi?"*, in *Tributi*, Supplemento n. 1, 2008 (Libro Bianco, l'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie).

⁴³ Per la determinazione della base imponibile, le valutazioni dei beni erano fatte ricorrendo alla media degli ultimi tre anni dei valori venali desumibili dal commercio.

⁴⁴ Con riferimento all'imposta di registro con il t.u. n. 3269/1923 veniva ampliato il presupposto del tributo (la principale novità era che venivano assoggettati a tale imposta anche i contratti verbali). Per quanto riguarda l'imposta da bollo con il t.u. n. 3268/1923 questa venne distinta in tassa fissa, graduale e proporzionale a seconda della misura del tributo.

Infine con riferimento all'imposta sulle successioni la novità maggiore fu introdotta con il r.d. n. 3270/1923 che rese definitivamente autonomi l'imposta di registro dall'imposta sulle successioni e furono contestualmente introdotte aliquote progressive a scaglioni. (Fonte: P. BORIA, *"Il sistema tributario italiano"*, editore Utet giuridica, anno 2008).

“plurifase” e difatti colpiva ogni fase della circolazione della merce, sia il trasferimento tra l’industria e il commercio che tra il commercio e il privato.

Proprio la complessità della disciplina relativa all’imposta da bollo, portò alla sua sostituzione con l’Imposta Generale sull’Entrata (IGE) per effetto della riforma progettata dal Ministro Thaon De Revel (r.d. n. 2/1940). La differenza fondamentale tra IGE e la precedente imposta sugli scambi era nel presupposto, in quanto nella nuova imposta rientravano tutti i corrispettivi di merci e servizi di carattere commerciale in ogni momento del ciclo di produzione o di commercializzazione, e quindi di fatto si trattava di un’imposta “omni fase” riferita sia alle merci che ai servizi.

Dunque per effetto dell’estensione del presupposto venivano tassativamente indicati nella norma e colpiti con aliquote differenti quegli atti da cui derivava l’immissione dei beni nel ciclo produttivo industriale fino al momento del consumo da parte del privato (venivano addirittura colpiti gli atti di commercio tra privati purché non occasionali).

L’importanza dell’IGE intanto divenne crescente giacché una volta introdotta “[...] assicurava all’erario un buon quarto di tutte le sue entrate. Discutere sulla possibilità di una sua abolizione sembra, pertanto, cosa superflua”⁴⁵.

Tuttavia le critiche rivolte al tributo non erano certamente poche e quindi erano in molti a prospettare una riforma.

Innanzitutto la prima critica che veniva mossa all’imposta in questione era che ostacolava le esportazioni e incentivava le importazioni, colpendo ogni singolo atto di scambio sul territorio nazionale. La ragione di ciò sta nel fatto che, se è vero che le importazioni venivano assoggettate all’IGE, tuttavia il prodotto finito assolveva l’imposta una sola volta varcata la frontiera del territorio nazionale, ma non colpiva gli stadi precedenti necessari alla produzione dello stesso⁴⁶.

In secondo luogo l’imposta favoriva senza dubbio la concentrazioni tra imprese giacché la grande impresa, per effetto di cicli produttivi molto estesi di cui fosse interamente proprietaria, non doveva assolvere l’imposta fino a che il bene in questione non varcava le barriere dell’impresa per collocarsi sul relativo mercato di sbocco.

In terzo ed ultimo luogo altra critica mossa all’IGE stava nel fatto che l’imposta su ogni scambio successivo rispetto al primo risultava essere eccessivamente sperequata in quanto l’incidenza della stessa sul prodotto finito dipendeva essenzialmente, a parità di altre condizioni, dal numero di atti di scambio; cosicché l’imposta incideva di più sui prodotti il cui

⁴⁵ cfr. C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Nuova Italia, 1950, pag. 351

⁴⁶ In tal senso non era possibile pensare ad un’imposta di conguaglio sulle importazioni, giacché questa avrebbe potuto far sorgere reazioni internazionali nel momento in cui fosse stato visto come un vero e proprio dazio d’importazione e quindi come misura protezionistica in violazione dei trattati internazionali sui commerci. (Fonte: E. VANONI, *Problemi dell’imposizione degli scambi*, Padova, Cedam, 1939.)

valore aumentava nei primi atti di scambio e incideva di meno su quelli in cui il valore aumentava negli ultimi.

Infine, con riferimento al rapporto esistente tra sistema tributario statale e locale, nel periodo suddetto si assiste ad un ridimensionamento delle pretese fiscali comunali.

Infatti i dazi di consumo governativi per effetto del r.d. n. 2030/1923 vennero aboliti ⁴⁷, così come con il d.l. n. 141/1930 vennero aboliti i dazi interni comunali ⁴⁸ (i quali vennero in realtà sostituiti da alcune imposte su beni come bevande alcoliche, carni, gas e luce, etc.).

Con il r.d. n. 3063/1923 venivano poi abolite l'imposta di famiglia⁴⁹ e l'imposta sul valore locativo, con possibilità per i comuni di introdurre al loro posto un'addizionale comunale sull'imposta complementare statale.

Poi sempre nello stesso anno con r.d. n. 2538/1923 veniva abolita la sovraimposta sui redditi di ricchezza mobile e contestualmente veniva istituita un'imposta comunale sui redditi delle industrie, commerci, arti e professioni (Icap).

E' a questo punto opportuno delineare uno schema di sintesi del sistema tributario fino agli anni 50', dunque del periodo oggetto di analisi. I vari tentativi di riforma effettuati non portarono come si è avuto modo di notare un radicale mutamento del sistema tributario ma piuttosto un loro riassetto, soprattutto in chiave integrativa con altre forme impositive.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta il sistema era essenzialmente caratterizzato da un complesso di imposte separate (o cedolari) gravanti sui singoli tipi di reddito; le forme impositive più comuni erano ancora di carattere reale e vi era solo una tendenza alla distribuzione progressiva del carico tributario ma non ancora una loro sistematica applicazione.

Questi perché evidentemente le imposte reali colpiscono isolatamente i singoli tipi di reddito, senza ricostruire la situazione della persona che li possiede.; quelle personali prendono invece in considerazione la condizione economica complessiva del contribuente e soltanto nel passaggio, che avverrà nei decenni successivi, da sistema basato su imposte reali a personali favorirà un aumento del grado di progressività dello stesso.

La stessa imposta complementare sul reddito complessivo del contribuente, pur anticipando i caratteri personali e progressivi delle successive evoluzioni del sistema tributario, era come si

⁴⁷ Va tuttavia ricordato che con il r.d. n. 117/1925 ristabilì il dazio addizionale sulle bevande alcoliche.

⁴⁸ Nello stesso anno con il d.l. n. 432/1930 furono anche abolite le cinte daziarie e venne così meno la distinzione rilevata in precedenza tra comuni chiusi e aperti.

⁴⁹ In realtà si trattò solo di un tentativo, giacché l'imposta di famiglia a causa delle forti contestazioni delle pubbliche amministrazioni sarà reintrodotta immediatamente.

è avuto modo di notare un tributo "di secondo livello", integrativo ma di certo non sostitutivo rispetto alle forme di imposizione tradizionali⁵⁰.

Con riferimento all'imposizione indiretta, se è vero che le modifiche furono tante sotto il profilo quali - quantitativo, queste restarono ancora preponderanti sotto il profilo del gettito rispetto alle dirette; l'introduzione dell'IGE dimostra la loro importanza ai fini delle entrate tributarie. Proprio questo aspetto, e cioè l'eccessivo sviluppo dell'imposizione indiretta a scapito di quella diretta⁵¹, era sicuramente un altro elemento che rendeva più difficile il raggiungimento della progressività del sistema tributario.

Comunque nel periodo oggetto in esame si assiste certamente ad una miglior integrazione tra le varie forme impositive, soprattutto tra quelle dirette come si è avuto modo di analizzare; ma il problema maggiore era da ricercare nella mancanza di un corpus di regole e principi organici del sistema tributario. In particolare la codificazione tributaria, intesa come metodo per rinnovare il sistema fiscale e migliorarne gli istituti esistenti, venne sempre più sentita come un'esigenza tra i giuristi ed in generale nella collettività.⁵² La crescita spropositata dei tributi, la crescente ed incontrollata evasione fiscale, la difficoltà di interpretazione delle leggi fiscali sia da parte del contribuente che da parte dell'amministrazione finanziaria rendevano infatti ormai improrogabile un riordino della materia fiscale.

Inoltre, come si è avuto modo di notare, il rapporto tra fiscalità centrale e locale non si rinnovò, ma subì solo un ridimensionamento del sistema impositivo comunale; ma certamente un'integrazione tra i due sistemi era ancora lontana.

Infine si ricordi che in questo periodo vi fu un ulteriore aggravio della pressione fiscale generata dai due conflitti mondiali; se si è già parlato di imposta patrimoniale straordinaria introdotta nel periodo seguente alla primo dopoguerra, ma ulteriori aggravii di imposta furono istituiti durante la Grande Guerra con aumenti di aliquote sulle imposte dirette ordinarie e poi una nuova imposta straordinaria (c.d. imposta sui profitti di guerra, legge n. 813/1940).⁵³

⁵⁰ Il reddito assoggettato ad imposta complementare era pari a 16 miliardi (14% del reddito nazionale); l'imposta complementare e l'imposta sui celibi nel loro complesso davano luogo ad entrate tributarie pari solo al 2,85%. (Fonte: P. BORIA, *Il sistema tributario italiano*, editore Utet giuridica, anno 2008).

⁵¹ L'imposizione diretta nel periodo in esame concorreva al gettito delle entrate tributarie solo per il 37,97%.

⁵² Nel saggio "*Il problema della codificazione tributaria*" (in Rivista di Diritto Fin. e Scienza delle Fin. 1938, I, pp. 361-398.), E. Vanoni osserva come per prima cosa occorresse introdurre una chiara definizione di nozione fiscale di reddito distinguendola da quella di reddito economico; in secondo luogo sottolineava l'esigenza di effettuare una codificazione dei principi di diritto tributario distinguendo una parte generale (per conferire un'organicità e sistematicità al sistema tributario nel suo complesso) ed una parte speciale (per introdurre regole specifiche e peculiari per ciascuna forma impositiva). Tra le altre cose sottolineava l'esigenza di procedere ad una revisione del processo tributario con particolare riferimento all'istituzione dei tribunali tributari: "*la proposta di creare dei tribunali tributari muove dal pensiero che la specialità della materia richiede una specializzazione nella formazione e nella cultura dei giudici e un ordinamento formale del processo divergente da quello ordinario*", cfr E. VANONI).

⁵³ L'incremento globale della pressione tributaria divenne così di 4.265 milioni di lire, di cui più della metà fu dovuto alla nuova imposta straordinaria.

In definitiva circa novant'anni dopo l'Unità d'Italia il sistema tributario, ben lontano dalla progressività e quindi di fatto dalla modernità, presentava piuttosto ancora rilevanti caratteri di regressività.

Infatti *"il sistema tributario italiano era molto lontano dalla progressività, riguardo ai soggetti ed al nucleo familiare, alle regioni ed al tempo, risultando costituito da imposte piuttosto rigide a variazioni di ricchezza, ai bisogni, di sforzi lavorativi da persona a persona, da zona a zona e da epoca a epoca"*⁵⁴ e quindi di fatto *"il sistema fiscale italiano risaliva, nella sua ossatura essenziale, alla metà del secolo scorso"*⁵⁵.

1.4 I tentativi di riforma tributaria degli anni '50 e '60': la legge Vanoni e le altre leggi degli anni 50'- 60'

Il successivo periodo oggetto di trattazione, che come anticipato parte dalle riforme compiute tra gli anni 20' e 40' fino alla legge Vanoni, si apre innanzitutto con un evento assolutamente fondamentale per l'Italia: l'introduzione nel 1948 della Costituzione Repubblicana.

Tralasciando gli enormi impatti su tutti gli altri ambiti (da quello sociale a quello politico, da quello amministrativo a quello economico solo per citarne alcuni), sotto il profilo tributario le novità del dettato costituzionale furono altrettanto importanti e certamente in linea con l'esigenza di modernità del Paese.

Infatti l'ampio dibattito⁵⁶ che sorse alla vigilia dell'introduzione del dettato Costituzionale era sulla riforma del sistema tributario italiano in chiave di imposizione diretta personale e progressiva al posto della preesistente imposizione reale e sostanzialmente proporzionale (eccezion fatta per l'imposta complementare). Il tema era di estrema rilevanza giacché ormai molti paesi industrializzati avevano adottato o comunque preso come riferimento proprio un sistema di questo tipo e quindi di fatto la progressività era vista come la chiave di volta per eliminare la sperequazione e raggiungere un obiettivo di redistribuzione di un qualsiasi sistema tributario.

Comunque al termine dei lavori della costituente furono introdotti all'interno della Costituzione l'art. 53 Cost., che sanciva all'interno il c.d. "Principio di capacità contributiva" e la progressività del sistema tributario.

Il problema era che il sistema tributario vigente risultava di fatto ancora largamente incompatibile con la nuova impostazione costituzionale; il sistema tributario infatti avrebbe dovuto adeguarsi a criteri di personalità e progressività dell'imposizione diretta, mentre *"il sistema vigente era caratterizzato, tra l'altro, da una legislazione caotica ed instabile, spesso disapplicata; da discriminazioni qualitative irrazionali tra redditi di eguale ammontare e diversa natura; da troppi trattamenti*

⁵⁴ cfr. FORTE, *"Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano"*, in Rivista Diritto Finanziario, 1952.

⁵⁵ cfr. C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Nuova Italia, 1950.

⁵⁶ Si faccia riferimento a tal proposito al Ministero per la Costituente 1946, *"Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente sui temi della finanza pubblica"*.

tributari ingiustificati. Ciò portava ad una diffusa ed elevata evasione, che Cosciani aveva stimato intorno alla metà del reddito nazionale con riferimento al 1938." (cfr A. Pedone).

Proprio da queste considerazioni partiva l'idea della Riforma Vanoni del 1951⁵⁷, che innanzitutto mirava al raggiungimento di un "patto fiscale"⁵⁸ tra Amministrazione finanziaria e contribuente in virtù del quale il primo si sarebbe impegnato a ridurre progressivamente le aliquote fiscali ed innalzare gli imponibili minimi mentre il secondo si sarebbe impegnato a presentare una fedele dichiarazione dei redditi anno per anno⁵⁹. L'obiettivo era quello di aumentare il gettito delle imposte dirette facendo emergere gli evasori totali che con la nuova legge erano costretti a dichiarare gli incrementi del proprio reddito anno per anno. Tra l'altro questo obiettivo si integrava perfettamente con un altro punto saliente della riforma riguardo la riorganizzazione e il rafforzamento dell'azione dell'amministrazione finanziaria.

In realtà il patto fiscale prospettato venne ben presto meno, innanzitutto proprio da parte dello Stato che per esigenze legate alla finanza pubblica si trovò costretto nuovamente ad aumentare le aliquote fiscali.

Ma la riforma Vanoni ebbe anche altri importanti riflessi concreti nell'ordinamento tributario, quali l'introduzione di un'autonoma imposta sulle società nel 1954, la tendenziale "personalizzazione" del sistema tributario, l'introduzione di un Testo unico sull'imposizione diretta nel 1958 ed una risistemazione della finanza locale.

Con riferimento alla prima novità, in effetti la mancanza di un' imposta sulle società era una lacuna del sistema tributario vigente che stentava a riconoscere un'autonomia delle società di capitali rispetto alle persone fisiche, nel cui reddito confluivano i proventi delle prime⁶⁰.

⁵⁷ La legge in questione è composta da 7 titoli comprendenti rispettivamente le norme sulla dichiarazione annuale dei redditi, norme relative alle imposte dirette e la loro riscossione, norme dedicate al rilevamento fiscale straordinario, norme tese a sanare situazioni tributarie pendenti e infine norme relative alla finanza locale.

La legge comprende inoltre norme che possono essere distinte in permanenti, straordinarie e transitorie. Con riferimento alle prime in particolare la legge comprendeva l'introduzione obbligatoria per tutte le persone fisiche della dichiarazione annua dei redditi ai fini delle imposte dirette, riduzione dell'intervallo di tempo esistente tra percezione del reddito e pagamento dell'imposta, normalizzazione delle aliquote e sistemazioni delle posizioni irregolari del passato.

Fu lo stesso Vanoni ad indicare i principi fondanti la legge quali: Principio della dichiarazione annuale, principio dell'accertamento del reddito effettivo, principio della dichiarazione analitica.

(Fonte: C. AMBROSETTI, *"Ezio Vanoni e la Riforma tributaria in Italia"*, pubblicato in Società italiana di economia pubblica, working paper n. 325, 2004).

⁵⁸ Si veda a tal proposito: E. VANONI *"Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie"*, 1946; E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932.

⁵⁹ Questi e quelli esposti di seguito erano essenzialmente i grandi temi contenuti nella legge di perequazione tributaria n. 25/1951, integrata successivamente con legge n. 1/1956. Tra l'altro, con riferimento all'introduzione della dichiarazione annuale si trattò, piuttosto che una novità, di un rafforzamento delle norme esistenti; infatti la dichiarazione obbligatoria in realtà era stata introdotta già settant'anni prima ma era caduta in desuetudine per inerzia sia dei contribuenti che dell'amministrazione finanziaria.

⁶⁰ In tal senso un primo contributo importante lo si ebbe con la Sentenza della Cassazione di Roma, a Sezioni unite, del 19 febbraio 1919 con la quale, in merito alla pretesa imponibilità del sovrapprezzo delle azioni di nuove emissioni, sancì che le società di capitali andavano trattate come "distinte dalle persone dei soci". (Fonte: U. MANNARA, *La pretesa imponibilità del sovrapprezzo nelle azioni di nuova emissione e la pretesa personalità giuridica delle società commerciali*, Unione tipografica - editrice torinese, 1911).

Varie erano le impostazioni teoriche, tra chi sosteneva che gli enti societari non dovessero avere un autonomo rilievo tributario in quanto "enti intermedi" che dunque agivano come "*meri esattori per conto del fisco*" (cfr Einaudi, 1914) e chi invece sosteneva che le società di capitali dovessero essere dotate di un'autonoma e speciale capacità contributiva rispetto alle persone fisiche in virtù della loro funzione economica e della loro autonoma veste giuridica in ambito civilistico (cfr. Griziotti, 1923).

Evidentemente per i sostenitori della prima tesi gli utili prodotti dalle società dovevano essere tassati in capo ai soci (dunque era da escludere l'introduzione di un'imposta sulle società, così com'era sempre stato in Italia), mentre per i sostenitori della seconda la società doveva essere tassata distintamente dal socio con un' autonoma imposta ad essa dedicata.

Con la riforma Vanoni ed in particolare con la legge n. 603/1954 venne evidentemente seguita questa seconda strada; l'imposta sulle società, che andò a sostituire la previgente imposta di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni ⁶¹, rappresentò così di fatto il primo tentativo effettuato in ordine alla tassazione autonoma delle società di capitali.

Sostanzialmente quindi venne accolta l'idea che le società, come le persone fisiche, producono un reddito che deve essere assoggettato a tassazione autonoma sia per un pieno rispetto del principio di capacità contributiva ma anche in base al c.d. principio della controprestazione⁶². In realtà molti autori rintracciavano nell'introduzione di un'autonoma imposta sulle società solo un espediente per creare facilmente e senza ostacoli nuovo gettito erariale⁶³.

Comunque la nuova imposta aveva un carattere fortemente soggettivo e quindi "personale", giacché colpiva alcuni soggetti specificatamente indicati nella norma (e non quindi grandezze imponibili come il patrimonio o il reddito); si trattava appunto di società di capitali (escluse le società cooperative, le mutue assicuratrici e società senza finalità economiche - produttive).

La base imponibile dell'imposta era duplice: da un lato essa colpiva il patrimonio imponibile delle società in base ai dati di bilancio, dall'altra il reddito complessivo che eccedeva il 6% di

⁶¹ Tale imposta, denominata "Imposta di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni delle società di capitali", fu istituita con la legge n. 4480/1868, con funzione surrogatoria dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo. (Fonte: P. M. TABELLINI, "*Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società*", Biblioteca delle scienze dell'Università di Pavia, 2010).

⁶² In base al principio di capacità contributiva è opportuno tassare separatamente le società dai soci in quanto le prime detengono una propria forza economica diversa e maggiore rispetto alla somma delle forze apportate dai soci in quanto persone fisiche e dunque detengono, in ultima analisi, una propria e distinta capacità contributiva.

In base al principio della controprestazione invece i benefici concessi dallo stato al settore privato, tra cui le imprese; questi benefici dunque comportano il pagamento di una controprestazione da parte delle imprese (c.d. "*benefix tax*").

⁶³ Tra i tanti Cosciani (1978) ha ritenuto l'introduzione dell'imposta sulle società sia da rinvenire nella facilità di introdurre uno strumento impositivo molto conveniente per la sua accettazione politica in base all'opinione molto diffusa che le società di capitali sono possedute dalle classi sociali più ricche; infatti i grandi contribuenti erano visti spesso come la responsabilità principale della massiccia evasione presente in Italia.

tale patrimonio⁶⁴. Le aliquote applicabili erano rispettivamente dello 0,75% sul patrimonio e del 15% sul reddito determinato come descritto sopra. Era peraltro possibile riscontrare un rapporto di complementarità con le altre imposte sul reddito in quanto per la determinazione della base imponibile veniva considerato il reddito determinato ai fini dell'imposta sulla ricchezza mobile e delle imposte fondiari.

Tra l'altro all'imposta sulle società relativa al reddito e al patrimonio se ne aggiunse un'altra sulle obbligazioni: evidentemente si trattava di un vero e proprio sistema impositivo integrato delle società che aveva lo scopo di eliminare le possibilità di evasione da parte degli enti societari stessi.

Si è parlato poi, come ulteriore obiettivo della riforma Vanoni, della "personalizzazione" del sistema tributario. Secondo Vanoni infatti *"Il fondamento della riorganizzazione del sistema tributario italiano è quello segnato dalle norme costituzionali, che vogliono un ordinamento che realizzi la progressività del sistema delle imposte. Questi scopi si possono raggiungere operando contemporaneamente secondo il mio pensiero sulle imposizioni dirette e indirette."* (cfr Vanoni, 1968).

E dunque, anche in virtù di quella fiducia verso il contribuente espressa nel "patto fiscale", la riforma Vanoni riuscì a ridurre sensibilmente le aliquote dell'imposta complementare, dell'imposta sulla ricchezza mobile, l'imposta di famiglia, l'IGE e l'imposta di registro.

In terzo luogo a seguito della disposizione costituzionale nel 1958 venne emanato il "Testo unico delle leggi sulle imposte dirette" (d.p.r. n. 645/1958) che sostanzialmente innovava il precedente Regio Decreto del 1877 (Testo Unico delle leggi di imposta sui redditi della ricchezza mobile), istituendo varie imposte cui si sommava la già citata imposta complementare progressiva sul reddito.

Evidentemente l'introduzione del Testo Unico non modificò affatto la prevalenza delle imposte reali su quelle personali, così come non alterò (se non con qualche modifica sporadica) le relazioni esistenti tra imposte dirette ed indirette, centrali e comunali. Di fatto le principali novità del testo unico furono limitate in materia di unificazione e coordinazione di norme frammentate nelle diverse leggi, introduzione di principi e terminologie già note ed accettate dalla dottrina tributaria.

Va però fatta, anche in questo caso, qualche considerazione ulteriore sulla tassazione societaria e l'annoso problema della doppia imposizione in merito al nuovo Testo Unico; in particolare l'adozione dello stesso portò alla previsione che *"i soggetti passivi del rapporto tributario*

⁶⁴ Sulle ragioni dell'istituzione dell'imposta in questione solo per le società di capitali e non anche per altre forme societarie si veda C. COSCIANI, *"Struttura dei sistemi tributari e loro riforma"*, in: *Bancaria*, 1978, n. 10, pp. 957-964; e in: *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, n. 3 (parte prima), pp. 505-518. Secondo l'autore esisteva in effetti nell'ordinamento tributario vigente una discriminazione a favore del reddito di impresa prodotto in forma di società di capitali, che spesso venivano costituite solo per un mero risparmio di imposta; infatti le società di capitali godevano di tutta una serie di oggettivi vantaggi in materia di imposta sui trasferimenti a titolo oneroso o gratuito e in materia di imposta progressiva sul reddito giacché in particolare si presumeva che potessero sottrarsi completamente all'imposizione relativa all'imposta complementare per la parte di utili non distribuiti.

sono le persone fisiche e giuridiche, le società e le associazioni", distinguendo dunque nell'ambito dell'imposta sulla ricchezza mobile il reddito prodotto dalle società e quello dei soci, rispettivamente da includersi nelle categorie B e A. Con riferimento all'imposta complementare inoltre il Testo Unico nell'art. 7 introdusse anche in questo caso una distinzione tra gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali e di persone, prevedendo altresì che *"la stessa imposta non può essere applicata due volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*. In effetti la formulazione dell'art. 7 del dpr 645/1958 non si discostava molto dal dettato previsto dall'art. 8 della legge n. 1830/1864, analizzata precedentemente; tuttavia si limitava l'ambito di applicazione del divieto di doppia imposizione solo per quella giuridica (cioè quella che si ha al realizzarsi di un medesimo presupposto verso uno stesso soggetto passivo o diversi soggetti passivi), mentre non veniva incisa dalla norma quella economica (conseguentemente su uno stesso cespite avrebbero potuto gravare legittimamente più imposte). Il sistema, per quanto imperfetto⁶⁵, continuava dunque ad essere proiettato verso un sistema di riduzione dei fenomeni di doppia imposizione.

Ultimo obiettivo della riforma fu una risistemazione della finanza locale; sebbene infatti Vanoni fosse un sostenitore dell'autonomia impositiva degli enti locali, era anche giustamente preoccupato della sovrapposizione del gettito comunale su quello erariale, soprattutto in un quadro normativo disorganico e confusionario come quello dell'epoca.

In realtà nelle leggi relative alla riforma non vi è traccia di una riforma profonda del sistema tributario locale, ma soltanto una riduzione delle pretese locali con alleggerimento delle aliquote e maggiori controlli sulla potestà impositiva da parte degli organi parlamentari.

Chiariti i capisaldi della riforma tributaria attuata da Vanoni, è necessario anche dare un giudizio sull'effettiva portata della stessa.

Tra i meriti della riforma sicuramente si possono annoverare una spinta di fiducia da parte dello Stato verso il contribuente ed una volontà da parte dell'amministrazione finanziaria di ridurre la pressione fiscale sulle fasce più deboli dei contribuenti e nello stesso tempo dare vita ad un'azione più decisa di lotta contro l'evasione fiscale mediante la riorganizzazione di tale azione; inoltre l'introduzione di un'imposta sulle società ed il tentativo di rendere più progressivo e personale il sistema tributario resero lo stesso un po' più vicino alle concezioni moderne dello stesso.

⁶⁵ In effetti rimanevano alcune situazioni in cui la doppia tassazione continuava ad essere un fenomeno evidente; era il caso ad esempio dell'inclusione dei dividendi percepiti dalle persone giuridiche nel computo del reddito tassabile ai fini dell'imposta sulle società (ex. art. 148, comma 1, lettera d legge dpr 645/1958), le quali vedevano tassati ulteriormente dividendi già tassati in capo alla società erogante questi.

Anche il gettito erariale aumentò per effetto della riforma in questione come è possibile verificare dalla lettura della tabella seguente; in effetti nel quinquennio compreso tra la fine degli anni '40 e i primi anni '50 le entrate tributarie aumentarono del 58% circa.

Tabella 5 - Bilanci statali dal 1948 al 1953 (dati in miliardi di lire)

| PERIODO | Parte effettiva | | Movim. Capitali | | Deficit | | PIL | Deficit/PIL (%) | |
|---------|-----------------|---------|-----------------|---------|---------|-----------|--------|-----------------|-----------|
| | Spese | Entrate | Spese | Entrate | Globale | Effettivo | Mld. | Globale | Effettivo |
| 1948-49 | 1.643 | 2.140 | 101 | 44 | 552 | 494 | 7.364 | 7,40 | 6,70 |
| 1949-50 | 1.716 | 2.418 | 230 | 341 | 185 | 298 | 8.047 | 2,20 | 3,70 |
| 1950-51 | 1.893 | 2.720 | 319 | 271 | 220 | 173 | 9.595 | 2,30 | 1,80 |
| 1951-52 | 2.129 | 2.737 | 305 | 335 | 360 | 392 | 11.155 | 3,20 | 3,50 |
| 1952-53 | 2.310 | 2.804 | 119 | 304 | 321 | 506 | 12.190 | 2,60 | 4,15 |

Fonte: Istat, *Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1961 - 1965, Roma 1968.*

Per effetto della riforma si assistette infine ad una spinta di integrazione dell'ordinamento tributario, sia con riferimento alla già rilevata introduzione di un testo unico sull'imposizione diretta sia su un'integrazione dell'imposta sulle società con l'imposta sulle obbligazioni; in altri termini, se è vero che la portata riformatrice della legge Vanoni sotto questo profilo non fu così ampia, l'ordinamento tributario continuava a seguire la strada dell'integrazione del sistema dei tributi e di risistemazione della materia fiscale nel suo complesso.

Tuttavia molti aspetti della riforma furono giudicati negativamente da molti autori; l'aspetto più critico era legato proprio alla nuova imposta sulle società.

Innanzitutto uno degli aspetti più controversi era legato al fatto che l'imposta in questione colpiva di fatto unicamente i grandi contribuenti, i quali venivano spesso intesi come responsabili dell'elevatissimo tasso di evasione in Italia, cosa tutt'altro che scontata in quanto l'evasione colpiva tutti gli strati della popolazione⁶⁶. E questa considerazione, unita al fatto che come rilevato precedentemente, in molti sostenevano che la *ratio* dietro l'introduzione dell'imposta era da ricercare nella facilità di accesso a nuovo gettito erariale, dava luogo a non pochi dubbi sull'adozione di un'imposta di questo tipo (soprattutto se slegata da una complessiva riforma del sistema dei tributi), anche sotto il profilo della legittimità costituzionale.

Infatti il dubbio era se fosse possibile istituire tributi speciali per una specifica categoria di contribuenti come le società di capitali; nella relazione che accompagnò il disegno di legge, si

⁶⁶ In particolare nell'ambito delle società di capitali l'imposizione del reddito eccedente la soglia normale costituiva un "deterrente alla formazione di riserve occulte". (cfr. C. COSCIANI, 1978).

giustificò il trattamento differenziato delle società di capitali rispetto alle altre forme societarie, in quanto queste ultime subivano le molte agevolazioni fiscali concesse alle prime. Per tale ragione per le società di capitali era prevista l'imposta sulle società, mentre per le altre no.

Inoltre la stessa determinazione della base imponibile, che come si è visto era "ibrida" tra patrimonio e reddito sociale, sollevava ulteriori dubbi di legittimità costituzionale.

Sempre sotto il profilo dell'imposta sulle società infine un'altra critica importante mossa al tributo riguardava il fatto che penalizzava fortemente le piccole realtà sociali come evidenziava uno studio effettuato nel 1955 ⁶⁷; per queste società, che avevano necessità di effettuare investimenti per ampliarsi senza però poter disporre di ampi capitali, l'aliquota del 15% sulla quota parte di reddito eccedente quello normale rappresentava una fortissima barriera allo sviluppo e alla crescita.

Al di là delle critiche alla nuova imposta, l'aspetto più importante da rilevare è che in realtà i difetti storici dell'ordinamento tributario italiano continuavano ad essere più che mai presenti; continuava in generale a mancare una vera e propria integrazione tra i tributi, rimaneva fortemente consolidata una caoticità ed estrema complessità della legislazione tributaria (spesso legata più alle esigenze di gettito che agli scopi specifici e generali dell'ordinamento tributario), continuava ad esserci un'eccessiva elevatezza delle aliquote (nonostante i ritocchi effettuati nella riforma in questione) ed un'eccessiva lentezza e disorganizzazione dell'azione dell'amministrazione finanziaria. Ed ancora le imposte indirette continuavano a rappresentare la maggior parte delle entrate tributarie e continuava ad esserci una sovrapposizione dell'imposizione statale con quella locale.

In particolare il sistema di imposizione indiretta era caratterizzato, alla vigilia della riforma tributaria del '71, notoriamente da problematiche di non poco conto; essenzialmente erano tre gli aspetti critici quali: carattere frammentario ed occasionale della tassazione indiretta, eccessivo numero di tributi indiretti e l'assenza di integrazione sia tra il sistema dei tributi indiretti e la politica dei redditi in generale che rispetto alle necessità di armonizzazione nel quadro del MEC.

Si ricorda infatti che, sotto il primo profilo, il quadro della tassazione indiretta italiana era essenzialmente composto nel modo seguente e caratterizzato da alcune problematiche di fondo di seguito riportate ⁶⁸:

- IGE. L'imposta generale sui consumi assolveva una funzione estremamente importante sotto il profilo del gettito erariale, ma come rilevato precedentemente erano molte le critiche nei suoi confronti come l'incentivo alla concentrazione delle imprese.

⁶⁷ Fonte: C. AMBROSETTI, "*Ezjo Vanoni e la Riforma tributaria in Italia*", pubblicato in Società italiana di economia pubblica, working paper n. 325, 2004.

⁶⁸ Fonte: F. FORTE, *La riforma della tassazione indiretta*, in *La riforma fiscale in Italia*, Franco Angeli Editore 1967.

- Imposte comunali di consumo. Erano imposte che, nel quadro di una sempre maggiore necessità di mobilità delle merci sul territorio nazionale ed internazionale, si configuravano sicuramente come anacronistiche; peraltro le difficoltà tecniche connesse all'attività di accertamento e riscossione (che si basavano essenzialmente sullo spostamento di merci da un Comune all'altro) spesso vanificavano i vantaggi in termini di gettito.
- Imposte di fabbricazione e dazi fiscali. Il complesso di dazi fiscali e le imposte di fabbricazione, per quanto ottime sotto il profilo del gettito erariale, erano scarsamente o per nulla integrate con il resto delle imposte indirette⁶⁹
- Imposte sulle concessioni governative e di bollo. Anche questo tipo di tributi dava luogo ad una componente di gettito apprezzabile, ma di nuovo l'irrazionalità e la mancata integrazione con il restante sistema dei tributi indiretti era causa di molti dubbi sulla loro distribuzione ed equità.
- Imposta di registro, ipotecaria ed affini. Due erano i principali problemi da ravvisare: il fatto che spesso tali tributi colpivano atti del tutto diversi da quelli di trasferimento patrimoniale (che dovrebbe essere la loro ragion d'essere) come ad esempio contratti di appalti e forniture e che erano incapaci invece di colpire quelle operazioni di trasferimento patrimoniale da cui derivavano profitti ma che sfuggivano alla registrazione.
- Altre imposte. Altre imposte indirette erano ad esempio la tassa di circolazione sugli autoveicoli, sugli spettacoli, sui cani, sulle insegne e così via; anche qui generalmente il coordinamento rispetto ad altri tributi era del tutto assente.

Per quanto riguarda il secondo aspetto del sistema dei tributi indiretti - quello relativo all'eccesso del numero di tributi stessi- il problema essenziale stava nel determinare qual'era l'esatto carico fiscale che avrebbe colpito un determinato prodotto; l'enorme numero dei tributi, il fatto che ciascun imposta fosse prelevata con criteri diversi ed in stadi diversi, le interdipendenze (*rectius*, la mancanza di integrazione dei tributi) rendevano di fatto difficilissimo stimare questo aspetto, se non in maniera approssimativa e con il ricorso a strumenti molto complessi.

Infine, per quanto riguarda l'integrazione tra il sistema dei tributi indiretti e la politica dei redditi generale, il problema più grande era da ricercare nella mancanza di un dosaggio equilibrato tra le imposte indirette sui beni di prima necessità e l'incoerente relazione rispetto ai vari strumenti di politica fiscale quali la politica dei minimi imponibili, delle detrazioni sulle imposte dirette e la politica delle assicurazioni sociali (assegni familiari e pensioni).

⁶⁹ Si pensi al fatto che nella base imponibile dell'IGE venivano incluse anche le imposte di fabbricazione e i dazi fiscali; ciò comportava che l'IGE avrebbe colpito beni il cui prezzo di mercato era profondamente condizionato dalla presenza delle suddette imposte.

Anche il rapporto tra finanza statale e locale merita qualche approfondimento; innanzitutto, dall'analisi del c.d. "Rapporto Saraceno"⁷⁰, si evincono i seguenti tratti caratterizzanti del sistema degli enti locali tra la fine del secondo conflitto mondiale e la prima metà degli anni '60.

- Il deficit complessivo della finanza pubblica passò da 494 miliardi nel 1956/1957 a 1095 miliardi nel 1961/1962, essenzialmente per effetto dei maggiori trasferimenti statali verso le autonomie locali per effetto dell'aumento della spesa ed una contestuale riduzione del gettito di quest'ultimi.
- L'aumento della spesa (e il conseguente aumento dell'indebitamento) degli enti locali fu da attribuire essenzialmente ad un notevole decentramento finanziario e quindi dell'ampliamento della sfera d'azione degli enti locali rispetto allo Stato.

Questi dati evidenziano un dato fondamentale: che gli enti locali non erano assolutamente in grado di coprire mediante le entrate tributarie proprie le proprie uscite e per tale ragione dovevano ricorrere sistematicamente ai trasferimenti statali. Appare quindi opportuna un'analisi mirata a comprendere le principali fonti di gettito a livello locale.

In primo luogo gli enti locali godevano di compartecipazioni ai tributi erariali, le quali rappresentavano a loro volta il 10% circa delle entrate comunali complessive; esse erano da rinvenire nella compartecipazione al gettito dell'IGE (7,5% per le Province e 2,5% per i Comuni), della tassa di circolazione (1/3 alle Province) e ai diritti erariali sugli spettacoli.

Una seconda fonte di entrate per gli enti locali era dato dal complesso di contributi, concorsi e rimborsi di spesa concessi dallo Stato agli Enti locali; tuttavia l'importanza di questi è andata scemando nel corso del tempo fino a raggiungere verso la metà degli anni '60 il 3% delle entrate complessive comunali.

Altre fonti erano da rinvenire nelle sovrainposte e addizionali comunali (che concorrevano per circa il 7%-8% delle entrate comunali), i tributi autonomi (circa il 55%-58% delle entrate comunali), le entrate derivanti dalla partecipazione ad aziende municipalizzate ed entrate patrimoniali (circa il 5%) ed infine erano presenti entrate varie (per circa il 16% delle entrate complessive).

Evidentemente le entrate più importanti, dal punto di vista tributario in senso stretto, erano le sovrainposte e le addizionali comunali e i tributi autonomi. Le prime in particolare si esplicavano in aliquote aggiuntive a quelle statali applicati sull'imponibile già accertato a livello erariale come la sovrainposta sulla ricchezza mobile, sul reddito dei terreni e dei fabbricati e sui redditi agrari.

Per quanto riguarda i tributi autonomi essi erano da rinvenire, con riferimento all'imposizione diretta, oltre che nelle già citate addizionali e sovrainposte comunali rispetto all'imposta sulla

⁷⁰ Dal nome di Pasquale Saraceno, economista e consulente di Vanoni; il rapporto a cui si fa riferimento può essere rinvenuto nel "Rapporto del Vice Presidente della Commissione nazionale per la programmazione economica, Roma, Servizio informazioni della Presidenza del Consiglio dei Ministri, 1964.

ricchezza mobile, essenzialmente nell'imposta di famiglia e nell'ICAP; con riferimento all'imposizione indiretta invece erano presenti le imposte di consumo, l'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili (di cui si dirà successivamente) e le imposte automobilistiche.

Nel complesso dunque, fino ai primi anni '70, gli enti locali avevano goduto di una certa autonomia finanziaria, soprattutto perché i 2/3 delle entrate correnti erano di origine tributaria, di cui la metà era rappresentata da risorse proprie⁷¹.

Occorre a questo punto tirare le fila dell'analisi fin qui svolta. Nel percorso logico e storico dell'elaborato si è giunti in questa fase alla vigilia della grande riforma del sistema tributario, trattata nel prossimo paragrafo.

Appare quindi opportuno in primo luogo schematizzare il complesso sistema impositivo vigente all'epoca, per poi procedere ad una verifica di come si sia modificata la pressione tributaria dal primo periodo di riferimento alla metà degli anni sessanta del Novecento. Infine si darà, come nei precedenti paragrafi, un giudizio complessivo in base al filo logico seguito dall'elaborato.

Con riferimento al primo aspetto, il sistema tributario del 1950 era rappresentato, prescindendo dalle imposte minori e da quelle transitorie da:

- Imposte dirette: Imposta sulla ricchezza mobile, imposta sul reddito da terreni, imposta sul reddito da fabbricati urbani e imposta sui redditi agrari; tutte i tributi menzionati erano di tipo proporzionale;
- Imposta complementare sul reddito ed imposta di famiglia, di tipo personale e progressivo;
- Imposta sulle società;
- Imposta sulle successioni e sulle donazioni, a carattere progressivo;
- Imposte sugli affari;
- Imposte sui consumi;
- IGE;
- Altre imposte indirette: imposta di registro, ipotecaria, sulle concessioni governative e di bollo ed altre imposte varie (es. tassa sulla circolazione degli autoveicoli);
- Tributi relativi alla finanza comunale quali: una serie di sovrimposte comunali e provinciali su talune imposte sul reddito erariale; un'imposta personale sul reddito globale, progressiva ed accertata dal Comune; una serie di imposte di consumo.

⁷¹ Fonte: M. VITI, "La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70", in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze.

Per quanto concerne le modificazioni della pressione tributaria, si è già avuto modo di notare nel paragrafo iniziale come nel periodo compreso tra il 1861 e il primo decennio del '900 da un lato le imposte dirette e le imposte sugli affari garantivano da sole metà del gettito complessivo mentre l'altra metà derivava dalle imposte sui consumi e dai monopoli e dall'altro che le imposte indirette (imposte sugli affari e imposte sui consumi) garantivano quasi il 60% delle entrate tributarie complessive.

Le seguenti considerazioni, oltre che confermare il dato in questione, ampliano lo spettro temporale di indagine fino appunto a qualche anno prima della Riforma Visentini.

La prima osservazione che può essere fatta è che il livello di pressione tributaria statale rimase sostanzialmente stabile e relativamente modesto fino al secondo dopoguerra; da questo periodo in poi se è vero che ci furono ulteriori aumenti della stessa, vi fu una relativa stabilità fino alla metà degli anni '70, in cui per effetto dell'aumento delle imposte dirette (che raddoppiarono la loro incidenza sul PIL dal 6% al 16%) incominciò a crescere a ritmo accelerato proprio a partire dagli anni '80 del '900.

Con riferimento alla composizione del prelievo tributario statale la tabella che segue mostra una stabilità tendenziale fino al secondo dopoguerra; infatti si può notare come in media il 32% delle entrate tributarie statali fosse assicurato dalle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio, mentre la restante parte dalle imposte indirette.

Analizzando più a fondo tali dati medi però appare subito evidente come le entrate derivanti dalle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio diminuiscano in maniera consistente per tutto il periodo considerato, a favore dell'aumento dell'imposizione indiretta soprattutto per effetto dell'aumento delle imposte sugli scambi e sui consumi.

Tabella 6: Entrate tributarie statali: composizione percentuale per categorie dal 1896 al 1965

| | 1896 | 1897-1906 | 1906 | 1910 | 1907-1913 | 1913 | 1914-1919 | 1919 | 1920-1928 | 1928 |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| Reddito e patrimonio | 39,14 | 35,91 | 31,18 | 28,65 | 29,38 | 29,79 | 35,18 | 33,12 | 34,00 | 30,67 |
| Affari | 11,49 | 11,21 | 11,97 | 12,08 | 12,08 | 11,62 | 12,04 | 14,29 | 11,49 | 12,04 |
| Scambi | 17,35 | 17,57 | 19,46 | 19,92 | 18,66 | 17,09 | 13,65 | 10,48 | 17,99 | 22,47 |
| Consumi | 27,13 | 30,39 | 32,41 | 33,66 | 34,54 | 36,28 | 36,31 | 39,75 | 33,90 | 31,84 |
| Lotto | 4,89 | 4,91 | 4,97 | 5,70 | 5,34 | 5,22 | 2,81 | 2,35 | 2,61 | 2,99 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| | 1929-1934 | 1934 | 1935-1938 | 1938 | 1939-1948 | 1948 | 1949-1963 | 1963 | 1965 | |
| Reddito e patrimonio | 29,41 | 28,54 | 31,79 | 30,83 | 24,10 | 22,63 | 24,07 | 26,39 | 29,90 | |
| Affari | 12,32 | 11,73 | 11,57 | 11,68 | 8,10 | 7,51 | 9,77 | 11,26 | 10,04 | |
| Scambi | 22,89 | 25,22 | 25,70 | 27,28 | 37,48 | 38,89 | 41,94 | 43,32 | 41,89 | |
| Consumi | 32,36 | 31,77 | 28,70 | 27,88 | 29,07 | 29,73 | 22,64 | 17,57 | 16,43 | |
| Lotto | 3,02 | 2,74 | 2,24 | 2,32 | 1,26 | 1,23 | 1,58 | 1,45 | 1,75 | |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

E' possibile ulteriormente suddividere le principali tipologie di imposta presenti nella tabella (Reddito e Patrimonio, Affari, Scambi e Consumi) in sottocategorie, come rappresentato nelle successive tabelle.

Tabella 7: Entrate tributarie statali: imposte sul reddito e patrimonio dal 1896 al 1965

| | 1896 | 1897-1906 | 1906 | 1910 | 1907-1913 | 1913 | 1914-1919 | 1919 | 1920-1928 | 1928 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Terreni | 20,27 | 19,13 | 17,72 | 15,88 | 15,69 | 13,93 | 7,11 | 4,75 | 2,31 | 2,11 |
| Fabbricati | 16,67 | 17,19 | 18,70 | 18,61 | 18,98 | 18,85 | 9,60 | 6,51 | 4,06 | 4,14 |
| Ricchezza mobile | 54,73 | 55,28 | 54,33 | 55,11 | 55,51 | 57,70 | 34,34 | 28,30 | 52,33 | 70,12 |
| Successioni | 8,33 | 8,40 | 9,25 | 10,40 | 9,82 | 9,51 | 6,78 | 6,67 | 3,09 | 1,58 |
| Complementare | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,74 | 2,63 | 4,30 | 5,95 |
| Straordinarie | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 41,42 | 51,14 | 29,72 | 14,58 |
| Altre dirette | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 4,18 | 1,52 |
| Totale | 100,00 |

| | 1928 | 1929-1934 | 1934 | 1935-1938 | 1938 | 1939-1948 | 1948 | 1949-1963 | 1963 | 1965 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Terreni | 2,11 | 2,93 | 3,22 | 2,30 | 2,08 | 3,96 | 3,64 | 1,19 | 0,47 | 0,16 |
| Fabbricati | 4,14 | 6,42 | 7,17 | 5,16 | 4,74 | 0,59 | 0,00 | 1,06 | 1,48 | 1,24 |
| Ricchezza mobile | 70,12 | 69,63 | 67,79 | 55,26 | 57,87 | 46,36 | 47,27 | 53,21 | 54,30 | 53,34 |
| Successioni | 1,58 | 2,74 | 3,12 | 3,01 | 3,19 | 3,78 | 4,09 | 5,27 | 5,17 | 4,72 |
| Complementare | 5,95 | 6,62 | 7,28 | 5,91 | 6,01 | 7,04 | 8,18 | 9,31 | 12,84 | 11,77 |
| Società | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 11,11 | 11,22 | 8,86 |
| Patrimonio | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 4,01 | 0,45 | 0,03 | 0,00 | 0,00 |
| Straordinarie | 14,58 | 9,21 | 7,83 | 21,65 | 17,73 | 28,58 | 30,45 | 6,51 | 0,40 | 0,16 |
| Altre dirette | 1,52 | 2,45 | 3,59 | 6,72 | 8,39 | 5,68 | 5,91 | 12,30 | 14,11 | 19,75 |
| Totale | 100,00 |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

Il dato che emerge con forza dalla tabella sopra è che, mentre le imposte sui terreni, fabbricati e sulle successioni subiscono un forte decremento, l'imposta sulla ricchezza mobile subisce un netto consolidamento ed incremento, soprattutto a partire dagli anni '20 del Novecento.

Altre importanti considerazioni possono essere fatte relativamente alle imposte straordinarie; si può agevolmente notare come queste raggiungano i picchi proprio in concomitanze delle due guerre mondiali (rispettivamente 41,42% e 30,45% delle entrate tributarie complessive nel periodo relativo al primo e secondo conflitto mondiale).

In effetti con riferimento alla Prima Guerra mondiale le imposte straordinarie, insieme alla tassa di consumo dei tabacchi e i proventi doganali, divennero la principale forma di entrata tributaria per far fronte alle ingenti spese belliche⁷².

In realtà nel ventennio fascista vennero abolite molte delle forme di imposizione straordinaria (in particolare su abolita la nominatività dei titoli, l'addizionale sulle imposte dirette, l'imposta di successione nell'ambito del nucleo familiare, etc.).

⁷² In particolare la prima guerra mondiale portò ad un aumento enorme della spesa pubblica la quale passò dal 10% del reddito nazionale fino al 50% dello stesso, e i tre quarti di queste derivavano proprio dalle attività belliche.

Nonostante le riduzioni della pressione fiscale straordinaria sopra riportate, le imposte straordinarie continuarono a garantire una buona percentuale delle entrate tributarie complessive ininterrottamente fino alla metà degli anni '60: circa l'11% delle entrate complessive epurando il periodo della seconda guerra mondiale (altrimenti il dato salirebbe ad oltre il 14%)⁷³.

In effetti già negli anni precedenti alla seconda guerra mondiale dal 1936 al 1938 furono introdotte tre imposte straordinarie sul patrimonio immobiliare, sul capitale delle società per azioni e sul capitale delle aziende industriali e commerciali non in forma di società per azioni; parallelamente, nel 1940, fu introdotta un'imposta ordinaria sul patrimonio.

Con l'ingresso in Italia nella Grande Guerra, accanto alle forme preesistenti, furono istituite nuove forme di prelievo straordinario; il contributo del 2 per cento sui salari non assoggettati all'imposta sulla ricchezza mobile, fu reintrodotta l'imposta straordinaria sui profitti di guerra e l'addizionale sull'ultima aliquota progressiva all'imposta complementare (la cui aliquota passò dal 10% al 20%).

Tabella 8: Entrate tributarie statali: imposte sugli affari dal 1896 al 1965

| | 1896 | 1897-1906 | 1906 | 1910 | 1907-1913 | 1913 | 1914-1919 | 1919 | 1920-1928 | 1928 |
|--------------|--------|-----------|--------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| Registro | 44,52 | 43,02 | 45,13 | 45,45 | 44,89 | 44,96 | 46,87 | 46,90 | 49,92 | 45,77 |
| Bollo | 43,87 | 41,81 | 36,92 | 35,50 | 36,57 | 36,97 | 40,62 | 42,65 | 33,07 | 30,56 |
| Concessioni | 4,52 | 5,80 | 6,15 | 7,36 | 6,41 | 5,88 | 3,54 | 3,24 | 5,81 | 9,16 |
| Surrogazione | 7,10 | 9,37 | 11,79 | 11,69 | 12,13 | 12,18 | 8,97 | 7,22 | 11,21 | 14,50 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

| | 1928 | 1929-1934 | 1934 | 1935-1938 | 1938 | 1939-1948 | 1948 | 1949-1963 | 1963 | 1965 |
|--------------------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|--------|
| Registro | 45,77 | 42,67 | 41,77 | 43,17 | 45,18 | 49,54 | 49,32 | 44,32 | 48,50 | 45,22 |
| Bollo | 30,56 | 33,31 | 35,38 | 33,20 | 31,25 | 26,91 | 30,14 | 33,29 | 32,28 | 32,87 |
| Concessioni | 9,16 | 8,45 | 8,42 | 8,50 | 7,53 | 7,85 | 9,59 | 13,21 | 11,97 | 12,65 |
| Surrogazione | 14,50 | 15,57 | 14,44 | 15,11 | 15,94 | 9,74 | 8,22 | 7,09 | 5,35 | 6,94 |
| Pubblicità | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1,14 | 1,26 | 1,54 |
| Sovranegoziiazione | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5,94 | 2,74 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Altre affari | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,11 | 0,02 | 0,00 | 0,95 | 0,63 | 0,77 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni:100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

⁷³ Un aspetto da sottolineare è come, tra le altre cose, le imposte straordinarie introdotte in occasione del primo conflitto mondiale, possono essere considerate come tra le più importanti cause che portarono all'introduzione nei decenni successivi delle imposte personali progressive sul reddito complessivo; in quest'ottica è senz'altro interessante notare come nell'ambito delle imposte cedolari si fece ricorso all'introduzione di aliquote progressive.

La stessa istituzione dell'imposta complementare rispondeva ad esigenze belliche ed è stato, come si è avuto modo di rilevare nei precedenti paragrafi, uno dei primi veri tentativi di introdurre una forma di progressività nel sistema tributario italiano.

Come rileva Pedone: "I periodi bellici sono così stati un laboratorio sperimentale di innovazioni in campo tributario e un incubatore delle più importanti trasformazioni che sono state poi introdotte in modo sistematico con le riforme attuate nei periodi successivi" (Fonte: A. PEDONE e F. GALLO, in *Tra imprese e istituzioni:100 anni di Assonime*, Volume 3, pag. 35,, editore Laterza, 2010).

Tabella 9: Entrate tributarie statali: imposte sugli scambi dal 1929 al 1965

| | 1896 | 1897-1906 | 1906 | 1910 | 1907-1913 | 1913 | 1914-1919 | 1919 | 1920-1928 | 1928 |
|---------------------|--------|-----------|--------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| Dogane | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 99,26 | 98,00 | 91,86 | 93,06 | 72,14 | 70,73 |
| Sovrimposte confine | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2,34 | 2,40 | 5,64 | 8,51 |
| Automobilistiche | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,74 | 2,00 | 2,54 | 4,54 | 3,31 | 2,78 |
| Tassa scambio - Ige | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 18,79 | 17,82 |
| Oli minerali | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,00 | 0,11 | 0,15 |
| Altre scambi | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 3,21 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

| | 1929-1934 | 1934 | 1935-1938 | 1938 | 1939-1948 | 1948 | 1949-1963 | 1963 | 1965 |
|---------------------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|--------|
| Dogane | 58,58 | 43,21 | 27,14 | 19,97 | 2,55 | 1,85 | 12,35 | 11,17 | 8,25 |
| Sovrimposte confine | 9,76 | 20,12 | 14,75 | 9,34 | 5,11 | 3,70 | 1,90 | 2,01 | 1,04 |
| Automobilistiche | 4,68 | 5,41 | 2,84 | 2,14 | 1,59 | 1,59 | 3,61 | 4,54 | 4,77 |
| Tassa scambio - Ige | 24,47 | 26,93 | 35,70 | 38,75 | 71,55 | 67,72 | 54,34 | 50,31 | 50,83 |
| Oli minerali | 2,49 | 4,23 | 15,34 | 26,25 | 10,08 | 12,96 | 26,09 | 29,84 | 33,00 |
| Altre scambi | 0,02 | 0,10 | 4,23 | 3,54 | 9,11 | 12,17 | 1,70 | 2,13 | 2,11 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni:100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

Particolarmente interessante appare la tabella 9 che mostra la composizione percentuale delle imposte sugli scambi nel periodo tra il 1929 e il 1965; infatti si nota come le imposte doganali almeno fino al 1919 siano sostanzialmente l'unica forma di imposta sugli scambi, per poi ridurre parzialmente il proprio peso a favore di nuove forme impositive.

Infatti con l'unificazione del Regno d'Italia nel 1861 la previgente tariffa doganale piemontese venne estesa a tutte le province; in seguito negli anni '70 dell'Ottocento in seguito alla recessione mondiale venne estesa la protezione doganale per tenere in considerazione le trasformazioni produttive sia delle industrie preesistenti (tessili, vetraie, ceramiche, seriche e meccaniche) ma anche e soprattutto delle industrie nascenti. Verso la fine del decennio nel 1887 fu poi introdotta una tariffa generale per proteggere le industrie nazionali dalla consistente riduzione dei costi di trasporto.

Nel primo decennio del nuovo secolo il governo istituì una commissione reale per lo studio della revisione della tariffa doganale; studio che alla fine portò all'introduzione del 1921 di una versione della stessa.

Successivamente nel 1958 fu introdotta una nuova tariffa doganale ma da questa data incominciarono ad essere anche progressivamente attuate disposizioni sulla liberalizzazione degli scambi all'interno del Mec fino all'abolizione dei dazi doganali e all'introduzione del Testo Unico delle leggi doganali avvenuta con il dpr n. 43/1973, sostituito poi dal d.lgs. n. 504/1995.

Tabella 10: Entrate tributarie statali: imposte sui consumi

| | 1896 | 1897-1906 | 1906 | 1910 | 1907-1913 | 1913 | 1914-1919 | 1919 | 1920-1928 | 1928 |
|-----------------|--------|-----------|--------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| Tabacchi | 51,37 | 47,07 | 45,27 | 46,89 | 47,25 | 47,11 | 55,00 | 52,54 | 51,98 | 42,66 |
| Sali | 20,22 | 17,03 | 15,15 | 13,35 | 13,37 | 12,11 | 7,51 | 4,19 | 3,21 | 4,61 |
| Altre monopolio | 0,00 | 0,13 | 0,38 | 2,17 | 1,42 | 2,02 | 3,91 | 4,16 | 2,91 | 2,70 |
| Fabbricazione | 12,30 | 22,16 | 27,27 | 0,00 | 10,02 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Spiriti | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 7,30 | 4,64 | 7,00 | 5,53 | 5,85 | 7,40 | 7,88 |
| Zuccheri | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 16,77 | 10,86 | 18,98 | 12,68 | 10,48 | 15,45 | 21,65 |
| Gas-energia | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2,17 | 1,42 | 2,42 | 1,28 | 0,80 | 2,44 | 4,23 |
| Caffè-cacao | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5,35 | 14,70 | 6,07 | 6,75 |
| Tessili | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,30 | 0,93 | 0,39 | 0,00 |
| Spettacoli | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,46 | 0,50 | 1,10 | 1,54 |
| Rai-Tv | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,02 | 0,20 |
| Altri consumi | 16,12 | 13,60 | 11,93 | 11,34 | 11,02 | 10,36 | 7,98 | 5,85 | 9,05 | 7,81 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

| | 1928 | 1929-1934 | 1934 | 1935-1938 | 1938 | 1939-1948 | 1948 | 1949-1963 | 1963 | 1965 |
|-----------------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|--------|
| Tabacchi | 42,66 | 46,42 | 47,31 | 47,02 | 47,32 | 57,61 | 57,09 | 53,96 | 54,29 | 53,30 |
| Sali | 4,61 | 6,01 | 6,21 | 5,53 | 5,13 | 2,59 | 2,08 | 2,36 | 1,92 | 1,89 |
| Altre monopolio | 2,70 | 2,51 | 2,47 | 2,32 | 2,39 | 2,57 | 2,77 | 2,04 | 1,92 | 2,55 |
| Spiriti | 7,88 | 4,56 | 3,20 | 4,09 | 4,35 | 4,64 | 4,15 | 4,30 | 5,05 | 5,47 |
| Zuccheri | 21,65 | 22,04 | 21,33 | 19,70 | 19,24 | 10,29 | 11,07 | 10,12 | 4,74 | 3,68 |
| Gas-energia | 4,23 | 4,34 | 4,41 | 6,49 | 7,17 | 2,16 | 2,42 | 3,25 | 3,63 | 3,68 |
| Caffè-cacao | 6,75 | 8,96 | 9,13 | 7,50 | 7,05 | 4,36 | 4,50 | 6,13 | 6,56 | 6,32 |
| Tessili | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,82 | 0,97 | 7,16 | 7,96 | 4,64 | 3,73 | 2,45 |
| Spettacoli | 1,54 | 1,41 | 1,48 | 1,56 | 1,65 | 5,23 | 4,50 | 4,47 | 4,54 | 4,43 |
| Rai-Tv | 0,20 | 0,39 | 0,86 | 1,61 | 1,76 | 2,09 | 2,42 | 4,75 | 7,06 | 7,64 |
| Altri consumi | 7,81 | 3,36 | 3,59 | 3,35 | 2,96 | 1,30 | 1,04 | 3,98 | 6,56 | 8,58 |
| Totale | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

Tabella 11: Schema di sintesi delle principali entrate tributarie statali dal 1896 al 1965

| | I | II | III | IV | V | Totale I-V |
|-----------|-------------------|------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|------------|
| 1896 | 21,42 r.m.* | 17,35 dogane | 13,94 tabacchi | 7,93 terreni | 6,52 fabbricati | 67,16 |
| 1897-1906 | 19,85 r.m. | 17,57 dogane | 14,30 tabacchi | 6,87 terreni | 6,74 fabbricati | 65,33 |
| 1906 | 19,46 dogane | 16,94 r.m. | 14,67 tabacchi | 8,84 fabbricazione | 5,83 fabbricati | 65,74 |
| 1910 | 19,92 dogane | 15,79 r.m. | 15,79 tabacchi | 5,65 zuccheri | 5,49 registro | 62,64 |
| 1907-1913 | 18,52 dogane | 16,32 tabacchi | 16,31 r.m. | 5,58 fabbricati | 5,42 registro | 62,15 |
| 1913 | 17,19 r.m. | 17,09 tabacchi | 16,75 dogane | 6,89 zuccheri | 5,62 fabbricati | 63,54 |
| 1914-1919 | 19,97 tabacchi | 14,57 straordinarie | 12,54 dogane | 12,08 r.m. | 5,65 registro | 64,81 |
| 1919 | 20,89 tabacchi | 16,94 straordinarie | 9,76 dogane | 9,37 r.m. | 6,70 registro | 63,66 |
| 1920-1928 | 17,80 r.m. | 17,62 tabacchi | 12,98 dogane | 10,11 straordinarie | 5,74 registro | 64,25 |
| 1928 | 21,51 r.m. | 15,89 dogane | 13,58 tabacchi | 6,89 zuccheri | 5,51 registro | 63,38 |
| 1929-1934 | 20,48 r.m. | 15,02 tabacchi | 13,41 dogane | 7,13 spiriti | 5,60 scambi | 61,64 |
| 1934 | 19,35 r.m. | 15,03 tabacchi | 10,90 dogane | 6,79 scambi | 6,78 zuccheri | 58,85 |
| 1935-1938 | 17,57 r.m. | 13,50 tabacchi | 9,17 scambi | 6,98 dogane | 6,88 straordinarie | 54,10 |
| 1938 | 17,84 r.m. | 13,19 tabacchi | 10,57 scambi | 7,16 oli minerali | 5,47 straordinarie | 54,23 |
| 1939-1948 | 26,82 Ige | 16,75 tabacchi | 11,17 r.m. | 6,89 straordinarie | 4,01 registro | 65,64 |
| 1948 | 26,34 Ige | 16,98 tabacchi | 10,70 r.m. | 6,89 straordinarie | 5,04 oli minerali | 65,95 |
| 1949-1963 | 22,79 Ige | 12,81 r.m. | 12,22 tabacchi | 10,94 oli minerali | 5,18 dogane | 63,94 |
| 1963 | 21,80 Ige | 14,33 r.m. | 12,93 oli minerali | 9,54 tabacchi | 5,46 registro | 64,06 |
| 1965 | 21,30 Ige | 15,95 r.m. | 13,83 oli minerali | 8,76 tabacchi | 5,91 altre dirette | 65,75 |

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni:100 anni di assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

Le considerazioni fin qui svolte permettono di dare un giudizio conclusivo sul sistema tributario italiano alla vigilia della grande riforma degli anni '70.

Sotto il profilo della relazione esistente tra imposte dirette ed indirette, il gettito delle prime era pari a circa il 30% delle entrate fiscali complessive, mentre le imposte indirette assolvevano alla restante parte. Situazione che innegabilmente penalizzava i ceti più bassi ed il ceto medio, dovendo questi subire soprattutto l'aumento delle imposte sugli affari e sui consumi. Dunque il rispetto del principio di capacità contributiva e conseguentemente delle personalità e progressività del sistema tributario era ancora ben lontano dall'essere realizzato.

Per quanto riguarda la relazione esistente tra imposte erariali e comunali, sicuramente il dato che emerge con forza dall'analisi svolta è che il carico tributario non era equamente ripartito fra le varie categorie di contribuenti, risultando dunque fortemente sperequato come si è visto sia sotto il profilo sociale (giacché i ceti medi subivano una pressione fiscale superiore rispetto

alla grande borghesia), ma anche territoriale, a causa della sovrapposizione confusionaria e spesso irrazionale dei tributi erariali e locali.

Con riferimento alla relazione esistente tra imposte reali e personali, nonostante gli sforzi fatti anche dallo stesso Vanoni, la situazione si modificò di poco. Il legislatore aveva optato da sempre per una combinazione tra una serie d'imposte essenzialmente reali, vale a dire che prescindevano da ogni considerazione personale o soggettiva, cui si sovrapponeva un'imposta personale, l'imposta progressiva sul reddito, del tutto indipendente di fatto anche nella determinazione del reddito.

Insomma, nuovamente, i tratti fondamentali e fondanti del sistema tributario post - unificazione erano sostanzialmente immutati anche un secolo dopo la nascita del Regno d'Italia.

Occorre infine ricordare le altre novità normative alla vigilia della riforma Visentini; tra queste l'introduzione di un'imposta cedolare sui dividendi (1962), l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili (1963).

Con riferimento alla prima imposta la legge n. 1745/1962 introdusse un'imposta cedolare sugli utili distribuiti dalle società prelevate a titolo di acconto dell'imposta complementare e dell'imposta sulle società dovute dai soci. Il sistema impositivo del tributo era basato su un prelevamento del 15% degli utili di cui fosse stata decisa la distribuzione; parallelamente la società operava una ritenuta sui dividendi di pari importo al momento della corresponsione verso i soci. L'imposta assolta poteva così essere portata in deduzione dell'imposta complementare e la società avrebbe rimborsato l'importo della ritenuta che avesse ecceduto l'ammontare di imposte dovute.

Successivamente l'imposta cedolare fu modificata dalla legge n. 191/1964 che riduceva l'aliquota al 5% e prevedeva inoltre che la ritenuta potesse essere operata nella forma di cedolare secca piuttosto che della cedolare acconto; in questo caso l'aliquota sarebbe stata pari al 30% e gli utili tassati non avrebbero contribuito all'aumento della base imponibile ai fini dell'imposta progressiva sul reddito e dell'imposta sulle società.

I due sistemi della cedolare acconto e secca non rimasero sempre stabili; in particolare il sistema della cedolare secca fu dapprima limitato dalla legge n. 22/1967 in alcuni casi particolari (come utili distribuiti in virtù del possesso di azioni al portatore), per poi essere di nuovo accostato alla cedolare acconto con la legge n. 216/1974. La legge n. 904/1977 abolì poi del tutto il sistema della cedolare secca.

L'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili fu invece introdotta con la legge n. 246/1963; si trattava di fatto di un'imposta indiretta sui trasferimenti destinata al gettito degli enti locali il cui presupposto era rappresentato dalla presenza di un atto a titolo oneroso di trasferimento tra vivi di un'area fabbricabile; quindi il mero possesso di un'area fabbricabile

che nel tempo incrementava di valore non dava luogo al verificarsi del presupposto dell'imposta.

La base imponibile era determinata come differenza tra il valore iniziale e quello finale dell'immobile, quest'ultimo coincidente con il valore di mercato al momento della cessione.

Il tributo in questione sarà successivamente abolito e sostituito dapprima dall'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili (INVIM) e poi successivamente dall'ICI (e ancor più recentemente dall'IMU); tributi di cui si tratterà nei successivi paragrafi.

1.5 La riforma tributaria degli anni '70: la riforma Visentini (1973)

Gli anni '70 si aprirono con l'esigenza di riformare profondamente il sistema tributario vigente in chiave moderna; e infatti le profonde modifiche subite dallo stesso in questo periodo rimarranno immutate nelle fondamenta fino agli anni 90', in cui, pur mantenendo inalterata l'ossatura di fondo, il sistema dei tributi italiano subirà nuovi interventi correttivi rilevanti.

Va innanzitutto chiarita che la delega fiscale al governo di cui si dirà tra poco nacque soprattutto per effetto dei lavori di una Commissione per lo studio della riforma tributaria istituita nel 1962 dal ministro delle Finanze Trabucchi, la quale era gestita di fatto dal vicepresidente Cosciani e di cui faceva parte, tra i vari esperti, Bruno Visentini da cui la riforma prenderà successivamente il nome.

La Commissione, pur con le dovute differenze⁷⁴, aveva l'obiettivo di elaborare un sistema tributario moderno con l'introduzione di un'imposta unica, personale e progressiva sul reddito delle persone fisiche che si andasse a sostituire al complesso di imposte dirette reali e personali (con relative addizionali e sovrainposte) esistenti e di elaborare una nuova imposta sulle società più razionale di quella vigente.

Dunque nel sistema delineato dalla Commissione l'imposizione diretta del nuovo ordinamento tributario avrebbe dovuto articolarsi in tre tributi fondamentali quali l'imposta personale sul reddito globale, l'imposta sulle società ed un'imposta ordinaria sul patrimonio (ed accanto a questa un'imposta progressiva su tutti gli incrementi patrimoniali).

L'imposta sulle società sarebbe stata in particolare un'imposta di tipo proporzionale sul reddito prodotto con aliquota pari al 36%, di cui il 15% avrebbe inciso direttamente sulla società mentre per il restante 21% sarebbe stata addebitata ai soci mediante il meccanismo della rivalsa; nel caso di un totale accantonamento degli utili l'intera imposta sarebbe stata invece assolta dalla società.

⁷⁴ In particolare mentre Cosciani era favorevole all'introduzione di un'imposta unica, personale e progressiva (quale sarà poi l'IRPEF), Visentini era maggiormente propenso al mantenimento delle imposte reali o alla loro sostituzione con un'imposta personale unica, ma comunque accompagnata da un ampliamento del sistema delle ritenute alla fonte per facilitare la fase di accertamento. (Fonte: *"Commissione per lo studio della riforma tributaria"*, Verbale della seconda seduta, 1962)

Evidentemente si trattava di una novità estremamente rilevante rispetto all'imposta sulla società vigente che, come rilevato precedentemente aveva natura mista patrimoniale - reddituale; con il nuovo sistema impositivo infatti la società sarebbe stata colpita dalla nuova imposta sulle società per il reddito prodotto e dall'imposta sul patrimonio ordinario con riferimento al patrimonio.

L'imposta generale sul patrimonio, finalizzata a realizzare una discriminazione quantitativa di redditi da capitale e lavoro ed a migliorare la progressività del sistema tributario, secondo le intenzioni della Commissione avrebbe dovuto colpire indistintamente tutti i soggetti, fossero essi persone fisiche o giuridiche, che avessero nel loro possesso dei cespiti patrimoniali con un'aliquota dello 0,75%

Al progetto appena delineato della Commissione del 1962, si aggiunse nel 1964 poi la proposta del Comitato di studio per l'attuazione della riforma tributaria, noto come Comitato Visentini.

La proposta del Comitato Visentini fu essenzialmente quella di distinguere le due nuove imposte, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e quella sulle persone giuridiche, non tanto nell'ambito di applicazione oggettivo quanto nella diversità dei soggetti passivi⁷⁵.

Altre modifiche al progetto originale riguardavano poi la sostituzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio con un'imposta locale sui redditi patrimoniale avente carattere reale e proporzionale con aliquota stabilita nei limiti del 12% e la riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società al 32% sul reddito prodotto dalla società, con il riconoscimento di un credito di imposta ai soci del 30% del reddito distribuito per evitare una doppia imposizione.

Il progetto di legge del Comitato Visentini venne successivamente trasfuso nel disegno di legge parlamentare n. 4280/1967, noto come "relazione Preti"; tale disegno di legge tuttavia cadde a causa soprattutto delle dure critiche mosse dal CNEL in relazione al sistema delineato per l'imposta sulle società, considerata in realtà un'imposta avente carattere reale piuttosto che personale, tanto più che la base imponibile dell'IRPEF costituiva anche la base imponibile di un'altra imposta avente carattere reale, l'ILOR. Proprio per il carattere reale dell'imposta questa avrebbe dovuto soggiacere al divieto di doppia imposizione (così come accadeva per l'imposta di ricchezza mobile) e quindi era ritenuto ingiustificato un credito di imposta parziale per i soci.

Due anni dopo, con il disegno di legge n. 1639/1969, venne presentato dal Ministro delle Finanze Reale al Parlamento un nuovo progetto di riforma tributaria; effettuato sulla base dei progetti precedentemente descritti, il nuovo progetto rettificava alcuni aspetti soprattutto dell'imposta sulle persone giuridiche in tema di soggetto passivo dell'imposta, aliquote, credito di imposta e del principio di territorialità.

⁷⁵ Fonte: P. M. TABELLINI, *"Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società"*, Biblioteca delle scienze dell'Università di Pavia, 2010).

In particolare i soggetti passivi dell'imposta sulle persone giuridiche erano identificati in maniera tassativa rispetto alla definizione generale presente nei precedenti progetti, le aliquote furono ridotte al 30%, venne rivisto il meccanismo del credito di imposta (aumentando lo stesso al 35% per gli utili attribuiti ai soggetti partecipanti alla società che distribuiva utili in misura non inferiore ad un quarto del capitale, con la previsione dell'aumento al 40% nel caso di distribuzione di utili a società finanziarie) ed infine viene accolto nell'ordinamento tributario il principio della *World Wide Income Taxation* (in base alla quale vengono inclusi nella base imponibile del soggetto residente in Italia anche i redditi prodotti all'estero).

Il disegno di legge in questione alla fine fu approvato nel 1971, seppur con modifiche rilevanti all'IRPEG in tema di abolizione di credito di imposta e ulteriore riduzione dell'aliquota al 25%; in tal modo l'abolizione totale del credito di imposta portò all'introduzione di un sistema basato su una piena doppia imposizione degli utili societari.

Comunque a seguito del processo appena delineato di formazione della riforma tributaria, con la legge n. 825/1971 il Parlamento fornì al governo la delega necessaria per realizzare tale riforma nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva e di progressività sanciti più di vent'anni prima dalla Costituzione e delle regole del libero mercato previsti dal MEC nel 1958.

Sotto il profilo strettamente costituzionale con la legge n. 685/1967, che conteneva al suo interno il programma economico per il quadriennio 1966 - 1970⁷⁶, si erano infatti decisi i capisaldi del nuovo sistema tributario: manovrabilità del sistema tributario, progressività del sistema impositivo, coordinazione tra le norme fiscali di finanza statale e locale, riorganizzazione dell'azione dell'amministrazione finanziaria e la chiarezza del sistema dei tributi al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione e duplicazione dei tributi e consentire così una maggior facilità per il contribuente della determinazione dell'imposta dovuta.

Per quanto riguarda il MEC, istituito con i Trattati di Roma del 25 marzo 1957 e poi entrati in vigore l'anno successivo, i principi cardine dello stesso (libera circolazione di persone, servizi, merci e capitali) dovevano essere accolti in ambito tributario con il recepimento del divieto di discriminazione fiscale tra i beni prodotti in ciascuno stato membro (Direttiva 67/227/CEE),

⁷⁶ Più precisamente gli obiettivi della riforma tributaria all'interno del programma quinquennale dovevano essere raggiunti progressivamente con le seguenti tappe (Fonte: "C. COSCIANI, *I principi informativi della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*", in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli editore, 1984):

1. Riorganizzazione degli uffici dell'amministrazione finanziaria entro il 1966
2. Riforma delle imposte dirette entro il 1967
3. Riforma delle imposte indirette entro il 1970
4. Coordinamento tra finanza statale e locale
5. Allargamento della base imponibile soprattutto mediante revisione radicale delle esenzioni fiscali
6. Riorganizzazione del processo tributario

del principio di tassazione nel paese di destinazione e del recepimento della disciplina IVA comunitaria mediante il dpr 633/1972⁷⁷ in sostituzione della previgente IGE.

I decreti emanati dal governo per effetto della delega possono essere di fatto distinti in due gruppi fondamentali; un complesso di 19 decreti relativi alle imposte indirette, ai tributi locali, all'IVA, al contenzioso tributario e alla riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria, entrati in vigore nel 1973 (insieme al Testo Unico sulle leggi doganali, approvato nello stesso anno, che abolendo i dazi doganali andava di fatto a sostituire nel rispetto dei principi sanciti dal MEC la normativa del 1940) e un altro insieme di 10 decreti relativi alle imposte dirette e alla materia di riscossione e di accertamento entrati in vigore nel 1974.⁷⁸

Per effetto di tali decreti furono di fatto introdotte l'IRPEF (dpr 597/1973), IRPEG (dpr 598/1973), ILOR (dpr 599/1973), IVA (dpr 633/1972) e INVIM (dpr 643/1972) e contestualmente furono abrogate 40 imposte previgenti e modificate altre rimaste in vigore; prima di procedere ad una rassegna di tali novità normativa occorre però effettuare una precisazione.

La riforma, in realtà, doveva essere attuata in due distinte fasi sotto il profilo operativo: nella prima fase sarebbero state introdotte le nuove imposte e varate le norme correttive per quelle vigenti e nella seconda fase, che avrebbe riguardato i successivi tre anni, si sarebbe riorganizzata organicamente la materia fiscale con l'introduzione dei relativi testi unici per le diverse imposte.

Sia le aspettative della prima fase che la seconda furono in realtà in parte disattese.

La prima fase infatti, dal punto di vista dei decreti correttivi, si protrasse anche nel corso degli anni '70- '80- '90 al fine di correggere le anomalie e le distorsioni del nuovo assetto del sistema tributario e adattarlo così alle esigenze fiscali del paese

Con riferimento alla seconda fase, anche in questo caso, questa non fu attuata secondo i tempi previsti dalla legge delega del 1971; infatti a causa delle continue proroghe solo nel 1986 fu introdotto con il dpr 917/1986 il Testo Unico sulle Imposte sui redditi e con il dpr 131/1986 fu riorganizzata la materia fiscale connessa all'imposta di registro. Successivamente nel 1990 furono poi approvati il Testo Unico in materia di imposta sulle successioni e donazioni (d.lgs. n. 346/1990) e il testo unico sulle imposte ipotecarie e catastali (d.lgs. 347/1990). Infine nel 1995 fu approvato il testo unico delle imposte sulla produzione e sui consumi (c.d. Testo Unico sulle accise) con il d.lgs. n. 504/1995; da questo momento in poi

⁷⁷ Le direttive della CEE relativa all'IVA negli anni 60'- '70 in realtà furono diverse:

- la direttiva 67/227/CEE (prima direttiva) in materia di sostituzione dell'IVA con le previgenti imposte nazionali.
- la direttiva 67/228/CEE (seconda direttiva) in materia di struttura e modalità di attuazione del sistema comune IVA.
- la direttiva 77/338/CEE (sesta direttiva) e la direttiva 79/1072/CEE (ottava direttiva) che hanno apportato modifiche alle due precedenti direttive.

⁷⁸ I decreti relativi al primo gruppo avevano numerazione progressiva dal 633 al 651, mentre quelli relativi al secondo gruppo dal 597 al 696.

non furono introdotti ulteriori testi unici nell'ordinamento tributario italiano, anche se importanti modifiche hanno riguardato quelli già approvati.

Questo fu un aspetto che in parte danneggiò la fiducia nella nuova riforma, che doveva essere per l'appunto effettuata in tempi brevi: in effetti era forte l'esigenza di una certezza della riforma stessa per permettere alle imprese e in generale agli operatori economici di disporre un piano razionale per i nuovi investimenti, per procedere ad uno sgravio delle imposte per contribuire alla ripresa dell'economia ed in generale per dare segnali forti di un nuovo rapporto tra contribuente e fisco⁷⁹.

Fatte queste osservazioni preliminari, si procederà ora ad un'analisi delle principali novità della riforma degli anni '70, con una trattazione separata dei seguenti argomenti:

- IRPEF
- IRPEG
- ILOR
- INVIM
- Imposte indirette
- Tributi locali

Si procederà infine, come di consueto, a dare un giudizio complessivo della riforma in esame; l'obiettivo è quello di verificare il cambiamento tra sistema fiscale premoderno e post moderno, quest'ultimo costituito proprio con la riforma in esame.

1.5.1 IRPEF

La prima grande novità fiscale, come si è sopra accennato, ha riguardato l'introduzione dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) mediante il dpr 597/1973; l'art. 2 del decreto in questione prevedeva che l'IRPEF si qualificasse come imposta a carattere personale e progressivo e che fosse applicata, dal punto di vista del presupposto d'imposta, al reddito complessivo netto delle persone fisiche, comunque conseguito, comprendendo tutti i redditi propri del soggetto, compresi quelli altrui dei quali avesse la libera disponibilità.

Tale imposta andò di fatto a sostituirsi alle imposte dirette previgenti che colpivano il reddito delle persone fisiche analizzate precedentemente sia di tipo personale quali l'imposta di famiglia e l'imposta complementare che reali quali l'imposta sulla ricchezza mobile, l'imposta sui redditi agrari, l'imposta sui fabbricati e sui terreni.

L'IRPEF si qualificava dunque come imposta personale e progressiva sul reddito prodotto dalle persone fisiche che di fatto andava a sostituirsi all'impianto normativo precedente di tipo reale; tuttavia l'imposta in questione manteneva di fatto inalterato il meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte reali con riferimento alle singole categorie reddituali.

⁷⁹ Fonte: C. COSCIANI, "Annotazioni concrete sulla riforma tributaria", in *Bancaria*, 1971

La riforma ricercò infatti una soluzione intermedia, tentando di conciliare tradizione ed innovazione; tradizione in quanto veniva confermato il collegamento del reddito alla fonte, introducendo al contempo, come profilo innovativo, un carattere reale e progressivo sconosciuto con il vecchio sistema impositivo. Nonostante quindi non potesse ravvisarsi nella nuova imposta un distacco totale rispetto al sistema previgente, l'imposta presentava quei caratteri di personalità e progressività fino a quel momento sostanzialmente inesistenti nel campo dell'imposizione diretta, giacché l'IRPEF per l'appunto colpiva il complesso di redditi prodotti individualmente dalla persona fisica con aliquote progressive.

Con riferimento alla base imponibile, la determinazione del reddito complessivo era dunque rimesso alla presenza di diverse categorie reddituali, ognuno con caratteristiche differenziate rispondenti alle diverse fonti di produzione del reddito (Redditi da cespiti, Redditi da lavoro dipendente, Redditi da lavoro autonomo, Redditi d'impresa, Redditi da capitale e Redditi diversi). In tal modo l'imposta veniva applicata al reddito complessivo, inteso come sommatoria delle diverse categorie reddituali, al netto degli oneri deducibili e delle detrazioni spettanti al contribuente.

La struttura iniziale dell'imposta era composta da 32 scaglioni di reddito ed altrettante aliquote, che partivano dal 10% fino all'82%; in realtà la struttura delle aliquote fu ben presto ritoccata già nel 1975 con la riduzione dell'ultima aliquota al 72%.

Tabella 12: Aliquote IRPEF al 1974

| reddito per scaglioni (in milioni di lire) | | aliquota | |
|---|-----|----------|-----|
| fino a | 2 | 10% | |
| | 2 | 3 | 13% |
| | 3 | 4 | 16% |
| | 4 | 5 | 19% |
| | 5 | 6 | 22% |
| | 6 | 7 | 25% |
| | 7 | 8 | 27% |
| | 8 | 9 | 29% |
| | 9 | 10 | 31% |
| | 10 | 12 | 32% |
| | 12 | 14 | 33% |
| | 14 | 16 | 34% |
| | 16 | 18 | 35% |
| | 18 | 20 | 36% |
| | 20 | 25 | 38% |
| | 25 | 30 | 40% |
| | 30 | 40 | 42% |
| | 40 | 50 | 44% |
| | 50 | 60 | 46% |
| | 60 | 80 | 48% |
| | 80 | 100 | 50% |
| | 100 | 125 | 52% |
| | 125 | 150 | 54% |
| | 150 | 175 | 56% |
| | 175 | 200 | 58% |
| | 200 | 250 | 60% |
| | 250 | 300 | 62% |
| | 300 | 350 | 64% |
| | 350 | 400 | 66% |
| | 400 | 450 | 68% |
| | 450 | 500 | 70% |
| oltre | 500 | 500 | 72% |

Fonte: "L'IRPEF dalla sua istituzione ai giorni nostri", in *Libro Bianco: L'imposta sul reddito delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, a cura di C. De Vincenti e R. Paladini, in *Tributi, Supplemento n. 1/2008*

Varie sono state le critiche mosse nei confronti del tributo in esame, anche a seguito delle numerose modifiche intervenute negli anni successivi alla sua introduzione. Proprio a proposito delle modifiche sono da ricordare essenzialmente:

- Con la legge n. 916/1986, istitutiva del TUIR, si accettò definitivamente la concezione di reddito prodotto nell'ambito dell'IRPEF⁸⁰;
- Con nel 1983 si ridussero il numero di aliquote da 32 a 9 e aumentarono le detrazioni⁸¹

Ciò premesso di seguito si riportano le principali critiche mosse alla struttura del tributo.

Un primo problema era connesso all'ambito dell'erosione fiscale⁸²; secondo la logica della *comprehensive income tax* infatti “*un'imposta progressiva sul reddito per essere perequata deve essere commisurata al reddito netto complessivo del soggetto, da qualunque fonte provenga, ed i singoli elementi che lo compongono devono essere determinati in modo omogeneo per tutte le categorie. Lo scostamento dal reddito effettivo in uno o più elementi che compongono il reddito complessivo non si limita a ridurre in misura corrispondente l'onere finanziario che si intende agevolare, ma si trasforma, altresì, in uno sgravio per gli altri redditi soggetti al regime normale*” (cfr Cosciani 1984).

L'IRPEF tuttavia si discostava fortemente da questa impostazione giacché poteva piuttosto considerarsi non tanto un'imposta generale ma quanto "speciale" su alcuni redditi, essenzialmente quelli da lavoro dipendente; in altri termini le altre categorie reddituali, con particolare riferimento ai redditi da capitale, agrari e da fabbricati erano esentati dall'IRPEF (ad esempio i redditi da fabbricati erano valutati facendo riferimento al reddito medio ordinario in base alle rendite catastali); in particolare potevano essere distinti tre diversi tipi di reddito:

1. Redditi che non rientravano nella base imponibile e venivano tassati con aliquota sostitutiva (essenzialmente redditi legati ad attività finanziarie);
2. Redditi che rientravano nella base imponibile ma ridotti rispetto a quelli effettivi (redditi agrari e da fabbricati);

⁸⁰ Accogliendo il concetto di reddito prodotto si assume, dal punto di vista della base imponibile, il valore aggiunto definito come somma dei redditi prodotti dai diversi fattori che hanno partecipato alla produzione e quindi di fatto corrisponde al valore dei nuovi beni e servizi prodotti con l'impiego di questi.

Invece, accogliendo la definizione di reddito entrata, la base imponibile viene determinata come ammontare massimo di risorse consumabili in un certo dato di tempo, senza che ciò pregiudichi il valore del patrimonio iniziale; in altri termini il reddito entrata corrisponde al complesso dei consumi e delle variazioni patrimoniali riferibili ad un certo periodo di tempo.

Dunque dal passaggio da reddito prodotto a quello di reddito entrata si tenta di rendere più ampia la base imponibile, introducendovi elementi non colti dalla prima accezione di reddito.

Proprio a proposito della distinzione tra reddito prodotto e reddito entrata va ricordato che la riforma del sistema tributario del 1974 aveva recepito alcune delle indicazioni proprie del secondo modello; apertura che poi, come sopra rilevato, si è definitivamente persa con l'introduzione del Tuir.

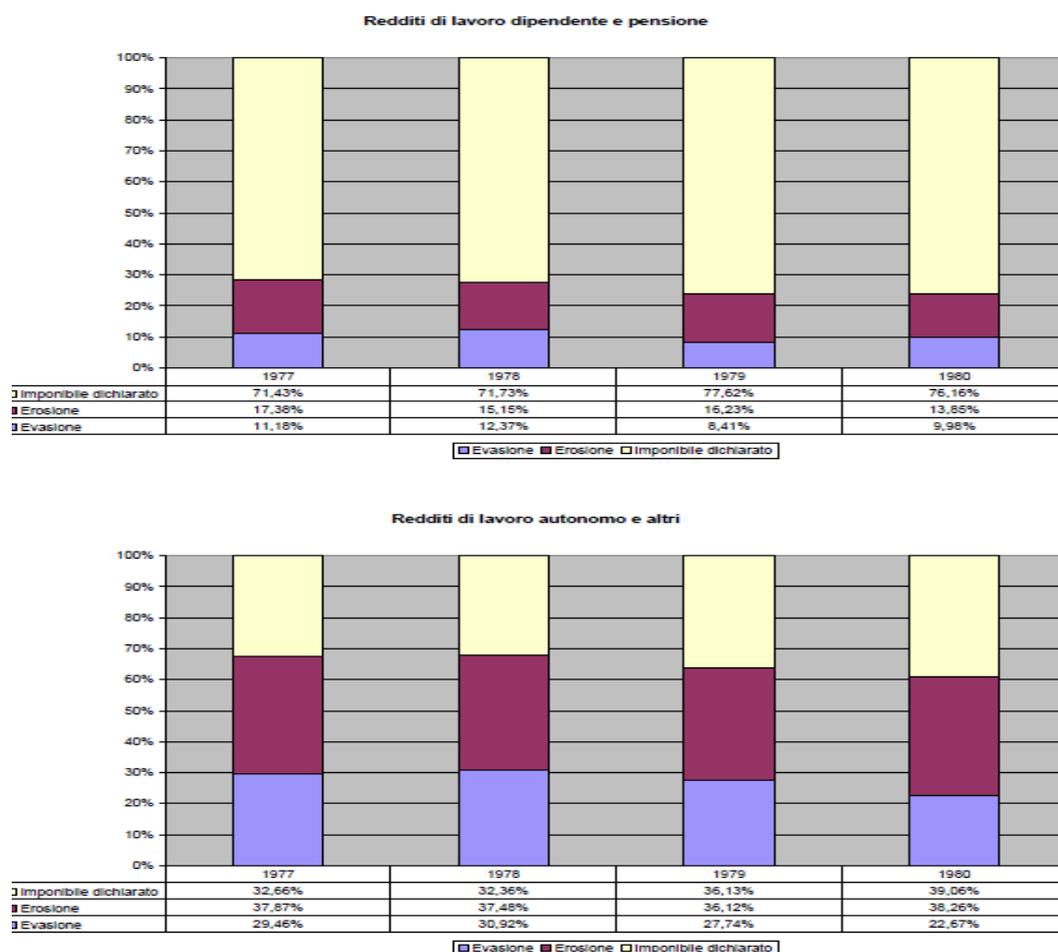
⁸¹ A fine anni '80 nuovi interventi alle aliquote IRPEF furono effettuate sempre in chiave di contenimento della progressività dell'imposta.

⁸² Si ricorda che per erosione fiscale si intende una riduzione della base imponibile di un certo tributo, per effetto di agevolazioni ed esenzioni oppure di inadeguatezze nel metodo di accertamento o di regimi fiscali sostitutivi.

3. Redditi che avrebbero dovuto rientrare per valori effettivi nella base imponibile ma venivano evasi;

I seguenti grafici inquadrano bene il fenomeno esposto; si può rilevare in particolare che l'erosione fiscale è un fenomeno presente in maniera rilevante sia per i redditi da lavoro dipendente (compresi tra il 14% e 17% tra il 1977 - 1980) che per le altre categorie reddituali (compresi tra il 36% e 38% nello stesso periodo); in generale dunque dalle considerazioni effettuate si evince che l'IRPEF si caratterizzava per una ridotta ampiezza della base imponibile assoggettata all'imposta⁸³.

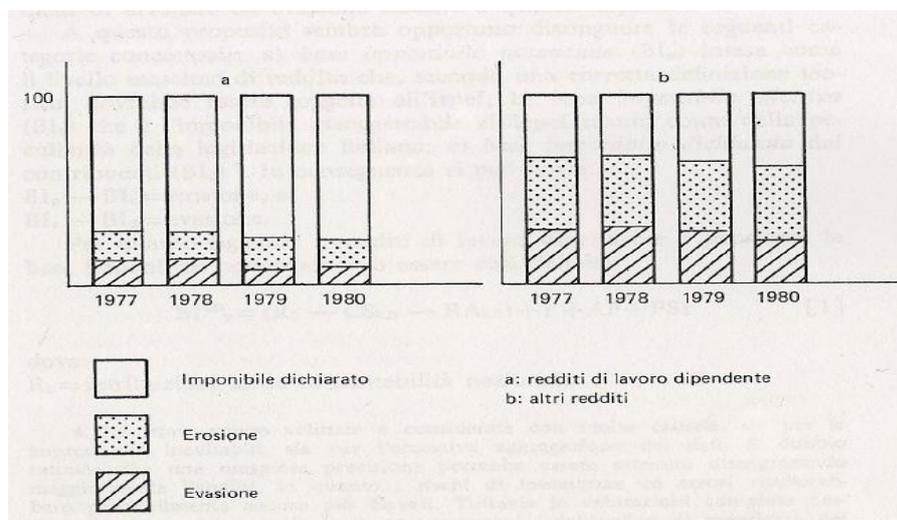
Grafico 1: Erosione ed evasione a fine anni '70



Fonte: Fonte: "L'IRPEF dalla sua istituzione ai giorni nostri", in *Libro Bianco: L'imposta sul reddito delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, a cura di C. De Vincenti e R. Paladini, in *Tributi*, Supplemento n. 1/2008

⁸³ A tal proposito si veda anche: S. Botarelli, "La progressività dell'IRPEF", Studi e note di economia, 2001.

Grafico 2: Imponibile dichiarato, erosione ed evasione con riferimento ai redditi da lavoro dipendente e agli altri redditi negli anni 1977 - 1980



Fonte: V. VISCO, "Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977 - 1983, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984

Accanto al tema dell'erosione fiscale vi era poi l'altro grande fardello italiano: l'enorme evasione fiscale.

Il grafico 2 sintetizza graficamente tale aspetto, che analiticamente può essere dettagliato con alcune cifre significative: negli anni 1977 - 1980 per i redditi da lavoro dipendente e pensioni l'evasione rappresentava cifre comprese tra l'8,5% e 11% dell'imponibile complessivo, mentre per gli altri redditi tra il 23% e 30% dell'imponibile.

Il profilo di debolezza maggiore, per quanto concerne l'evasione, era da ricercare nell'inadeguatezza dell'amministrazione finanziaria; d'altronde "una riforma tributaria non consiste soltanto nell'adozione di un nuovo complesso di norme e nella sostituzione di alcune imposte con altre [...]; la riforma rimarrà sulla carta, o sarà da considerare fallita, se alle nuove norme non si accompagnerà un insieme coerente di comportamenti da parte dei protagonisti cui quelle norme si rivolgono, e cioè i contribuenti e l'amministrazione finanziaria"⁸⁴.

Sotto il profilo dell'inadeguatezza dell'amministrazione finanziaria uno dei problemi più grandi, al momento della riforma, fu la sottostima dell'estensione del numero dei contribuenti; in particolare se nell'anno precedente alla riforma i contribuenti assoggettati all'imposta complementare erano 4.800.000, per effetto dell'introduzione dell' IRPEF questi divennero ben 22.753.000, determinando di fatto un passaggio ad un sistema tributario "di massa" da quello precedente, caratterizzato da una base ristretta.

⁸⁴ cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Il Mulino, 1979.

Nel contempo, accanto a questa inadeguatezza strutturale degli uffici dell'amministrazione finanziaria, furono introdotte modalità di accertamento più rigide e puntuali rispetto al precedente sistema; situazione che, in presenza di una carenza di uomini e mezzi, rendeva spesso l'attività di accertamento e istruttoria estremamente superficiale e poco attenta.

Per comprendere la veridicità di questa circostanza è utile riportare qualche dato di sintesi: gli accertamenti sulle persone fisiche notificati nel 1981 furono 208.235, relativi a 153.639 contribuenti; il totale delle dichiarazioni inviate nello stesso anno furono invece circa 12 milioni, il che significa un'attività di accertamento intorno all'1,5% del numero di contribuenti. A ciò va considerato che nel 66% dei casi il maggior reddito accertato risultava inferiore ai 5 milioni e solo nel 2% dei casi lo stesso superava i 50 milioni⁸⁵.

Altro fattore che contribuì all'aumento dell'evasione fu l'introduzione del sistema di contabilità semplificata per le imprese minori, per effetto del quale le imprese assoggettate dovevano fornire un numero di informazioni contabili sensibilmente inferiore rispetto alla contabilità ordinaria; in questo caso il problema fu che non fu introdotto, accanto al nuovo regime contabile, un sistema di controlli basato sugli indicatori extracontabili che potesse supportare adeguatamente l'amministrazione finanziaria.

Questo aspetto in particolare fu preso poi in esame dalla legge n. 17/1985 (c.d. "Visentini ter") la quale prevedeva per le imprese assoggettate al regime di contabilità semplificata che l'amministrazione finanziaria potesse determinare il valore aggiunto dell'impresa in base al relativo settore di appartenenza; infatti, una volta determinato in base a vari parametri settoriali il valore aggiunto, si perveniva agevolmente al reddito imponibile sottraendo le deduzioni dichiarate dal contribuente.

Accanto ai problemi sopra rilevati, se ne aggiungeva un altro: quello relativo al drenaggio fiscale⁸⁶.

In effetti nei primi anni di introduzione dell'IRPEF l'inflazione fu largamente utilizzata come strumento per accrescere il gettito reale; si pensi al fatto che nel 1982 il 50% del gettito IRPEF (circa 19.000 miliardi) era riconducibile all'effetto del *fiscal drag* (di cui circa il 90% riconducibili all'effetto inflazionistico).

⁸⁵ Fonte: A. PEDONE, "I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti", in La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984.

⁸⁶ Si ricorda che il termine drenaggio fiscale (o *fiscal drag*) indica la circostanza nella quale si viene a verificare un aumento del prelievo fiscale in concomitanza di una forte spinta inflazionistica. All'aumentare del tasso di inflazione infatti il reddito nominale tende ad aumentare per recuperare la perdita del potere di acquisto; tendenzialmente tuttavia il reddito reale tende a rimanere uguale, o addirittura a diminuire, ma contestualmente i redditi nominali subiscono una maggiorazione del prelievo, proprio a causa del sopracitato aumento (si pensi ad esempio al passaggio da uno scaglione più basso ad uno più alto nel caso dell'IRPEF).

In estrema sintesi l'effetto del *fiscal drag* è quello di dar luogo ad un'imposizione fiscale maggiorata su redditi che, da un punto di vista reale, rimangono invariati (quando non ridotti).

Il problema fondamentale sotto il profilo del *fiscal drag* era dato dalla mancata rivalutazione delle detrazioni: fino al 1982 le detrazioni avevano subito, ai prezzi del 1983 una perdita valutabile in circa 2000 miliardi.

Tali circostanze sono evidenziate nelle tabelle 13 e 14.

Tabella 13: Fiscal drag tra il 1977 - 1983 a prezzi del 1983 (dati in miliardi di lire)

| | Drenaggio fiscale complessivo | | Drenaggio fiscale da inflazione | |
|------------------------------|-------------------------------|------------|---------------------------------|---------------|
| | | | 1. | 2. |
| 1978/77 | 3.375 | 18,43 | 2.899 | 2.703 |
| 1979/78 | 5.188 | 28,33 | 4.166 | 3.644 |
| 1980/79 | 3.253 | 17,76 | 2.811 | 2.601 |
| 1981/80 | 866 | 4,73 | 862 | 849 |
| 1982/81 | 6.396 | 34,93 | 6.492 | 6.550 |
| 1983/82 | - 767 | - 4,19 | - 792 | - 800 |
| Totale | 18.311 | 100 | 16.438 | 15.547 |
| In % del gettito 1983 | 42,44 | | 38,1 | 36,03 |

Fonte: V. VISCO, "Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977 - 1983, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984

Tabella 14: Perdita del valore reale delle detrazioni IRPEF nel periodo 1977 - 1983 a prezzi del 1983 (dati in miliardi di lire)

| | Detrazioni totali | Detrazioni 1977 rivalutate in base all'aumento dei prezzi | Perdita di valore delle detrazioni | Perdita di valore delle detrazioni a prezzi 1983 |
|------|-------------------|---|------------------------------------|--|
| 1977 | 3.296 | 3.296 | - | - |
| 1978 | 3.248 | 3.754 | 506 | 1.125 |
| 1979 | 3.396 | 4.351 | 955 | 1.832 |
| 1980 | 5.224 | 5.252 | 28 | 45 |
| 1981 | 6.719 | 6.176 | - 543 | - 734 |
| 1982 | 7.252 | 7.251 | - 1 | - 1 |
| 1983 | 11.694 | 8.345 | - 3.349 | - 3.349 |

Fonte: V. VISCO, "Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977 - 1983, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984

Proprio a causa delle considerazioni effettuate fino a questo momento sul drenaggio fiscale, nel 1983 venne avvertita sempre più l'esigenza di intervenire sulla struttura dell'imposta. In questo senso l'IRPEF venne profondamente modificata per ridurre l'incidenza dell'imposta e

così contenere gli effetti del drenaggio fiscale soprattutto sui redditi da lavoro medio - bassi mediante l'aumento delle detrazioni sotto il profilo quali - quantitativo⁸⁷.

Contestualmente, come rilevato in precedenza, vennero ridotti gli scaglioni da 32 a 9; allo stesso tempo la prima aliquota viene alzata dal 10% al 18% per riequilibrare la perdita di gettito.

Ulteriori interventi vennero presi nel 1986, con la riduzione delle aliquote marginali sui redditi medio - bassi, che si sintetizzarono in una nuova riduzione della prima aliquota (che tornò al valore originario del 10%), con un nuovo aumento delle detrazioni e l'ulteriore riduzione degli scaglioni (che si ridussero a sette). La struttura dal punto di vista delle aliquote del tributo, per effetto delle riforme descritte sopra, è rappresentato dalle tabelle 15 e 16.

Tabella 15: Aliquote IRPEF al 1986

| reddito per scaglioni (in milioni di lire) | | aliquota |
|---|-----|----------|
| fino a | 6 | 12% |
| | 6 | 11 |
| | 11 | 28 |
| | 28 | 50 |
| | 50 | 100 |
| | 100 | 150 |
| | 150 | 300 |
| | 300 | 600 |
| oltre | 600 | 62% |

Fonte: "L'IRPEF dalla sua istituzione ai giorni nostri", in *Libro Bianco: L'imposta sul reddito delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, a cura di C. De Vincenti e R. Paladini, in *Tributi, Supplemento n. 1/2008*

Tabella 16: Aliquote IRPEF al 1989

| reddito per scaglioni (in milioni di lire) | | aliquota |
|---|-----|----------|
| fino a | 6 | 10% |
| | 6 | 12 |
| | 12 | 30 |
| | 30 | 60 |
| | 60 | 150 |
| | 150 | 300 |
| oltre | 300 | 50% |

Fonte: "L'IRPEF dalla sua istituzione ai giorni nostri", in *Libro Bianco: L'imposta sul reddito delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, a cura di C. De Vincenti e R. Paladini, in *Tributi, Supplemento n. 1/2008*

⁸⁷ Con l'introduzione dell' IRPEF in particolare i lavoratori dipendenti avevano a disposizione una detrazione di 84.000 lire per le spese di produzione del reddito; nel 1982 tale soglia sale a 240.000 lire e viene aggiunta per i redditi inferiori a 3,5 milioni di lire un'ulteriore detrazione di 130.000 lire.

Nonostante gli interventi correttivi sul drenaggio fiscale, il tema continuò ad essere al centro del dibattito tra governo e sindacati fino al 1989, anno in cui con la legge 154/1989 si stabilì la restituzione automatica del fiscale drag, da realizzarsi con la revisione degli scaglioni e delle detrazioni, nel caso in cui il tasso di inflazione avesse superato il 2%.

Un'altra criticità era legata alla discriminazione dei redditi effettuata dal tributo, troppo favorevole per i redditi da lavoro dipendente. In particolare, come è possibile osservare dalla tabella che segue, mediamente si veniva a creare una diversità di aliquote effettive costantemente a favore del reddito da lavoro dipendente, dovute essenzialmente alla presenza di detrazioni previste per le spese di produzione del reddito e spese e oneri personali (a cui si aggiungevano le detrazioni concesse per i redditi minori).

Come osserva Visco (1984) :*"La riduzione dell'imposizione concessa ai soli lavoratori dipendenti è priva di valide giustificazioni⁸⁸, mentre una discriminazione a favore di tutti i redditi di lavoro avrebbe potuto essere considerata come integrativa dell'effetto di discriminazione qualitativa dei redditi ottenuto attraverso l'ILOR."*

Tabella 17: Aliquota effettiva del contribuente medio irpef, con riferimento al reddito da lavoro dipendente e agli altri redditi

| | Contribuenti con redditi di lavoro dipendente | | | Contribuenti senza redditi di lavoro dipendente | | |
|------|---|---------------|------------------------|---|---------------|------------------------|
| | Reddito dichiarato | Imposta netta | Aliquota effettiva (%) | Reddito dichiarato | Imposta netta | Aliquota effettiva (%) |
| 1977 | 4,177 | 0,411 | 9,85 | 4,177 | 0,492 | 11,78 |
| 1978 | 4,735 | 0,520 | 10,98 | 4,735 | 0,586 | 12,38 |
| 1979 | 5,649 | 0,718 | 12,71 | 5,649 | 0,787 | 13,93 |
| 1980 | 7,094 | 0,976 | 13,76 | 7,094 | 1,122 | 15,82 |
| 1981 | 8,260 | 1,176 | 14,24 | 8,260 | 1,372 | 16,61 |
| 1982 | 9,793 | 1,610 | 16,44 | 9,793 | 1,825 | 18,63 |
| 1983 | 11,165 | 1,812 | 16,23 | 11,165 | 2,198 | 19,69 |

Fonte: V. VISCO, *"Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977 - 1983, in La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984*

Infine, sotto il profilo teorico - concettuale, aspetto giudicato quantomeno ambiguo riguardava il fatto che la disciplina che accompagnò l'introduzione dell'IRPEF era lacunosa sotto il profilo teorico per un motivo fondamentale: l'assenza di una nozione puntuale di

⁸⁸ La *ratio* dietro le norme maggiormente favorevoli di sgravio fiscale concessi ai lavoratori dipendenti era da ricercare in molteplici cause; innanzitutto si riteneva che il lavoratore dipendente dovesse essere "ricompensato" del fatto di non poter in alcun modo porre in essere tentativi di evasione fiscale, come accade per le altre categorie reddituali. Ma soprattutto si riteneva che, concedendo troppe forme di sgravio fiscale ai lavoratori autonomi e alle imprese, si sarebbero andati a finanziare, a spese dell'erario, consumi non inerenti all'attività (e quindi di tipo personale).

reddito da cui derivava una certa incertezza nella determinazione del presupposto dell'imposta; l'art. 1 del dpr 597/1973 prevedeva infatti che "*Presupposto dell'imposta è il possesso di redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte*", ma non precisava cosa si intendesse effettivamente con il concetto di reddito⁸⁹.

1.5.2 IRPEG

Con il dpr 598/1973 veniva, come rilevato precedentemente, altresì modificata la disciplina sull'imposta sulle società, introducendo al posto del tributo previgente l'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG).

Il tributo in esame colpiva il reddito complessivo prodotto dalle persone giuridiche: conseguentemente i soggetti passivi erano tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, ad eccezione delle società di persone per le quali si applicava il "principio di trasparenza"⁹⁰. Erano peraltro assoggettate all'imposta anche associazioni non riconosciute e le organizzazioni collettive anche in assenza di personalità giuridica.

L'IRPEG si qualificava come imposta proporzionale: l'aliquota stabilita dalla legge era fissata in generale al 25%⁹¹, ma era ridotta al 12,5% per gli enti e le società finanziarie e al 10% per gli enti e le società a prevalente partecipazione pubblica.

Va subito rilevato che nel periodo intercorrente tra il 1974 e il 2003 la disciplina dell'imposta sulle persone giuridiche ha subito radicali cambiamenti; tra i tanti è opportuno concentrarsi sulle modifiche intervenute in tema di credito di imposta.

Innanzitutto, come ricordato precedentemente, a dispetto dei progetti di legge emanati prima della sua introduzione, l'IRPEG fu introdotta con la totale assenza di un meccanismo relativo al credito d'imposta (così come per la previgente imposta sulle società).

Tale circostanza, che dava luogo ad una completa doppia tassazione degli utili societari, venne di nuovo stravolta nel 1977 quando il credito d'imposta venne reintrodotta con la legge n.

⁸⁹ D'altronde il concetto di reddito è certamente tra i più incerti della teoria economica ma è pur vero che sono stati molti gli autori che hanno proposto strade percorribili differenti. Tra i tanti Shanz-Haig-Simons volevano intendere il reddito come il valore di quanto un individuo avrebbe potuto consumare durante l'anno senza ridurre l'entità del suo patrimonio, quindi il complesso di guadagni e di perdite di capitale maturati nell'anno e ogni altra entrata casuale oltre quelle tradizionali (salari, dividendi, rendite, etc.). In altri termini secondo tale modello il reddito era da intendersi come sommatori dei consumi effettuati durante l'arco dell'anno e delle variazioni del patrimonio posseduto da ciascun contribuente nello stesso anno.

⁹⁰ In base al principio di trasparenza i redditi delle società di persone sono trattati fiscalmente come se la società fosse una sorta di "schermo trasparente", dunque non dotato di una propria autonomia; conseguentemente i risultati reddituali della società sono considerati fiscalmente dei soci e intesi come "redditi di partecipazione" (Fonte: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010).

⁹¹ L' aliquote dell'imposta ordinaria ha subito un innalzamento progressivo negli anni successivi alla riforma. Una prima modifica all'aliquota si ebbe già nel 1981, dove la stessa fu stabilita al 27%; per effetto del d.l. n. 688/1982 l'aliquota fu aumentata poi al 30%, per poi essere fissata con la legge n. 649/1983 al 36%. Ultima modifica in incremento si ebbe nel 1995, anno in cui venne deciso per effetto del d.l. n. 41/1995 un ulteriore aumento al 37%.

Da questo momento in poi l'aliquota dell'imposta sulle società venne ridotta progressivamente: dapprima per effetto della legge n. 388/2000 (legge finanziaria per il 2001) al 36% e poi con la legge n. 289/2002 (legge finanziaria per il 2003) al 34%.

904/1977, la quale attribuiva ai soci un credito di imposta pari ad un terzo degli ammontare degli utili che avessero concorso a formare la base imponibile; in particolare il credito in questione sarebbe stato computato, in aggiunta agli utili, nella determinazione del reddito del socio ed ammesso in detrazione dalla relativa imposta. Dunque il credito di imposta era inteso come tentativo di ricostruire in capo al socio la stessa base imponibile preesistente in capo alle società.

Tale meccanismo avrebbe dovuto quindi garantire il rispetto, contestualmente al divieto di doppia imposizione giuridica, anche di quella economica; infatti il tributo pagato dalla società ai fini IRPEG sull'utile prodotto assumeva natura di prelievo in acconto dell'imposta pagata definitivamente dal socio ai fini IRPEF. In particolare i dividendi, a cui veniva sommata l'imposta assolta dalla società partecipata su di questi, concorrevano all'incremento dell'imponibile del socio percipiente formando così un reddito complessivo sul quale si sarebbe poi calcolata l'imposta personale dovuta; dall'imposta così determinata veniva detratta l'imposta già assolta dalla società partecipata.

In realtà va aggiunto che nel meccanismo appena descritto del funzionamento del credito di imposta il legislatore optò per il rispetto del "principio di indifferenza": cioè il credito di imposta era riconosciuto al socio indipendentemente dal fatto che la società avesse assolto per intero o solo parzialmente alla relativa imposta; quindi qualora la società avesse goduto di agevolazioni fiscali, queste sarebbero state trasferite di fatto in capo al socio beneficiario degli utili.

Il sistema così delineato fu però di nuovo modificato nel 1983 per effetto della legge n. 649/1983; il previgente istituto del principio di indifferenza fu infatti sostituito con la c.d. "maggiorazione del conguaglio" in base al quale veniva a realizzarsi una corrispondenza uguale sotto il profilo quantitativo del prelievo effettuato sulla società e il relativo credito riconosciuto al socio. Inoltre fu ritoccata l'aliquota IRPEF (al 36%) e venne stabilito che il credito di imposta spettava al socio nella misura dei nove sedicesimi degli utili che concorrevano a formare l'imponibile del socio.

Un ulteriore intervento normativo, resosi necessario per alcune distorsioni relative alla precedente norma⁹², fu poi effettuato con l'introduzione del terzo comma dell'art. 105 del TUIR (dpr 917/1986); in particolare veniva introdotto l'istituto della "franchigia" mediante il quale qualora gli utili distribuiti dalla società fossero stati inferiori al 64% del reddito imponibile (e conseguentemente l'imposta assolta dalla società fosse stata superiore al credito di imposta attribuito al socio), la differenza sarebbe stata utilizzabile trasferendola a riserve o altri fondi.

⁹² In particolare l'ipotesi alla base del meccanismo sopracitato era che il reddito netto della società fosse superiore rispetto all'imponibile per effetto di agevolazioni fiscali; ma nel momento in cui il 64% dell'imponibile fosse divenuto superiore agli utili distribuiti la norma riconosceva un credito d'imposta ridotto al socio (Fonte: M. TABELLINI, "Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società", Biblioteca delle Scienze, Università degli studi di Pavia, 2010).

Infine il meccanismo del credito di imposta venne ulteriormente modificato con il d.lgs. n. 467/1997 che istituì, al posto del previgente meccanismo del conguaglio, il "principio di copertura", in base al quale il relativo credito sarebbe stato riconosciuto al socio solo nei limiti delle imposte ordinarie assolate dalla società, strumento dunque volto ad evitare fenomeni di doppia imposizione connessi al fatto che la società aveva già assolto una parte dell'imposta dovuta; in realtà il sistema prevedeva una distinzione tra credito di imposta "ordinario" (derivante dall'imposta effettivamente pagata dalla società e quindi riconosciuto pienamente al socio) e credito di imposta "limitato" o "virtuale".

Infatti per i redditi esenti da Irpeg o assoggettati ad aliquota ridotta, per i quali era possibile conservare l'esenzione anche a favore del socio e quindi occorreva a questo trasferire tali benefici, veniva concesso un credito d'imposta virtuale in relazione agli utili che non avevano scontato, in tutto o in parte, le imposte. Concretamente tale trasferimento avveniva sfruttando il c.d. "meccanismo dei canestri" (ex art. 105 dpr 917/1986); questo prevedeva che la società avesse dovuto allocare figurativamente in due canestri distinti le imposte effettivamente pagate e quelle virtuali.

In particolare nel canestro A la società avrebbe dovuto allocare le imposte effettivamente versate che davano diritto ad un credito di imposta pieno, mentre nel canestro B avrebbe dovuto allocare un ammontare di imposte virtuali, dunque non pagate in base ai vari meccanismi di agevolazione, ma considerate comunque "fittiziamente" assolate dal socio. Proprio attingendo a questo secondo canestro (nei limiti del *quantum* esistente in quel momento) la società avrebbe dovuto, indipendentemente dall'utilizzabilità, attribuire al socio un credito di imposta limitato da portare in detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta relativa agli utili per i quali era attribuito.

Comunque il credito di imposta infine scomparirà definitivamente nel 2004 con la riforma Tremonti di cui si tratterà successivamente, con la quale fu adottato un sistema misto di doppia imposizione ed esenzione parziale.

Infine, altra novità riguardante l'IRPEG per effetto del d.lgs. n. 466/1997 venne poi introdotta il sistema della "*Dual Income Tax*", sul quale si tornerà successivamente.

Appare a questo punto opportuno sviluppare qualche ulteriore considerazione sull'IRPEG, relazionandolo al sistema sopra delineato dell'IRPEF. Sicuramente, infatti, la riforma Visentini (con le successive modifiche intervenute) aveva finito per costituire un sistema integrato di tributi che miravano a consolidare il prelievo finale in capo al socio. Casi emblematici sono il credito di imposta, mediante il quale si cercava di ricostruire la base imponibile della società in capo al socio, ma anche ulteriori elementi. Tra questi si ricordano ad esempio il sistema di valutazione delle partecipazioni e la rilevanza delle plusvalenze e minusvalenze connesse al realizzo delle partecipazioni stesse.

Con riferimento al primo aspetto la valutazione delle partecipazioni permetteva di trasferire i risultati economici negativi della società partecipata al socio, il quale avrebbe potuto dedursi la relativa perdita derivante dalla svalutazione delle partecipazioni detenute in portafoglio.

Per quanto riguarda il sistema delle plusvalenze/minusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni, contestualmente alla tassazione dei proventi positivi derivanti dall'operazione in esame era concesso al socio anche la deducibilità delle perdite connesse alla svalutazione della stessa per effetto di una minusvalenza.

Sia la prima che la seconda disciplina brevemente esposta permettono facilmente di comprendere come venissero a crearsi fenomeni di "doppia deducibilità": nel primo caso infatti la perdita diventava componente negativo di reddito deducibile per la società e per il socio e allo stesso modo nel secondo caso venivano a determinarsi effetti duplicativi della deducibilità della perdita soprattutto nella circostanza nella quale fosse stata una società di capitali ad essere socio, in quanto a questa sarebbe stata attribuito contestualmente al credito di imposta anche la possibilità di dedursi la minusvalenza da realizzo (e allo stesso modo la perdita da svalutazione della partecipazione).

In altri termini *"l'eventualità che uno stesso reddito potesse essere assoggettato a doppia imposizione, giuridica o economica, o che una stessa perdita fosse deducibile due volte, era da considerarsi connaturale ad un sistema che, grazie al credito di imposta sui dividendi e alla rilevanza fiscale delle minusvalutazioni delle partecipazioni e delle plusvalenze - minusvalenze realizzate in relazione ad esse, era preordinato [...] a trasferire il baricentro del prelievo dalla società al socio"* (Tabellini 2010).

1.5.3 ILOR

L'ILOR (Imposta locale sui Redditi) si configurava come ulteriore forma di imposizione diretta introdotta per effetto del dpr 599/1973; si trattava di un tributo di carattere estremamente innovativo rispetto all'ordinamento tributario previgente, di tipo reale proporzionale il cui presupposto era il possesso di redditi da capitale o comunque misti: quindi redditi fondiari, di capitale di impresa e diversi realizzati nel territorio dello Stato⁹³.

Conseguentemente inclusi nell'ambito di applicazione dell'ILOR erano tutti i redditi, prodotti nel territorio dello Stato, assoggettabili a IRPEF ed IRPEG, anche nella circostanza in cui tali tributi non fossero stati applicati a causa di agevolazioni fiscali di vario tipo; soggetti passivi di imposta erano quindi tanto persone fisiche che giuridiche per i quali si realizzava il presupposto cui sopra. Erano invece considerati esclusi tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati, redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone, redditi derivanti dalla

⁹³ In realtà nelle prime fasi dell'introduzione del tributo venivano colpiti anche i redditi da lavoro autonomo, i quali come noto in parte originano anche dalla componente lavoro. Tale distorsione, nell'ambito della finalità di discriminazione dei redditi venne però ben presto rettificata per effetto della decisione n. 42 del 26/03/1980 della Corte Costituzionale la quale, rinvenendo nel reddito prodotto dal lavoro autonomo il carattere di "reddito guadagnato", sancì in tale ambito l'illegittimità dell'ambito di applicazione del tributo; dunque per effetto di tale intervento i redditi da lavoro autonomo vennero esclusi dalla nuova imposta.

partecipazione in società ed enti assoggettati a IRPEG, redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, dei redditi di lavoro autonomo continuativi o occasionali non assimilabili al reddito d'impresa, redditi delle imprese familiari imputati ai collaboratori familiari, i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, le indennità di trasferta ed i rimborsi forfettari di spesa, percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica, redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari a certe condizioni.

Peraltro il tributo in esame fu inizialmente ideato dalla Commissione Cosciani come imposta patrimoniale finalizzata a colpire la maggiore capacità contributiva dei possessori di cespiti patrimoniali di vario tipo; tuttavia nel disegno di legge definitivo, poi approvato, il tributo fu appunto modificato dal suo carattere patrimoniale a quello reddituale. Conseguentemente l'ILOR colpiva i redditi derivanti dall'impiego dei cespiti patrimoniali ma non più il loro semplice possesso.

La denominazione di imposta "locale" invece derivava all'origine da due diverse ragioni: la facoltà degli enti locali di modificare le aliquote e la destinazione del gettito del tributo; in realtà ben presto

entrambe queste ragioni vennero meno. In primo luogo infatti venne decisa un'unica aliquota di imposta al 16,2% e in secondo luogo il gettito dei tributi non fu più neanche formalmente destinato agli enti locali e conseguentemente il tributo rappresentò a tutti gli effetti un'ulteriore forma di imposizione erariale anche sotto il profilo del gettito⁹⁴.

In effetti obiettivo della riforma tributaria era da un lato quello di accentrare a livello statale la funzione di accertamento e di riscossione, ma dall'altro quello di decentrare a favore degli enti locali una parte del gettito, essenzialmente mediante l'ILOR e l'INVIM, di cui si dirà di seguito. Dalla scelta fatta dal legislatore dunque gli enti locali avrebbero dovuto beneficiare rispettivamente di un gettito derivante da un'imposta sui redditi di provenienza patrimoniale e di un gettito derivante da un'imposta sugli incrementi patrimoniali, in proporzione alle aliquote fissate dagli stessi enti secondo un minimo ed un massimo fissati dalla legge statale. Per completare il quadro normativo, la legge n. 825/1971 prevedeva tra le altre cose di introdurre entro quattro anni una nuova disciplina organica delle entrate tributarie locali diverse da ILOR e INVIM.

Tuttavia molto poco dell'idea originale venne concretizzata: come detto il gettito dell'ILOR venne destinato immediatamente allo stato senza possibilità da parte degli enti di modificare l'aliquota unica e la nuova disciplina delle entrate locali non venne mai emanata. Tuttavia per compensare la perdita di gettito a livello locale per effetto della riforma tributaria, furono poi

⁹⁴ Fonte: E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, 2011.

previsti (ex. dpr n. 638/1972 e successive modifiche) trasferimenti dallo stato agli enti locali proporzionati all'ammontare dei tributi riscossi⁹⁵.

Si parlerà nell'apposito paragrafo dei rapporti tra fiscalità centrale e locale, ma è bene sottolineare fin da subito che per effetto della riforma tributaria (e quindi anche e soprattutto a causa delle situazioni appena delineate) l'autonomia degli enti locali sotto il profilo tributario e finanziario venne ridotta in maniera consistente rispetto al passato.

Qualche considerazione conclusiva può essere fatta a proposito del rapporto esistente tra ILOR e i nuovi tributi diretti, con particolare riferimento all'IRPEF. Si è più volte notato in passato che la relazione di forte complementarità tra ILOR e IRPEF avesse dato luogo, nel caso della prima, ad una vera e propria sovrattassa o addizionale dell'imposta personale⁹⁶; in realtà la determinazione della base imponibile dei due tributi era differente.

Nel caso dell'ILOR infatti la base imponibile era determinata come somma dei singoli redditi prodotti in Italia dai cespiti patrimoniali, mentre nel caso dell'IRPEF si assumeva il complesso dei redditi del contribuente ovunque essi fossero prodotti. Nonostante quindi fossero evidenti punti di contatto o addirittura di sovrapposizione tra la disciplina dell'ILOR e dell'IRPEF (ad esempio in tema di accertamento e riscossione), i due tributi erano sicuramente da considerare distinti ed autonomi.

Si ricorda infine che l'ILOR è verrà abolita con la legge n. 446/1997, istitutiva dell'IRAP, di cui si dirà successivamente.

1.5.4 INVIM

L'INVIM (Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), introdotta con il dpr 643/1972, si configurava, nell'ambito della riforma tributaria, come un tributo locale indiretto volto ad affiancarsi alle previgenti tasse sugli affari, di cui si è parlato precedentemente. A tal proposito va rilevato come l'introduzione del tributo in esame, non portò stravolgimenti rispetto alla configurazione di imposte indirette previgenti, ad eccezione dell'IVA; l'unica novità è stata quindi di fatto la sostituzione dell'INVIM alla previgente imposta sugli incrementi delle aree fabbricabili.

Sotto questo profilo infatti l'INVIM poteva essere a buon diritto considerata come il tributo che si sostituì all' Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili: in effetti ambedue i tributi erano imposte indirette sui trasferimenti il cui presupposto era sostanzialmente lo stesso, ovvero il trasferimento di un bene immobile all'interno del territorio dello Stato⁹⁷. In

⁹⁵ Fonte: L. MATTA, "Profili giuridici e prospettive economiche del federalismo fiscale", in Norma, 2008.

⁹⁶ Fonte: P. BORIA, *Il sistema tributario italiano*, editore Utet giuridica, anno 2008.

⁹⁷ In particolare l'imposta si applicava al momento dell'incremento di valore degli immobili nel caso in cui si fosse verificato un trasferimento a titolo oneroso o gratuito quale: trasferimento di un diritto di proprietà, conferimento di un diritto di proprietà, costituzione di un diritto reale di godimento, trasferimento di un diritto reale di godimento, conferimento di un diritto reale di godimento (Fonte: M. MAGRI, G.C. ZUCCOTTI, *Enciclopedia di direzione e consulenza aziendale*, Editore Piccin - Nuova libreria, 1989).

realtà anche il meccanismo di determinazione della base imponibile era lo stesso, dato dall'incremento di valore subito dall'immobile assoggettato ad imposizione; in altri termini la base imponibile era data dal differenziale esistente tra valore finale ed iniziale del bene, calcolati come valore definito (dichiarato o accertato) ai fini dell'imposta di registro, di successione o IVA all'epoca dell'acquisto⁹⁸. I due tributi si discostavano invece per il numero di operazioni coinvolte (sia trasferimenti a titolo gratuito che oneroso nel caso dell'INVIM, solo a titolo oneroso nel caso del tributo precedente) e per le tipologie di beni coinvolti (alle aree fabbricabili si aggiungevano infatti anche i fabbricati e i terreni); nel decreto istitutivo dell'INVIM nell'art. 25 erano inoltre previsti vari casi di esenzione e riduzione⁹⁹.

Erano dunque soggetti passivi dell'imposta l'alienante a titolo oneroso, l'acquirente a titolo gratuito, la società titolare della proprietà, della nuda proprietà o dell'enfiteusi, i contraenti di un atto di permuta relativa a immobili o il contraente che permuta in cambio di altri beni immobili.

Una volta determinata la base imponibile occorreva calcolare l'imposta applicata su di questa, data dalla somma degli importi ottenuti applicando ad ognuno degli scaglioni in cui si considerava suddiviso l'incremento imponibile la corrispondente aliquota compresa tra il 5% e 30% stabilita a livello comunale entro certi limiti stabiliti dalla legge statale.

Anche l'INVIM, come l'ILOR, era un tributo avente carattere locale: dunque il gettito derivante dall'imposta era attribuito ai comuni nel territorio dei quali si trovavano gli immobili oggetto di tassazione, anche se l'attività di accertamento e liquidazione rimanevano competenza esclusiva dell'amministrazione finanziaria, con solo una competenza consultiva dei comuni nella fase di controllo dei valori dichiarati.

In realtà l'INVIM subì svariate modifiche dopo l'entrata in vigore con dpr 643/1972; le principali sono state apportate dal dpr 688/1974, dal dpr 694/1975 e infine dal dl n. 571/1979.

Una prima importante modifica è stata fatta con l'introduzione della c.d. "imposta decennale"; a partire dal 1 gennaio 1976 infatti l'INVIM era dovuta anche per il semplice possesso da parte di tutte le società ed enti di ogni tipo e titolari della proprietà o nuda proprietà qualora avessero detenuto l'immobile ininterrottamente per oltre un decennio. In questo caso si assumevano come valore finale quello venale dell'immobile al compimento del

⁹⁸ Al valore iniziale andavano poi aggiunte le spese di acquisto (ad esempio le spese dell'onorario notarile e quelle delle tasse pagate per l'acquisto, come imposta di registro, catastale ed ipotecaria), le c.d. "spese incrementative" con onere della prova (cioè il complesso di migliorie ed opere di ristrutturazione o totale o parziale rifacimento dell'immobile).

⁹⁹ Ad esempio i casi di esonero e riduzione dell'imposta erano riconducibili a fondi rustici e costruzioni rurali riferibili all'art. 39 del D.P.R. del 29 Settembre 1973, n.597, trasferiti per causa di morte o per atto tra vivi nell'ambito di una famiglia diretta coltivatrice; immobili trasferiti per causa di morte aventi un valore complessivo ai fini dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario netto, non superiore a 30 milioni di lire; i beni pubblici,etc..

decennio e come valore iniziale quello determinato, alla data di acquisto, con i criteri previsti per i trasferimenti.

Altra novità poi riguardò la modifica del meccanismo di determinazione del valore iniziale dell'immobile: infatti per effetto del dpr 131/1986 istitutivo della nuova imposta di registro, tale valore era determinato in base alla rendita catastale (mentre precedentemente si considerava il valore venale qualora non fosse stato possibile determinare il valore iniziale in base all'imposta di registro, di successione o IVA accertata o dichiarata).

Nel 1979 vennero inoltre ritoccati gli scaglioni di incremento e le relative aliquote.

Infine l'imposta sarà soppressa a partire dal 2002 con la relativa legge finanziaria, sostituita da altri tributi (come l'ICI) oggetto di successiva trattazione.

1.5.5 Imposte indirette

Il dato fondamentale emerso dall'analisi effettuata precedentemente sul sistema delle imposte indirette alla vigilia della riforma tributaria del '71 è legato ad una sostanziale confusione e mancanza di organicità nella struttura dell'imposizione indiretta.

Si è già avuto modo, nei precedenti paragrafi, di verificare come l'impianto dell'imposizione indiretta si sia modificato nel periodo della riforma tributaria per effetto dell'introduzione dell'INVIM e dell'IVA; del primo tributo si è già parlato, il secondo sarà invece oggetto di trattazione nell'ambito delle normative europee del presente capitolo.

Quindi certamente la maggiore novità apportata dalla riforma tributaria è stato un ridimensionamento del sistema dell'imposizione indiretta; infatti i tributi presenti nel sistema previgente, quali imposte sui consumi, imposte sugli affari e l'IGE furono abolite, sostituite per l'appunto dall'IVA e dall'imposta di registro. Vennero invece mantenute le imposte di successioni e donazioni, le accise e le imposte di fabbricazione.

Ulteriori modifiche rilevanti riguardarono poi per l'appunto l'imposta di registro; in particolare venne revisionata la materia attinente al tributo mediante la formulazione di un Testo Unico introdotto con il dpr 131/1986 (emanato in base alla delega contenuta nella legge n. 825/1971), il quale semplificò la disciplina previgente ad esempio riducendo le voci ad un numero inferiore rispetto alle centinaia preesistenti¹⁰⁰.

1.5.6 Tributi locali

L'analisi del sistema dei tributi locali per effetto della riforma tributaria del 1971 non può che partire da una constatazione di fondo: la finanza locale, che come si è avuto modo di analizzare precedentemente nei decenni precedenti era stata oggetto già di vari tentativi di razionalizzazione ed integrazione rispetto a quella statale non sempre riusciti, andava profondamente rivista e rimodernata per evitare quei fenomeni tipici di accavallamento e

¹⁰⁰ Si veda a tal proposito: N. AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Utet 1989.

doppia imposizione rispetto alla fiscalità centrale e per consentire alla stessa di godere di una più autonoma copertura delle spese.

All'origine le finalità della riforma¹⁰¹ erano quindi rinvenibili nei seguenti punti:

- Sostituzione imposta di famiglia, imposte cedolari sui redditi e delle sovrainposte ed addizionali ad un'unica imposta uniforme sui redditi patrimoniali
- Sostituzione dell'imposta sulle aree fabbricabili con l'INVIM
- Revisione del sistema di compartecipazione degli enti locali alle entrate statali
- Revisione del sistema dei contributi
- Revisione delle imposte comunali sui consumi
- Abolizione delle imposte sui consumi per effetto dell'entrata in vigore dell'IVA
- Accentramento nelle mani dello stato delle funzioni di accertamento e riscossione.
- Si riconosceva inoltre che l'impianto fondante della finanza locale si sarebbe dovuto articolare in: a) Da un'imposta sulla proprietà immobiliare; b) Dall'attribuzione agli enti locali di una fase dell'imposta generale sugli scambi; c) Da un'imposta sui consumi di energia ¹⁰²

Al di là delle aspettative, l'effetto della riforma fu la pesante riduzione dei tributi autonomi¹⁰³ e la contestuale soppressione del complesso di quelli risalenti fin dall'Unità d'Italia; conseguentemente l'autonomia degli enti locali si ridusse al minimo rispetto ai periodi precedenti, dovendo questi operare soprattutto ricorrendo alla c.d. "finanza derivata"¹⁰⁴.

In effetti con la riforma tributaria si accentrarono da un lato le funzioni di accertamento e riscossione nelle mani dello Stato, mentre si tentò di aumentare l'autonomia degli enti locali decentrando il gettito mediante l'introduzioni di importanti tributi autonomi quali l'ILOR e l'INVIM. In particolare con queste ultime previsioni, come già anticipato precedentemente gli enti locali avrebbero ottenuto sia un gettito derivante da un'imposta sui redditi di provenienza patrimoniale quale l'ILOR sia un gettito derivante da un'imposta sugli incrementi patrimoniali quali l'INVIM, con aliquote peraltro decise di volta in volta dagli stessi enti locali entro una banda di oscillazione decisa a livello centrale. Inoltre con la previsione del dpr 825/1971, sarebbero stati istituiti nuovi tributi propri degli enti locali.

¹⁰¹ Fonte: Ministero del Bilancio, Cap. XXIII Finanza pubblica, del "*Progetto di programma di sviluppo economico per il quinquennio 1965 - 1969*".

¹⁰² Fonte: S. STEVE, *Il problema della finanza locale in Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma tributaria*, Giuffrè, 1964.

¹⁰³ Un'evidenza di ciò sta nei seguenti dati di sintesi: le entrate derivanti da tributi istituiti autonomamente dai comuni (quali dazi di consumo, imposta di famiglia e ICAP) rappresentavano nel 1970 circa il 56% delle entrate correnti mentre le compartecipazioni rappresentavano circa l'11%. Circa dieci anni dopo la riforma, nel 1980, i tributi propri concorrevano alle entrate comunali per poco più del 9% e le partecipazioni per quasi l'80%. (Fonte: TRAMONTANA, "*Verso il ripristino della potestà impositiva degli enti locali*", in *Diritto e pratica Tributaria*, 1983).

¹⁰⁴ Le ragioni dell'azzeramento dell'autonomia degli enti locali è da rinvenire in diverse ragioni; si riteneva infatti che solo la centralità del Parlamento potesse garantire i flussi di spesa pubblica necessaria a finanziare gli obiettivi di uguaglianza sociale; inoltre era opinione comune che i tributi locali fossero strutturalmente arbitrari e perciò da sopprimere.

Tutto ciò tuttavia rimase largamente inattuato: solo il gettito dell'INVIM fu destinato agli enti locali, mentre il gettito derivante dall'ILOR venne interamente e subito destinato allo Stato senza peraltro nessuna possibilità di ritoccare le aliquote da parte dei Comuni; e non fu mai emanata nessuna legge per introdurre nuove forme impositive a livello locale. Contestualmente la riforma degli anni '70 portò alla scomparsa di due importanti tributi quali l'imposta di famiglia e le imposte sui consumi¹⁰⁵ (tra cui l'IGE), i quali costituivano l'ossatura della finanza comunale; furono inoltre abolite tra le altre: l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni e la relativa addizionale provinciale, le imposte comunali di patente, sul valore locativo e il contributo per la manutenzione delle opere di fognatura e le sovrime imposte erariali e locali alle imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario, sul reddito dei fabbricati, sui redditi di ricchezza mobile e sull'imposta speciale sul reddito dei fabbricati di lusso.

Conseguentemente per effetto di tutta una serie di provvedimenti, in particolare il dpr 638/1972 e successive modifiche, furono previsti a favore degli enti locali una serie continua di trasferimenti dal livello centrale proprio per sopperire alla carenza di gettito per i motivi sopra esposti. Proprio dalla lettura di queste considerazioni si può affermare che l'autonomia degli enti locali, per effetto della riforma tributaria degli anni '70, venne largamente compressa.

Se le novità più importanti sotto il profilo dell'autonomia degli enti locali arriveranno solo più di vent'anni dopo, in particolare con i nuovi tributi istituiti negli anni '90 e nel decennio successivo con la riforma al Titolo V della Costituzione, qualche passo avanti venne fatto già nel decennio post riforma Visentini¹⁰⁶.

Una prima novità venne con l'istituzione nel 1981 di un'addizionale comunale sui consumi di energia elettrica la quale colpiva ogni kwh di consumo di energia elettrica secondo addizionali decise dagli stessi Comuni; la materia venne poi successivamente modificata con il d.l. n. 511/1988 (convertito poi nella legge n. 20/1989), il quale stabiliva che l'istituzione dell'addizionale non era più lasciata alla facoltà dei Comuni ma regolata dalla legge.

Due anni dopo l'introduzione dell'addizionale comunale sui consumi di energia, nel 1983, venne introdotta poi la sovrimeposta comunale sui fabbricati (SOCOF); si trattava nella sostanza di un'imposta che colpiva tutti i proprietari di immobili mediante una sovratassa. In realtà a causa delle forti contestazioni presentate soprattutto dalle associazioni di proprietà immobiliare questa non venne già ripresentata l'anno successivo.

¹⁰⁵ In particolare fu il decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto, il dpr 633/1972, ad abolire a partire dal 1° gennaio 1973 le imposte di consumo.

¹⁰⁶ In realtà è bene ricordare che già negli anni '70 qualche provvedimento per incrementare l'autonomia degli enti locali fu preso in particolare mediante la legge n. 319/1976 (sostituita poi dalla legge n.3/1981) che istituì un canone a favore dei comuni a tutela delle acque dall'inquinamento e il d.l. 702/1978 il quale aveva previsto l'introduzione di una tassa di concessione comunale.

Altro intervento normativo si ebbe poi con il d.l. n. 66/1989 (convertito poi in legge n.144/1989), il quale introdusse l'ICIAP (Imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni); l'art. 2 del d.l. sopracitato prevedeva che " L'imposta è dovuta dalle persone fisiche, dalle società di ogni tipo, dagli enti pubblici e privati, dalle associazioni anche se non riconosciute, dai consorzi, dalle altre organizzazioni di persone o beni che esercitano sul territorio dello Stato le attività imprenditoriali, artistiche e professionali". Si trattava dunque di un'imposta che veniva determinata e destinata nell'ambito di ciascun comune ove erano ubicati gli insediamenti produttivi. In realtà l'ICIAP trovava la propria giustificazione nel fatto che i Comuni, mediante i servizi offerti alle strutture produttive, generavano per gli stessi un contributo all'attività in essere e per questa ragione nasceva l'esigenza di un "corrispettivo" da parte dell'attività produttiva nei confronti dello stesso ente locale; per questa ragione più che una vera e propria imposta l'ICIAP era qualificabile come tassa in senso stretto.

Infine, come si avrà modo di verificare successivamente nell'elaborato, negli anni '90 iniziarono le più rilevanti iniziative per ampliare l'autonomia degli enti locali.

Il giudizio complessivo che può essere dato in merito alla riforma degli anni '70 sugli enti locali risulta quindi essere positiva solo in parte; sicuramente l'accentramento delle entrate tributarie nelle mani dello Stato produsse effetti positivi sotto il profilo della semplificazione e della razionalizzazione delle attività di accertamento e riscossione oltre che ripristinare a livello centrale le decisioni in merito alla composizione dei tributi locali, con evidenti vantaggi in termini di maggior razionalità, unitarietà, organicità e coordinamento del sistema tributario. D'altro canto la riforma non produsse il tanto auspicato aumento dell'autonomia degli enti locali, avendo deluso soprattutto in termini di introduzione di norme tese a tal scopo; gli enti locali anzi operarono sempre più con scarse risorse, decise ed assegnate di volta in volta a livello centrale e non di rado con criteri discutibili; dunque furono i trasferimenti l'unica vera e propria fonte di entrata degli enti locali che alla fine degli anni '70 raggiunsero un'incidenza pari all'80% delle entrate correnti comunali (Piperno, 1998). I trasferimenti erariali tuttavia non furono adeguati alle funzioni dei comuni e non riuscirono a tenere il passo con l'inflazione esplosa nel periodo dell'entrata in vigore della riforma; proprio per far fronte alle spese correnti i comuni iniziarono a far ricorso sistematicamente all'indebitamento¹⁰⁷.

Proprio per questa ragione alcuni autori¹⁰⁸ ritengono che uno degli effetti negativi della riforma tributaria degli anni '70 sia stata proprio, tra le altre cose, la riduzione del livello di responsabilizzazione degli amministratori locali con particolare riferimento alla copertura della spesa pubblica.

¹⁰⁷ Fonte: M. VITI, "La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70", in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze, a cura del Ce.r.d.e.f., 2007.

¹⁰⁸ Si faccia riferimento a tal proposito, tra gli altri: "La finanza locale in Italia. Rapporto 2010", V.V., editore Franco Angeli, 2010; P. BORIA, *Il sistema tributario italiano*, editore Utet giuridica, anno 2008.

Infine si noti come la riforma portò anche ad un evidente squilibrio in termini di trasferimenti agli enti locali in zone geografiche differenti: infatti i c.d. "contributi sostitutivi dei tributi soppressi", concessi dallo Stato agli enti locali in sostituzione delle forme di imposizione sopresse dalla riforma, furono attribuiti nei primi anni essenzialmente in base alla logica del gettito "storico". Conseguentemente gli enti locali che in passato avevano ottenuto un gettito elevato ottenevano così contributi superiori rispetto agli enti che avevano ottenuto minor gettito, senza considerare ulteriori variabili (es. zona geografica depressa).

1.5.7 Approfondimenti e giudizio di sintesi sulla riforma tributaria

Fin qui si è proceduto ad analizzare i principali tributi e relative criticità introdotti con la riforma degli anni '70; ma ai fini della produzione di un giudizio di sintesi sulla riforma in parola risulta ora opportuno concentrarsi su aspetti diversi dalla mera struttura del nuovo sistema dei tributi, ma che nel loro complesso risultano essere una delle chiavi di lettura che possono meglio aiutare a comprendere come i diversi effetti dispiegati dalla riforma siano stati nei successivi decenni in parte rivisti e corretti, senza tuttavia drasticamente modificare l'impianto normativo alla base della stessa che, senza timore di smentita, è possibile affermare che perduri ancora oggi.

E' innanzitutto necessario soffermarsi su un aspetto che si è soltanto avuto modo di accennare ma che risulta essere uno dei pilastri di un solido sistema tributario: la capacità dello stesso di resistere all'inclinazione all'evasione da parte dei contribuenti, senza che questo obiettivo si traduca in una vera e propria forma di "oppressione" per gli stessi.

In effetti a partire degli anni '70 venne impressa dal legislatore un'accelerazione enorme ai c.d. obblighi strumentali del contribuente, con lo scopo di contenere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale fino ad allora sistematicamente perpetrati da larga parte dei contribuenti con particolare riferimento a professionisti ed imprese, con possibilità di attivare contromisure basse, se non inesistenti, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Appare dunque certamente condivisibile la crescente attenzione rivolta dal legislatore degli anni '70 agli aspetti più prettamente procedurali del sistema tributario, quali la nuova centralità delle scritture contabili e relativi obblighi connessi nel configurarsi come la principale arma contro i tentativi del contribuente di evadere materia imponibile. In altri termini, se l'obiettivo era la tassazione del reddito effettivo, lo scopo per raggiungerlo era l'utilizzo di riscontri contabili.

Va infatti ricordato che accanto all'obbligo sancito dal dpr 600 del 1973 di presentazione delle dichiarazioni dei redditi furono contestualmente istituiti i c.d. "Centri di servizio" con lo scopo di verificare la correttezza di tali dichiarazioni, per poi procedere alla successiva fase di autoliquidazione del tributo, ferma restando la possibilità da parte degli Uffici di procedere

alle rettifiche degli adempimenti formali del contribuente ove necessario¹⁰⁹. Dunque l'accertamento assumeva una duplice funzione: da un lato di determinazione del *quantum* dovuto dal contribuente in virtù dell'obbligazione tributaria ancora da eseguire oppure di verifica sulla correttezza di questa quando fosse già stata assolta l'imposta per effetto del meccanismo autoliquidativo; in questa seconda ottica però l'accertamento assumeva il connotato di controllo solo eventuale e non generalizzato sull'intera massa di dichiarazioni (a causa dell'ampio numero di adempimenti formali richiesti al contribuente e del numero stesso di contribuenti), e soprattutto successivo rispetto all'attività istruttoria posta in essere dagli Uffici.

Il sistema brevemente delineato assumeva quindi come dato di fondo sul quale articolare i controlli verso imprese e professionisti le scritture contabili¹¹⁰, benché fossero poi previsti dei sistemi di contabilità semplificata per i contribuenti minori. In questo senso era previsto che la determinazione del reddito avvenisse in base alle scritture contabili per tutti i proventi che derivavano all'esercizio di una qualsiasi attività produttiva e che l'imponibile doveva essere determinato analiticamente in base agli elementi risultanti dal bilancio di esercizio, prevedendo altresì da parte dell'Amministrazione finanziaria sanzioni amministrative e la possibilità di procedere ad accertamento diverso da quello analitico con il ricorso a

¹⁰⁹ L'accertamento formale consiste in un mero riscontro delle dichiarazioni ed è finalizzato alla verifica della correttezza degli adempimenti in sede di dichiarazione a carico dei contribuenti. Il controllo formale è stato introdotto nell'ordinamento tributario con gli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

In tal senso l'art. 36 bis comma 2 prevede che "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

¹¹⁰ A tal fine occorre ricordare come con la riforma Vanoni, e dunque per effetto del dpr n. 645/1958, fu in realtà già introdotto l'obbligo di determinazione del reddito in base al bilancio di esercizio; obbligo tuttavia previsto unicamente per le società di capitali e non anche per tutti gli altri soggetti (anche quando fosse previsto l'obbligo civilistico di tenuta della contabilità) per i quali il reddito di impresa veniva desunto in base ai dati indicati dal contribuente e raccolti all'ufficio, anche di natura extracontabile. In altri termini per i soggetti diversi dalle società di capitali la corretta tenuta della contabilità fungeva unicamente da prova di quanto dichiarato, ma non assumeva in alcun modo il ruolo di strumento per la determinazione dei redditi.

Situazione diversa appunto dalla società di capitali per le quali era prevista ex art. 119 la determinazione dei redditi sulla base del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, con la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di procedere a rettifiche o, in casi gravi (es. gravi irregolarità), di derogare l'accertamento analitico e procedere alla ricostruzione della capacità contributiva anche o unicamente mediante il ricorso di indicatori extracontabili.

presunzioni gravi, precise e concordanti. Era ovviamente fatta salva la possibilità da parte degli Uffici di rettificare, a seconda dei casi contabilmente o extracontabilmente, l'imponibile dichiarato dal contribuente.

La breve rassegna delle novità procedurali fin qui esposta introdotte dalla riforma conduce ad un'importante conclusione: tutti i contribuenti, per evitare di incorrere in sanzioni e attività di accertamento contabile/extracontabile, avrebbero dovuto tenere una contabilità corretta ed adempiere puntualmente alle numerose e spesso onerose formalità richieste dagli Uffici. I quali peraltro non erano comunque in grado nella maggior parte dei casi di procedere a forme di accertamento che prescindessero da una contabilità apparentemente corretta per ragioni legate sia agli strumenti normativi di controllo che alla carenza di uomini e mezzi davanti ad un sistema tributario diventato "di massa". In altri termini la riforma ebbe da un lato l'effetto di creare una vera e propria "oppressione fiscale" per il contribuente a causa dell'enorme mole di adempimenti formali¹¹¹, ma dall'altro di aver attribuito armi spuntate per gli Uffici, i quali nell'impossibilità di procedere a capillari indagini potevano unicamente verificare lo scollamento esistente tra i risultati economici dichiarati e la dimensione dell'attività svolta dal contribuente.

Ciò era tanto più evidente nei confronti dei contribuenti di modeste dimensioni per i quali, come sopra rilevato, era inizialmente previsto un regime contabile semplificato; infatti il sistema dei controlli fiscali fortemente incentrato sulle scritture contabili trovò molti di questi soggetti impreparati alle rilevanti novità legislative, e quindi inizialmente tale legislazione semplificata era per loro un modo per evitare di incorrere in sanzioni e problemi.

Tuttavia era opinione diffusa che, a fronte del disagio creato dai pesanti adempimenti formali, i contribuenti minori per effetto del regime decisamente meno analitico rispetto a quello ordinario erano in grado di occultare un numero di operazioni decisamente maggiore rispetto ai soggetti in contabilità ordinaria; tanto più se si considerava che le grandi imprese dovevano per forza di cose possedere efficienti meccanismi aziendali di controllo per i quali un'adeguata contabilità era imprescindibile e quindi l'occultamento approssimativo per questi soggetti era di fatto precluso. Il che, in presenza di deboli strumenti a disposizione degli Uffici per ricostruire la vera situazione contabile del contribuente anche in presenza di situazioni evidentemente problematiche, fu il principale motivo che indusse il legislatore a rivedere ben presto la disciplina della contabilità semplificata. Infatti per effetto del d.l. n. 583/1984 (convertito in legge n. 17/1985, c.d. "Visentini Ter") venne introdotto un nuovo meccanismo, fortemente penalizzante¹¹² di determinazione del reddito di impresa e di lavoro

¹¹¹ *"Alla mancanza di credibilità delle scritture fa riscontro un armamentario contabile che imita quello della grande impresa, con un effetto involontariamente comico, per la presenza dei ratei passivi del barista, della fatture da ricevere del fornaio, degli ammortamenti del venditore ambulante e delle rimanenze finali del parrucchiere"* (cfr. R. LUPU).

¹¹² La norma in particolare prevedeva che i ricavi ed i compensi dichiarati dal contribuente sarebbero stati applicati dei coefficienti di abbattimento in base al settore economico in cui l'impresa operava, tenendo conto delle detrazioni ammesse dalla legge.

autonomo per i soggetti in contabilità semplificata, con il risultato di incentivare quest'ultimi ad esercitare l'opzione prevista dalla norma e passare ad un regime di contabilità ordinaria.

Comunque, per effetto dei crescenti disagi avvertiti soprattutto dall'Amministrazione finanziaria di far fronte a forme di verifica maggiormente efficaci, il legislatore a partire dal 1985 introdusse tutta una serie di nuovi istituti come i coefficienti di ricavi, coefficienti di congruità, la c.d. *minimum tax* ed infine gli studi di settore: l'obiettivo era un passaggio dalla verifica di un reddito effettivo ad un "reddito normale", che si avranno modo di approfondire nel successivo capitolo.

Tuttavia a fronte delle nuove armi a disposizione degli Uffici, nei successivi decenni il numero di adempimenti per il contribuente non subì miglioramenti, anzi all'opposto, si appesantì ulteriormente di nuovi elementi.

Altro aspetto meritevole di attenzione ai fini della produzione di un giudizio della riforma è quello relativo alla distribuzione del carico fiscale tra imprese di piccole - medie dimensione e di grande dimensione; infatti, oltre alle già rilevate differenze in termini di facilità con le quali le prime potevano occultare con maggior semplicità materia imponibile rispetto alle seconde, altri aspetti vanno evidenziati che portarono nei decenni successivi alla riforma ad un ribaltamento in termini di benefici fiscali dalle piccole alle grandi aziende. Questo aspetto può essere inteso come una possibile chiave di lettura del mantenimento nel tempo del sistema tributario sotto il profilo societario delineato con la riforma degli anni '70.

In effetti le modifiche introdotte a partire dagli anni '90 con la c.d. Riforma Visco comportarono sicuramente una diversa conformazione della pressione tributaria tra imprese di piccole -medie e grandi dimensioni per effetto di nuovi criteri distributivi sotto il profilo fiscale; in particolare la sostituzione dell'Ilor con l'Irap e l'introduzione della Dual Income Tax (Dit) ex d.lgs. n. 466/1997 furono due strumenti mediante i quali fu alleggerita la tassazione degli utili societari di norma assoggettati all'Irpeg con aliquota ordinaria al 37%.

Per quanto riguarda la prima novità il beneficio in termini fiscali si ebbe con la riduzione della relativa aliquota impositiva dal 16,2% al 4,25% (su una base imponibile sostanzialmente invariata), ma la scelta di rendere indeducibili gli interessi passivi ai fini della determinazione della base imponibile Irap era un chiaro incentivo ad aumentare il capitale proprio a scapito del capitale di credito.

Allo stesso modo mediante le norme della Dit fu prevista l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito e sulla parte commisurata al rendimento dei nuovi apporti di capitale sarebbe stata applicata

Ma soprattutto con la Visentini Ter veniva di fatto derogata la regola che imponeva agli Uffici di procedere a forme di accertamento induttivo solo in presenza di scritture contabili non tenute correttamente; infatti l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto procedere anche in presenza di una situazione contabilmente corretta del contribuente ma ricorrendo all'utilizzo di indicatori extracontabili tassativamente indicati dalla legge (es. dimensione locali, retribuzioni, etc..)

l'aliquota ridotta; comunque la disciplina della Dit sarà oggetto di approfondimento in un paragrafo dedicato.

Quel che conta al momento rilevare è che anche in questo caso dunque la scelta operata dal legislatore era prevedere un beneficio fiscale per le imprese che avessero optato per scelte di capitalizzazione a discapito del finanziamento da terzi; scelte che però, così come nel caso della disciplina Irap, trovavano indubbiamente i maggiori beneficiari nelle società di grandi dimensioni piuttosto che nelle altre medio - piccole, la cui struttura finanziaria rimaneva tradizionalmente ancorata al capitale di credito.

Comunque il sistema realizzatosi con la Riforma degli anni '70 certamente creava distorsioni rilevanti con un forte incentivo per le imprese all'indebitamento soprattutto verso gli istituti di credito a discapito dell'autofinanziamento; in effetti quest'ultimo veniva pesantemente tassato sia con riferimento all'emissione di azioni (sui quali vigeva un sistema di doppia imposizione sui dividendi sia in capo all'emittente ai fini Irpef e poi in capo al soggetto percipiente ai fini Irpef o Irpef, senza alcun riconoscimento del credito di imposta) che con riferimento all'emissione di obbligazioni (i cui interessi erano assoggettati ad imposta sostitutiva del 30%, tranne nei casi in cui si trattasse di interessi derivanti da obbligazioni emesse da istituti di credito e aziende di credito che erano assoggettati ad aliquota ridotta rispettivamente del 10% e 15%)¹¹³. Situazione che incentivava per l'appunto il ricorso al capitale di debito a scapito di quello di proprietà.

Ma la tenuta del sistema tributario alla prova del tempo può essere anche analizzata con riferimento alle modifiche alla disciplina delle imposte dirette, indirette e le imposte locali.

Sotto il primo profilo, come si avrà modo di osservare nei successivi paragrafi, le novità normative non sono state così drastiche: la legge n. 80/2003, come si vedrà, sarà il primo vero tentativo (per larga parte fallito) di modificare il sistema di imposizione diretta ed indiretta istituito con la Riforma Visentini. In tema di imposte dirette le novità principali furono la sostituzione della previgente IRPEG con l'IRES, e alcune modifiche all'IRPEF apportate con alcuni interventi normativi (quali ad esempio la legge n. 289/2002, legge n. 311/2004, legge n. 296/2006 rispettivamente legge finanziaria per il 2003 e 2005 e 2007 ed altri successivi).

Per quanto riguarda il sistema delle imposte indirette è possibile affermare che questo è rimasto fondamentalmente invariato ad oggi rispetto alla riforma Visentini; se è vero infatti che la disciplina Iva è stata più volte modificata anche e soprattutto in virtù della produzione normativa dettata dall'Unione Europea, questo non ha comportato cambiamenti radicali all'impianto normativo originario. Le altre imposte indirette invece hanno subito modifiche nel loro complesso marginali.

¹¹³ Fonte: F. MARCHETTI (coordinamento), R. DOLCE (a cura di), *Profili storico - evolutivi nella tassazione del reddito d'impresa*, Ceradi, Edizioni Quasar, 1998.

Con riferimento alle imposte sugli affari in effetti l'unica novità è stata la già rilevata introduzione del Testo unico sull'imposta di registro ex d.p.r. 191/1986 che ha reso formalmente più organica la relativa disciplina; le imposte sulle successioni e donazioni hanno allo stesso modo visto un processo di razionalizzazione con l'introduzione del relativo Testo Unico ex d.lgs. n. 346/1990¹¹⁴ mentre le imposte sugli affari e le accise hanno subito modifiche per renderle più omogenee rispetto alla crescente integrazione europea.

Diverso è il caso del sistema dei tributi locali; il sostanziale azzeramento dell'autonomia degli enti locali determinato con la riforma Visentini subì in effetti un'inversione di rotta nei primi anni '90 quando fu introdotta l'ICI per effetto dapprima del d.lgs. n. 333/1992 (che prevedeva l'introduzione di un'imposta straordinaria sugli immobili) e poi del d.lgs. n. 504/1992 (che di fatto introdussero la disciplina definitiva dell'imposta comunale sugli immobili).

Tralasciando al momento gli aspetti tecnici della nuova imposta nonché le successive modifiche normative, che saranno successivamente analizzati, è invece opportuno soffermarsi sulla sua importanza in termini di gettito erariale e poi in termini di poteri regolamentari, di accertamento e riscossione e di decisioni in merito all'aliquota applicabile riconosciuta ai Comuni.

Sotto il profilo dell'importanza del nuovo tributo in termini di gettito erariale si faccia riferimento alla tabella 18, che illustra il gettito del tributo in parola tra il 1995 e il 2004.

Si può dunque affermare che *"con l'incasso, nel 1993, da parte dei comuni dell'ICI eccedente il 4 per mille, pari a 6150 miliardi di lire e dell'intero gettito ICI nel 1994, fu segnata un'importantissima tappa nel processo di recupero di autonomia finanziaria"*¹¹⁵; i trasferimenti erariali in effetti si ridussero da 20.407.632.591,19 € nel 1992 già a 16.582.596.007,88 € nel 1994, per poi mantenersi sostanzialmente stabili su questa cifra fino almeno al nuovo millennio¹¹⁶.

¹¹⁴ In realtà interventi rilevanti sotto il profilo della disciplina delle successioni e le donazioni sono state poi introdotte con la legge n. 383/2001 che di fatto hanno soppresso il tributo e poi successivamente con la legge n. 286/2006 che hanno ripristinato la disciplina originaria.

¹¹⁵ Cfr. G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Cedam, Padova 2002, pag. 323.

¹¹⁶ Fonte: Ministero dell'Interno, *"Trasferimenti erariali per gli anni dal 1992 al 2001"* in <http://cedweb.mininterno.it>.

Tabella 18: Gettito ICI dal 1995 al 2004

| ANNO | GETTITO |
|----------------|----------------------|
| 1995 | 7.445.006.636 |
| 1996 | 7.836.354.434 |
| 1997* | 8.612.616.526 |
| 1998 | 8.800.467.910 |
| 1999** | 9.158.956.654 |
| 2000** | 9.353.995.052 |
| 2001** | 9.414.519.153 |
| 2002** | 9.586.186.781 |
| 2003*** | 9.682.048.648 |
| 2004** | 9.849.486.606 |

Fonte: *Imposta Comunale sugli immobili, Analisi statistiche, Consorzio ANCI - CNC, 2005*

Sotto il profilo dei poteri riconosciuti dalla nuova normativa ai Comuni, l'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997 prevedeva innanzitutto che gli stessi potessero disciplinare con proprio regolamento deliberato dal Consiglio comunale l'applicazione della suddetta imposta nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti; per quanto non previsto espressamente dal regolamento comunale era invece fatto rinvio alla normativa generale prevista dalla legge istitutiva dell'imposta.

In tal modo i Comuni hanno proceduto di volta in volta a tutta una serie di modifiche in merito alle fattispecie di agevolazione, esenzione o estensione dall'ambito di applicazione dell'imposta o esonero dal suo versamento.

In secondo luogo ai Comuni, in virtù della sopracitata potestà regolamentare, erano attribuiti tutta una serie di poteri in merito al controllo sulle dichiarazioni, le denunce e la verifica dei versamenti eseguiti dal contribuente nonché di emissione sugli avvisi di liquidazione. In particolare il Comune doveva provvedere a rettificare le dichiarazioni e le denunce nei casi in cui vi fosse uno scostamento rispetto alla realtà oppure qualora la dichiarazione non fosse stata proprio presentata dal contribuente; in tutti questi casi avrebbe dovuto procedere all'emissione di un atto di accertamento motivato. Con il d.lgs. n. 446/1997 fu quindi in generale delineato il potere regolamentare comunale e fu migliorata la struttura del tributo con particolare riferimento ai soggetti passivi, alla determinazione della base imponibile e il regime delle detrazioni e delle riduzioni di imposta; ma soprattutto fu potenziata l'attività di controllo ed accertamento, con particolare attenzione alla semplificazione degli adempimenti per il contribuente¹¹⁷.

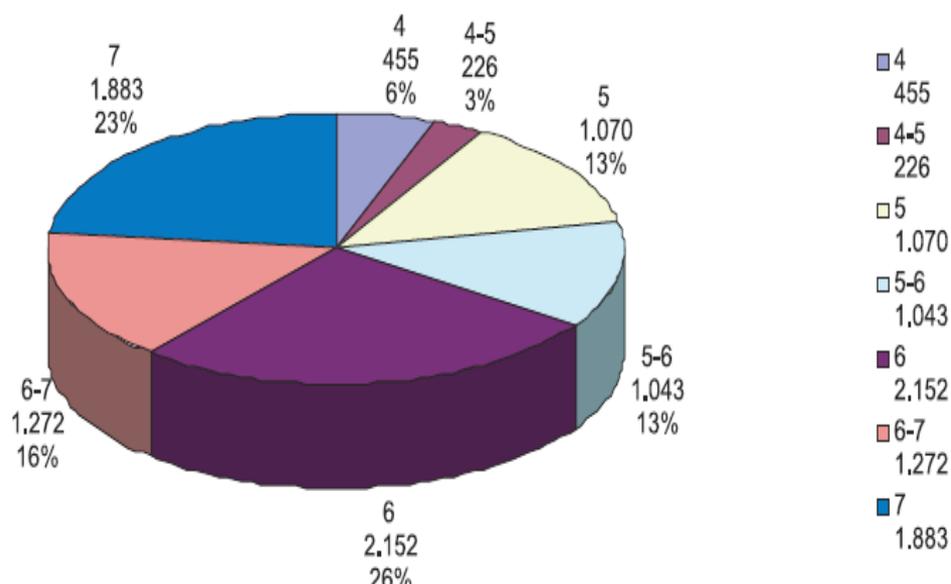
Infine, come sopra rilevato, era prevista la possibilità per ogni Comune di ritoccare l'aliquota applicabile così come le detrazioni d'imposta; infatti il d.lgs. n. 504/1992 fissava un'aliquota minima compresa tra il 4 per mille e 7 per mille e quindi erano i Comuni a decidere anno per

¹¹⁷ Fonte: M. VITI, "Il nuovo ordinamento della finanza comunale in Italia a partire dagli anni '90: la progressiva riduzione dei trasferimenti erariali alla luce di un'accresciuta autonomia finanziaria", in *Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.r.d.e.f., 2007.

anno con apposita delibera comunale l'aliquota specifica. Allo stesso modo la legge nazionale fissava alcune detrazioni e riduzioni di imposta che potevano poi essere modificate a livello comunale.

A titolo di esempio si prenda come riferimento il seguente grafico che illustra nell'anno 2005 la composizione di aliquote stabilita dai diversi Comuni italiani; come è agevole verificare la scelta dei Comuni in merito all'aliquota applicabile fu estremamente variegata.

Grafico 3: Riepilogo nazionale aliquote ordinarie ICI (2005)



Fonte: *Imposta Comunale sugli immobili, Analisi statistiche, Consorzio ANCI - CNC, 2005*

In definitiva a partire dagli anni '90 la finanza locale modificò i propri tratti fondamentali, introdotti a partire dalla riforma degli anni '70, verso un sistema di finanziamento delle spese degli enti che godesse di molta più autonomia rispetto al passato.

In particolare varie norme hanno spinto verso la diminuzione dei trasferimenti erariali e l'aumento dell'autonomia impositiva delle autonomie locali.

In particolare con la legge n. 142/1990 venne regolamentata la materia tributaria di comuni e province con il riconoscimento esplicito della potestà impositiva di tali enti locali con riferimento ad imposte, tasse e tariffe; altre norme, quali la legge n. 158/1990 e il d.l. n. 398/1990, prevedevano parimenti una potestà impositiva per le regioni.

La legge delega n. 421/1992, istitutiva dell'ICI, Tarsu e Tosap, ribadiva poi una struttura del sistema di finanza locale fondato essenzialmente su risorse proprie piuttosto che su trasferimenti erariali; lo stesso d.l. n. 446/1997 come si è avuto modo di osservare ampliò l'autonomia degli enti locali sotto il profilo dell'attività di accertamento e riscossione nonché nella determinazione dei meccanismi di detrazione e riduzione dell'imposta.

Altro passaggio cruciale è da rinvenirsi nella riforma al titolo V della Costituzione ex legge costituzionale n. 3/2001; a tal proposito l'art. 119 prevedeva che Comuni, Province, Regioni e Città Metropolitane, pur potendo comunque godere di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, " *banno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, [...] ed hanno risorse autonome,*" potendo dunque stabilire ed applicare " *tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

Sebbene poi larga parte delle attese della riforma del titolo V sono sostanzialmente rimaste inattese, le moderne spinte relative al "federalismo fiscale", tutt'ora *in fieri* (da ricordare in tal senso l'art. 10 della legge delega n. 133/1999, il d.lgs. attuativo n. 56/2000 ed infine la legge delega n. 42/2009), sono rimaste ancorate comunque al disegno normativo originario. In effetti " *si registra nel periodo 2001-2011 una assenza della elaborazione ed attuazione dei punti essenziali per avere anche in Italia un modello di federalismo maturo, quali la responsabilizzazione dei centri di spesa, la trasparenza dei meccanismi finanziari e il controllo dei cittadini nei confronti degli eletti e dei propri amministratori pubblici*"¹¹⁸.

Il tentativo fatto fin qui è stato dunque quello di verificare come il sistema tributario sia o meno modificato in taluni ambiti essenziali nei decenni successivi alla sua riforma negli anni '70; la ragione sta nel fatto che un cambiamento radicale di un sistema dei tributi in breve tempo dalla sua rinnovata formulazione porterebbe per forza di cose ad un giudizio negativo sullo stesso, in quanto sarebbe considerato sostanzialmente inadeguato fin dal principio a svolgere le funzioni cui è chiamato.

Così dunque non è stato il sistema tributario delineato dal legislatore degli anni '70 che ha mantenuto stabili la maggior parte dei tratti caratterizzanti; d'altronde gli interventi normativi dell'ultimo quarto di secolo ed oltre non hanno certo introdotto migliorie davvero rilevanti.

In tal senso è possibile in primo luogo affermare che le linee programmatiche della riforma in tema di perequazione tra ricchi e poveri non sono state realizzate, in particolare i redditi da lavoro dipendente e da pensione sono comunque rimasti più colpiti rispetto ai redditi da lavoro autonomo e di impresa e la tassazione degli immobili ha subito particolari inasprimenti. D'altronde lo stesso sistema delle imposte dirette ha mantenuto i propri tratti fondanti, senza subire stravolgimenti di sorta.

In secondo luogo le politiche fiscali basate su esenzioni ed agevolazioni alla produzione industriale e all'occupazione non hanno sortito i benefici attesi, soprattutto considerata la forte erosione della materia imponibile derivante dagli stessi. Allo stesso modo la lotta all'evasione non ha drasticamente ridotto il fenomeno, che rimane ad oggi uno dei grandi flagelli italiani.

¹¹⁸ Cfr. C. GARBARINO, in "Federalismo fiscale in Italia: dalla finanza derivata al modello a struttura variabile", SUPSI, 2008.

Altro aspetto sul quale si sono incentrate numerose modifiche è stato quello attinente al processo tributario, a partire dal 1992: la struttura del nuovo processo tributario, estremamente rigida, ritualizzata e formalizzata, si è mossa in senso certamente opposto alle esigenze di semplificazione e semplicità di accesso per il contribuente già prospettate con la riforma degli anni '70.

Infine, come si è avuto modo di rilevare, la riforma della finanza locale è stata certamente di ampia portata e peraltro in linea con il programma della Riforma Visentini ma non è stata poi accompagnata da una necessaria introduzione di adeguate strutture di accertamento e riscossione in capo agli enti locali; il che di fatto ha vanificato molti dei principi riformatori della stessa.

1.6 Le novità in ambito fiscale dagli anni '90 al 2011

Gli anni '90 si aprirono con tutta una serie di importanti novità legislative in campo tributario in alcuni ambiti fondamentali quali assicurare maggiori entrate all'erario, contrastare i fenomeni di evasione fiscale ed elusione nonché riorganizzare l'azione degli uffici dell'amministrazione finanziaria anche con riferimento alle tutele del contribuente contro la stessa¹¹⁹.

Il primo testo di legge almeno formalmente rilevante fu la legge n. 408/1990 che prevedeva tutta una serie di deleghe per il governo in campo di riordino della normativa in materia di esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi, la riorganizzazione della materia dei redditi da capitale e dei redditi familiari¹²⁰; tuttavia la riorganizzazione delle materie appena evidenziate sarebbe dovuta avvenire entro il 1993, data che non fu rispettata e per questa ragione le deleghe vennero meno e i testi di legge afferenti non furono mai emanati.

Altro importante testo normativo fu la legge n. 413/1991 concernente in primo luogo tutta una serie di disposizioni sulla lotta all'evasione tra cui si ricordano la revisione dei coefficienti fiscali per la determinazione presuntiva dei redditi di impresa e da lavoro autonomo e la previsione di tutta una serie di obblighi in materia di ricevute e scontrini fiscali¹²¹; inoltre la legge in questione dedicava ampio spazio ai rapporti tra contribuenti e fisco e prevedeva quindi norme in tema di semplificazione del sistema di riscossione, di trasparenza nel rapporto contribuente - fisco (tra cui si ricorda l'introduzione dell'istituto dell'interpello speciale anti - elusivo), norme in materia di “condono fiscale” e l'istituzione dei CAF (Centri di assistenza fiscale).

¹¹⁹ Fonte: G. DE LUCA, *Diritto tributario con appendice di aggiornamento*, editore Simone, 2011.

¹²⁰ La legge in parola comunque prevedeva anche novità in tema di apparato sanzionatorio: in particolare era prevista una sanatoria per le controversie pendenti riferite ai tributi soppressi per effetto della riforma tributaria degli anni '70.

¹²¹ In particolare fu prevista l'obbligo generalizzato di emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino per tutti quei soggetti che non fossero obbligati all'emissione della fattura (qualora questa non fosse preventivamente richiesta dal cliente).

Successivamente la legge n. 438/1992 introdusse la c.d. *Minimum Tax*; tale istituto prevedeva che per tutti i soggetti passivi che non fossero assoggettati all'IRPEG, nella circostanza in cui il reddito derivante da attività commerciale o lavoro autonomo fosse risultato inferiore all'ammontare del contributo lavorativo dello stesso imprenditore/lavoratore autonomo o dei suoi collaboratori, l'Amministrazione finanziaria avrebbe provveduto automaticamente (e cioè senza emissione di avviso di accertamento) alla liquidazione e riscossione delle maggiori imposte determinate in base alla dichiarazione presentata dal contribuente; in altri termini il contribuente non in regola sarebbe stato iscritto direttamente a ruolo e gli sarebbe stata notificata la cartella di pagamento, senza notifica preventiva dell'atto di accertamento. La somma iscritta a ruolo si calcolava su un reddito imponibile determinato in via presuntiva in base ad un coefficiente denominato "contributo diretto lavorativo"; conseguentemente nel caso in cui il reddito calcolato in base al coefficiente fosse stato maggiore di quello dichiarato dal contribuente stesso, a quest'ultimo gli sarebbe stato notificato automaticamente la cartella di pagamento. Comunque la *minimum tax* fu abrogata già con la legge n. 331/1993.

Altre importantissime leggi sono state il d.lgs. 545/1992 e 546/1992 che hanno completamente ridisegnato il contenzioso tributario rispettivamente in materia di struttura e regole del processo¹²².

Infine, con la realizzazione del mercato unico europeo a partire dal 1° gennaio 1993 e la conseguente soppressione delle frontiere fiscali fra gli Stati europei, fu emanato il d.l. n. 331/93, convertito poi dalla legge 427/93; le principali novità riguardarono le modifiche al regime delle accise e alle aliquote IVA, con modifica per quest'ultimo tributo del principio di tassazione nel paese di destinazione nel principio di tassazione nel paese di origine¹²³.

In materia IVA furono quindi previsti nuove adempimenti che il soggetto passivo doveva espletare nell'effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari i quali, non essendo più considerati esportazioni ed importazioni, restavano soggetti a forme di controllo derivanti dallo scambio di informazioni provenienti da appositi elenchi redatti dagli operatori (c.d. *Intraistat*) tra i diversi paesi comunitari.

¹²² Le principali novità possono essere così schematizzate (Fonte: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010):

- Nuova struttura del processo basata su 3 gradi di giudizio: Commissione tributaria provinciale, commissione tributaria regionale e Corte di Cassazione;
- Riforma in tema di composizione, numero membri, modalità di nomina e cause di incompatibilità dei giudici delle commissioni tributarie e del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria;
- Modifiche in tema di parti del processo;
- Modifiche alle competenze delle commissioni tributarie;
- Modifiche alle regole del ricorso con particolare riferimento agli atti impugnabili e alle regole formali.

¹²³ Per effetto della legge in parola sono considerati scambi intracomunitari gli acquisti e le cessioni di beni che intercorrono tra soggetti passivi Iva appartenenti a diversi Stati membri dell'Unione Europea; tali scambi intracomunitari non vengono dunque più resi imponibili nel Paese del cedente ma appunto nel paese di destinazione dei beni da parte del cessionario.

Altre importanti misure prese dal Governo Amato davanti alla forte instabilità del sistema paese nel 1993 furono: l'indeducibilità dell'ILOR dall'IRPEG (con conseguente aumento dell'aliquota formale sui profitti fino al 53,2%), la già rilevata introduzione di un'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'introduzione dell'ICI (senza che però contestualmente fosse abolita o ridotta l'imposta sui trasferimenti immobiliari previgente) e la rivalutazione delle rendite catastali, l'eliminazione retroattiva degli sgravi IRPEF legati al recupero del *fiscal drag* ed infine l'introduzione di un prelievo straordinario sui depositi bancari del 6 per mille.

Tra le diverse novità legislative appena esposte un ulteriore approfondimento circa gli aspetti più squisitamente tecnici deve essere rivolto all'Imposta comunale sugli immobili¹²⁴.

Va innanzitutto rilevato come l'ICI nasceva per effetto del d.lgs. n. 333/1992¹²⁵ come un'imposta straordinaria con la denominazione di Imposta straordinaria sugli Immobili (ISI), la quale era pari al 3 per mille sulle rendite catastali rivalutate degli immobili (comprese le prime case); in realtà già quattro mesi più tardi rispetto alla sua introduzione, con il d.lgs. n. 504/1992 l'imposta fu introdotta stabilmente (non senza critiche da parte di accademici e dall'opinione pubblica¹²⁶) nell'ordinamento tributario come Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) con aliquota nazionale iniziale fissata al 4 per mille della rendita catastale rivalutata.

Molte furono infatti le questioni sollevate a seguito dell'introduzione dell'imposta che secondo alcuni ne avrebbero minato la sua legittimità costituzionale. Queste erano rinvenibili in primo luogo nel fatto che oggetto della tassazione erano esclusivamente gli immobili posseduti dal contribuente (e quindi non anche altre forme di patrimonio); in secondo luogo con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile non venivano in alcun modo considerate le eventuali passività fronteggiate dal proprietario dell'immobile; infine le aliquote giudicate eccessivamente elevate creavano di fatto un effetto espropriativo del tributo.

Tutte queste critiche in realtà furono disconosciute dalla sentenza del 22 aprile n. 111/1997 della Corte Costituzionale ed altre e successive le quali riconobbero la piena conformità del tributo rispetto alle norme costituzionali.

Comunque, con riferimento alla struttura del tributo, l'ICI poteva essere intesa innanzitutto come imposta diretta, reale (in quanto colpiva il possesso di fabbricati, aree e terreni agricoli, senza tener conto delle condizioni personali di tipo economico e reddituale del contribuente),

¹²⁴ Fonti: I. GIROLAMO, *Imposta comunale sugli immobili*, Ipsoa, 2008; M. ALTOBELLI, S. CIANFROCCA, C. ROTUNNO, *La disciplina dell'ICI*, Maggioli Editore, 2009.

¹²⁵ Il decreto in parola, intitolato "Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica", all'articolo 7 prevedeva infatti che: "per l'anno 1992 è istituita una imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati, e delle aree fabbricabili individuate negli strumenti urbanistici vigenti, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, posseduti alla data di entrata in vigore del presente decreto".

¹²⁶ "E' oggettivamente contrario ai diritti naturali dei cittadini, e dunque iniquo, tassare gli immobili che i cittadini medesimi abitano, prelevando dalle loro tasche un'imposta, giustificata come porzione di ricchezza presunta, ma effettivamente non mai goduta" (cfr. G. MIGLIO).

proporzionale (in quanto vi era un'unica aliquota) , periodica (in quanto da versare con cadenza annuale) e locale (in quanto il comune era titolare tanto del potere impositivo che del gettito tributario).

Il presupposto del tributo era da rinvenire per l'appunto nel possesso¹²⁷ di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli situati nel territorio dello Stato; inoltre potevano essere considerati parte integrante di un immobile le sue pertinenze¹²⁸, anche qualora fossero state iscritte distintamente nel catasto.

Erano da intendersi dunque come soggetti passivi dell'imposta il complesso di persone fisiche, società, enti, GEIE, locatori finanziari e concessionari con residenza in Italia o all'estero che detenessero un titolo di possesso su un determinato immobile situato nel territorio italiano¹²⁹.

La base imponibile dell'immobile era data dal valore degli immobili precedentemente identificato, determinata però secondo modalità diverse a seconda che si trattasse di un fabbricato, un'area edificabile o un terreno agricolo.

Con riferimento ai fabbricati il valore era quello risultante applicando alla rendita catastale determinata dall'Agenzia del territorio e rivalutata del 5% un determinato coefficiente a seconda della categoria di appartenenza. Per le aree edificabili invece la base imponibile era identificata nel valore venale, determinato in base a tutta una serie di elementi (es. zona territoriale di appartenenza, indice di edificabilità, prezzo medio, etc..). Infine per i terreni agricoli la base imponibile era ottenuta applicando al reddito dominicale del terreno iscritto nel catasto e rivalutato del 25% un moltiplicatore pari a 75.

¹²⁷ In questo senso per possesso è da intendersi la proprietà, l'usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, locazione finanziaria e concessione).

¹²⁸ In base all'art. 817 c.c. costituiscono pertinenze "le cose destinate in modo durevole a servizio di un'altra cosa da parte del titolare della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima"; inoltre secondo la Circolare 17 maggio 2000, n. 98/E per la qualificazione del concetto di pertinenza occorrono:

- il rapporto funzionale con il bene principale;
- la volontà effettiva del soggetto che ne abbia titolo di destinare il bene medesimo al servizio o ornamento del bene principale.

¹²⁹ In realtà l'esatta identificazione dei soggetti passivi del tributo ha subito un'evoluzione normativa negli anni successivi alla sua introduzione; si faccia riferimento in particolare alla seguente tabella.

Tabella 19: Evoluzione dei soggetti passivi ICI

| Decorrenza | Soggetti passivi |
|------------------|---|
| Dal 1993 | - proprietario - titolare diritto usufrutto - titolare diritto uso - titolare diritto abitazione |
| Dal 1993 al 1997 | - concedente diritto superficie con diritto di rivalsa sul superficiario - concedente diritto enfiteusi con diritto di rivalsa sull'enfiteuta - concedente diritto locazione finanziaria con diritto di rivalsa sul locatario |
| Dal 1998 | - locatario concessione finanziaria - titolare diritto superficie - titolare diritto enfiteusi |
| Dal 2001 | - concessionario di aree demaniali |

Fonte: I. GIROLAMO, "Imposta comunale sugli immobili", Ipsa, 2008

La normativa peraltro prevedeva tutta una serie di casi di esenzione nel caso di immobili destinati a finalità istituzionali (es. immobili dello Stato) ed utilizzati per finalità benefiche (es. immobili legati all'esercizio del culto o destinati ad usi culturali); erano poi previsti casi di esclusione dall'imposta essenzialmente con riferimento ai ruderi, costruzioni sulle quali fossero stati posti in essere interventi di demolizione o recupero e ai fabbricati rurali.

Soggetto attivo dell'imposta era quindi il comune; infatti l'ICI veniva liquidata, accertata e riscossa da ciascun comune per gli immobili la cui superficie insisteva sul territorio del comune stesso; per effetto del potere regolamentare previsto dal d.lgs. 446/1997 infatti il comune aveva l'obbligo di controllare le dichiarazioni¹³⁰, le denunce e verificare i versamenti eseguiti dal contribuente e correggere gli eventuali errori materiali e di calcolo.

Infine con riferimento alle aliquote applicabili, come si è già avuto modo di analizzare, era prevista la possibilità per ogni Comune di ritoccare le stesse così come le detrazioni d'imposta; il d.lgs. istitutivo del tributo infatti si limitava a fissare un'aliquota minima compresa tra il 4 per mille e 7 per mille e le relative detrazioni di imposta ma poi erano i Comuni a decidere anno per anno con apposita delibera comunale l'aliquota specifica e le detrazioni effettivamente applicabili.

Conseguentemente per calcolare l'imposta dovuta era necessario moltiplicare la base imponibile del fabbricato, dell'area edificabile o del terreno agricolo determinata secondo le modalità cui sopra per l'aliquota dal Comune nel cui territorio fosse situato l'immobile stesso, dedotte le eventuali detrazioni o riduzioni spettanti al contribuente. L'imposta determinata sarebbe quindi stata versata in due diverse rate ovvero sia un acconto tra il 1 ed il 30 giugno ed il saldo tra il 1 ed il 20 dicembre.

La disciplina dell'ICI, dall'anno della sua introduzione, si è peraltro continuamente modificata, soprattutto in ragione di agevolazioni fiscali concesse sull'abitazione principale; importanti interventi normativi hanno riguardato le seguenti aree:

- L'art. 4 del d.l. 8 agosto 1996, n. 437 convertito poi in legge n. 556/1996 attribuì ai Comuni la facoltà di deliberare un'aliquota ridotta con riferimento all'unità immobiliare destinata ad abitazione principale¹³¹ delle persone fisiche e dei soci di cooperative a proprietà indivisa. Tale agevolazione fiscale andava a cumularsi rispetto alle riduzioni di imposta annue di 103,29€ previste sull'abitazione principale

¹³⁰ A proposito della dichiarazione il d.lgs. n. 504/1992 prevedeva i soggetti passivi dovevano dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato (ad esclusione di quelli esenti dall'imposta), su apposito modulo, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso avesse avuto inizio; sempre lo stesso d.lgs. prevedeva poi che la dichiarazione, allegata al Modello 730, dovesse essere presentata di anno in anno solo qualora vi fosse stata una variazione del soggetto passivo o della tipologia di utilizzo dell'immobile, le quali avrebbero evidentemente inciso sull'ammontare dell'imposta dovuta.

¹³¹ Per abitazione principale era da intendersi quella nella quale il contribuente che la possedesse e che fosse obbligato al versamento dimorasse abitualmente; la dimora abituale veniva identificata in base a elementi oggettivi come la permanenza e soggettivi come l'intenzione di abitarvi.

dal d.lgs. n. 504/1992 oppure a quelle deliberate fino a 258,23€ dal Comune a partire dal 1998 .

- A partire dall'1/01/2000 alle pertinenze veniva applicato lo stesso trattamento fiscale riservato all'abitazione principale, indipendentemente dal fatto che il Comune avesse deliberato o meno l'estensione della riduzione di aliquota anche alle prime. Invece fino al 31/12/99, l'aliquota ridotta deliberata dal Comune (in ogni caso in misura non inferiore al 4 per mille) si applicava solo all'immobile destinato ad abitazione principale ma le pertinenze venivano escluse almeno che non fosse stata prodotta apposita delibera comunale in tal senso.
- Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 18 della legge n. 388/2000 a partire dal 2001 furono cambiate le modalità di determinazione e di versamento dell'imposta; in particolare l'importo della prima rata doveva essere pari al 50% dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, mentre l'importo della seconda rata doveva essere pari al saldo dell'ICI dovuta per l'intero anno, comprensivo del conguaglio sulla prima rata. Era comunque prevista la possibilità per il contribuente di procedere al pagamento in un'unica soluzione entro il 30 giugno di ogni anno.
- Per effetto della legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007) furono introdotte tutta una serie di modifiche con riferimento ai tempi entro cui effettuare il versamento del tributo (anticipati sia nel caso della prima che della seconda rata al 16 del mese), furono introdotti tutta una serie di casi di esonero dalla dichiarazione, furono trasferiti i poteri di controllo formale sull'imposta all'Agenzia delle Entrate e le funzioni catastali ai Comuni (per i quali rimaneva la possibilità di stipulare convenzioni con l'Agenzia del territorio).
- Con la legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) fu prevista un'ulteriore detrazione nella misura dell' 1,33 per mille e la possibilità per i Comuni di fissare un'aliquota agevolata inferiore ridotta rispetto a quella precedentemente definita minima del 4 per mille per alcune fattispecie particolari (es. unità abitative su cui fossero stati installati apparecchi per la produzione di energia rinnovabile).
- Il percorso di agevolazioni fiscali sull'abitazione principale continuò poi nel 2008 per effetto del d.l. n. 93/2008 con una delle modifiche più importanti all'ICI rispetto alla sua introduzione: l'esenzione del tributo sull'abitazione principale. Infatti a decorrere dal 1° gennaio 2008 furono considerati esenti dall'imposta tutti gli immobili classificati in alcune categorie catastali (A2, A3, A4, A5 e A7) adibiti ad abitazione principale e relative pertinenze.
- Un'altra modifica fondamentale al tributo è stata la sua sostituzione con l'Imposta Municipale Unica (c.d. Imu) per effetto del d.lgs. n. 201/2011 convertito poi in legge

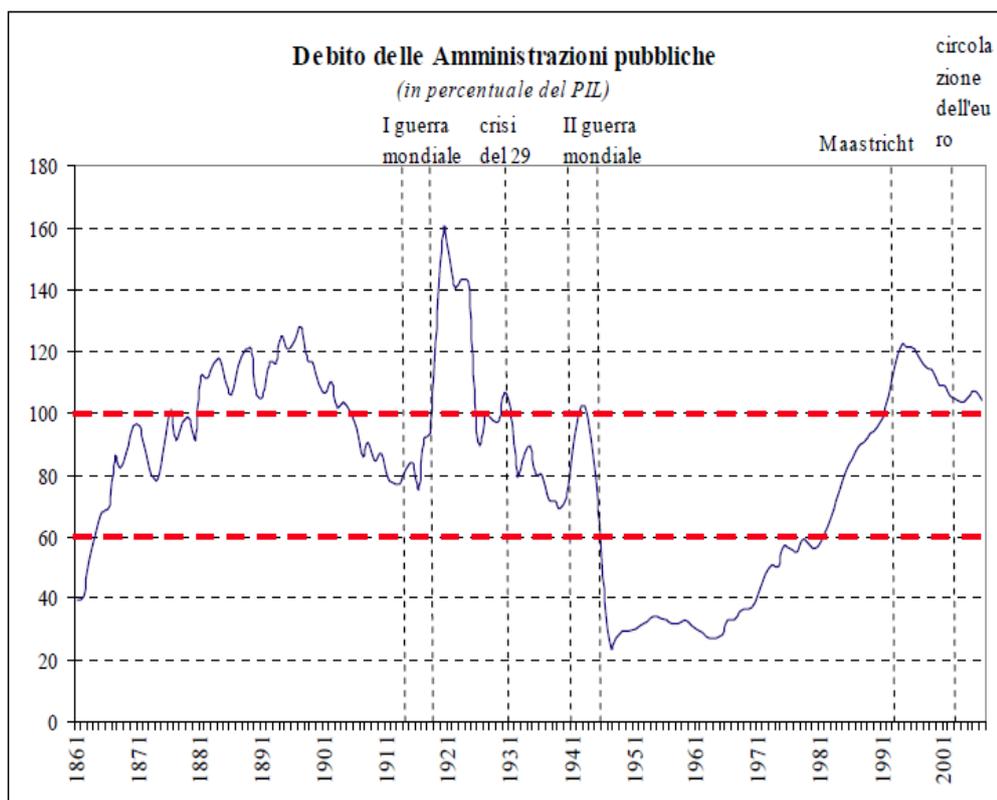
n. 214/2011; se le novità fiscali saranno analizzate nella parte dell'elaborato dedicato all'attuale governo in carica, è opportuno fin da ora anticipare che il nuovo tributo ripropone, tra le altre cose, l'ICI sull'abitazione principale.

Si procederà a questo punto all'analisi delle principali novità in ambito tributario e riforme succedutesi a partire dal 1993, con l'avvertenza che la trattazione del presente capitolo, redatto in chiave storica, trova la propria conclusione con il governo Monti insediatosi il 16 novembre 2011. Le novità dell'attuale esecutivo saranno quindi oggetto di trattazione dell'ultimo capitolo dell'elaborato dedicato alle prospettive del sistema tributario italiano.

Come si avrà modo di verificare uno dei tratti caratteristici di tutte le politiche fiscali che si sono succedute in questo periodo è da rinvenire nel tentativo di ridurre l'enorme debito pubblico accumulato dall'Italia nei decenni precedenti; l'esigenza di rientrare in tempi brevi nei limiti imposti dall'Unione monetaria venne quindi perseguito con molti mezzi -tra cui molti condannati dall'opinione pubblica come nel caso dei "condoni fiscali" - anche se i risultati non furono spesso quelli auspicati dalle istituzioni.

Le seguenti tabelle mostrano l'evoluzione del rapporto debito pubblico/Pil italiano; la prima ne sintetizza l'evoluzione dall'unità d'Italia fino ai primi anni del 2000, mentre la seconda si concentra negli anni recenti dal 1994 al 2011. Come è possibile osservare l'esplosione del debito pubblico italiano nella storia recente trova il suo picco proprio nel 1994, in cui il rapporto debito/pubblico Pil si attestò sul 121,2%. Ma intanto il Trattato di Maastricht firmato dall'Italia il 7 febbraio del 1992 imponeva a questa di rientrare, tra le altre cose, in un rapporto tra il debito pubblico lordo e il PIL non superiore al 60; dunque come è facile comprendere tutte le politiche fiscali seguite dai governi dovevano fare i conti con questa esigenza.

Tabella 20: Rapporto debito/pubblico Pil dal 1861 al 2001



Fonte: M. FRANCESE e A. PACE, "Il debito pubblico italiano dall'Unità a oggi. Una ricostruzione della serie storica", in *Questioni di economia e finanza* n. 31, ottobre 2008, Banca d'Italia - Eurosystema.

Tabella 21: Evoluzione rapporto debito pubblico/Pil dal 1970 al 2011

| Anno | Governi | Inflazione | Debito (milioni di euro) | Rapporto debito/Pil |
|------|-----------------------|------------|-----------------------------|---------------------|
| 1970 | Rumor, Colombo | 5,1% | 14.285 | 40,5% |
| 1971 | Colombo | 5,0% | 17.585 | 45,7% |
| 1972 | Andreotti | 5,6% | 22.008 | 52,2% |
| 1973 | Andreotti, Rumor | 10,4% | 27.499 | 54,0% |
| 1974 | Rumor, Moro | 19,4% | 34.361 | 53,2% |
| 1975 | Moro | 17,2% | 43.205 | 58,4% |
| 1976 | Moro, Andreotti | 16,5% | 52.909 | 56,8% |
| 1977 | Andreotti | 18,1% | 64.063 | 56,6% |
| 1978 | Andreotti | 12,4% | 81.810 | 61,5% |
| 1979 | Andreotti, Cossiga | 15,7% | 98.632 | 60,6% |
| 1980 | Cossiga, Forlani | 21,1% | 118.038 | 58,0% |
| 1981 | Forlani, Spadolini | 18,7% | 146.410 | 60,1% |
| 1982 | Spadolini, Fanfani | 16,3% | 186.961 | 65,0% |
| 1983 | Fanfani, Craxi | 15,0% | 235.520 | 70,3% |
| 1984 | Craxi | 10,6% | 284.825 | 74,4% |
| 1985 | Craxi | 8,6% | 346.005 | 80,5% |
| 1986 | Craxi | 6,1% | 401.499 | 84,5% |
| 1987 | Craxi, Fanfani, Goria | 4,6% | 460.418 | 88,6% |
| 1988 | Goria, De Mita | 5,0% | 522.732 | 90,5% |
| 1989 | De Mita, Andreotti | 6,6% | 589.995 | 93,1% |
| 1990 | Andreotti | 6,1% | 667.848 | 94,8% |
| 1991 | Andreotti | 6,4% | 755.011 | 98,1% |
| 1992 | Andreotti, Amato | 5,4% | 849.920 | 105,0% |
| 1993 | Amato, Ciampi | 4,2% | 959.713 | 115,1% |
| 1994 | Ciampi, Berlusconi | 3,9% | 1.069.415 | 121,2% |
| 1995 | Berlusconi, Dini | 5,4% | 1.151.489 | 120,9% |
| 1996 | Dini, Prodi | 3,9% | 1.213.508 | 120,2% |
| 1997 | Prodi | 1,7% | 1.238.172 | 117,4% |
| 1998 | Prodi, D'Alema | 1,8% | 1.254.388 | 114,2% |
| 1999 | D'Alema | 1,6% | 1.281.550 | 113,0% |
| 2000 | D'Alema, Amato | 2,6% | 1.300.269 | 108,5% |
| 2001 | Amato, Berlusconi | 2,7% | 1.358.351 | 108,2% |
| 2002 | Berlusconi | 2,4% | 1.368.897 | 105,1% |
| 2003 | Berlusconi | 2,5% | 1.394.339 | 103,9% |
| 2004 | Berlusconi | 2,0% | 1.445.826 | 103,4% |
| 2005 | Berlusconi | 1,7% | 1.514.408 | 105,4% |
| 2006 | Berlusconi, Prodi | 2,0% | 1.584.093 | 106,1% |
| 2007 | Prodi | 1,7% | 1.602.114 | 103,1% |
| 2008 | Prodi, Berlusconi | 3,2% | 1.666.637 | 105,8% |
| 2009 | Berlusconi | 0,7% | 1.763.676 | 116,1% |
| 2010 | Berlusconi | 1,6% | 1.842.856 | 118,7% |
| 2011 | Berlusconi, Monti | 2,7% | 1.897.946 | 120,1% |

Fonte: Banca d'Italia

1.6.1 Le novità in materia fiscale del Primo governo Berlusconi (1994- 1995) e del Governo Dini (1995 - 1996)

Le principali novità in ambito tributario nel biennio del Primo governo Berlusconi sono essenzialmente da rinvenire nel programma elaborato dallo stesso e nel "Libro Bianco sulla Riforma fiscale", volto a perseguire la ripresa economica, la semplificazione dei rapporti tra fisco - contribuente e alla strutturazione di una moderna ed organica riforma tributaria (che tuttavia non venne mai avviata) e la riduzione del debito pubblico in vista dell'unificazione monetaria.

Comunque il primo testo di legge emanato dal nuovo governo fu la legge n. 489/1994 che al fine di favorire la ripresa economica introdusse un regime sostitutivo per le nuove iniziative produttive; tale regime prevedeva che alcune categorie di soggetti (quali ad esempio soggetti con età inferiore a 32 anni, disoccupati, portatori di handicap, etc.) che avessero iniziato un'attività in campi individuati dalla legge potessero usufruire di un regime di imposta sostitutiva crescente dal primo anno di attività fino al terzo. La stessa legge prevedeva poi un premio di assunzione per i datori di lavoro che avessero incrementato la base occupazionale con assunzioni con contratto a tempo indeterminato, dove tale premio si espletava in un credito di imposta pari al 25% dei redditi da lavoro dipendenti corrisposti ai nuovi assunti; era infine prevista una norma concernente la detassazione del reddito d'impresa reinvestito, che prevedeva che fosse escluso dall'imposizione del reddito di impresa il 50% del volume degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti rispetto all'entrata in vigore del decreto.

Sempre la legge n. 489/1994 prevedeva poi di semplificare i rapporti tra contribuente e fisco agendo sulla soppressione di tutta una serie di adempimenti ritenuti superflui (come il repertorio annuale della clientela, gli elenchi dei clienti e fornitori collegati alla dichiarazione IVA) e sulla riduzione delle sanzioni per irregolarità formali.

Altra legge fu la n. 656/1994 che cercava di fatto di ridurre il numero di contenziosi in corso di importo non rilevanti e di evitarne di nuovi per effetto dell'introduzione dei primi istituti deflattivi del contenzioso quali l'accertamento con adesione, l'autotutela, la forfetizzazione e la conciliazione giudiziale; si trattò di fatto dei primi esperimenti di "condono fiscale", ripresentati poi con frequenza negli anni successivi in forme e denominazioni diverse.

Il governo Dini di fatto seguì la strada tracciata dal precedente esecutivo sotto il profilo della politica fiscale, essenzialmente incentrata sull'aumento delle entrate tributarie e la riduzione del debito pubblico; furono infatti emanate le stesse agevolazioni fiscali verso le nuove iniziative produttive, continuò il processo di semplificazione dei rapporti tra contribuente e fisco e soprattutto la strada aperta del governo precedente in merito alle forme di riduzione

delle liti pendenti fu seguita anche dal nuovo governo che introdusse sanatorie per le violazioni minori.

L'aumento delle entrate tributarie, per effetto della legge n. 454/1995, venne peraltro perseguito con aumenti delle imposte ipotecaria e catastale, mediante un'imposta patrimoniale sulle imprese e l'aumento delle tasse governative.

1.6.1.1 Il Libro bianco sulla riforma fiscale (1994)

Come anticipato gran parte delle linee guida in ambito fiscale del primo Governo Berlusconi e dei successivi governi di centro destra è da rinvenire nel Libro Bianco sulla riforma fiscale elaborato nel dicembre 1994 dal Ministro delle Finanze Giulio Tremonti.

La riforma prospettata si muoveva su tre diverse direttrici fondamentali, così come individuate dall'autore:

- federalismo fiscale ("*dal centro alla periferia*") con l'obiettivo di ridurre gli sprechi attinenti al settore pubblico e spostare il gettito derivante dalle imposte erariali a favore di quelle locali (con una proporzione di 70% e 30% in luogo del rapporto fino 1994 dell'80% e 20% rispettivamente a favore dell'erario e degli enti locali);

- tassazione ambientale e dei consumi ("*dalle persone alle cose*"); con lo scopo di ridistribuire il carico fiscale dalla tassazione sulle persone a quello sui patrimoni e sui consumi (con un gettito prospettato del 54% sul reddito, di cui 31% derivante dall'Irpef, e 46% sui consumi e i patrimoni in luogo del vecchio rapporto pari al 60%, di cui il 35% riconducibile all'Irpef, e 40%);

- certezza e semplicità del diritto ("*dal complesso al semplice*") con lo scopo di rendere più semplice e trasparente l'ordinamento tributario e migliorare i rapporti tra contribuente e fisco.

In questo senso era prevista una riduzione dei tributi esistenti dalle circa 100 imposte, di cui 14 tributi sugli immobili, a 8 imposte, di cui una sola relativa alle abitazioni; era altresì prevista l'emanazione di un unico codice tributario in luogo delle 3368 leggi e decreti vigenti in materia fiscale. Ulteriori obiettivi erano poi la riduzione dei contenziosi in corso e gli adempimenti dei contribuenti¹³².

All'interno del documento erano poi indicati quelli che secondo l'autore erano i motivi del fallimento delle precedenti riforme, con particolare riferimento a quella avvenuta negli anni

¹³² I dati sopra riportati erano peraltro accompagnati da ulteriori considerazioni in merito alle "*inefficienze dell'ordinamento tributario*"; si rilevavano in particolare le seguenti anomalie:

- Sulle 100 imposte e tasse esistenti l'85% del gettito derivava da 7 imposte principali quali Irpef, Iva, imposte sugli interessi e sui redditi da capitale, tasse sugli oli minerali, Irpeg Ilor e Ici; se ne desumeva l'esistenza di "*decine e decine di tasse e balzelli dalle quali lo Stato incamera poche migliaia di miliardi*";
- Gli adempimenti del contribuente in tema di versamenti Irpef, Ilor, Irpeg, ritenute, Ici e concessioni governative ammontava nel corso di un anno a 137 milioni di adempimenti.

'70¹³³ la quale introducendo la concentrazione nello Stato di tutto il potere fiscale con il contestuale azzeramento della finanza locale, l'introduzione dell'IVA, la dichiarazione di tutte le forme di reddito, l'aggiunta di nuove imposte a fronte del mantenimento di molti tributi preesistenti e l'estensione della riscossione mediante ritenuta con contestuale passaggio ad una "fiscalità di massa", aveva avuto come conseguenze:

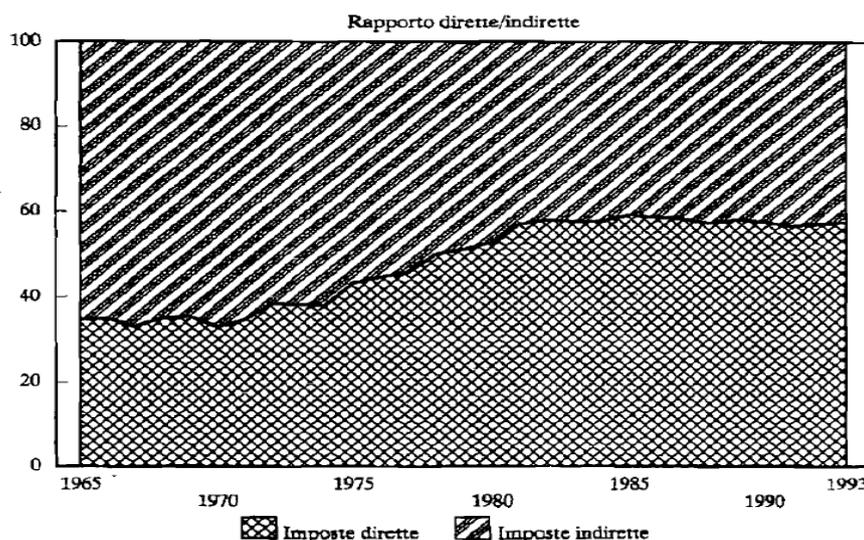
- L'impossibilità per gli Uffici di gestire una moltitudine di adempimenti fiscali, con particolare riferimento alle iscrizioni al ruolo. Questo a sua volta ebbe come conseguenza, senza che fosse in qualche modo riorganizzata preventivamente l'attività degli Uffici, l'introduzione nel 1976 del principio di autoliquidazione che aggravò ulteriormente le inefficienze relative agli adempimenti amministrativi causandone la "paralisi".
- Il forte spostamento del gettito soprattutto sull'imposizione diretta creando un sistema "redditocentrico" distorto¹³⁴ per effetto dell'aumento dell'inflazione tra il 1974 - 1983, il quale aveva creato "*fortissime distorsioni nei meccanismi di redistribuzione della ricchezza*" a cui i successivi interventi di restituzione a favore delle persone fisiche e i meccanismi di rivalutazione monetaria per le imprese avevano potuto opporre un rimedio solo parziale. Anche i tentativi fatti, in Italia e all'estero, di allargare la base imponibile e ridurre le aliquote erano risultati fallimentare sia per l'incapacità degli Uffici di gestire una mole di informazioni enorme che per i problemi di applicare tale concentrazione ad una fiscalità di massa ed estremamente eterogenea sotto il profilo delle classi di contribuenti.

¹³³ "*Quello che c'è adesso, in Italia, è un sistema fiscale pensato negli anni '60, fatto negli anni '70 e subito dopo degenerato, proprio a causa dei suoi vizi di origine*". (cfr. G. TREMONTI)

¹³⁴ Le principali distorsioni dell'Irpef erano individuate dall'autore nei quattro punti che seguono:

- La base imponibile non si configurava come generale, prevedendo ad esempio l'esclusione dei redditi da capitale;
- Le aliquote Irpef erano caratterizzate da forte progressività con scaglioni di imposta relativamente ristretti;
- Le agevolazioni fiscali erano insufficienti e progettate in ogni caso male;
- Il tributo era eccessivamente articolato, complesso e poco trasparente a causa del numero eccessivo di aliquote e scaglioni, di eccezioni rispetto al regime generale e di dichiarazioni.

Grafico 4: Progressiva sostituzione dell'imposizione diretta su quella indiretta



Fonte: G. TREMONTI, *Libro Bianco sulla riforma fiscale*, 1994

- *La rottura dell'equilibrio dei conti pubblici*" per effetto della separazione tra i centri di spesa (rinvenibili sia nello Stato che negli enti locali) e di imposizione (rinvenibili unicamente nello stato) dovuti all'azzeramento dell'autonomia impositiva degli enti locali e della conseguente legittimazione della spesa in disavanzo¹³⁵.
- Un enorme aumento delle leggi in materia fiscale dovuto alla mancata abrogazione rispetto a molte previgenti.

Proprio a fronte delle criticità sopra individuate, il Ministro proponeva gli obiettivi di riforma all'inizio enunciati.

Più in particolare il primo pilastro della riforma, si è detto, era incentrato sul federalismo fiscale; l'idea di fondo era quello di strutturare un ordinamento tributario basato da un lato sulle tre grandi imposte erariali preesistenti (Irpef, Irpeg e IVA) e dall'altro su un unico tributo locale comunale, di cui parte "*trasferito dallo Stato*". La spesa pubblica locale sarebbe stata ampiamente, ma non esclusivamente, finanziata dalla fiscalità locale la quale avrebbe ottenuto anche un'importante dotazione patrimoniale dallo Stato.

Tra i nuovi tributi locali veniva citato il Tributo Locale Immobiliare (TLI) il quale, in unica imposta, sarebbe andato a sostituire la tassazione relativa agli immobili comunali sui quali

¹³⁵ Secondo l'autore la separazione tra i centri di spesa e di imposizione aveva avuto come conseguenza di aver:

- "*prima liberato una grossa parte della spesa pubblica da ogni vincolo di controllo politico. In specie, l'ha liberata dal vincolo del controllo elettorale (al contrario, a livello locale il sistema elettorale non funzionava da vincolo, ma addirittura da spinta alla spesa)*;
- "*poi attivato il sistema delle tasse "a piè di lista": non la spesa dopo le tasse (la sequenza logica); ma le tasse dopo la spesa aumentate od inventate per coprire spese già fatte (la sequenza illogica)*;
- "*infine spinto il Paese nella voragine del debito pubblico. Caricato di troppo onere, lo Stato ha infatti cominciato a liberarsene facendo sempre più massiccio ricorso al debito, attraverso continue crescenti emissioni di titoli*"(cit. G. TREMONTI).

insistevano diversi tributi statali e locali quali Irpef, Invim, Irpeg, Imposta di registro ipotecarie e catastali, imposte di successione e donazione, ICI, Iciap e TARSU.

Circa le caratteristiche del tributo, il soggetto attivo destinatario del gettito sarebbe stato il Comune, soggetti passivi il proprietario-cessionario e l'utilizzatore, la base imponibile si sarebbe identificata nel valore catastale ed l'aliquota suddivisa in aliquota di proprietà e di trasferimento sarebbe stata ricompresa tra il 5 e il 12 per mille nel primo caso e tra il 2% e l'8% nel secondo, con possibilità per i Comuni di deliberare quella specificatamente applicabile.

Se la riforma prospettata nel libro Bianco non prevedeva poteri fiscali per le Province (per le quali si sarebbe deciso il da farsi qualora fosse mantenuto tale livello di governo a seguito di una conseguente riforma costituzionale), ampi poteri in ambito tributario erano invece delegati alle Regioni; più in particolare erano previsti in termini di "dotazione" tributaria i contributi sanitari, il c.d. Tributo Regionale Automobilistico Unificato (TRAU, il quale sarebbe andato a sostituire le 8 imposte previgenti sull'automobile), i canoni e le controprestazioni, tabacchi, lotto e lotterie e compartecipazioni al gettito IVA o Irpef.

Il secondo pilastro della riforma era poi da ricercare nel trasferimento della tassazione dai redditi ai patrimoni e ai consumi, con particolare attenzione alla tassazione ambientale per la quale era previsto un apposito tributo. Più in particolare era prospettata la seguente struttura dell'ordinamento tributario:

- Per quanto riguarda la tassazione dei consumi l'Iva sarebbe stata armonizzata con l'Unione europea, semplificata e ridisegnata nelle aliquote;
- Per quanto concerne la tassazione dei redditi delle persone fisiche, L'Irpef sarebbe stata ridisegnata tanto nei meccanismi di determinazione della base imponibile che nella struttura delle aliquote al fine di rimodulare la progressività, ridurre il numero di scaglioni e l'elevatezza delle aliquote. Le ipotesi al vaglio erano sostanzialmente quattro.

a) Struttura ad un'aliquota. Era prevista un'unica aliquota del 28%

b) Struttura a due aliquote. Erano previste due aliquote del 27% (per i redditi fino a 50 milioni di lire) e del 40% (per i redditi superiori a 50 milioni di lire).

c) Struttura a tre aliquote. Erano previste tre aliquote del 20% (per i redditi fino a 15 milioni di lire), 30% (per i redditi compresi tra 15 e 50 milioni di lire) e del 40% (per i redditi sopra i 50 milioni di lire).

d) Struttura a tre aliquote alternativa. erano previste in questo caso tre aliquote del 20% (per i redditi fino a 20 milioni), 31% (per i redditi da 20 a 50 milioni) e del 45% (per i redditi sopra i 50 milioni).

Per ogni struttura erano poi previsti meccanismi di esenzione diversificati e solo nella prima ipotesi un contributo di solidarietà per i redditi più elevati.

- Con riferimento alla tassazione dei redditi delle persone giuridiche era prevista in primo luogo la separazione del regime di tassazione tra impresa individuale e societaria; le prime sarebbero state tassate mediante l'Irpef con meccanismi di accertamento dell'imponibile sempre più automatizzati (come gli studi di settore), mentre le società sarebbero state assoggettate al nuovo Tributo Generale sulle Società (TGS), quest'ultimo costituito da una componente di tassazione sia reddituale che patrimoniale. In secondo luogo la riforma prevedeva un allargamento ed una razionalizzazione della base imponibile¹³⁶, con contestuale riduzione dell'aliquota dal 52,2% (Irpeg e Ilor) al 35%. In terzo ed ultimo luogo erano previsti disincentivi alla costituzione di società di comodo, un rafforzamento delle norme in tema di "interposizione societaria" e dell'abuso relativo all'indebitamento finanziario, l'introduzione di una disciplina fiscale *ad hoc* per i gruppi di imprese e infine l'estensione dell'accertamento in base agli studi di settore per le piccole imprese mediante appositi coefficienti.
- La tassazione dei redditi da capitale sarebbe stata semplificata e razionalizzata con la previsione che, in luogo dei 16 regimi fiscali previgenti, sarebbe stato introdotto un doppio sistema di tassazione applicabile a seconda che i capitali fossero gestiti da intermediari finanziari (con sovrapposizione rispetto al regime fiscale previsto per i fondi comuni di investimento, basato su una combinazione di ritenute secche e imposta patrimoniale) o direttamente dal proprietario (per il quale sarebbe rimasto immutato il regime previgente).
- I c.d. tributi minori (imposta da bollo, tassa sulle concessioni governative, imposte sui contratti di assicurazione e le accise) sarebbero state accorpate in un unico tributo, c.d. Tributo sugli altri beni e servizi (TABS).

Da ultimo, con riferimento all'obiettivo concernente i rapporti tra contribuente e fisco, erano previsti:

- Introduzione di uno "sportello per il cittadino" con lo scopo di supportare il contribuente negli adempimenti tributari;
- Riorganizzazione e incremento dell'efficienza dell'amministrazione finanziaria, soprattutto mediante l'abolizione del segreto bancario, l'introduzione di istituti volti a definire le controversie in materia tributaria, la riforma del processo tributario, la standardizzazione delle attività di riscossione, la semplificazione degli adempimenti fiscali e la riduzione del numero di leggi in materia tributaria.

¹³⁶ I principali interventi di modifica nel meccanismo di determinazione della base imponibile erano riferibili a: ammortamenti anticipati selettivi o temporanei, sostituzione dei criteri di valutazione delle scorte, riconoscimento fiscale delle perdite sui crediti, revisione della tassazione delle plusvalenze, contributi industriali, limite alla deducibilità degli oneri finanziari per le imprese sottocapitalizzate residenti se partecipate da soggetti non residenti, nuovo meccanismo di valutazione delle partecipazioni e riduzione del credito di imposta.

- Introduzione di un sistema di interpello generalizzato basato sul meccanismo del silenzio - assenso.

Come sarà agevole constatare mediante la lettura dei paragrafi successivi gran parte delle riforme prospettate nel Libro Bianco rimase di fatto solo su carta, anche se il testo in questione sarà la base su cui il governo di centro destra elaborò le successive deleghe in materia fiscale.

1.6.2 La riforma Visco (1998)

La principale riforma del sistema tributario dopo la Riforma Visentini venne avviata con il governo di centrosinistra guidato da Prodi insediatosi nel 1996; gli obiettivi prioritari del governo rimasero in primo luogo la riduzione dei livelli del debito pubblico italiano e degli altri parametri per il rispetto dei Trattati di Maastricht ma grande attenzione venne dedicata alla riduzione della pressione fiscale sulle imprese e la ricapitalizzazione di quelle particolarmente indebitate.

Il primo testo di legge rilevante fu la legge n. 662/1996, collegata alla finanziaria per il 1997, la quale accordò al Governo tutta una serie di deleghe riguardanti alcuni temi fondamentali di seguito analizzati¹³⁷.

In primo luogo fu prevista l'istituzione di un'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) e la contestuale abrogazione dell'Ilor per effetto del d.lgs. n. 446/1997.

Altra importante area di intervento riguardò il riordino dell'Irpeg per effetto l'introduzione della Dual Income Tax (Dit).

In terzo luogo fu ripensato il trattamento fiscale dei redditi di lavoro dipendente, capitale e alcune plusvalenze per effetto del d.lgs. n. 461/1997.

In quarto luogo fu modificata per effetto del d.lgs. n. 358/1997 la disciplina delle operazioni straordinarie.

Quinta area di intervento riguardò per effetto del d.lgs. n. 467/1997 la disciplina del credito di imposta e l'imposta sostitutiva della maggiorazione del conguaglio, così come analizzato precedentemente.

Altre norme sono state poi introdotte con lo scopo di riordinare la disciplina generale IVA, la finanza locale, revisionare l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, ridurre gli adempimenti formali per il contribuente, revisionare la disciplina degli enti non commerciali (d.lgs. n. 460/1997) ed infine riformare il sistema sanzionatorio amministrativo e le fasi di accertamento e riscossione.

Prima di procedere all'analisi delle principali novità contenute nei vari testi di legge è opportuno soffermarsi sulle ragioni della Riforma attuata dal governo del 1998¹³⁸.

¹³⁷ Fonti: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore - Torino, 2009.

Innanzitutto la Riforma Visco risulta essere il frutto di un acceso dibattito che si sviluppò in Italia verso la fine anni '80, quando ormai era chiaro che la precedente riforma degli anni '70 presentava limiti e problematiche che dovevano essere per forza di cose superate in un sistema tributario moderno e sempre più internazionalizzato; in particolare erano in discussione l'accentuata progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e le problematiche solo in parte corrette nei decenni successivi connesse alla doppia imposizione degli utili societari e quelle connesse all'accentuato *fiscal drag* che si è precedentemente avuto modo di analizzare. Altri temi al centro del dibattito erano poi le inefficienze e la bassa autonomia impositiva che caratterizzavano le autonomie locali e la necessità di riformare l'azione dell'amministrazione finanziaria e in generale i rapporti tra contribuenti e fisco.

In realtà il sistema tributario delineato con la Riforma Visentini entrò definitivamente in crisi per effetto della legge finanziaria varata nel 1993 dal governo Amato il quale, a fronte dell'aumento incontrollato dei livelli di debito pubblico e del conseguente rischio *default* del Paese, introdusse tutta quella serie di misure volte ad aumentare il gettito e ridurre i livelli di indebitamento che sono state rilevate nei paragrafi precedenti.

Se è vero che il governo in carica non aveva ampi margini di manovra, e quindi molte misure di politica fiscale allora prese appaiono certamente giustificabili, l'effetto fu quello di rendere necessaria negli anni successivi una profonda riforma del sistema tributario vigente, già fortemente provato da importanti problematiche.

La riforma del 1998 dunque si proponeva i seguenti obiettivi fondamentali¹³⁹ volti a perseguire una modernizzazione del sistema dei tributi previgente:

- neutralità del sistema impositivo con riferimento alla struttura delle fonti di finanziamento (riducendo il divario dei vantaggi fiscali riconosciuti a capitale di proprietà e di credito e cercando così di riequilibrare il trattamento fiscale riservato alle varie fonti di finanziamento) e l'impiego dei fattori della produzione per le imprese (riducendo la componente fiscale del lavoro), perseguendo in questo modo anche una maggior patrimonializzazione delle stesse;
- estensione delle basi imponibili;
- una riduzione della pressione fiscale sotto il profilo delle aliquote mediante un inasprimento della lotta all'evasione e all'elusione;
- la semplificazione dell'azione dell'amministrazione finanziaria;
- il decentramento fiscale (mediante istituzione dell'Irap e le addizionali Irpef).

¹³⁸ Fonte: V. VISCO, "*Alcune considerazioni in tema di riforma fiscale e neutralità della tassazione*", in *Politica economica: Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, numero 3, dicembre 2002, pag. 341 - 364, il Mulino.

¹³⁹ Fonte: G MAURIZI, D. MONACELLI, *Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia*, Pavia, Ottobre 2002, Siep.

1.6.2.1 Le novità in tema di tassazione dei redditi di impresa : la Dual Income Tax, l'Imposta regionale sulle attività produttive e gli incentivi agli investimenti

Con la riforma Visco si assistette al primo tentativo dopo la riforma del 1973 di riformare la tassazione dei redditi di impresa e da capitale per effetto soprattutto dell'introduzione dell'Irap e della Dual Income Tax (Dit). Come infatti ricordato precedentemente, le modifiche appena rilevate introdotte con la riforma tributaria in parola comportarono sicuramente una diversa conformazione della pressione tributaria tra imprese di piccole - medie e grandi dimensioni e furono uno strumento mediante il quale fu ridotta la tassazione degli utili societari.

Per quanto riguarda l'Irap il beneficio in termini fiscali si ebbe con la sostituzione dell'Ilor all'Irap e la conseguente riduzione della relativa aliquota impositiva dal 16,2% al 4,25% (su una base imponibile praticamente invariata); tuttavia la scelta di rendere indeducibili gli interessi passivi ai fini della determinazione della base imponibile Irap era un chiaro incentivo ad aumentare il capitale proprio a scapito del capitale di credito.

Allo stesso modo mediante le norme della Dit¹⁴⁰ fu prevista l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta al 19% sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito.

Infatti più in particolare il reddito imponibile andava distinto in due diverse parti (da cui la denominazione del nuovo sistema impositivo): sulla parte commisurata al rendimento dei nuovi apporti di capitale (c.d. remunerazione ordinaria o normale) sarebbe stata applicata l'aliquota ridotta¹⁴¹ mentre sull'altra (c.d. extraprofitto, cioè la parte di remunerazione eccedente quella ordinaria) si sarebbe mantenuta l'aliquota ordinaria del 37% (portata al 36% a partire dal 2001).

Quindi il reddito complessivo netto dichiarato sarebbe stato assoggettato all'IRPEG con l'aliquota del 19% per la parte corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito; dove tale remunerazione ordinaria sarebbe stata determinata dal Ministero delle Finanze , di concerto con il Ministero del Tesoro, tenuto conto dei rendimenti finanziari medi dei Titoli di Stato aumentabili fino al 2%¹⁴² in ragione del maggior rischio¹⁴³.

¹⁴⁰ Fonte: T. DI TANNO, *La Dual Income Tax. Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*. DL 18 dicembre 1997, n. 466, Editore Giuffrè, 1998.

¹⁴¹ La scelta del legislatore di applicare l'agevolazione fiscale unicamente alla remunerazione ordinaria dei soli nuovi incrementi di capitale - e non anche dell'intero stock di capitale- era evidentemente legata a motivi di gettito.

¹⁴² Dal 1997 al 2000 il coefficiente di remunerazione ordinario fu pari al 7%, per poi essere ridotto prima al 6% e poi al 5,7% a seguito della discesa dei tassi di interesse dei successivi anni.

¹⁴³ Ovviamente la disciplina in parola trovava dei limiti rilevanti, sia per evitare agevolazioni fiscali eccessive che avrebbero senza dubbio danneggiato il gettito erariale sia per cercare di governare fattispecie antielusive.

In particolare per variazione del capitale investito erano da intendersi gli incrementi derivanti da aumenti di capitale sociale in denaro, versamento di sovrapprezzo di azioni, di interessi di conguaglio, in conto capitale, a fondo perduto e finanziamenti dei soci senza vincolo di restituzione oppure decrementi derivanti da riduzioni di capitale per esubero, distribuzione ai soci di riserve di utili o capitale.

Dunque il meccanismo prevedeva che si sommassero tutti gli incrementi di capitale rilevanti ai fini DIT effettuati dal 1996 in poi, al netto delle diminuzioni registratesi nello stesso periodo; su tale somma veniva poi applicato un moltiplicatore pari a 1,4. Il risultato così ottenuto infine veniva moltiplicato per il coefficiente di remunerazione ordinaria (Cro) calcolato come sopra detto.

Da quanto detto sopra ne conseguiva che l'aliquota ordinaria veniva pertanto applicata non solo all'extra-profitto, ma al c.d. "reddito residuale" costituito sia dall'extra-profitto del capitale di nuova formazione che dal rendimento complessivamente attribuibile al capitale di "vecchia" formazione.

Tale era il sistema DIT "incrementale", che tuttavia una volta a regime nelle intenzioni del legislatore sarebbe dovuto diventare di DIT "piena", e dunque con applicazione dell'aliquota ridotta non solo sulla remunerazione ordinaria riferibile agli incrementi di capitale ma al capitale nel suo complesso.

Comunque in definitiva l'introduzione della DIT - ma anche della stessa Irap per effetto dello stesso testo normativo- fu una scelta consapevole del legislatore per ridurre la convenienza fiscale per l'impresa a ricorrere all'indebitamento piuttosto che al capitale proprio; infatti come per l'Irap non era ammessa la deduzione degli interessi passivi dalla base imponibile, per effetto della DIT veniva accordato un vantaggio fiscale in termini di riduzione dell'aliquota sugli utili riconducibili agli incrementi di capitale proprio. Il sistema delineato dunque aveva l'obiettivo di correggere le distorsioni in termini di neutralità presenti nel periodo pre riforma, quali il favore in termini fiscali accordato al debito per effetto della deducibilità ai fini Irpeg degli interessi passivi e dell'imposta sul patrimonio netto.

Novità legislative dunque che in definitiva provocavano un indubbio vantaggio fiscale per le imprese di maggiori dimensioni che avevano possibilità di reperire capitale proprio con maggior facilità rispetto alle altre. Peraltro il fatto che la disciplina DIT prevedesse, seppur indirettamente, un trattamento di favore per le società di maggiori dimensioni era rinvenibile anche in alcune norme di favore per le società quotate; era infatti prevista un'ulteriore agevolazione per incentivare la quotazione in borsa delle società per effetto di una riduzione

A tal fine venne stabilito innanzitutto che le variazioni in aumento del capitale investito ai fini DIT non potevano in ogni caso eccedere il patrimonio netto risultante dal bilancio relativo all'esercizio a cui era applicata l'imposta e inoltre l'aliquota media risultante dall'applicazione delle norme di agevolazione non poteva essere inferiore al 27%.

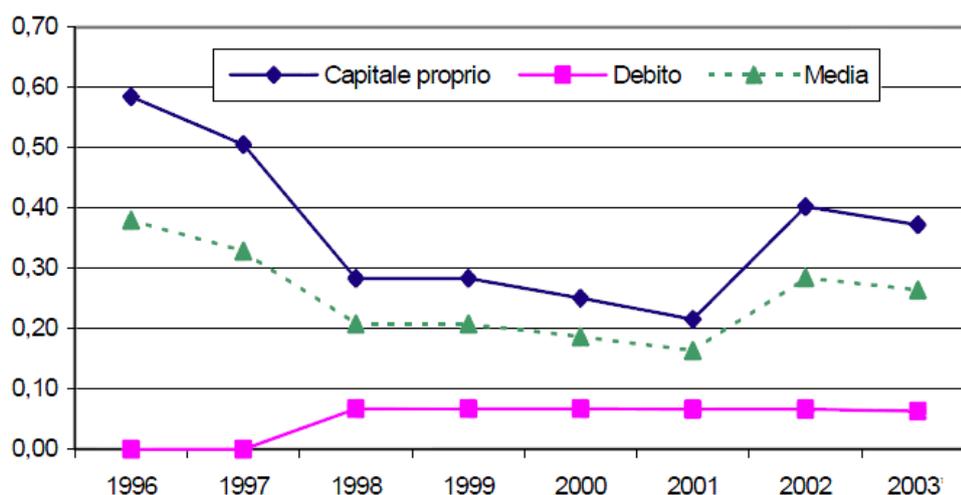
Inoltre, sotto il profilo delle norme antielusive, era comunque data la possibilità agli Uffici di disconoscere i vantaggi derivanti da un'operazione posta in essere senza valide ragioni economiche.

ulteriore dell'aliquota dal 19% al 7% per i primi tre anni dalla quotazione (c.d. "Superdit"). La norma a ben vedere riguardava solo le società con capitale inferiore a 250 milioni di euro, cosa che in parte potrebbe lasciarla intendere come provvedimento rivolto piuttosto alle imprese di medie dimensioni.

Varie comunque furono le critiche mosse al sistema della Dual Income Tax italiana che ne determinarono, a pochi anni rispetto alla sua introduzione, l'abolizione.

In primo luogo una critica mossa al sistema in parola era quella di determinare un'aliquota di tassazione effettiva poco trasparente per le imprese, essendo questa il risultato di aliquote variabili a seconda della composizione del passivo dell'impresa stessa; come rilevato infatti, si veniva a determinare un vero e proprio sistema basato su una duplice aliquota, una legale al 37% e l'altra agevolata al 19% che di fatto faticava a mostrare l'incremento della neutralità del nuovo sistema impositivo¹⁴⁴. Per capire fino a che punto sia possibile accogliere questa critica è possibile avvalersi di un indicatore denominato "cuneo marginale" (o aliquota marginale effettiva di imposta) che mostra l'incidenza fiscale sui redditi derivanti dal c.d. "investimento marginale", un investimento cioè il cui rendimento è in grado esattamente di pareggiare i costi necessari per sostenerlo. Il grafico seguente mostra l'indicatore in questione applicato dal 1996 fino al 2003, riferito ad un investimento capitale non ammortizzabile, con tasso di inflazione nulla ed un rendimento pari al 5%.

Grafico 5: Cuneo marginale (o aliquota marginale effettiva) riferito ad un investimento capitale non ammortizzabile, con tasso di inflazione nullo e rendimento al 5%.



Fonte: S. GLANNINI, "La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?", in *Politica economica. Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, n. 3, dicembre 2002, edizioni Il Mulino.

¹⁴⁴ Fonte: S. ERCOLINO, "La nuova tassazione dei redditi di impresa: un'analisi economica", in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F., 2003.

Il dato immediatamente rilevabile dall'analisi del grafico è la riduzione del differenziale in termini di tasso di interesse a partire dalla Riforma Visco (e quindi per effetto dell'introduzione della Dit e della sostituzione dell'Irap all'Ilor) tra il costo fiscale del capitale di credito ed il capitale di proprietà; dunque il divario tra il costo in termini fiscali tra le due fonti di finanziamento si riduce progressivamente ed incisivamente tra il 1998 fino al 2001, anno in cui iniziò il processo di eliminazione progressivo della Dit. Al contrario a partire dal 2001 il divario aumenta nuovamente per effetto dell'abrogazione del sistema in parola, per ridursi lievemente di nuovo nel 2003 (ma in misura inferiore rispetto alla circostanza in cui la Dual Income Tax fosse mantenuta) per effetto della riduzione dell'aliquota legale al 33%. Tali considerazioni, sostenute da diversi autori (si veda Giannini, 2002; Maurizi e Monacelli, 2002; S. Ercolino, 2003), permettono dunque di comprendere come a tutti gli effetti la nuova riforma del 2001 avesse riaperto la discriminazione tra il costo fiscale di un finanziamento con capitale proprio e di debito che si era fortemente attenuata con la Riforma Visco. E che era stata secondo diversi studi empirici¹⁴⁵, una delle principali cause della sottocapitalizzazione delle imprese italiane

In secondo luogo altra critica mossa alla Dit era rinvenibile nell'accusa di configurarsi come un "*complesso sistema dirigista*" (cfr Tremonti, 2001) il quale, indirizzando le imprese verso forme di finanziamento basate sulla capitalizzazione piuttosto che sul debito, si configurava di fatto come un' influenza da parte del sistema tributario alla capitalizzazione. Come si è avuto modo di verificare fino a questo momento in effetti il sistema delineato si poneva certamente l'obiettivo di disincentivare il capitale di credito concedendo agevolazioni fiscali a quello di proprietà, tuttavia questo da un lato era coerente con la delega fiscale concessa al governo e dall'altro era uno dei possibili strumenti mediante i quali perseguire una maggiore neutralità del sistema impositivo rispetto al periodo precedente e la capitalizzazione delle imprese italiane¹⁴⁶. Dunque "*Il sistema DIT rappresenta infatti una soluzione pratica alle difficoltà della transizione dei sistemi fiscali tradizionali dei paesi industrializzati verso forme di imposizione economicamente più neutrali e più adeguate al nuovo ambiente di concorrenza globale*"¹⁴⁷.

Altra critica che veniva mossa alla Dit era che si configurava di fatto come imposta progressiva che andasse a penalizzare gli investimenti a più alto rendimento; infatti poiché il sistema si articolava in due diverse aliquote, di fatto l'incidenza dell'imposta aumentava rispetto all'aumentare della base imponibile, con conseguenze negative sui rendimenti più rischiosi e quindi potenzialmente a più elevata profittabilità. In realtà la Dit si configurava come una forma di prelievo variabile a seconda del diverso rendimento effettivo del capitale

¹⁴⁵ Si veda a tal proposito: J. ALWORTH, G. ARACHI, "*The effect of taxes on corporate financing decisions: evidence from a panel of Italian firms*", in *International Tax and Public Finance*, vol. 8, 2001 pp. 353-376.

¹⁴⁶ Fonte: G. ARACHI, "*Alcune osservazioni sulla proposta di riforma dell'imposizione sui redditi di capitale*", in *Politica Economica*, n. 3, dicembre 2002.

¹⁴⁷ cfr V. VISCO, "*Alcune considerazioni in tema di riforma fiscale e neutralità della tassazione*", in *Politica economica: Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, numero 3, dicembre 2002, pag. 341 - 364, il Mulino.

investito; conseguentemente non è possibile parlare di un'unica base imponibile e dunque non può essere intesa come una vera imposta progressiva.

Più condivisibili invece sono gli le critiche in termini di effetti negativi della Dit circa la penalizzazione degli investimenti più rischiosi a causa di un prelievo aggiuntivo sugli extraprofitti rispetto ai profitti, il che potrebbe evidentemente ridurre il tasso di investimento nel settore in cui quegli extraprofitti sono stati generati.

Altra critica che è stata mossa alla Dit, ed è stata poi uno dei pilastri della successiva riforma, fu l'elevatezza dell'aliquota fiscale legale e conseguentemente dell'incidenza fiscale media complessiva sui profitti gravante per le imprese; la riforma Tremonti prevedeva infatti una modifica dell'aliquota legale fino al 33% (nel 2004), e l'abolizione della Dit e dell'Irap (in prospettiva).

Fino al 2001 invece in base al meccanismo della Dit e all'applicazione dell'Irap, l'aliquota legale gravante sui profitti poteva variare tra il 40,25% (36% di Irpeg e 4,25% di Irap) e il 23,25% (19% di Irpeg e 4,25% di Irap), a seconda della possibilità di usufruire dell'agevolazione fiscale prevista dalla Dit stessa. Per effetto della riforma prospettata dal legislatore del 2001 invece l'aliquota si sarebbe modificata a un valore pari al 37,25% includendo anche l'Irap sulla componente degli utili, e al 33% qualora l'imposta appena citata, come poi non è accaduto, fosse stata abolita.

Alcuni autori¹⁴⁸ hanno però mostrato con il ricorso a simulazioni della riforma del 1998 e del 2001 basate sul confronto sulle aliquote medie effettive "*c.d. backward looking*" (cioè indicatori di incidenza del prelievo basati su analisi retrospettive del carico fiscale desunte dai bilanci delle imprese), che in realtà l'incidenza fiscale media complessiva derivante dal regime proposto dal 2001 (considerata l'aliquota dell'Irpeg al 33% e interessi passivi pienamente deducibili), risulterebbe di fatto uguale a quella che si sarebbe avuta dall'applicazione della riforma Visco (nell'ipotesi in cui il meccanismo della Dit fosse stato esteso a tutto il patrimonio netto nelle imprese e con un'aliquota ordinaria dell'Irpeg pari al 35%).

Il regime Dit fu in ogni caso abrogato progressivamente a partire dal 2001 per effetto della legge n. 383/2001 (che prevedeva tra le altre cose anche l'eliminazione dell'Irap in prospettiva) e in via definitiva dal 2004 per effetto dell'introduzione del Tuir: da questo momento in poi venne riconosciuta la deducibilità generalizzata degli interessi passivi ma nessuna forma di deducibilità venne invece legata alla remunerazione minima del capitale di rischio.

Per effetto della modifiche in parola dunque si perse quell'obiettivo di neutralità del sistema impositivo rispetto alle scelte finanziarie dell'impresa che era stato uno dei cardini della Riforma Visco; conseguentemente "*con riferimento alle decisioni di investimento e di finanziamento, non vi è dubbio che il nuovo sistema sia meno neutrale (e dunque meno efficiente) del precedente. Eppure, nel*

¹⁴⁸ Si veda a tal proposito: G. MAURIZI, D. MONACELLI, *Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia*, Pavia, Ottobre 2002, Siep.

dibattito su questo tema vi è ancora molta confusione, dovuta probabilmente al fatto che invece di valutare le caratteristiche di neutralità del sistema introdotto con la "riforma Visco", si è più di frequente soffermata l'attenzione sugli effetti differenziali che questa ha prodotto rispetto al regime precedente. Così, un'imposta sostanzialmente neutrale, rispetto alle scelte finanziarie e dei fattori produttivi, come l'Irap, è vista, invece, come un'imposta che penalizza il debito e il costo del lavoro e una norma di sistema come la Dit, diretta a ridurre strutturalmente le interferenze del fisco con le scelte finanziarie delle imprese, è interpretata come uno strumento "dirigistico" volto a incentivare le imprese a patrimonializzarsi"¹⁴⁹.

L'altra grande novità della riforma del 1998, si è detto, è legata all'abolizione dell'Ilor ed altre imposte minori¹⁵⁰ e la loro sostituzione con l'Irap per effetto anche in questo caso del d.lgs. n. 446/1997¹⁵¹. E' da rilevare fin da ora che, come già anticipato, la riforma Tremonti del 2001

¹⁴⁹ Cfr. S. giannini, "La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?", in *Politica economica. Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, n. 3 dicembre 2002, edizioni Il Mulino, pp. 4.

¹⁵⁰ In particolare per effetto del d.lgs. in parola sono stati soppressi i seguenti tributi (Fonte: "IRAP. Imposta regionale sulle attività produttive", in le guide di notiziario fiscale, a cura del C.A.A.F. U.I.L. srl, 1998).

- Contributi sanitari ex art. 1, comma 3 legge n. 1443/1961 (dovuto a titolo di assicurazione obbligatoria contro le malattie); quello previsto ex art. 20, ultimo comma, legge n. 1338/1962 (dovuto a titolo di assicurazione obbligatoria per invalidità, vecchiaia e alla quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi di cui all'art. 27 legge n. 88/1989);
- Imposta locale sui redditi (Ilor) ex dpr n. 917/1986;
- Imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (Iciap) ex d.l. n. 66/1989, convertito in legge n. 144/1989;
- Tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA ex art. 24 della tariffa allegata dal dpr n. 641/1962;
- Imposta sul patrimonio netto delle imprese ex d.l. n. 394/1992, convertita in legge n. 461/1992.

In particolare la *ratio* dietro la sostituzione dell'Irap ai contributi sanitari e la tassa sulla salute stava nel fatto che il finanziamento della sanità si basava essenzialmente su tali tributi giudicati, già nel decennio precedente alla riforma, regressivi colpendo in egual modo anche i redditi più bassi. L'Ilor fu invece abolita in quanto fin dal principio soffrì di una problematica di fondo: il gettito del tributo, teoricamente destinato alla regione, fu invece destinato allo Stato tradendo quindi la *ratio* dietro la sua introduzione; allo stesso modo l'Iciap, istituita per fungere da corrispettivo che il contribuente doveva pagare per beneficiare dei servizi pubblici locali, fu abolita in quanto sostituita con un'imposta il cui gettito sarebbe stato rivolto alla regione. Infine l'imposta sul patrimonio netto, istituita per finalità anti-elusive ed anti-erosive, era giudicata un tributo eccessivamente penalizzante per le imprese soprattutto nei periodi di recessione e soprattutto era un'imposta che discriminava fortemente il capitale di proprietà a favore di quello di credito. (Fonte: M. GERACE, "Irap, ratio di un'imposta difficile da cancellare", 2001).

¹⁵¹ A tal proposito va rilevato che l'Irap, benché istituita soltanto con nel 1997, non era un'imposta che fosse stata teorizzata nell'arco di pochi anni. Addirittura essa comparì in maniera incisiva nel dibattito italiano già nel 1964, allorché vi era da decidere sulle misure di stabilizzazione che il governo avrebbe dovuto adottare; in questa occasione si parlò per la prima volta dell'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto, chiamata all'epoca Imposta per l'autonomia regionale (Ipar). L'idea di fondo era che occorresse fiscalizzare i contributi sociali mediante l'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto che fosse ricostruita sulla somma delle varie basi imponibili di ricchezza mobile.

L'introduzione di un'imposta che andasse a tassare il valore aggiunto in effetti fu per la prima volta articolata da Saraceno nel 1945 (si veda: P. SARACENO, *L'imposizione dei redditi RM cat. B nell'attuale situazione economica*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1964), il quale a sua volta ne aveva colto l'importanza nel dibattito internazionale in cui un'imposta di questo tipo fu teorizzata

stabili in prospettiva l'abolizione dell'imposta; tuttavia questo processo non fu mai concretamente avviato e allo stato attuale delle cose il tributo in parola è ancora presente nell'ordinamento tributario, seppur con modifiche rilevanti che lo hanno interessato nel corso del tempo.

L'Irap si configura essenzialmente come un'imposta reale, proporzionale, locale (nel senso che il gettito è destinato alla regione e volto a finanziare essenzialmente il servizio sanitario) e non deducibile (almeno secondo la disciplina istitutiva) ai fini dell'imposta sulle società; è un tributo che in generale colpisce la ricchezza prodotta dai vari soggetti passivi.

In estrema sintesi la *ratio* dietro l'introduzione del tributo è da ricercare nella necessità di sostituire il finanziamento del servizio sanitario mediante il sistema dei contributi preesistente¹⁵² con una nuova imposta, aumentare l'autonomia delle regioni con un tributo *ad hoc* e semplificare un insieme di tributi preesistenti con un'unica imposta.

Il presupposto dell'imposta è da rinvenire nell'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi; nel caso di società ed enti (ivi compreso quelli appartenenti allo Stato) tale presupposto si realizza in ogni circostanza.

I soggetti passivi dell'imposta sono le società e gli enti, società di persone, persone fisiche esercenti attività commerciale, produttori agricoli e gli enti pubblici e privati principale ancorché non abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciale; non sono considerati assoggettati all'imposta invece i fondi comuni di investimento, i fondi pensione e le GEIE. Come si vede dunque, al contrario della maggior parte di altre imposte dell'ordinamento tributario, nel caso dell'IRAP l'elemento del tributo discriminante non sta nelle diverse categorie di soggetti passivi (che come si è visto sono estremamente eterogenee tra loro) ma piuttosto nella diversa modalità di determinazione della base imponibile.

Con riferimento a tale aspetto, infatti, il tributo viene applicato sul valore della produzione netta (rispetto agli ammortamenti) derivante dall'attività esercitata nel territorio dello Stato; qualora l'attività fosse svolta in più regioni contemporaneamente il valore della produzione netta si calcola proporzionalmente a seconda dell'ammontare di retribuzioni corrisposte per un periodo non inferiore a tre mesi al personale nel territorio della regione.

Si diceva che la base imponibile, da rinvenire dal valore della produzione netta, viene determinata in modo differente a seconda della tipologia di soggetto passivo considerato; in particolare secondo la disciplina istitutiva dell'imposta occorreva distinguere tra le seguenti categorie di soggetti:

addirittura negli anni '20 da Adams, per poi essere approfondita da Colm nel 1939 e Studenski nel 1940.

Comunque la riforma Visco si basò soprattutto sugli studi ed il dibattito acceso a partire dal 1986 da Di Majo (si veda: A. DI MAJO, *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese, 1986*).

¹⁵² Il finanziamento della sanità si basava essenzialmente sui contributi sanitari e la tassa sulla salute, giudicati già nel decennio precedente alla riforma entrambi regressivi colpendo in egual modo anche i redditi più bassi;

- Società per azioni (ad eccezione di banche ed assicurazioni), società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, cooperative, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, persone fisiche esercenti attività commerciale - in regime di contabilità ordinaria;
- Società in nome collettivo, società in accomandita semplice, persone fisiche esercenti attività commerciale – in regime di contabilità semplificata;
- Persone fisiche e società semplici esercenti arti e professioni;
- Produttori agricoli;
- Enti non commerciali ed amministrazioni pubbliche, cooperative edilizie a proprietà in divisa;
- Banche, Banca d'Italia, Ufficio italiano cambi;
- Imprese di assicurazione.

Non è certamente questa la sede più opportuna per distinguere le diverse modalità di determinazione dell'imponibile; quel che invece risulta interessante da rilevare della disciplina istitutiva del tributo è da un lato come tutti i componenti positivi e negativi che concorressero a formare il valore della produzione fossero assunti in conformità ai criteri previsti dalle imposte sui redditi e dall'altro come, con particolare riferimento alle prime tre categorie di soggetti passivi sopra enunciati, non fossero in alcun modo previsti in deduzione gli oneri sostenuti per il personale dipendente ed assimilati e gli interessi passivi derivanti da un finanziamento (in altri termini l'imponibile era dato dalla somma di costo del lavoro, interessi passivi ed utili).

L'aliquota applicabile era stabilita dalla legge nel 4,25%, anche se poi furono stabilite aliquote differenziate in base al tipo di attività svolta¹⁵³ ed era inoltre prevista la possibilità per le regioni di variare l'aliquota entro un punto percentuale.

Come si diceva l'Irap, che doveva essere soppressa per effetto della legge n. 383/2001, è allo stato attuale delle cose ancora presente nell'ordinamento tributario italiano; tuttavia importanti modifiche, di cui di seguito sono riportate le fondamentali, hanno modificato la disciplina istitutiva del tributo:

- Il d.lgs. n. 506/1999 ha previsto alcune modifiche alla determinazione della base imponibile IRAP per le imprese commerciali ed industriali, rendendo potenzialmente deducibili le passività derivanti da accantonamenti per rischi ed oneri¹⁵⁴;
- La legge 383/2001 prevedeva in prospettiva l'abrogazione dell'Irap;
- La legge n. 311/2004 (Legge finanziaria per il 2005) ha previsto la possibilità per le regioni in dissesto sanitario di elevare ulteriormente il punto percentuale di aliquota

¹⁵³ Con il decreto istitutivo dell'imposta nel 1998 le aliquote Irap erano fissate al 2,5% per i produttori agricoli, al 5,4% per le banche e le assicurazioni per tutti gli altri soggetti al 4,25%.

¹⁵⁴ Fonte: M. LUCA, "Le novità in materia Irap e tributi locali", in Corriere tributario n. 4/2000.

previsto dalla legge istitutiva del tributo; la legge n. 266/2005 (legge finanziaria per il 2006) ha poi trasformato la precedente facoltà in obbligo elevando dunque l'aliquota per le regioni in dissesto finanziario al 5,25%;

- La legge n. 244/2007 (Legge Finanziaria per il 2008) all'art. 1 ha introdotto una serie di novità¹⁵⁵ in tema di riduzione dell'aliquota fiscale al 3,9%, dichiarazione IRAP (da presentare autonomamente e direttamente alla Regione), attenuazione del cuneo fiscale¹⁵⁶, esclusione dall'ambito di applicazione del tributo per i contribuenti minimi ed infine modifiche con riferimento alla determinazione della base imponibile. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, per effetto delle modifiche normative la base imponibile Irap deve essere determinata tenendo in considerazione i dati risultanti dal conto economico delle voci rilevanti ai fini dell'imposta, senza più apportare variazioni in aumento ed in diminuzione previsti per le imposte dirette dal Tuir; inoltre alcune voci relative a componenti negativi di reddito rimangono indeducibili tra cui le spese per il personale dipendente ed assimilato, i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente e gli utili spettanti agli associati in partecipazione. Dal 2008 è inoltre prevista la deducibilità del 10% dell'Irap versata ai fini Ires/Irpef (qualora alla formazione del valore della produzione abbiano concorso spese per lavoro dipendente ed interessi passivi).

La legge n. 244/2007 ha infine previsto la regionalizzazione del tributo a partire dal 1 gennaio 2009, fermo restando comunque che l'attività di accertamento e riscossione rimanesse di competenza dell'Agenzia delle Entrate;

¹⁵⁵ Fonti: P. PANZETTA, "Modifiche alla disciplina Irap e il nuovo "cuneo fiscale", in www.assindca.it; G. PALUMBO, "Evoluzione dell'Irap e finanziaria del 2008", in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, a cura del C.e.R.D.E.F., 2008.

¹⁵⁶ Il cuneo fiscale (o cuneo contributivo) rappresenta la differenza tra il costo del lavoro sostenuto da parte dell'impresa e la parte di retribuzione che spetta al lavoratore al netto delle imposte e dei contributi; in altri termini è la differenza tra quanto pagato effettivamente dall'impresa e quanto incassato effettivamente dal lavoratore.

La legge n. 244/2007 ha attenuato il cuneo fiscale prevedendo che risultavano essere deducibili dalla base imponibile:

- Un importo annuo di 5.000€ (4.600€ a partire dal 2008) per ogni lavoratore dipendente a tempi indeterminato impiegato nel periodo di imposta;
- Un importo annuo di 10.000€ (9.200€ a partire dal 2008) per ogni lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato impiegato in alcune regioni del centro e del sud Italia;
- Il complesso dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro riconducibili ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Sempre in tema di cuneo fiscale la legge in parola ha poi previsto:

- La riduzione della deduzione da 2.000€ a 1.850€ per ciascun dipendente fino ad un massimo di cinque;
- La concessione dei benefici normativi al datore di lavoro in termini di cuneo fiscale ed altri (es. credito di imposta per nuove assunzioni in aree svantaggiate) al possesso del Durc (Documento Unico di regolarità contributiva).

- Il d.l. n. 201/2011 (c.d. “decreto salva Italia”) ha previsto importantissime norme ai fini della deducibilità IRAP¹⁵⁷.

In primo luogo è riconosciuta integralmente la deducibilità ai fini Ires/Irpef del costo del personale dipendente ed assimilato: la quota deducibile dal reddito di impresa o lavoro autonomo è pari all'Irap relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni previste dal decreto n. 446/1997 (es. deduzioni per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni da lavoro). In base a tale novità legislativa, è stata abrogata la deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP con riferimento alle spese per lavoro dipendente ed assimilato prevista nel 2008, la quale è stata mantenuta unicamente in presenza di interessi passivi. Conseguentemente qualora siano presenti solo interessi passivi si applica la deduzione forfetaria ai fini Ires/Irpef del 10% mentre se sono presenti solo spese per lavoro dipendente ed assimilato si applica la deduzione del 100% di queste; se sono presenti sia interessi passivi che costo del lavoro dipendente ed assimilato si applicano entrambe le deduzioni (peraltro la giurisprudenza è critica sul fatto che la deduzione forfetaria si applichi sull'intera Irap o solo sulla parte non riconducibile al costo del lavoro).

In secondo luogo in base al decreto in esame è previsto un incremento della deduzione ai fini del cuneo fiscale; in particolare per i lavoratori a tempo indeterminato di sesso femminile e di età inferiore ai 35 anni la deduzione forfetaria ex legge n. 244/2007 di 4.600€ si traduce in 10.600€ e quella per effetto della stessa legge di 9.200€ si traduce in 15.200€.

Effettuata brevemente la rassegna delle principali novità legislative sull'IRAP dalla sua introduzione, si procederà di seguito all'analisi delle principali critiche mosse al tributo.

Una delle prime critiche era da rinvenire nel fatto che l'IRAP andava di fatto a configurarsi come un'"imposta sull'impresa"¹⁵⁸; in realtà sarebbe sotto questo profilo più corretto parlare di imposta sul valore aggiunto, non configurandosi infatti l'IRAP come imposta unicamente sui profitti (che tipicamente sono le vere imposte sulle imprese) ma piuttosto tesa a colpire congiuntamente profitti, salari, interessi ed altre componenti di reddito.

"Dovrebbe essere quindi evidente, a questo punto, che l'IRAP non è un'imposta sulle imprese, bensì un'imposta sul valore aggiunto netto prelevata per semplicità amministrativa a livello e a cura delle imprese. Per definizione infatti un'imposta sulle imprese è un'imposta sui profitti, o sul capitale; quindi l'IRAP che oltre ai profitti colpisce i salari, gli interessi, ecc. può essere attribuita alle imprese solo pro-quota. [...] in tutto il mondo le imprese pagano una quota dei contributi sociali per i loro dipendenti, ma non per questo un

¹⁵⁷ Fonte: L. CARRARO, "Le novità Irap", Confindustria Venezia, 2012.

¹⁵⁸ "Sul tema della neutralità tra mezzi finanziari, ma ancora di più tra fattori produttivi, vorrei ricordare l'IRAP che, ferma restando la duplice natura di imposta sull'impresa ed a favore delle regioni di cui bisognerà tenere conto nel giudizio finale, è soprattutto un'imposta sull'impresa." (cfr. G. MURARO, 2002)

prelievo sui salari (quale che sia la sua incidenza finale) si trasforma, anche nella interpretazione comune, in un'imposta sui profitti! Analogamente le imprese riscuotono e versano per conto dello Stato l'IVA e le accise che non per questo vengono considerate imposte sulle imprese! (cfr. Visco, 2002).

Una seconda critica mossa al tributo riguardava il fatto che esso andava a sostituire un complesso di imposte, ricordate precedentemente, che in parte erano deducibili ai fini delle imposte sui redditi, quali i contributi sanitari e l'Iciap (mentre l'Ilor e l'imposta patrimoniale al contrario non erano deducibili). Come si è visto invece, la disciplina originaria non prevedeva alcuna forma di deducibilità dell'Irap ai fini Irpeg/Irpef.

Proprio tale aspetto fu tra i principali motivi che portarono il governo di centro destra nella legge delega di riforma fiscale a prevedere la progressiva eliminazione del tributo con "prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali altri costi"; tale obiettivo non fu mai in realtà completamente raggiunto, in quanto ad oggi l'Irap è presente nel sistema tributario italiano seppur con modifiche importanti che la rendono parzialmente deducibile rispetto alle imposte sui redditi. Molti autori hanno comunque ritenuto irrealistica o comunque problematica l'abolizione dell'Irap e la sua necessaria sostituzione rispetto ad altri tributi¹⁵⁹.

Altra critica che veniva mossa all'Irap riguardava la sua regressività, poiché andava a tassare anche le perdite, il debito ed il costo del lavoro. Sotto il profilo delle perdite infatti (proprio perché l'Irap non si configura come tributo gravante sul profitto e conseguentemente come un' imposta sull'impresa) è possibile, per effetto delle modalità di determinazione della base imponibile coincidente con il valore della produzione netta, che un soggetto passivo, ancorché in perdita, debba comunque essere assoggettato all'imposta; questa critica tuttavia viene meno in quanto da un lato non si tratta certamente del primo tributo che opera in maniera simile (ad esempio l'Iva ed i contributi sociali sono versati comunque dall'impresa, ancorché in perdita) e dall'altro già tutti i tributi soppressi per effetto dell'introduzione

¹⁵⁹ Con riferimento all'abolizione dell'Irap si legga quanto scritto da Giannini: "*Evidentemente, si tratta di un'operazione né facile né indolore. Se, come suggerito di recente dal presidente del Consiglio, tale somma dovesse provenire dalla reintroduzione dei contributi sanitari e della tassa sulla salute con un prelievo uniforme su 23 milioni di lavoratori dipendenti e indipendenti, su ciascuno di essi graverebbe un prelievo addizionale di oltre 1.500 euro. Si tratterebbe di una tassa sul lavoro, suscettibile di aggravare la disoccupazione e in aperto contrasto con gli obiettivi della legge delega. Se invece si ricorresse all'Irpeg come fonte sostitutiva, ciò richiederebbe il raddoppio delle aliquote attuali; il ricorso all'Irpef richiederebbe un aumento di un quarto dell'aliquota media effettiva sui redditi delle persone fisiche*" (cfr. S. GIANNINI, 2003).

Si faccia inoltre riferimento alle conclusioni tratte nel lavoro di M. GERACE, "*Irap, ratio di un'imposta difficile da cancellare*", in cui l'autore rileva quanto segue: "*Sostituire l'Irap significa innanzi tutto porsi il problema del gettito dal punto di vista allocativo e distributivo. La questione non è affatto semplice considerato il rischio dell'improvvisazione normativa dettata dall'urgenza di evitare il crollo dei futuri versamenti.[...] Il superamento eventuale, sia esso di matrice integrale ovvero parziale, occorre immaginarlo intimamente coordinato con l'individuazione di entrate sostitutive. L'Irap con più di 33 miliardi di gettito, è immediatamente dopo Irpef ed Iva la terza imposta del nostro sistema tributario, e da sola porta nelle casse dello stato più del 9 per cento delle entrate tributarie complessive delle amministrazioni pubbliche. Pensare di sostituirla pone problemi di ripartizione del carico tributario tra le diverse categorie dei contribuenti, nonché tra le diverse categorie reddituali di lavoro dipendente, autonomo, d'impresa e di capitale.*

dell'Irap (ad eccezione dell'Ilor) venivano assolte dalle imprese in perdita¹⁶⁰. Sotto il profilo del costo del lavoro, la critica mossa al tributo era che penalizzasse eccessivamente le imprese con molti lavoratori dipendenti, in quanto il relativo costo era secondo la legge istitutiva indeducibile. In altri termini secondo molti critici l'Irap era un'imposta che discriminava il lavoro a favore dell'impiego di capitale, dato che in qualche modo appare palesato anche dalle successive modifiche del tributo che ne hanno progressivamente sancito un'apertura verso la deducibilità degli oneri da lavoro dipendente. Con riferimento all'ineducibilità degli interessi passivi infine si noti che il fatto che la riforma Visco (per effetto congiunto dell'introduzione della Dit e dell'Irap) si proponesse di disincentivare il ricorso al debito a favore dell'impiego di capitale di proprietà non derivava da una preferenza del legislatore di una fonte piuttosto che nell'altra (sebbene, come detto, l'aumento della patrimonializzazione delle imprese fu uno degli obiettivi della riforma del 1998), ma piuttosto dalla scelta di riequilibrare il sistema tributario, correggerlo dalle distorsioni presenti precedentemente (come l'imposta sul patrimonio netto) e quindi renderlo in definitiva più neutrale¹⁶¹; anche in questo caso comunque, come visto, negli anni successivi alla sua introduzione fu modificata la disciplina verso una deducibilità parziale degli interessi passivi.

Una quarta critica mossa all'Irap era da rinvenire nel fatto che essa favorisse le grandi imprese a discapito di quelle piccole e medie; aspetto questo, già trattato ampiamente nelle precedenti parti dell'elaborato.

Infine un'ultima critica fondamentale riguardava la sovrapposizione dell'Irap rispetto all'Iva¹⁶² e quindi la presunta illegittimità costituzionale del tributo rispetto al diritto comunitario (con particolare riferimento all' art. 33 n.1 della IV Direttiva CEE, riguardante il divieto di introdurre altri tributi nazionali che possiedano le caratteristiche di un'imposta sulla cifra di affari); non è questa la sede opportuna per approfondire l'ampio dibattito, accesi peraltro a partire da un procedimento avviato nel 2003 con ricorso da parte della Banca Popolare di Cremona. Comunque quello che è stato accertato dalla Corte di Giustizia Ue è che l'Irap risulta essere compatibile con l'IVA in quanto *"presenta" caratteristiche che la differenziano dall'Iva e non può essere ritenuta un'imposta sulla cifra d'affari*¹⁶³.

¹⁶⁰ A quanto detto si aggiunga che, considerando la disciplina istitutiva del tributo e quindi una base imponibile determinata come somma di costo del lavoro, costo del debito ed utili, l'impresa in perdita versa comunque l'Irap, ma solo a condizione che la perdita non eguagli o superi la somma del costo del debito ed utili, ed in ogni caso per un valore pari alla metà dell'impresa in utile in quanto la perdita da luogo ad una variazione in diminuzione della base imponibile Irap.

¹⁶¹ *"E' ovvio che l'IRAP ponendosi esplicitamente l'obiettivo di eliminare preesistenti distorsioni e di accrescere il grado di neutralità del sistema fiscale, ha determinato conseguenze redistributive, eliminando privilegi, favori fiscali ed eccessi di discriminazione preesistenti: può non piacere, ma non si può essere al tempo stesso contrari all'IRAP e favorevoli ad un fisco neutrale!"* (cfr. V. VISCO, 2002).

¹⁶² Si veda a tal proposito: R. LUPI, D. STEVANATO, *"Il valore aggiunto tra Iva e Irap le due facce di un equivoco"*, in Rivista diritto finanziario 2005; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Editore Giuffrè, 2007.

¹⁶³ Corte di giustizia, sentenza 3 ottobre 2006, causa C - 475/03, pubblicata in Corriere. Tributario. n. 41/2006, pag. 3263.

Ultimo aspetto da rilevare nella trattazione delle principali novità della riforma Visco è il tema relativo agli incentivi agli investimenti¹⁶⁴; furono infatti introdotti per effetto del d.l. n. 63/1999 tutta una serie di incentivi, sia per soggetti Irpeg che Irpef, agli investimenti delle imprese effettuati tra il 1999 - 2000.

In particolare nel 1999 la struttura di incentivi prevista dalla "legge Visco" andò a sovrapporsi alla struttura della Dual Income tax, andando ad ampliare la parte di utili sottoposti all'aliquota agevolata con riferimento al volume di investimenti realizzato nel corso dell'anno finanziato con il ricorso al capitale di proprietà (al netto degli ammortamenti); l'agevolazione in questione era quindi selettiva, cioè rivolta a categorie limitate di soggetti a seconda della tipologia e della modalità di investimento. Nel 2000 comunque le agevolazioni furono ulteriormente ampliate con la previsione di riportare all'anno in corso gli oneri relativi agli investimenti che non avevano potuto trovare agevolazione nell'anno precedente perché incapienti rispetto ai limiti legislativi. Infine nel 2001 per effetto della legge n. 383/2001 (c.d. "Manovra dei cento giorni") l'agevolazione degli anni precedenti fu riproposta ma limitatamente alle imprese assoggettate ad Irpeg e solo con riferimento alle operazioni effettuate entro il primo semestre dell'anno; lo stesso testo normativo peraltro limitò l'applicazione della Dit allo stesso periodo temporale.

In tema di incentivi alle imprese va poi ricordato il credito di imposta per i nuovi investimenti¹⁶⁵ introdotto per effetto della legge n. 388/2000 (c.d. "Agevolazione Visco sud"); si trattava di un' agevolazione fiscale concessa sotto forma di credito di imposta per l'occupazione e per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate del territorio nazionale utilizzabile da marzo 2001 fino al termine del 2006.

La disciplina originaria era peraltro caratterizzata dal fatto che:

- non fosse stabilito alcun tetto massimo di spesa e di copertura da parte dello Stato;
- per poter accedere al credito di imposta fosse necessario solo effettuare nuovi investimenti nelle aree svantaggiate;
- il credito di imposta era riconosciuto dal momento dell'avviamento dell'investimento (senza dover preventivamente presentare alcuna istanza).

1.6.2.2 Le politiche fiscali dei governi successivi alla riforma Visco: Governo d'Alema (1998 - 2000) e Amato(2000 - 2001)

I governi successivi rispetto al 1998 seguirono sostanzialmente la strada tracciata dalla riforma Visco con tutta una serie di interventi volti al riammodernamento del sistema tributario (come la generalizzazione del sistema di invio telematico delle dichiarazioni fiscali) e di sostegno alla ripresa economica per effetto della concessione di agevolazioni fiscali e

¹⁶⁴ Fonte: G. MAURIZI, D. MONACELLI, *"Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia"*, in Studi e note di economia, n. 3/2002.

¹⁶⁵ Fonte: R. FABIO, R. GUERINO, *Le agevolazioni alle imprese*, Ipsoa, 2010.

finanziamenti per le imprese e sgravi fiscali alle famiglie. Per effetto poi della legge delega n. 377/1998 e del d. lgs. n. 74/2000 sono stati rispettivamente ridisegnati il sistema della riscossione e il sistema sanzionatorio.

1.6.3 La riforma Tremonti (2001 - 2003)

A pochi anni di distanza rispetto alla riforma posta in essere dal governo di centro - sinistra nel 1998, il governo di centro - destra insediatosi nel 2001 varò una nuova grande riforma del sistema dei tributi italiano, innovando e sostituendo molte disposizioni che erano entrate in vigore solo qualche tempo prima: la c.d. Riforma Tremonti.

La legge fulcro dietro i nuovi tentativi di riforma fu la legge n. 383/2001 (c.d. "Manovra dei cento giorni"), seguita poi da tutta una serie di testi normativi quali:

- D.l. 350/2001 (convertito in legge n. 409/2001) in materia di semplificazione degli adempimenti su dichiarazioni e versamento delle imposte;
- Legge n. 448/2001 (legge finanziaria per il 2002) in materia di abrogazione dell'Invim, modifiche alle competenze delle commissioni tributarie, nuove misure riferite alle detrazioni dei familiari a carico e ampliamento dell'IVA agevolata;
- Legge n. 289/2002 (legge finanziaria per il 2003) che ha ridisegnato il meccanismo impositivo dell'IRPEF modificando il sistema delle deduzioni, detrazioni ed aliquote ed ha introdotto nuovi strumenti deflattivi del contenzioso;
- Legge delega n. 80/2003 che rappresenta la delega fiscale mediante la quale il Parlamento conferiva il potere al governo di emanare tutta una serie di decreti legislativi volti a riformare il sistema tributario italiano. Il testo normativo in questione, che rimase largamente inattuato, sarà oggetto di approfondita trattazione nel prossimo paragrafo.

In generale sulla riforma in questione è possibile enucleare i principali obiettivi:

- Perseguimento della neutralità del sistema impositivo mediante eliminazione della Dit, graduale soppressione dell'Irap e revisione delle norme sulla "*thin capitalization*";
- Riduzione della pressione fiscale con riduzione dell'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società al 33%;
- Ammodernamento del sistema tributario, anche rispetto al processo di integrazione europeo mediante sostituzione dell'IRPEG e IRPEF, la revisione del sistema di tassazione dei gruppi societari per effetto dell'introduzione di un regime opzionale in base al principio del consolidato fiscale e l'introduzione del regime della Participation Exemption (PEX);
- Emersione economia sommersa e delle attività finanziaria esportate o detenute all'estero (c.d. scudo fiscale);

- Semplificazione degli adempimenti per il contribuente in materia di dichiarazione e versamento delle imposte;
- Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni;

1.6.3.1 Approfondimenti sulla legge delega n. 80/2003

Come anticipato la legge fondamentale alla base della riforma attuata dal centro - destra nel 2003 fu la legge delega n. 80/2003; innanzitutto le principali novità erano da rinvenire in quanto segue:

- Sostituzione dell'Irpef con l'IRE (Imposta sul Reddito) con conseguente riduzione a solo due aliquote dell'imposta sul reddito, rispettivamente pari al 23% fino a 100.000 euro e al 33% oltre tale importo;
- Sostituzione dell'Ires con Irpeg per effetto del d. lgs. n. 344/2003, con conseguenti modifiche alla disciplina della riduzione dell'aliquota applicabile, all'eliminazione del credito di imposta sui dividendi, introduzione della PEX, norme sulla Thin Capitalization, modifiche in tema di incentivi alle imprese e in tema di tassazione dei gruppi societari;
- Razionalizzazione e semplificazione in un'unica imposta, c.d. "Imposta di servizi", del complesso delle previgenti imposte di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo, tassa sulle concessioni governative, tassa sui contratti di borsa, imposta sulle assicurazioni, imposta sugli intrattenimenti;
- Soppressione della Dit e graduale eliminazione dell'IRAP;
- Altre disposizioni in merito a : revisione della disciplina IVA (per renderla sempre più un tributo sui consumi), revisione del sistema delle accise, previsione di un sistema più omogeneo per la tassazione di tutte le rendite finanziarie (con la previsione di un regime differenziato di favore fiscale per i fondi pensione, quelli etici e per le casse di previdenza privatizzate) e l'istituzione di un unico codice tributario che avrebbe raccolto, razionalizzato e semplificato il complesso di normative fiscali preesistenti nel sistema dei tributi italiano, estremamente frammentate e spesso confusionarie (con la previsione di una parte generale, contenente criteri e principi base validi per tutto l'ordinamento ed una parte speciale, contenente la disciplina dei singoli tributi).

La legge delega in parola fu attuata soltanto in parte; infatti solo le disposizioni in merito all'istituzione dell'Ires hanno trovato piena applicazione (e quindi l'Ires ha sostituito l'Irpeg a partire dal 2004), mentre tutte le altre no. In particolare:

- L'Ire non è mai stata sostituita alla previgente Irpef; tuttavia è stata realizzata una parziale riforma di quest' ultima per effetto della legge n. 289/2002 e della legge n. 311/2004;
- L'Imposta sui servizi non è mai stata istituita;

- La Dit è stata abrogata ma l'Irap non è mai stata soppressa, anche se importanti modifiche (precedentemente rilevate) ne hanno modificato nei successivi anni la disciplina istitutiva;
- Tra le altre previsioni inattuata della legge delega si evidenzia la mancata introduzione di un unico codice tributario.

1.6.3.2 Un confronto tra le tax policy della Riforma Visco e Tremonti

Si procederà adesso ad una breve comparazione delle due Riforme del sistema tributario italiano avvenute rispettivamente nel 1998 e nel 2001; lo scopo è soprattutto quello di verificare come la neutralità del sistema dei tributi, obiettivo prioritario di entrambi gli interventi normativi, si sia modificata¹⁶⁶.

Come rilevato precedentemente la riforma Visco si proponeva di costruire un sistema impositivo sulle società basato essenzialmente su criteri di neutralità nel trattamento fiscale tra fonti di finanziamento e l'utilizzo di fattori della produzione, i quali avrebbero assicurato anche il perseguimento di un maggior livello di patrimonializzazione delle imprese italiane; tali obiettivi venivano per l'appunto perseguiti con l'introduzione della Dual Income Tax e la sostituzione di imposte previgenti con l'IRAP, rispettivamente consentendo una parziale deduzione del costo opportunità del capitale e parzialmente tassando il costo del debito. La scelta del legislatore era dunque quello di rendere più neutrale il sistema rispetto al pre riforma, fortemente proiettato verso il capitale di debito, introducendo regimi di incentivo verso il capitale di proprietà e di disincentivo verso quello di debito.

La riforma Tremonti si basava invece su un *tax policy* molto diversa: l'idea fondamentale è che si potesse seguire un sentiero di fiscalità assolutamente semplificata e neutrale, mettendo dunque in tal modo in discussione l'utilizzo di incentivi o disincentivi fiscali per indurre le imprese a tenere determinati comportamenti.

Dunque in linea di massima entrambe le riforme assumevano come cardine la neutralità del sistema impositivo: tuttavia profondamente diverse erano le teorie e i conseguenti modi per perseguire tale obiettivo¹⁶⁷.

Innanzitutto secondo la teoria economica un sistema impositivo neutrale, che cioè non interferisca con le scelte finanziarie (o con l'impiego di fattori della produzione) delle imprese, deve incidere nella stessa misura sul rendimento che l'impresa ottiene dall'utilizzo delle singole fonti di finanziamento (o dall'impiego dei singoli fattori della produzione); in altri

¹⁶⁶ Fonti: S. GIANNINI, M. GUERRA, "Requiem per la riforma Visco?", in *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2001*, a cura di L. Bernardi e A. Zanardi, il Mulino, 2001; S. ERCOLINO, "La nuova tassazione dei redditi di impresa: un'analisi economica", in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F., 2003; G. MAURIZI, D. MONACELLI, "Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia", in *Studi e note di economia* n. 3, 2002.

¹⁶⁷ Fonte: G. MAURIZI, D. MONACELLI, "Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia", in *Studi e note di economia* n. 3, 2002.

termini sotto il profilo del trattamento tributario delle fonti di finanziamento, non deve esserci alcun beneficio fiscale per l'impresa dall'impiegare maggior capitale di terzi o di proprietà.

In linea di massima un'aliquota unica è lo strumento principe mediante il quale raggiungere tale risultato, ma solo a condizione che il prelievo venga effettuato su un rendimento definito nello stesso modo a ciascuna forma di finanziamento. In particolare il rendimento potrà essere definito lordo qualora non si ammettesse la deducibilità degli oneri finanziari connessi alla forma di finanziamento prescelta oppure netto (c.d. extraprofitto) qualora si potessero dedurre dal rendimento lordo tutti i costi connessi alla forma di finanziamento (tipicamente gli interessi passivi per il capitale da terzi e il costo opportunità per il capitale proprio): nel primo caso si è davanti al sistema del “*cash flow*” e nel secondo caso nel “*Allowance for Corporate equity*” (ACE).

Dunque nel caso del “*cash flow*” vengono colpiti i flussi di cassa dell'impresa, senza possibilità per la stessa di dedursi gli oneri finanziari connessi al capitale di debito o di proprietà; nel caso dell'ACE viene tassato il solo extraprofitto (condizione che consente a tale sistema di possedere un requisito di neutralità sia rispetto alle fonti di finanziamento sia rispetto l'impiego dei fattori della produzione). Entrambi i sistemi permettono dunque di definire una base imponibile omogenea sulla quale sarà applicata un'aliquota unica.

All'opposto rispetto questi due sistemi di imposizione perfettamente neutrali si collocano invece sistemi impositivi che attuano una massima discriminazione nei confronti del capitale di proprietà o dell'indebitamento qualora permettano rispettivamente la completa deduzione del costo opportunità del capitale e degli interessi passivi. A metà strada tra i sistemi di perfetta neutralità e massima discriminazione è infine possibile individuare dei sistemi intermedi, che sono per l'appunto il sistema della Dual Income Tax italiano prospettato dalla Riforma Visco e la parziale deducibilità degli interessi passivi previsto dalla Riforma Tremonti (peraltro si noti come la parziale deducibilità nella riforma Tremonti derivava da ragioni di carattere antielusivo, in quanto non erano considerati ammessi secondo il progetto iniziale in deduzione unicamente gli oneri finanziari relativi ai debiti verso i soci).

Tuttavia la Riforma Visco, si è detto, attuò mediante la Dit e l'introduzione dell'Irap una “riequilibratura” del sistema impositivo e quindi di fatto una maggiore neutralità rispetto alla precedente circostanza di discriminazione verso il capitale di debito; la riforma Tremonti, per effetto dell'abolizione della Dit e in prospettiva dell'Irap, lo riformò di nuovo in senso opposto, ripristinando dunque una condizione di discriminazione fiscale a favore dell'indebitamento.

Altre importanti differenze riguardavano la politica degli incentivi agli investimenti per le imprese.

Si è osservato che con la legge Visco furono concesse agevolazioni selettive, a seconda quindi della tipologia di investimento e della relativa modalità di finanziamento.

Nel caso della legge Tremonti invece sarebbe più opportuno parlare di agevolazioni generalizzate, in quanto come visto legate alla deduzione dalla base imponibile di un ammontare commisurato all'incremento di investimenti effettuati, i quali potevano essere di tipologie estremamente eterogenee.

In altri termini la selettività delle agevolazioni caratterizzante la Riforma Visco indirizzava le imprese a tenere comportamenti desiderati (in particolare l'adozione di capitale di proprietà per finanziare alcune tipologie di investimenti); la generalità delle agevolazioni introdotte dalla Riforma Tremonti invece si limitava a promuovere l'aumento degli investimenti dell'impresa senza però influenzarli verso una particolare tipologia o modalità di finanziamento. A parità di altre condizioni dunque con riferimento alla politica degli investimenti, la Riforma Tremonti era certamente proiettata verso una maggiore neutralità del sistema impositivo; questa considerazione però deve essere fatta tenendo in considerazione le altre modifiche apportate tese verso una discriminazione a favore del capitale di debito.

Svolta brevemente una comparazione tra le due riforme, si propone di seguito una rassegna delle principali novità contenute nella legge delega n. 80/2003 che hanno trovato attuazione in tema di tassazione dei redditi societari e delle persone fisiche.

1.6.3.3 Le novità in tema di tassazione dei redditi societari: l'Ires

L'Ires (Imposta sul reddito delle società) introdotta per effetto del d.lgs. n. 344/2003, in attuazione della legge delega n. 80/2003, è l'imposta sulle società che ha sostituito la previgente Irpeg; si tratta quindi di un'imposta proporzionale sul reddito delle società che di fatto si poneva l'obiettivo di avvicinare il sistema impositivo nazionale previgente a quello degli altri paesi UE¹⁶⁸.

Innanzitutto per effetto dell'introduzione dell'Ires non si sono registrate novità con riferimento ai soggetti passivi che dunque, al pari dell'Irpeg, sono da rinvenire nelle società di capitali residenti, enti commerciali residenti, enti non commerciali residenti ed il complesso di società ed enti non residenti (per la parte di reddito prodotta in Italia); rimangono quindi escluse, così come nel sistema impositivo previgente, le persone fisiche e le società di persone che restano assoggettate all'Irpef. Va rilevato comunque che la riforma Tremonti prevedeva di escludere gli enti non commerciali dalla tassazione ai fini Ires e di ricondurli invece

¹⁶⁸ Varie sono le spinte normative a livello europeo che hanno spinto il legislatore nazionale ad avvicinare l'ordinamento italiano a quello internazionale. In particolare si ricordano:

- Art. 93 e 94 Trattato istitutivo Cee, così come modificato dal Trattato di Maastricht nel 1992, in tema di armonizzazione fiscale e ravvicinamento delle legislazioni degli stati membri in tema di imposte dirette ed indirette;
- Comunicazione n. 582/2001 della Commissione europea che ha proposto interventi in tema di riconoscimento reciproco dell'imposizione nello stato di residenza della casa madre (c.d. *Home State Taxation*), nella creazione di regole comuni a livello europeo di determinazione della base imponibile e nella codificazione di un'imposta sulle società a livello europeo e nell'armonizzazione delle singole legislazioni nazionali a livello europeo.

nell'ambito di applicazione dell'Ire: non essendo quest'ultima disposizione poi introdotta nell'ordinamento tributario, gli enti non commerciali rimanevano assoggettati all'imposta sulle società.

Tuttavia il legislatore ha anche previsto modalità di determinazione della base imponibile differenti a seconda della tipologia di soggetto passivo.

Per le società di capitali e gli enti commerciali il reddito prodotto è considerato in ogni caso reddito di impresa e dunque viene determinato partendo dall'utile o la perdita civilistica ed apportando variazioni in aumento ed in diminuzione in base alla normativa fiscale vigente; invece per gli enti non commerciali il meccanismo di determinazione della base imponibile ricalca quello dell'Irpef, essendo il reddito imponibile determinato come somma delle singole categorie reddituali. Coerentemente, per le società ed enti non residenti la determinazione della base imponibile viene effettuata nei due modi sopra esposti a seconda che la società o l'ente non residente possieda oppure no una stabile organizzazione in Italia.

Stabilita dunque la congruenza tra la nuova imposta e la precedente sotto il profilo dell'imposizione dei soggetti passivi, si riportano di seguito le principali novità rispetto all'impianto normativo previgente¹⁶⁹.

Una prima differenza riguarda l'aliquota; mentre l'aliquota applicabile ai fini Irpeg era pari al 34% (a partire dal 2003), l'Ires prevedeva invece una riduzione della stessa a 33% (poi ulteriormente ridotta fino al 27,5% nei successivi anni).

Altra importante differenza era relativa al credito di imposta. Si è infatti precedentemente rilevato che il meccanismo del credito di imposta previsto dal d.lgs. n. 467/1997 si basava sul c.d. "principio di copertura" (che andava a sostituire il previgente sistema del conguaglio), in base al quale il credito di imposta veniva riconosciuto al socio nel limite delle imposte ordinarie assolate dalla società. Era quindi previsto un credito di imposta ordinario ed uno virtuale, quest'ultimo trasferito al socio mediante il "meccanismo dei canestri". In estrema sintesi quindi l'Irpeg si configurava come un'imposta assolta a titolo di acconto dalla società, poiché i dividendi distribuiti dalla stessa concorrevano ad incrementare come redditi da capitale la base imponibile del socio, al quale veniva poi riconosciuto un credito di imposta per le imposte assolate dalla società: conseguentemente la società scontava a titolo di acconto l'Irpeg sul reddito prodotto mentre i soci scontavano l'Irpef a titolo definitivo sui dividendi, con un riconoscimento in capo a questi ultimi di un credito di imposta per evitare una doppia imposizione degli utili.

A partire dal 2004, per effetto del d.lgs. n. 344/2003, il legislatore ha optato invece per l'abrogazione del sistema del credito di imposta e l'adozione di un sistema misto di esclusione parziale e doppia imposizione¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Fonti: L. F. NATOLI, *La riforma tributaria e l'IREs*, Rubbettino, 2004; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010.

Dunque per effetto delle modifiche normative in parola l'imposta assolta dalla società lo diviene a titolo definitivo in quanto la tassazione del reddito prodotto viene effettuata solo in capo alla società; conseguentemente da un lato è prevista l'esclusione da tassazione dei dividendi percepiti dal socio e dall'altro viene meno il meccanismo del credito di imposta.

Il nuovo sistema tuttavia si basava su una esclusione soltanto parziale dei dividendi percepiti dal socio, pari al 60% nel caso di soci qualificati persone fisiche (nel caso di soci persone fisiche non qualificate la tassazione in capo al socio viene realizzata con una ritenuta alla fonte del 12,50% dell'ammontare del dividendo percepito) e al 100% (almeno inizialmente) nel caso di soci qualificati e non soggetti passivi Ires; ne derivava, come anticipato, una doppia imposizione parziale degli utili societari. Tale fenomeno tuttavia nelle intenzioni del legislatore doveva essere mitigato dalla già rilevata riduzione dell'aliquota Ires e quella dell'Irpef (quest'ultima prospettata ma poi non realizzata) al 33%.

Il sistema appena delineato di esclusione dei dividendi era peraltro strettamente connesso ad un'altra importante novità normativa: il regime di esenzione delle plusvalenze realizzate dai soggetti Ires per effetto di cessione di partecipazioni immobilizzate (c.d. *Participation Exemption, PEX*) previsto sempre dal d.lgs. n. 344/2003 e poi inserito nella disciplina del Tuir con l'art. 87. Lo scopo del regime in parola è quello di tassare i plusvalori solo nel momento in cui questi vengono realizzati nell'ambito dell'imposizione personale, evitando in tal modo un regime di doppia imposizione del reddito prodotto dalla società partecipata e partecipante. La conseguenza immediata dell'adozione del regime di esenzione delle plusvalenze è quindi l'irrilevanza fiscale delle minusvalenze da partecipazione e la connessa indeducibilità del complesso dei costi inerenti alle partecipazioni. Se infatti la *ratio* dell'esenzione delle plusvalenze è da ricercare nell'evitare la duplicazione dell'imposta sul reddito della partecipata, allo stesso modo con l'indeducibilità della minusvalenza l'obiettivo è evitare che la perdita realizzata dalla società partecipata possa utilizzata sia da questa (portandola a nuovo nel successivo periodo) che dalla società partecipante; lo stesso regime di indeducibilità veniva inizialmente peraltro applicato agli interessi passivi riferibili ai finanziamenti utilizzati per l'acquisto delle partecipazioni (c.d. "pro - rata patrimoniale").

Le conseguenze delle novità legislative appena delineate - la soppressione del credito di imposta sui dividendi e della possibilità di svalutare le partecipazioni - hanno dunque fatto

¹⁷⁰ L'intervento normativo in questione è stato reso necessario soprattutto per l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia che per effetto di alcune sentenze (Sentenza Verkooijen, 6 giugno 2000, causa 35/98; Sentenza Lenz, 15 luglio 2004, causa 315/02; Sentenza Manninen, 7 settembre 2004, causa 319/2002) ravvisò una violazione delle libertà previste dal Trattato Cee circa la disparità di trattamento tra dividendi distribuiti tra società residenti e quelli di fonte estera (Fonte: "*La competitività fiscale dell'Italia*", Rapporti biennali del Centro Studi di Confindustria, il sole 24 ore, 2002). In effetti, se è vero che il nuovo meccanismo impositivo ha realizzato una doppia imposizione parziale sugli utili societari, va comunque rilevato che il meccanismo del credito di imposta era in vigore solo in Italia (e non anche negli altri Paesi Ue) e riconosciuto solo a soggetti residenti. E' quindi agevole la comprensione di come questa circostanza, se non corretta, avrebbe potuto danneggiare l'Italia sotto il profilo della discriminazione fiscale tra i partner europei.

venir meno i due istituti che consentivano fino al 2003 alle imprese facenti parte di un gruppo di compensare gli utili e le perdite; questa è una delle ragioni che hanno portato all'introduzione della disciplina del consolidato fiscale e del regime della trasparenza di cui si dirà nei successivi paragrafi.

Occorre rilevare comunque che le partecipazioni incluse tra le immobilizzazioni possono godere del regime Pex solo qualora si verificano alcuno presupposti fondamentali:

- *Holding period*: Il possesso della partecipazione deve essere continuativo e durare almeno un anno;
- Iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie;
- Residenza della società partecipata in un paese non "*black list*";
- Esercizio di attività commerciale da parte della società partecipata.

Infine si ricordano le principali modifiche al Regime Pex¹⁷¹:

- D.l. n. 203/2005 (convertito con modifiche dalla legge n. 248/2005) ha stabilito per esigenze legate al gettito erariale l'imponibilità del 9% delle plusvalenze Pex a decorrere dal 2005 rispetto al regime istitutivo di totale esenzione; ha inoltre previsto l'ulteriore innalzamento dal 9% al 14% a decorrere dal 2007.

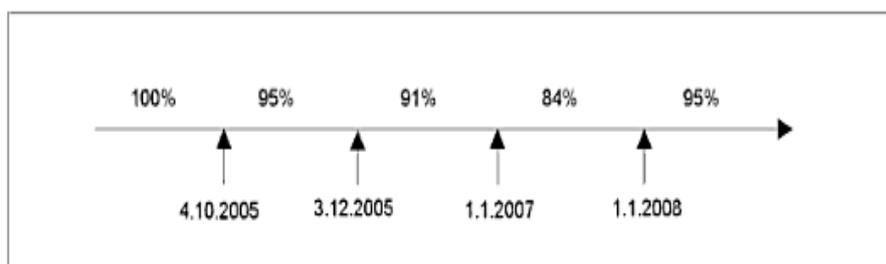
Le modifiche al regime Pex appena citate hanno dunque comportato un'esenzione del 95% delle plusvalenze realizzate tra il 4 ottobre 2005 e il 2 dicembre 2005 e del 91% delle plusvalenze realizzate tra il 3 dicembre 2005 e il 31 dicembre 2006. Sempre il testo normativo sopra citato ha poi modificato l'esenzione delle plusvalenze dal 91% delle plusvalenze realizzate tra il 3 dicembre 2005 e il 31 dicembre 2006 all'84% di quelle realizzate a decorrere dal 1 gennaio 2007.

- Legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008). Ha modificato la percentuale di esenzione delle plusvalenze realizzate a partire dal 1 gennaio 2008 dall'84% al 95%; è stato inoltre abrogato il meccanismo del "pro - rata patrimoniale" ed è stata introdotta al suo posto la nuova disciplina generale degli interessi passivi ex art. 96 Tuir.

Si propone di seguito un grafico riassuntivo di quanto detto sopra:

¹⁷¹ Fonte: P. PETRANGELI, *Il reddito di impresa. Guida pratica all'Ires, Irap e alle relative basi imponibili dopo la finanziaria 2008*, Giuffrè, 2008.

Grafico 6: Schema delle modifiche al regime Pex dall'introduzione fino al 2008



Fonte: A. COTTO, "Guida alla manovra finanziaria 2008", Ipsoa, 2008.

1.6.3.4 Thin capitalization

La *thin capitalization* (o capitalizzazione sottile) consiste nella sottocapitalizzazione di un'impresa rispetto al tipo di attività svolta e al contestuale finanziamento della stessa mediante ricorso al debito nei confronti dei soci qualificati¹⁷².

Lo scopo è quello di effettuare una trasformazione per la società da dividendi in interessi passivi e per il socio qualificato da dividendi in interessi attivi; in questo modo per la società partecipata il vantaggio fiscale consisterebbe nella deducibilità degli interessi passivi dalla base imponibile (rispetto all'indeducibilità degli interessi attivi), mentre per il socio un risparmio di imposta sugli interessi attivi (rispetto ad una distribuzione di utili): in tal modo infatti il socio trasformerebbe parte dell'utile d'impresa, sottoposto all'IRPEG, in interessi attivi, generalmente assoggettati a una tassazione più favorevole¹⁷³.

Le norme di contrasto alla *Thin capitalization* dunque miravano a limitare la deducibilità degli interessi passivi derivanti da finanziamenti erogati o garantiti dai soci.

Tali norme di contrasto alla sottocapitalizzazione delle imprese erano presenti nell'ordinamento tributario prima della Riforma Tremonti essenzialmente con l'istituzione della Dit e dell'Irap per effetto della d.lgs. n. 467/1997 i quali, come visto precedentemente, si ponevano l'obiettivo di incentivare la capitalizzazione delle imprese; erano inoltre previste tutte una serie di interventi *ad hoc* in chiave anti - elusiva quali¹⁷⁴:

¹⁷² Fonte: M. ANDRIOLA, "L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale", in fiscooggi.it, pubblicato il 01/03/2005.

¹⁷³ Il risparmio di imposta ottenuto dal socio qualificato verrebbe esacerbato evidentemente soprattutto nella circostanza in cui questo fosse residente in un Paese, diverso da quello di residenza della società partecipata, in cui la tassazione degli interessi attivi fosse bassa o nulla.

Al contrario se entrambi i soggetti, società partecipata e socio qualificato, fossero residenti in uno stesso Paese e quindi sottoposti ad uno stesso regime di tassazione in cui fosse prevista una tassazione degli interessi attivi percepiti, il vantaggio fiscale verrebbe meno per il socio qualificato; infatti a fronte del risparmio di imposta della società partecipata in termini di deduzione degli interessi passivi, il socio vedrebbe comunque aumentare la propria base imponibile per effetto della percezione degli interessi attivi; si trasferirebbe dunque in capo a quest'ultimo il carico fiscale.

¹⁷⁴ Fonte: G. BERNONI, "Thin capitalization. Indeducibilità interessi derivanti da finanziamenti soci: effetti (anche imprevisti) nella sua applicazione", *il fisco*, n. 32/2004.

- Art. 63 d.p.r. 597/1973: pro-rata di indeducibilità al fine di contrastare gli arbitraggi derivanti da investimenti in obbligazioni esenti di disponibilità liquide ottenuto con il ricorso al capitale di credito con completa deducibilità degli interessi passivi;
- Art. 7 d.l. n. 323/1996 (convertito in legge n. 425/1996): Disposizione sui rendimenti di titoli di proprietà del socio posti a garanzia dei finanziamenti verso la società;
- Art. 26 d.p.r. n. 600/1973: Disposizioni in tema di rendimenti delle obbligazioni.
- Art. 37 - bis d.p.r. 600/1973: Norma generale anti elusiva, applicabile nella circostanza in cui il denaro apportato a titolo di finanziamento fosse stato utilizzato dalla società partecipata per effettuare un conferimento.

La riforma Tremonti in seguito in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge n. 80/2003) e il decreto di attuazione (d.lgs. n. 344/2003) introdussero organicamente nell'ordinamento fiscale l'istituto della *thin capitalization*, la cui disciplina è rinvenibile nell'art. 98 del TUIR¹⁷⁵, di cui si illustra di seguito brevemente il relativo contenuto..

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione la normativa in parola si applicava alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti determinate soglie, direttamente o indirettamente erogati o garantiti da un socio qualificato o da una sua parte correlata¹⁷⁶. La normativa in questione si applicava quindi ai finanziamenti erogati o garantiti dai soggetti cui sopra, intendendosi con tali termini rispettivamente la concessione di mutui, depositi in denaro o in natura e debiti assistiti da garanzie reali o personali.

I soggetti nei cui confronti poteva operare l'indeducibilità degli interessi passivi erano dunque tutti i soggetti esercenti attività di impresa, il cui reddito di impresa era assoggettato a tassazione in Italia quali società di capitali, enti pubblici e privati, società di persone, imprese individuali e familiari residenti e società ed enti di ogni tipo non residenti ma che svolgessero attività nel territorio dello stato mediante stabile organizzazione.

Occorreva inoltre che ai fini dell'applicabilità della normativa in parola si realizzassero congiuntamente i seguenti presupposti fondamentali:

- Presenza di uno o più soci qualificati nella compagine societaria;
- Erogazione o concessione di garanzia relativamente a finanziamenti verso l'impresa partecipata da parte dei soci qualificati o loro parti correlate;

¹⁷⁵ L'art. 98 del tuir- Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione- ha peraltro subito importanti modifiche per effetto della legge n. 244/2007.

¹⁷⁶ Il socio qualificato è chi, direttamente o indirettamente, controlla ex art. 2359 cc il soggetto debitore, oppure partecipa al capitale sociale dello stesso con una percentuale pari o superiore al 25%; per parti correlati si intendono le società da questi controllate e, se persona fisica, anche il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Sono previste inoltre dalla normativa di contrasto alla thin capitalization per entrambe le definizioni tutta una serie di esclusioni dall'ambito soggettivo.

- Realizzazione di uno squilibrio finanziario di 4 a 1 tra l'ammontare complessivo dei finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati (o loro parti correlate) e l'ammontare di patrimonio netto della società riferibili ai soci qualificati (o loro parti correlate).

In presenza della realizzazione dei requisiti cui sopra si poteva procedere dunque alla determinazione degli interessi passivi indeducibili secondo quanto previsto dalla disciplina sopra citata.

In definitiva l'introduzione delle norme di contrasto alla *thin capitalization* hanno ridotto in parte la discriminazione a favore del capitale di debito effettuato per effetto della riforma Tremonti e perseguito allo stesso tempo una lotta all'elusione fiscale.

Le norme in esame sono state tuttavia abrogate a partire dal 2008 per effetto della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008), in quanto giudicate eccessivamente penalizzanti soprattutto per le piccole e medie imprese in quanto disincentivavano i finanziamenti sia di terzi che quelli dei soci, soprattutto vista la mancanza di norme che incentivassero il ricorso al capitale di proprietà¹⁷⁷.

1.6.3.5 Incentivi alle imprese

La politica delle agevolazioni temporanee agli investimenti (c.d. "Tremonti - bis") introdotta per effetto della riforma in esame era rinvenibile nella già citata "Manovra dei 100 giorni" (legge n. 383/2001), la quale riguardava gli investimenti netti in beni strumentali posti in essere dalle imprese a partire dal secondo semestre del 2001 e nell'anno successivo¹⁷⁸.

In particolare l'incentivo per le imprese era da rinvenire dalla deduzione dalla base imponibile ai fini Irpef e Irpeg del 50% del differenziale esistente tra il volume degli investimenti netti realizzati nel periodo di agevolazione e la media dei cinque anni precedenti, con la previsione

¹⁷⁷ Si veda a tal proposito la relazione finale della Commissione di studio sull'imposizione fiscale delle società presieduta da Biasco del 2007 che giudicava la disciplina in parola come "*complicata, asimmetrica e di difficile accertamento*"; contestualmente proponeva la "*soppressione della thin capitalisation come norma antielusiva e sua sostituzione con meccanismo di indeducibilità di quote degli interessi (netti), crescente, oltre una certa soglia del rapporto debito/patrimonio, in via continuativa e progressiva con il crescere del rapporto stesso; dispositivo applicabile a tutti gli interessi passivi e attivi, e a tutte le imprese, con esclusione delle imprese di intermediazione creditizia e finanziaria*".

¹⁷⁸ In realtà gli interventi normativi in questione erano già stati in precedenza varati con la c.d. "legge Tremonti" nel biennio 1994 - 1996 per effetto del d.l. n. 357/1994 che prevedeva la detassazione del 50% del costo che eccedeva la media degli investimenti del quinquennio 1989/1993; in altri termini era una forma di detassazione degli utili reinvestiti nell'impresa purché riferiti all'acquisto di nuovi beni strumentali a prescindere dalla fonte di finanziamento.

Essenzialmente la differenza tra la "legge Tremonti" e la "Tremonti - bis" riguarda da un lato l'estensione dell'agevolazione anche ai lavoratori autonomi, le banche e le assicurazioni (in tal modo includendo il complesso dei soggetti percettori di un reddito di impresa o lavoratore autonomo) e dall'altro l'inclusione delle spese di formazione del personale al netto di eventuali contributi e i servizi di assistenza degli asili nido utilizzabili dai lavoratori dipendenti (con la previsione che tali spese dessero luogo automaticamente ad una variazione in diminuzione dell'imponibile senza effettuare confronti con il quinquennio precedente).

di consentire di sfruttare l'agevolazione nei periodi successivi qualora nell'anno di effettuazione degli investimenti il reddito imponibile fosse incapiante.

Gli incentivi in questione dunque avevano un carattere fortemente generale: infatti riguardavano da un lato categorie di investimenti estremamente eterogenee e dall'altro non si teneva in considerazione la fonte di finanziamento prescelta per l'effettuazione dell'investimento giacché l'obiettivo era detassare l'investimento in sé, senza considerare l'afferente fonte di finanziamento; l'unico limite era che venivano per l'appunto considerati solo gli investimenti incrementali rispetto ai precedenti esercizi.

In tema di incentivi vanno poi ricordate le modifiche al credito di imposta sui nuovi investimenti nelle aree svantaggiate (c.d. Agevolazione Visco Sud)¹⁷⁹, introdotto come visto per effetto della legge n. 388/2000; infatti importanti modifiche sono intervenute per effetto del d.l. n. 138/2002 circa i seguenti aspetti:

- I beneficiari del credito di imposta erano solo imprese che operavano in specifici settori (es. settore estrattivo, manifatturiero, distribuzione di energia elettrica, etc.);
- Obbligo da parte dei beneficiari di presentare preventivamente un'apposita istanza relativa all'accesso al credito di imposta;

Ulteriori modifiche sono poi intervenute per effetto della legge n. 178/2002 che hanno esteso il credito di imposta anche per gli investimenti realizzati nel Nord Italia.

Altra importante modifica è stata poi l'abrogazione dell'art. 5, comma 2, della legge n. 383/2001 che stabiliva il venir meno del principio di alternatività tra la "Visco Sud" e la "Tremonti bis"; per effetto della modifica normativa in parola dunque le due agevolazioni diventavano cumulabili¹⁸⁰.

1.6.3.6 Le novità in tema di tassazione dei gruppi

Come precedentemente anticipato altra importante novità in ambito societario, ha riguardato l'introduzione per effetto della legge delega n. 80/2003 e il conseguente d.lgs. n. 344/2003 di un regime opzionale di tassazione dei gruppi, in base al cosiddetto principio del consolidato fiscale¹⁸¹.

Il consolidato fiscale nazionale rappresenta un istituto opzionale mediante il quale le società facenti parte di uno stesso gruppo possono effettuare la somma algebrica delle proprie basi imponibili, autonomamente determinate, dando quindi luogo ad una compensazione tra gli utili e le perdite a livello di gruppo¹⁸². Più in generale quindi il nuovo sistema di tassazione

¹⁷⁹ Fonte: R. FABIO, R. GUERINO, *Le agevolazioni alle imprese*, Ipsoa, 2010.

¹⁸⁰ Fonte: R. SALERNO, M. ALBANO, "La Visco - sud "cambia pelle": riconosciuta la cumulabilità con la "Tremonti - bis", in Sanpaolo IMI per le imprese, IPSOA, 2001.

¹⁸¹ Fonti: G. RIPA, *La fiscalità d'impresa*, Cedam, 2001; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010.

¹⁸² Occorre rilevare che con riferimento alle società controllate il reddito imponibile di queste concorre alla determinazione della base imponibile del gruppo indipendentemente dalla partecipazione detenuta

dei gruppi da la possibilità da un gruppo di imprese di ottenere la determinazione di un'unica base imponibile e la possibilità di utilizzare fin da subito le perdite fiscali a compensazioni degli utili di altre società.

Il regime previgente, abrogato per effetto della legge delega n. 80/2003, infatti prevedeva unicamente in presenza di perdite in capo alla società partecipata il riconoscimento per l'impresa partecipante (ancorché non facente parte del gruppo) di un credito di imposta sui dividendi e la possibilità di svalutare la partecipazione detenuta; dunque l'introduzione della tassazione consolidata aveva il duplice fine di concretizzare il "riconoscimento fiscale" di un gruppo di imprese¹⁸³ e allineare il sistema tributario italiano a quello degli altri Paesi Ue.

La possibilità di accedere al consolidato fiscale sono tuttavia limitate ad una serie di soggetti tassativamente indicati dall'art. 117 Tuir quali:

- le società per azioni ed in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato in "qualità" di controllanti se in possesso dei seguenti requisiti: siano residenti in un Paese con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo contro la doppia imposizione ed esercitino in Italia un'attività d'impresa mediante stabile organizzazione.

In ogni caso tutti i soggetti cui sopra devono essere soggetti passivi Ires e sono in ogni caso esclusi coloro che usufruiscono della riduzione dell'aliquota. Occorre inoltre che si verifichino alcuni requisiti oggettivi quali:

- Si realizzi la fattispecie del controllo¹⁸⁴;
- L'opzione sia esercitata in maniera irrevocabile per 3 anni consecutivi;
- Abbiamo aderito al consolidato la società controllante e le società controllate le quali abbiano un esercizio analogo¹⁸⁵;

dal soggetto controllante; questa circostanza può evidentemente creare un danno nei confronti degli azionisti di minoranza ed un indubbio vantaggio per la società controllante che si avvantaggia delle perdite trasferite. Per tale ragione sono previsti i c.d. "accordi di consolidamento", mediante i quali la società controllante ha la possibilità di conferire beni in denaro o in natura nella società controllata. Vantaggi che, sotto il profilo fiscale, sono neutri: sono indeducibili per la controllante e non tassabili per la controllata.

¹⁸³ Fonte: G. RIPA, "La tassazione per i gruppi di impresa. Il consolidato nazionale", in Ires, Italia Oggi, n. 23/2003.

¹⁸⁴ In particolare si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata al cui capitale sociale ed al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa, direttamente o indirettamente, per una percentuale superiore al 50%, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo.

¹⁸⁵ In realtà non tutte le società devono per forza di cose aderire al consolidato nazionale; potrebbe dunque essere stabilito un perimetro di consolidamento in cui alcune società ne siano escluse.

- Siano rispettate tutta una serie di formalità (es. comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione).

La disciplina del consolidato fiscale ha subito peraltro importanti modifiche per effetto della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) di seguito riportate¹⁸⁶:

- Modifica ai termini per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate per l'esercizio dell'opzione;
- Imposta sostitutiva sui disallineamenti tra valori civili e fiscali;
- Adattamento del calcolo degli accordi di consolidamento in ragione della nuova aliquota IRES al 27,5%;
- Adattamento della determinazione della deducibilità degli interessi passivi per effetto della modifica dell'afferente disciplina;
- Abrogazione delle rettifiche di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi;
- Abrogazione del regime di neutralità fiscale dei beni infragruppo.

Si noti che in realtà, oltre a quella relativa al consolidato fiscale, esistono altre discipline sui gruppi, quali quella relativa alla cessione dei crediti di imposta infragruppo, quella relativa al saldo liquidazione IVA, la disciplina del consolidato mondiale e l'istituto della trasparenza.

Con riferimento alla prima disciplina (ex art. 43-ter, d.p.r. n. 602 del 1973) le eccedenze IRES delle società o enti appartenenti un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza particolari formalità (in particolare atto pubblico o scrittura privata autenticata notificata all'amministrazione finanziaria.). È dunque sufficiente che il cedente indichi nella propria dichiarazione i dati identificativi del cessionario e gli importi ceduti.

Per quanto concerne la disciplina dell'IVA di gruppo (ex art. 73, comma 3, d.p.r. n. 633/72), questa prevede che le società controllate possano cedere alla controllante il proprio saldo da liquidazione IVA; in tal modo la controllante procede alle liquidazioni IVA compensando debiti e crediti d'imposta.

Con riferimento alla disciplina del consolidato mondiale, anch'essa introdotta per effetto della legge delega n. 80/2003 e il d.lgs. n. 344/2003, questa è stata istituita per includere nel consolidato fiscale anche le società non residenti; si riportano di seguito le principali caratteristiche che lo differenziano dal consolidato nazionale¹⁸⁷:

¹⁸⁶ Fonte: G. MARTANI, "Consolidato fiscale, le novità in campo", in *fiscooggi.it*, pubblicato il 06/2008.

¹⁸⁷ Fonte: B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale ed internazionale*, Giuffrè, 2009.

- L'opzione del consolidato mondiale è operata unicamente dalla società controllante residente, mentre nel consolidato nazionale l'opzione è esercitata tanto dalla società controllante che dalla controllata;
- Il perimetro di consolidamento deve necessariamente includere tutte le società consolidate non residenti, mentre nel consolidato nazionale alcune società possono essere escluse;
- La durata dell'opzione è di 5 anni per la prima volta e 3 anni per le volte successive, mentre nel consolidato nazionale è sempre di 3 anni;
- Obbligo di certificazione dei bilanci di tutte le società da parte di società di revisione;
- E' possibile scomputare dall'imposta calcolata le imposte assolute all'estero a titolo definitivo da parte delle società controllate non residenti.

Importanti novità hanno riguardato anche il consolidato mondiale per effetto della legge n. 244/2007:

- Abrogazione delle rettifiche di consolidamento (esclusione della quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate e rideterminazione del pro - rata patrimoniale);
- Abrogazione delle cessioni infragruppo in regime di neutralità.

Infine un'altra novità contenuta nel d.lgs. n. 344/2003, ha riguardato l'introduzione del regime della trasparenza fiscale; in particolare il l'istituto in parola- opzionale a differenza del previgente istituto della trasparenza per le società di persone - è rivolto alle società di capitali, i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione pari o superiore al 10%.

Per effetto dell'adesione all'opzione, si realizza un consolidamento dei risultati della società partecipata in capo a tutti i soci in misura corrispondente alla partecipazione detenuta da questi; conseguentemente la società partecipata non deve assolvere l'Ires sul proprio reddito prodotto, essendo questa imputata per trasparenza ai soci partecipati pro quota. Tuttavia la società che esercita l'opzione funge da garante delle obbligazioni tributarie da parte dei soci ed comunque tenuta alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

E' altresì prevista dalla normativa in esame un regime di trasparenza per le "piccole" srl.

1.6.3.7 Le novità in tema di Irpef

Altro obiettivo della legge delega n. 80/2003, come si è detto, era la sostituzione dell'Irpef in una nuova imposta sulle persone fisiche, l'IRE. Si propongono di seguito le principali modifiche che dovevano essere apportate al tributo per effetto dell'art.3 del testo normativo citato.

In primo luogo era prevista l'introduzione di due sole aliquote applicabili (rispetto alle cinque previgenti) su due distinti scaglioni di reddito: queste erano pari rispettivamente al 23% fino a 100.000 euro e al 33% oltre tale importo.

Per assicurare comunque la progressività dell'imposizione, a fronte di una consistente riduzione degli scaglioni reddituali, erano previste comunque altre sostanziali novità.

Una di queste era costituita dalla c.d. "*No Tax Area*", che si configurava di fatto come una parte di reddito (decescente in base all'aumento dello stesso) non assoggettata a tassazione, essendo ricompresa in una fascia di esenzione assoluta dall'imposta sulle persone fisiche¹⁸⁸.

Altra rilevante correttivo in termini di progressività era poi costituita dalla sostituzione delle detrazioni in deduzioni, le quali a loro volta avrebbero subito un progressivo potenziamento (accogliendo al loro interno anche gli oneri detraibili); le deduzioni in particolare avrebbero dovuto essere determinate in base ad una gerarchia di valori e criteri (ad esempio il numero di familiari, il numero di lavoratori all'interno della famiglia, la sanità, l'istruzione, previdenza, etc.) e ovviamente avrebbero dovuto essere concentrate sui redditi medi e bassi.

Sempre al fine di garantire la progressività del nuovo sistema impositivo era stata poi articolata una c.d. "clausola di salvaguardia"; secondo quanto disposto dalla legge delega infatti il legislatore doveva prevedere "una clausola di salvaguardia, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole od uguale, mai peggiore, del precedente, con riferimento anche agli interventi di natura assistenziale e sociale". Si trattava dunque di una norma transitoria stabilita nei confronti del contribuente il quale non avrebbe dovuto in ogni caso subire penalizzazioni dal nuovo regime impositivo; conseguentemente era prevista la possibilità per lo stesso, laddove dal confronto del calcolo dell'imposta con il vecchio metodo a quello nuovo ne risultasse una discrepanza, di avvalersi del sistema di aliquote e detrazioni previgente¹⁸⁹.

Come precedentemente anticipato la riforma dell'IRPEF ha trovato un'attuazione solo parziale.

In particolare per effetto della legge n. 289/2002 (finanziaria per il 2003) è stato introdotto il sistema della "*no tax area*" che di fatto è andato a sostituirsi a gran parte delle detrazioni previgenti sui redditi da lavoro; la legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005) ha poi ulteriormente ridotto il numero di detrazioni sui redditi da lavoro in parte trasformandole in deduzioni dal reddito complessivo ed in parte abrogandole. Il numero di aliquote IRPEF è

¹⁸⁸ In particolare la "*No Tax Area*" ricomprendeva un importo esente di 3.000€ per il complesso di contribuenti ai quali andavano aggiunti importi parzialmente o totalmente esenti per i lavoratori dipendenti, pensionati, lavoratori autonomi e titolari di redditi di impresa. Il sistema in parola dava dunque luogo ad una deduzione progressiva per i redditi compresi tra 7.500€ (al di sotto di questa soglia di fatto si realizzava un'esenzione totale) e 33.500€ (superati i quali la deduzione si annullava). Peraltro l'introduzione dell'istituto in parola ebbe l'effetto di abrogare la preesistente "fascia di esenzione" dall'imposta fissata in precedenza a 7.000€.

¹⁸⁹ Fonte: F. CARRIROLO, "*La clausola di salvaguardia si applica anche al 2004*", in *fiscooggi.it*, pubblicato il 02/02/2004.

stato poi ridotto da cinque¹⁹⁰ a tre per effetto sempre della legge n. 311/2004, la quale ha modificato anche i relativi scaglioni di reddito, determinati come segue:

- a) per i redditi fino a 26.000 euro, aliquota del 23%;
- b) per i redditi oltre 26.000 euro e fino a 33.500 euro, aliquota del 33%;
- c) per i redditi oltre 33.500 euro, aliquota del 39%.

E' stato inoltre introdotto per i redditi superiori a 100.000€ un contributo di solidarietà pari al 4%(che di fatto portava l'aliquota marginale al 43%) del reddito eccedente tale importo.

Infine è stata introdotta e mantenuta anche per il 2004 la clausola di salvaguardia.

1.6.4 Le politiche fiscali del secondo governo Prodi (2006 - 2008)

I principali testi normativi concernenti la politica fiscale attuata dal governo tra il 2006 e il 2008 sono rinvenibili innanzitutto da un lato nel Documento di Programmazione economico – finanziaria) ex d.l. n. 223/2006 e dall'altro dalla legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007), oltre che nella studio sulla riforma fiscale elaborato dalla Commissione Biasco nel 2007. I principali interventi hanno riguardato per effetto dei testi di legge sopra riportati i seguenti ambiti: lotta all'evasione e all'elusione fiscale, misure a sostegno dell'economia, interventi in materia di imposizione diretta ed indiretta per riequilibrarne il gettito e l'incentivo alle attività produttive rispetto a quelle speculative.

Più in particolare sotto il profilo degli incentivi alla ripresa economica, importanti interventi hanno riguardato la riduzione del cuneo fiscale (così come rilevata precedentemente) e la previsione di agevolazioni fiscali riferibili essenzialmente alla reiterazione della concessione di un credito d'imposta per le imprese che svolgevano attività nelle aree svantaggiate o nei settori in declino.

Importanti novità hanno per l'appunto poi riguardato la modifica al complesso di imposte dirette ed indirette. Si riportano schematicamente di seguito le principali novità suddivise per tipologia di imposta.

Nell'ambito dell'imposizione diretta e nello specifico dell'Irpef, importanti modifiche sono state rivolte alla struttura delle deduzioni e delle detrazioni e a quello delle aliquote.

In questo senso è stata innanzitutto modificata la disciplina dell'addizionale comunale Irpef; la disciplina istitutiva, introdotta per effetto del d.lgs. n. 360/1998, e poi successivamente modificata con legge n. 133/1999, legge n. 488/1999 e legge n. 342/2000 prevedeva che l'addizionale del tributo fosse articolata in due aliquote distinte (in entrambi i casi la riscossione del tributo era operata materialmente dallo Stato e poi ripartita tra i vari enti locali): da un lato un'aliquota di compartecipazione dell'addizionale Irpef analoga a tutti i comuni e fissata dal Ministero delle Finanze e dall'altra un'aliquota opzionale e variabile decisa di volta in volta dal Comune. Proprio questa seconda componente, la quale nel corso

¹⁹⁰ A tal proposito si ricorda che per effetto della riforma Visco vi era già stata una riduzione a cinque aliquote, dalle nove precedentemente stabilite nel 1982.

degli anni ha incrementato la propria importanza in termini di gettito erariale¹⁹¹, ha subito le principali modifiche circa i seguenti aspetti¹⁹²:

- L'addizionale Irpef opzionale non poteva eccedere fino al 2006 il tetto massimo dello 0,5% e comunque l'incremento annuo non poteva essere superiore allo 0,2%; a partire dal 2007 è stata aumentato il tetto massimo dallo 0,5% allo 0,8%. E' stata comunque fatto divieto di modificare l'aliquota nel 2007;
- Sono state cambiate le modalità di versamento del tributo; in particolare è stato introdotto un versamento in acconto del 30% calcolato con la nuova aliquota applicabile ma sulla base imponibile dell'anno precedente.

Altri importanti modifiche hanno riguardato poi come accennato il sistema delle detrazioni e delle deduzioni; sono state poi di nuovo ritoccate le aliquote, così come di seguito riportato:

- 23% per i redditi fino a 15.000 euro;
- 27% da 15.001 a 28.000 euro;
- 38% da 28.001 a 55.000 euro;
- 41% da 55.001 a 75.000 euro;
- 43% oltre i 75.000 euro.

La legge finanziaria per il 2007 ha poi modificato la disciplina di altre imposte quali: l'Irap e l'ICI (così come rilevato precedentemente) e poi tutta una serie di tributi minori quali:

- E' stata introdotta un'imposta di scopo¹⁹³. La disciplina in questione dava la possibilità al Comune, interessato alla realizzazione di un'opera pubblica tra quelle tassativamente individuate dalla legge (es. opera di restauro, viaria, etc.), di istituire un'imposta temporanea volta alla copertura di una parte delle spese correnti (comunque non superiori al 30%) concernenti la stessa. Peraltro la disciplina istitutiva dell'imposta di

¹⁹¹ Nel 2003 il numero di Comuni che avevano deciso di applicare l'addizionale Irpef opzionale erano 2003, con un gettito stimato pari a 1.571 milioni di euro; nel corso degli anni il numero dei Comuni è continuamente aumentato, così come il gettito che ha subito un incremento nel 2012 dell' 85,4%, attestandosi a 2.913 milioni di euro. Un'idea più precisa della crescente importanza dell'addizionale comunale (e regionale) è riassunta nella seguente tabella:

Tabella 22:Le principali imposte pagate dalle famiglie tra il 2003 e il 2012

Dati in milioni di euro

| Descrizione | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Addizionale regionale IRPEF | 6.166 | 6.741 | 6.430 | 6.199 | 7.387 | 8.229 | 8.085 | 8.168 | 8.401 | 10.616 |
| Addizionale comunale IRPEF | 1.571 | 1.615 | 1.555 | 1.561 | 2.230 | 2.725 | 2.874 | 2.854 | 2.913 | 2.913 |
| ICIMMU | 11.035 | 11.552 | 11.704 | 12.090 | 12.743 | 9.685 | 9.474 | 9.193 | 9.200 | 21.455 |
| TOTALE | 18.772 | 19.908 | 19.689 | 19.850 | 22.360 | 20.639 | 20.433 | 20.215 | 20.514 | 34.984 |
| A famiglia (importi in euro) | 821 | 854 | 834 | 830 | 921 | 838 | 820 | 803 | 815 | 1.390 |

Fonte: Ufficio Studi CGIA di Mestre, dati Istat, Dipartimento delle Finanza e Relazione tecnica al d.l. n. 201/2011.

¹⁹² Fonte: Servizio politiche economiche e finanziarie UIL.

¹⁹³ Fonte: "Finanziaria 2007": L'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche", pubblicato il 17/01/2007, su www.overlex.com.

scopo era strettamente collegata a quella dell'Imposta comunale sugli immobili; infatti l'imposta in questione era determinata applicando alla base imponibile dell'ICI un'aliquota massima dello 0,5 per mille.

- E' stata modificata la disciplina sulla tassa sulle successioni e le donazioni¹⁹⁴. Il tributo in questione, disciplinata dal d.lgs. n. 346/1990 e poi abrogato per effetto del d.l. n. 383/2001, è stato quindi reintrodotta con il d.l. n. 262/2006 (convertito poi con modifiche in legge n. 286/2006).

La nuova disciplina prevedeva quindi che l'imposta fosse dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi; quindi il tributo in questione si applicava ai trasferimenti di beni e diritti per successione *mortis causa* e ai trasferimenti di beni e diritti per donazione *inter vivos*. Con riferimento alla determinazione della base imponibile, analoga per entrambe le imposte, questa era calcolata assoggettando a tassazione qualunque bene trasferito (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) determinando quindi un valore complessivo netto dei beni; l'aliquota applicabile differiva invece a seconda che si trattasse di successione (aliquote variabili tra il 4%, 6% e 8% a seconda del grado di parentela) o di donazione anche in questo caso con aliquote variabili secondo il grado di parentela ma diverse rispetto al caso precedente).

- E' stata modificata la disciplina delle tasse automobilistiche (c.d. "bollo auto"). Il tributo in questione, istituito originariamente con il d.p.r. n. 39/1953, aveva già subito diverse modifiche importanti dapprima con il d.p.r. n. 53/1983 (Testo Unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) e poi con la legge n. 449/1997 e il D.M. n. 418/1998 che ne avevano sancito la natura di imposta regionale. Il bollo auto veniva quindi applicato a tutti i veicoli iscritti al Pubblico Registro Automobilistico (PRA) e a tutta una serie di altri veicoli (es. veicoli non iscritti al PRA perché l'iscrizione non si configurava come necessaria, veicoli d'epoca). La tassa era quindi dovuta dai proprietari, gli usufruttuari o gli intestatari della carta di circolazione del veicolo.

La base imponibile, prima delle modifiche legislative intervenute con la legge n. 296/2006, era determinata applicando una tariffa base di 2,58€ per ogni Kilowatt del veicolo; la legge finanziaria per il 2007 ha quindi aumentato la tariffa base in ragione della quota di emissioni di ossido di carbonio del motore utilizzato, accogliendo quindi le nuove convenzioni europee sulle emissioni inquinanti (a tal fine è stata anche prevista la concessione di incentivi per il rinnovo del parco vetture eco – compatibili).

¹⁹⁴ Fonte: S. CINIERI, "La nuova imposta sulle successioni e sulle donazioni", pubblicato il 05/03/2007, in fiscooggi.it

Altro testo normativo rilevante sotto il profilo fiscale emanato dal governo è da rinvenire poi nel d.l. n. 159/2007 (convertito in legge n. 222/2007) concernente alcune novità minori in tema di ICI ed altri tributi locali, modifiche in tema di accertamento ed agevolazioni.

Un intervento di carattere ben più incisivo è invece stato fatto per effetto della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008).

In questo caso importanti modifiche normative hanno riguardato per prima cosa l'IRPEF con riferimento al sistema delle detrazioni e delle deduzioni. In particolare è stata introdotta una ulteriore detrazione Irpef, pari a 1.200 euro, per i nuclei familiari con più di tre figli a carico indipendentemente dal livello di reddito; inoltre se tale detrazione avesse comportato l'incapienza del soggetto beneficiario era comunque riconosciuto un sussidio pari alla quota di detrazione che non avesse trovato riconoscimento. Altre detrazioni sono state poi introdotte per le ristrutturazioni edilizie, alcune delle quali spettanti anche in regime di impresa.

Molte novità rilevanti sono state poi previste in tema di Ires. La prima di queste è sicuramente da rinvenire nella riduzione dell'aliquota applicabile, ridotta dal 33% al 27,5%; tale novità tuttavia venne compensata da un allargamento della base imponibile per effetto dell'abrogazione delle norme sulla *Thin Capitalization* e sul pro – rata patrimoniale e della contestuale modifica alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi. Sotto questo profilo infatti il nuovo art. 96 Tuir prevedeva che gli interessi passivi fossero completamente deducibili nei limiti degli interessi attivi che concorrevano alla base imponibile Ires; la parte eccedente era deducibile nei limiti del 30% del Reddito Operativo Lordo¹⁹⁵. La parte eccedente del ROL sarebbe divenuta deducibile solo in presenza di un ROL capiente nei successivi esercizi, posto che tale parte eccedente era riportabile a nuovo illimitatamente nei successivi periodi di imposta.

La disciplina degli interessi passivi appena enunciata presentava però delle deroghe con riferimento alle banche, alle assicurazioni e gli altri soggetti finanziari nonché delle regole specifiche con riferimento all'ambito del consolidato nazionale.

Altre novità in tema di deducibilità delle componenti negative di reddito hanno inoltre riguardato le spese di rappresentanza, le perdite e gli ammortamenti.

Con riferimento alla prima novità, sono da considerare innanzitutto ex art. 107 Tuir spese di rappresentanza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore. Sempre

¹⁹⁵ Il Reddito Operativo Lordo è da calcolarsi come somma algebrica di alcune voci del conto economico civilistico; in particolare:

- voce A di Conto Economico
- voce B di Conto Economico
- + ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- + canoni di leasing alla voce B8 del Conto Economico

secondo quanto stabilito dalla norma, le spese di rappresentanza sono interamente deducibili in misura pari all'1,3% dei ricavi e gli altri proventi fino a 10 milioni, allo 0,5% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente a 10 milioni ma comunque ricompresa entro 50 milioni e 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni per lo 0,1% dei ricavi e gli altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni. Il testo normativo in esame ha inoltre elevato da 25,82 euro a 50 euro la deduzione integrale del valore unitario per le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente dall'impresa.

Altre novità importanti hanno poi riguardato, come anticipato, la disciplina delle perdite¹⁹⁶.

Il testo normativo in esame ha infatti abrogato le disposizioni introdotte a partire dal 2006 sull'utilizzo delle perdite delle imprese in contabilità semplificata e degli esercenti arti e professioni; conseguentemente tali soggetti tornavano a partire dal 2008 al regime previgente il d.l. n. 223/2006 e quindi da un lato avevano di nuovo la possibilità di compensare le perdite fiscalmente rilevanti con redditi aventi anche natura diversa (es. redditi da lavoro dipendente) ma dall'altro perdevano la possibilità di usufruire della c.d. "compensazione verticale", che dava la possibilità di riportare a nuovo nei successivi cinque esercizi le perdite residue derivanti dalla compensazione e sfruttarle per compensarle con redditi della stessa categoria reddituale. Tali norme hanno peraltro riguardato anche i soci di Snc, Sas e associati in studi professionali; dunque i soci in base al nuovo meccanismo appena descritto avevano comunque la possibilità di compensare le perdite subite nell'esercizio con redditi aventi anche natura diversa ma gli era preclusa la possibilità di riportarli a nuovo.

Infine con riferimento alla disciplina degli ammortamenti è stata abrogata la possibilità di effettuare ammortamenti accelerati o anticipati a decorrere dal 2008; altre novità hanno poi riguardato la revisione delle tabelle di ammortamento fiscali, la deducibilità dei canoni di leasing ed infine alcune disposizioni riguardanti i beni di nuova acquisizione ed entrati in funzione nello stesso periodo (in particolare per tali beni non occorre applicar la riduzione al 50% dell'aliquota fiscale e la quota non imputata a conto economico, in deroga al principio di derivazione, può essere dedotta in termini di variazione in diminuzione dell'imponibile in sede di dichiarazione).

La legge finanziaria per il 2008 ha poi introdotto la disciplina delle imposte sostitutive; in particolare infatti è stata prevista dal legislatore la possibilità per l'impresa oggetto di operazioni straordinarie di pagare un'imposta sostitutiva al fine di riallineare i valori civilistici e fiscali. Lo della disciplina in esame era evidentemente quello di dare la possibilità all'impresa di derogare il principio di neutralità fiscale normalmente vigente per questo tipo di operazioni e far fronte immediatamente (salvo la possibilità di rateizzare gli importi) ai maggiori valori derivanti dalle stesse. L'imposta sostitutiva presentava diverse aliquote applicabili a seconda dell'obbligazione tributaria scaturente dall'operazione ed in particolare:

¹⁹⁶ Fonte: G. FERRANTI, B. IZZO, L. MIELE, V. RUSSO, *Disciplina delle Perdite*, Ipsoa, 2010.

- 12% sui maggior valori fino a 5 milioni di euro;
- 14% sui maggior valori fino a 10 milioni di euro;
- 16% sui maggior valori oltre i 10 milioni di euro.

Altre importanti novità hanno poi riguardato le modifiche al regime Pex, al consolidato nazionale (in entrambi i casi già precedentemente rilevate) ed infine al credito di imposta.

In effetti già con la legge finanziaria del 2007 era stato riconosciuto per le imprese che operassero investimenti in ricerca e sviluppo un credito di imposta fissato rispettivamente al 10% e al 15% sugli ammontare degli investimenti in ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo e nel campo dei contratti di ricerca e sviluppo stipulati con le università ed enti pubblici di ricerca.

Il credito di imposta in questione era tuttavia limitato ad un ammontare di investimenti non superiore ai 15 milioni di euro per ciascun periodo di imposta. Per effetto della legge finanziaria del 2008 invece il credito di imposta per le imprese che avessero stipulato un contratto di ricerca e sviluppo con università o altri enti pubblici è stato portato al 40% ed è stata aumentata l'ammontare di investimenti massimo sul quale calcolare il credito di imposta per periodo da 15 milioni a 50 milioni di euro.

Altre novità della legge finanziaria per il 2008 hanno poi riguardato l'IVA, con particolare riferimento al meccanismo dell'Iva di gruppo, al meccanismo dei rimborsi, alla fatturazione elettronica e al *Reverse Charge* e relative sanzioni.

Infine sono da rilevare le novità contenute nel d.l. n. 248/2007 (decreto "mille proroghe"), convertito poi con modifiche nella legge n. 31/2008; in campo fiscale le principali novità hanno riguardato agevolazioni fiscali alla rottamazione, modifiche al sistema di rateazione per le somme dovute all'amministrazione finanziaria, l'introduzione di un credito di imposta per le lavoratrici e un'imposta sostitutiva concernente l'estromissione dei beni strumentali dall'impresa.

1.6.4.1 La Commissione Biasco sullo studio sull'imposizione fiscale delle società (2007)

Come si è potuto verificare fino a questo momento, la tassazione sulle società affidata per diversi decenni all'Irpeg aveva subito profondi cambiamenti a partire dal 2003 con la sua sostituzione rispetto all'Ires, l'abrogazione delle norme in tema di Dit e credito di imposta, l'istituzione di norme sulla *thin capitalization*, del Regime Pex e del consolidato nazionale e mondiale. A fronte delle criticità emerse nel nuovo regime, nel giugno 2006 fu istituita la Commissione Biasco con lo scopo di elaborare una riforma nell'ambito dell'imposizione societaria.

Innanzitutto le principali problematiche individuate dalla Commissione possono essere così schematizzate:

- Regime Pex troppo complesso e farraginoso a seguito delle ultime novità legislative;
- Sistema della *thin capitalization* troppo complicato, oneroso, limitato e facilmente aggirabile;
- Mancanza di un sistema di incentivi agli apporti di nuovo capitale;¹⁹⁷
- Aliquota Ires eccessivamente elevata;
- Inefficienze del sistema tributario dovute a confusione normativa, incertezza sull'applicazione delle norme (anche di tipo anti - elusivo) soprattutto a cause delle eccessive variazioni intervenute sulle stesse e interpretazioni sovente inattese date da circolari o risoluzioni, risposte contraddittorie agli interpelli, retroattività delle norme, eccesso di adempimenti e norme fiscali tese eccessivamente alle esigenze di gettito.
- Difficoltà di applicazione degli Ias alle imprese italiane.

I principali interventi suggeriti dalla Commissione erano quindi rinvenibili nei seguenti punti:

- Veniva suggerito di revisionare il sistema della *Participation Exemption* tornando alla previsione originaria della tassazione al 5% delle plusvalenze e la contestuale introduzione di un regime di completa irrilevanza delle minusvalenze;
- Era auspicata la sostituzione della *Thin Capitalization* con altri istituti volti al contenimento dell'indebitamento eccessivo¹⁹⁸, con contestuale reintroduzione di un regime di *Dual Income Tax* anch'esso revisionato sulla base dell'ACE (dunque con deduzione integrale dalla base imponibile del rendimento figurativo del capitale);
- Era richiesto dalla Commissione l'introduzione di un regime coerente di neutralità fiscale per tutte le operazioni straordinarie (incluse le cessioni di azienda) nelle continuità dei valori fiscali;
- Si riteneva imprescindibile una riduzione dell'aliquota Ires, soprattutto in considerazione della "concorrenza fiscale" a livello internazionale;
- Si richiedeva l'introduzione di un Codice tributario riferito alla disciplina Ires;

¹⁹⁷ Sotto questo profilo la commissione riteneva prioritario "rimuovere sia i disincentivi, ovunque si presentino - dal lato di adempimenti, o di onerosità o di non neutralità - alla crescita dimensionale e al rischio, sia gli incentivi ad effettuare arbitraggi tra differenti operazioni di ristrutturazione aziendale".

¹⁹⁸ Sulle norme di contrasto alla Thin Capitalization la Commissione rilevava che "nella sua formulazione attuale, complicata, asimmetrica, facilmente aggirabile e di difficile possibilità di accertamento. È riferita solo ad un numero limitato di imprese, dal momento che sono state escluse sia tutte quelle soggette agli studi di settore sia quelle che aderiscono al consolidato. [...] Al contempo, però, non si configura come norma volta a riequilibrare il costo del debito con quello del capitale proprio, la cui forbice si è allargata con l'abolizione della Dit. Come norma di riequilibrio, infatti, è ritenuta troppo limitata, soprattutto perché non riguarda l'indebitamento generale (incluso quello verso terzi). Opera inoltre con discontinuità, e solo sopra una soglia particolarmente elevata, anche nei confronti internazionali, del rapporto debito/patrimonio netto". In base a tali considerazioni era auspicata la sostituzione della Thin cap con un meccanismo di indeducibilità di quote degli interessi netti crescente oltre una certa soglia del rapporto debito/patrimonio ed in via continuativa e progressiva con il crescere del rapporto stesso.

- Erano proposte modifiche in tema di consolidato nazionale al fine di risolvere le problematiche attinenti all' l'utilizzazione elusiva dell'istituto;
- Si riteneva necessaria una omogeneizzazione dei criteri di redazione del bilancio internazionali (Ias) rispetto la normativa fiscale e civilistica;
- Veniva auspicato che allo Statuto del Contribuente fosse attribuito un ruolo sovraordinato rispetto all'ordinaria legislazione tributaria, in modo tale che non potesse essere derogato nei suoi principi da successive leggi ordinarie;
- Era ritenuto necessario l'istituzione di meccanismi di monitoraggio e valutazione sull'impatto che le nuove norme potevano avere nei confronti di cittadini ed imprese *ex ante* ed *ex post* rispetto al loro introduzione, con la previsione di un ampliamento normativo ed applicativo del dettato contenuto nella legge n. 59/1997¹⁹⁹ e con la partecipazione delle categorie e dei soggetti interessati; sempre nell'ottica di garantire la certezza del diritto era inoltre auspicato dalla Commissione da un lato una revisione del sistema degli istituti di interpello al fine di realizzare una più razionale applicazione degli stessi²⁰⁰ e dall'altro un aumento dell'elaborazione di circolari nei casi in cui l'interpretazione amministrativa avesse potuto avere effetti sulla generalità dei contribuenti;
- Venivano infine avanzate proposte attinenti alla fiscalità internazionale; in particolare erano richieste la conferma e la contestuale revisione dei regimi di Cfc e di deducibilità delle spese verso le imprese residenti in Paesi *Black List*, l'ampliamento della prova contraria nelle fattispecie relativa all' "esterovestizione" e l'emanazione di atti di indirizzo volti ad evitare al contribuente fenomeni di doppia imposizione, doppia residenza e contenziosi con gli Uffici.

I punti della relazione che concretamente hanno trovato attuazione sono riferibili a:

- Riduzione aliquota Ires dal 33% al 27,5%;

¹⁹⁹ L'art. 20, comma 6, della legge in parola prevedeva infatti che "*I servizi di controllo interno compiono accertamenti sugli effetti prodotti dalle norme contenute nei regolamenti di semplificazione e di accelerazione dei procedimenti amministrativi e possono formulare osservazioni e proporre suggerimenti per la modifica delle norme stesse e per il miglioramento dell'azione amministrativa*". Si noti peraltro che le Agenzie di Valutazione sono state sostituite con i c.d. Organismi Indipendenti di Valutazione, previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 150/2009, i quali si configurano come soggetti costituiti in seno alle Pubbliche amministrazioni con lo scopo di concorrere a realizzare il processo di misurazione e valutazione delle stesse, in quanto, chiamati a garantirne la correttezza sul piano procedurale, ma anche l'affidabilità sul piano metodologico.

²⁰⁰ Tanto si legge dalla relazione finale della Commissione quando, con riferimento all'analisi delle differenze esistenti tra i vari interpelli, era auspicato che "*queste differenze dovrebbero essere confermate perché rispondono a funzioni diverse che sono svolte dagli interpelli che non possono essere tutte e genericamente soddisfatte dall'interpello generale interpretativo di cui all'art.11 dello Statuto. In questa prospettiva non sarebbe necessaria tanto una loro riforma quanto sarebbe opportuna una più razionale applicazione per evitare che gli interpelli concorrano ad alimentare l'incertezza piuttosto che a diminuirla[...]*Una diffusione dell'interpello interpretativo che sia più ampia di quella attuale apporterà un maggiore contributo alla corretta applicazione delle norme tributarie ed alla deflazione del contenzioso

- Riallineamento della tassazione dei *capital gain* al regime previsto i dividendi mediante l'applicazione di un'unica aliquota del 5% (in luogo del 16%);
- Riallineamento del periodo di possesso del regime delle plusvalenze a quello delle minusvalenze portato a 12 mesi (in luogo dei 18 previsti per le plusvalenze);
- Conferma dell'applicabilità del consolidato nazionale, con alcune rettifiche di consolidamento proposte dalla Commissione (es. esenzione del 95% in luogo dell'esenzione integrale prevista per i dividendi distribuiti infragruppo);
- Per i soggetti Ias è stato previsto il superamento dell'impostazione di neutralità fiscale ai sensi del d.lgs. n. 38/2005, con la previsione riferita al principio di derivazione che in sede di determinazione della base imponibile assumano rilevanza i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dagli schemi Ias, anche in deroga alle normali regole fiscali;
- Introduzione della possibilità di affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni di conferimento fusione e scissione, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- Abrogazione del sistema di *Thin capitalization*;
- Introduzione di un meccanismo ACE.

1.6.5 Le novità in materia fiscale dell'ultimo esecutivo di centro – destra (2008 – 2011)

Il nuovo governo guidato da Berlusconi insediatosi nel 2008 si trovava davanti una situazione del paese estremamente difficile per effetto della crisi internazionale in atto, la quale ebbe come diretta conseguenza un crollo dei consumi sul territorio economico pari al 5%²⁰¹ ed altri indicatori economici parimenti negativi.

Proprio per questa ragione una delle prime mosse del governo in campo fiscale è da rinvenire nel d.l. 93/2008 denominato “Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie”, convertito poi con modificazioni in legge n. 126/2008; i principali interventi possono essere riassunti da un lato nella detassazione parziale del lavoro straordinario e sulle misure sperimentali tese all'incremento della produttività del lavoro e dall'altro nell'abolizione sull'ICI per l'abitazione principale.

Con riferimento alla detassazione del lavoro straordinario le fonti sono da rinvenire, oltre che nel già citato d.l. n. 93/2008 e relativa legge di conversione n. 126/008, anche in successive norme che hanno sostanzialmente prorogato l'attuazione delle disposizioni in parola con

²⁰¹ Fonte: “Rapporto Consumi. Dicembre 2008”, Centro Studi Confcommercio.

particolare riferimento al d.l. n. 185/2008 (convertito poi nella legge n. 2/2009), alla legge n. 191/2009 (Legge finanziaria per il 2010) e alla legge n. 220/2010 (Legge di Stabilità 2011)²⁰².

In particolare la norma istitutiva prevedeva che dal 1 luglio 2008 al 31 dicembre dello stesso anno fossero detassate alcune voci retributive attinenti al lavoro dipendente nel settore privato quali il lavoro straordinario, il lavoro supplementare e i premi di produttività e di risultato legati agli incrementi di produttività, innovazione, efficienza organizzativa ed altri indicatori di performance dell'azienda.

La detassazione in particolare comportava l'applicazione di un'un'imposta sostitutiva al 10% entro un limite di importo di 3.000€, posto che la norma si applicava unicamente nel caso di lavoratori che nel periodo di imposta 2007 avessero ottenuto un reddito da lavoro dipendente inferiore a 30.000€ lordi.

Il d.l. n. 185/2008 ha di fatto reiterato le disposizioni contenute nel testo normativo precedente, prevedendo l'estensione anche nel periodo di imposta 2009 dell'imposta sostitutiva al 10% ma unicamente con riferimento alle misure sperimentali attinenti all'incremento di produttività del lavoro (e non anche per il lavoro straordinario e supplementare); la norma in particolare faceva riferimento ai lavoratori che nel periodo di imposta 2008 avessero ottenuto un reddito da lavoro dipendente inferiore a 35.000€ lordi, entro un limite di importo del premio pari a 6.000€ lordi.

La legge n. 191/2009 (legge finanziaria per il 2010) ha poi prorogato l'imposta sostitutiva del 10% sui premi di rendimento nel settore privato; la disposizione riguardava di nuovo lavoratori dipendenti nel settore privato che fossero titolari di un reddito inferiore nel 2009 a 35.000€ e comunque entro l'importo massimo di 6.000€.

Lo stesso regime di imposta sostitutiva è stato poi prorogato dalla legge n. 220/2010 anche nel 2011, che ha previsto anche altri sgravi fiscali per il lavoratore dipendente e datore di lavoro; le disposizioni riguardavano di nuovo soggetti che fossero titolari di un reddito inferiore a 40.000€ nel 2010 e per un importo di nuovo non superiore a 6.000€ lordi.

Il complesso di disposizioni fiscali appena descritte quindi avevano di fatto lo scopo da un lato di incrementare la produttività nel settore privato e dall'altro di rilanciare i consumi delle famiglie italiane; infatti per effetto del regime di detassazione del lavoro straordinario e dei premi di produttività evidentemente i compensi legati alla parte variabile della retribuzione beneficiavano di una imposizione ridotta, pari al differenziale esistente tra le aliquote progressive Irpef e l'aliquota dell'imposta sostitutiva pari al 10%. Le conseguenze indirette di tale riduzione erano peraltro un aumento delle detrazioni per il lavoro dipendente e per i carichi di famiglia (i quali diminuiscono all'aumentare del reddito) e una riduzione del prelievo fiscale relativo alle addizionali (essendo la base imponibile delle stesse quella determinata ai fini Irpef).

²⁰² Fonte: “*Detassazione e incremento della produttività del lavoro*”, CAF CISL.

L'altra grande novità del d.l. n. 93/2008, si è detto, ha riguardato l'abolizione dell'ICI sull'abitazione principale; come anticipato precedentemente infatti a decorrere dal 1° gennaio 2008 venivano considerati esenti dall'imposta tutti gli immobili classificati in alcune categorie catastali adibiti ad abitazione principale e relative pertinenze; vari presupposti tuttavia dovevano ricorrere affinché operasse l'esenzione²⁰³.

In primo luogo l'esenzione riguardava l'abitazione principale intendendosi con questa dove il soggetto passivo risiede anagraficamente (salvo prova contraria,) oltre che quelle intese in questo modo dalla legge n. 504/1992 e quelle assimilate dal Comune.

Altra condizione era da rinvenire nell'inclusione dell'unità immobiliare in alcune categorie catastali quali (A2, A3, A4, A5 e A7); di fatto rimanevano al di fuori dell'applicazione dell'esenzione le abitazioni di tipo signorile, le ville, i castelli ed i palazzi eminenti (distinti rispettivamente in A1, A8 e A9).

Occorreva infine che si realizzasse la sussistenza della soggettività passiva in capo alla persona fisica che possedesse un immobile a titolo di proprietà (o altro diritto reale); conseguentemente in presenza di un immobile rientrante nelle categorie catastali cui sopra il quale fosse stato di proprietà di più soggetti passivi ed adibito da questi ad abitazione principale, l'esenzione sarebbe comunque spettata a tutti.

Come precedentemente anticipato l'imposta in esame sarà ripristinata poi nel 2011 dall'attuale esecutivo nella nuova forma dell'IMU, che sarà oggetto di successiva trattazione.

Altri importanti interventi sempre in ambito fiscale dell'esecutivo di centro-destra sono poi da rinvenire nel d.l. n. 112/2008, convertito poi in legge n. 133/2008; in questo caso i principali interventi hanno riguardato l'istituzione di un'addizionale IRES (c.d. "*Robin Hood Tax*") inizialmente pari al 5,5% su alcune tipologie di aziende, una modifica alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi per gli intermediari finanziari, un aumento del prelievo fiscale sulle cooperative e i fondi comuni di investimento ed infine la tassazione delle *stock option*²⁰⁴.

Con particolare riferimento all'addizionale Ires, dalla legge in parola veniva infatti prevista un'addizionale del 5,5% sull'aliquota base del 27,5% per tutte le società che avessero conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e che operassero in alcuni settori dell'energia previsti dalla legge quali ad esempio ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, raffinazione petrolio, produzione e commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti, etc..Non erano invece assoggettati all'addizionale quei soggetti che contemporaneamente avessero prodotto

²⁰³ Fonte: E. PISCINO, "*Il decreto legge e l'esenzione Ici per l'abitazione principale*", in Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, a cura del Ce.R.D.E.F, 2008.

²⁰⁴ Fonte: L. MINGIONI, "*Il fisco chiama all'appello petrolieri, banche ed assicurazioni?*", in Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, a cura del Ce.R.D.E.F, 2008.

energia elettrica in prevalenza con il ricorso a fonti rinnovabili e avessero conseguito in prevalenza ricavi derivanti dall'energia elettrica.

L'addizionale in parola è stata poi ulteriormente elevata dal 5,5% al 6,5% nel 2010 per effetto della legge n. 99/2009, configurando così un'aliquota Ires al 34%. La Robin Hood Tax è stata infine modificata dalla legge n. 138/2011 (c.d. "Manovra di Ferragosto") che ha previsto che l'addizionale IRES pari al 6,5% fosse applicata anche per i soggetti cui sopra con volume di ricavi superiore ai 10 milioni di € (in luogo dei precedenti 25 milioni di €).

Le altre norme della legge in esame riguardavano come anticipato la deducibilità ridotta degli interessi passivi per le banche ed assicurazioni; in particolare è stata ridotta la soglia di indeducibilità al 4% degli interessi passivi (conseguentemente la deducibilità degli interessi passivi è divenuta pari al 96%) e contestualmente anche quella sulle rettifiche su crediti (la percentuale di deduzione delle svalutazioni su crediti presenti in bilancio è stata quindi ridotta dal 0,40% al 0,30%, e la parte eccedente tale importo non è considerata più deducibile nei nove mesi successivi ma nei diciotto). Altre norme hanno poi modificato il trattamento fiscale degli interessi passivi pagati dalle Cooperative per i prestiti concessi dai propri soci e i redditi da capitale prodotti dai fondi comuni di investimento "familiari", in entrambi i casi assoggettati all'aliquota del 20% (rispetto alla precedente pari al 12,5%).

Altra novità importante contenuta nel decreto è stata poi la tassazione delle *stock option* concesse ai dipendenti dell'azienda; la principale modifica ha riguardato l'abolizione a partire dal 2008 delle agevolazioni fiscali previgenti e il conseguente assoggettamento del plusvalore realizzato nella base imponibile dell'Irpef.

Da ultimo si ricordano che altre norme rilevanti in ambito fiscale hanno riguardato: l'abrogazione dell'elenco clienti - fornitori e l'anticipata entrata in vigore delle pubblicazioni relative agli studi di settore,

Il testo di legge successivo rilevante in campo fiscale è stato poi il d.l. n. 185/2008 (convertito in legge n. 2/2009), rivolto essenzialmente a fornire tutta una serie di agevolazioni fiscali verso le famiglie e imprese per supportare la ripresa economica.

Una prima importantissima novità, già precedentemente rilevata, è stata la modifica della disciplina di deducibilità dall'Ires della parte di Irap relativa al costo del lavoro e agli interessi passivi; altri interventi hanno poi riguardato la riduzione dell'acconto Ires e Irap al 3% per il 2009, aumento della detrazione riferibile ai contributi versati per la formulazione di microprogetti di arredo urbano e interesse locale, modifiche alla disciplina del versamento IVA.

Con particolare riferimento alle famiglie, oltre che la già ricordata proroga della disciplina di favore verso i premi di produttività, è stata anche prevista un bonus straordinario per famiglie, lavoratori, pensionati e non autosufficienti con un importo variabile tra 200 euro a 1.000 euro con un reddito annuo fino a 22.000 euro.

Un altro importantissimo testo di legge in ambito tributario è poi da rinvenire nella legge n. 42/2009, c.d. legge delega sull'attuazione del federalismo fiscale; la sua importanza deriva dal fatto che la legge in questione è stata il primo vero intervento in materia del legislatore a partire dalla riforma al titolo V della Costituzione, conclusasi ben 8 anni prima. L'obiettivo era quindi quello di avviare un processo normativo destinato a organizzare ed organicizzare il complesso di principi in materia di attuazione del federalismo fiscale e di coordinamento tra la finanza statale e locale, in linea con i criteri Costituzionali fissati dall'art. 119; in altri termini gli obiettivi erano due:

- Affiancamento al preesistente decentramento delle spese a livello locale di un decentramento responsabile anche a livello di entrate tributarie, con la previsione di meccanismi di perequazione verso le aree con minor capacità contributiva²⁰⁵;
- Superamento del meccanismo di perequazione basato sul criterio della spesa storica a favore del criterio basato sul fabbisogno standard di spesa;

In estrema sintesi erano previste diverse strade per attribuire il gettito agli enti locali; attribuzione di compartecipazioni al gettito di tributi erariali come Irpef e IVA, istituzione di tributi a livello statale con gettito interamente devoluto all'ente territoriali come l'Irap e l'istituzione da parte dello Stato di addizionali sui tributi erariali come nel caso dell'Irpef. Erano inoltre previste ulteriori possibilità impositive per la regione quali l'istituzione di tributi propri (non in contrasto con il sistema impositivo nazionale) e addizionali su tributi regionali²⁰⁶.

E' opportuno a questo punto capire fino a che punto la legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale sia stata portata a termine, tramite l'analisi dei principali decreti legislativi attuativi approvati²⁰⁷.

- D.lgs. n. 85/2010 relativo all'attribuzione a Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni di un proprio patrimonio per effetto di trasferimenti del demanio territoriale, marittimo e idrico a titolo gratuito nel rispetto dei principi di sussidiarietà, adeguatezza, territorialità, capacità finanziaria e correlazioni di funzioni tra gli enti;
- D.lgs. n. 156/2010 relativo all'ordinamento transitorio di "Roma Capitale";

²⁰⁵ Con lo scopo di rendere più efficienti, chiari e trasparenti i dati di bilancio e contabilità la legge n. 42/2009 prevedeva anche che il governo entro 12 mesi emanasse un decreto legislativo contenente i principi contabili e la classificazione omogenea delle entrate e delle spese per la redazione di bilanci uniformi.

²⁰⁶ A tal proposito si ricorda che per effetto del D.l. n. 138/2011 è stata anticipata al 2012 la possibilità per le regioni a Statuto ordinario di aumentare o diminuire l'aliquota Irpef di base (pari allo 0,9%); comunque sono previsti limiti alla maggiorazione che deve essere contenuta nei limiti dello 0,5% per il 2012 - 2013, in 1,1% per il 2014 e 2,1% a partire dal 2015. E' stato inoltre sospeso il potere delle Regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote e delle maggiorazioni (ad eccezione dell'addizionale comunale all'Irpef a partire dal 2012) fino alla definizione del nuovo patto di stabilità interno.

²⁰⁷ Fonte: F. TOSI, "Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega", Osservatorio regionale sul federalismo fiscale, giugno 2011.

- D.lgs. n. 216/2010 relativo ai fabbisogni standard degli Enti Locali con lo scopo di superare il vecchio criterio della spesa storica per la determinazione del finanziamento delle funzioni degli enti;
- D.lgs. n. 23/2011 relativo al “fisco municipale”, riguardante l’istituzione o la devoluzione del gettito di tributi a favore dei comuni riassunti nella tabella 21;
- D.lgs. n. 68/2011 relativo all’istituzione della Conferenza permanente e alla rimodulazione delle entrate regionali e provinciali così come schematizzato nelle tabelle che seguono;

Tabella 23: Modifiche alle fonti di entrata per i Comuni per effetto del federalismo fiscale

| Variazioni positive | |
|--|--|
| Dal 2014 | Imposta municipale unica (IMU) (Art. 8) |
| Dal 2014 | 30% gettito dei tributi per trasferimento immobiliare (Art. 7 c.2) |
| Dal 2014 | Imposta municipale secondaria (Art. 11) |
| Dal 2014? | Fondo perequativo (Art. 13) |
| Dal 2011 per tre anni o fino all’avvio del Fondo perequativo | Fondo sperimentale di riequilibrio (Art. 2 c.3) |
| Dal 2011 | Sblocco addizionali comunali IRPEF (Art. 5) |
| Dal 2011 | Compartecipazione del 30% su Imposta di registro; Imposta di bollo; Imposta ipotecaria e catastale (con esclusione atti soggetti ad IVA); Tributi speciali catastali; Tasse ipotecarie (Art. 2 c.1 e 2) |
| Dal 2011 | IRPEF su redditi fondiari (esclusi quelli agrari) (Art. 2 c.1) |
| Dal 2011 | Imposta di registro e di bollo su contratti di locazione immobili (Art. 2 c.1) |
| Dal 2011 | 21,7% nel 2011 e 21,6% dal 2012 del gettito della cedolare secca affitti (Art. 2 e 3) |
| Dal 2011 | Compartecipazione all’IVA (Art. 2 c.4) |
| Dal 2011 | Imposta di soggiorno (Art. 4) |
| Dal 2011 | Imposta di scopo (Art. 6) |
| Dal 2011 | Insieme di disposizioni rivolte al contrasto dell’evasione fiscale (Art. 2 c.10, 11, 12) |
| Variazioni negative | |
| Dal 2014 | ICI e componente immobiliare IRPEF (comprese le addizionali) (Art. 8) |
| Dal 2014 | Tassa/canone occupazione spazi ed aree pubbliche, imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, canone per autorizzazione installazione mezzi pubblicitari (Art. 11) |
| Dal 2011 | Riduzione trasferimenti in misura corrispondente al gettito che confluisce nel Fondo sperimentale nonché al gettito devoluto ai comuni ed al gettito derivante dalla compartecipazione all’IVA al netto del gettito dell’accisa erariale sull’energia elettrica (Art. 2 c.8) |
| Dal 2012 | Abolizione addizionale all’accisa sull’energia elettrica (Art. 2 c.6) |

Fonte: F. TOSI “Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega”, Osservatorio regionale sul federalismo fiscale, giugno 2011.

Tabella 24: Rimodulazione delle entrate regionali per effetto del federalismo fiscale

| Variazioni positive | |
|----------------------------|---|
| Dal 2013 | Rideterminazione addizionale regionale IRPEF (art. 2) |
| Dal 2013 | Possibilità di variare l'addizionale regionale all'IRPEF e di introdurre detrazioni e forme di sostegno economico (art. 6) |
| Dal 2011 | Compartecipazione all'IVA (art. 4) |
| Dal 2013 | Attribuzione alle Regioni dei seguenti tributi: tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e per l'occupazione e l'uso di beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, la tassa sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (art. 8 c.1) |
| ---- | Possibilità di disciplinare la tassa automobilistica regionale (art. 8 c.2) |
| ---- | Attribuzione alle regioni del gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale (art. 9) |
| Dal 2013 | Fondo perequativo (art. 15 c.5 e 7) |
| Variazioni negative | |
| Dal 2013 | Soppressione trasferimenti statali (art. 7) |
| Dal 2013 | Soppressione compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina |
| Dal 2013 | Possibilità di ridurre le aliquote IRAP (art. 5) |

Fonte: F. TOSI, "Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega", Osservatorio regionale sul federalismo fiscale, giugno 2011.

Tabella 25: Rimodulazione delle entrate provinciali per effetto del federalismo fiscale

| Variazioni positive | |
|----------------------------|---|
| Dal 2012 | Imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (art. 17 c.1, 2, 3) |
| ---- | Imposta provinciale di trascrizione (IPT) (art. 17 c.6 e 7) |
| Dal 2012 | Compartecipazione provinciale all'IRPEF (art. 18) |
| Dal 2013 | Compartecipazione provinciale alla tassa automobilistica regionale (art. 19) |
| Dal 2011 | Imposta di scopo provinciale (art. 20) |
| Dal 2012 fino al 2014 | Fondo sperimentale di riequilibrio (art. 21) |
| Dal 2014 | Fondo perequativo (art. 23) |
| Variazioni negative | |
| Dal 2012 | Soppressione trasferimenti statali (art. 18) |
| Dal 2013 | Soppressione trasferimenti regionali (art. 19) |

Fonte: F. TOSI, "Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega", Osservatorio regionale sul federalismo fiscale, giugno 2011.

Effettuata la rassegna dei decreti legislativi già approvati (in tutto o in parte), è da evidenziare che altri decreti sono in corso d'approvazione con particolare riferimento a quello legato alle risorse aggiuntive e agli interventi speciali, il decreto legislativo concernente l'armonizzazione dei bilanci ed infine il decreto relativo ai meccanismi sanzionatori e premiali di Regioni, Province e Comuni.

In definitiva dunque a due anni di distanza dall'emanazione della legge delega di attuazione del federalismo fiscale, il completamento della riforma è ancora ben lungi dall'essere concluso.

Altro testo di legge rilevante è stato poi il d.l. n. 78/2010, convertito in legge n. 102/2009, il quale ha previsto il c.d. “Scudo fiscale” e il complesso di incentivi fiscali che vanno sotto il nome di “Tremonti ter”.

In particolare lo scudo fiscale si configurava come strumento mediante il quale i contribuenti fiscalmente residenti in Italia avrebbero potuto regolarizzare o rimpatriare le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero al 31 dicembre 2008 entro il 15 dicembre del 2009²⁰⁸ in contrasto con le norme in materia di monitoraggio fiscale ex. d.l. n. 167/1990 (convertito poi in legge n. 27/2003 e successive modificazioni); la *ratio* dietro l'istituto in parola era quindi da ricercare nell'ambito della lotta all'evasione fiscale legata al trasferimento di capitali in paesi a fiscalità privilegiata e con un rigido segreto bancario da parte dei Paesi aderenti all'OCSE.

Va comunque immediatamente rilevato che lo scudo fiscale proposto dal governo nel d.l. n. 78/2009 era di fatto la terza versione dell'istituto (e pertanto denominato “*scudo fiscale – ter*”), in quanto la versione istitutiva fu prevista con il d.l. n. 350/2001 (convertito poi in legge n. 409/2001) e successivamente reiterata con il d.l. n. 12/2002 (convertito poi con modificazioni in legge n. 73/2002); pertanto numerosi erano i rinvii della disciplina dello scudo fiscale – ter rispetto ai precedenti decreti, sebbene le principali differenze erano da rinvenire da un lato nella diversità di aliquote applicabili (più basse nelle precedenti versioni, pari al 2,5%) e dall'altro nella diversa copertura dei reati tributari.

Comunque la nuova disciplina applicabile prevedeva che il contribuente, al fine di regolarizzare la propria posizione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, fosse tenuto al pagamento di un'imposta straordinaria pari al 5% sulle attività detenute all'estero (calcolate a seconda della tipologia con il ricorso al valore nominale, al costo di acquisto o in base all'importo derivante da dichiarazione).

La normativa dunque era rivolta al complesso di contribuenti che avessero esportato o detenuto all'estero capitali e attività in violazione della già citata normativa sul monitoraggio o avessero omesso in dichiarazione redditi derivanti da fonte estera; più in particolare potevano essere persone fisiche (ivi inclusi professionisti e imprenditori individuali), enti non commerciali, società semplici, società controllate e collegate estere, mentre rimanevano esclusi dall'ambito di applicazione della norma gli enti commerciali, le altre società di persone

²⁰⁸ In realtà lo scudo fiscale è stato successivamente prorogato nella riapertura dei termini - ma comunque esclusivamente per le violazioni commesse entro il 31/12/2008- dal 15 dicembre 2009 al 30 aprile 2010 per effetto del “decreto mille proroghe” (d.l. n. 194/2009); in questo caso tuttavia il contribuente che avesse voluto regolarizzare la propria posizione oltre i termini previsti inizialmente dal d.l. n. 78/2009 avrebbe dovuto applicare un'aliquota maggiorata rispetto a quella iniziale, pari al 6% fino al 28 febbraio e al 7% dal 1 marzo 2010. (Fonte: M. RINALDI, “*Scudo fiscale: riapertura dei termini*”, in Altalex, quotidiano d'informazione giuridica).

e società di capitali. Tutti i soggetti sopracitati comunque dovevano possedere il requisito della residenza fiscale in Italia²⁰⁹.

Importante inoltre distinguere l'ambito oggettivo dello scudo fiscale; in effetti le attività detenute all'estero potevano essere regolarizzate o rimpatriate, intendendo con il primo termine la circostanza nella quale il contribuente avesse regolarizzato la propria posizione verso il fisco italiano ma comunque le attività sarebbero state mantenute all'estero e con il secondo termine la circostanza nella quale il contribuente avesse trasferito le attività e i capitali detenuti all'estero in Italia mediante un rimpatrio "giuridico" o "fisico" (a seconda che si fosse utilizzata o meno l'intermediazione bancaria). La scelta tra il rimpatrio o la regolarizzazione poteva tuttavia avvenire solo nel caso in cui attività e i capitali fossero stati detenuti in un Paese Ue, in quanto le attività detenute in Paesi al di fuori dell'Unione Europea avrebbero potuto essere unicamente rimpatriate.

La procedura di emersione delle attività e dei capitali "scudati" sarebbe poi avvenuta mediante la redazione da parte del contribuente di una dichiarazione riservata nella quale sarebbero stati indicati la natura e gli importi delle attività detenute all'estero.

Gli effetti della sanatoria dello "scudo fiscale - ter" possono quindi essere così schematizzati:

- Preclusione da ogni forma di accertamento tributario e contributivo relativamente alle attività e capitali "scudati" nei confronti dei contribuenti e dei soggetti solidalmente obbligati, per i periodi di imposta che hanno termine al 31 dicembre 2008;
- Estinzione delle sanzioni amministrative, contributive e tributarie verso il contribuente;
- Non punibilità dei reati derivanti da dichiarazione fraudolenta, occultamento e distruzione di scritture contabili, reati di falsità materiale e ideologica, uso di atto falso e soppressione, distruzione, occultamento di atti versati, documenti informatici e copie autentiche e falso in bilancio.

Altre importanti novità contenute nel d.l. 78/2009 erano poi il complesso di incentivi fiscali denominati "Tremonti - ter", che rappresentavano di fatto la terza versione di agevolazioni fiscali verso le imprese che avessero posto in essere investimenti a

²⁰⁹ Per la definizione di residenza fiscale occorre distinguere tra persone fisiche e società secondo quanto disposto dal Tuir:

- Per le persone fisiche: si intendono residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta risultano iscritte presso l'anagrafe della popolazione residente o hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato secondo quanto previsto dal Codice Civile oppure coloro che sono cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e che siano emigrati in Stati a fiscalità privilegiata.
- Per le società semplici, associazioni ed enti commerciali si intendono residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale, amministrativa o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato.

determinate condizioni con lo scopo di favorire processi di ricapitalizzazione e di rinnovamento di queste²¹⁰.

Innanzitutto la norma si rivolgeva al complesso di titolari di redditi di impresa sia in forma individuale che societaria e pertanto erano incluse nell'ambito soggettivo: persone fisiche esercenti attività commerciale, società di persone, società di capitali, cooperative, consorzi, enti pubblici e privati e società ed enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso. Rimanevano dunque esclusi dall'ambito di applicazione della norma gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali non titolari di reddito di impresa.

L'agevolazione prevista dal decreto si sostanziava in una riduzione del 50% dalla base imponibile Ires del valore degli investimenti effettuati dall'impresa tra il 1 luglio 2009 ed il 30 giugno 2010 relativi all'acquisto o la realizzazione di beni strumentali (comprensivi di oneri accessori di diretta imputazione e dell'Iva indetraibile); i beni in questione dovevano essere tuttavia ricompresa in un'apposita lista, rinvenibile nella divisione 28 della Tabella Ateco 27. Conseguentemente a differenza della precedente "Tremonti-bis", che non prevedeva specifiche limitazioni sulla natura dei beni se non la presenza del carattere della strumentalità, la Tremonti-ter risultava applicabile solo in presenza dei beni indicati nella tabella sopra citata.

Inoltre un'altra importante differenza tra le due agevolazioni fiscali era da rinvenire nella maggiore semplicità di applicazione della seconda versione: mentre infatti come rilevato precedentemente la Tremonti-bis richiedeva il calcolo della media degli investimenti realizzati negli ultimi cinque periodi di imposta, la Tremonti – ter riguardava piuttosto il 50% degli investimenti in beni agevolabili realizzata dal contribuente. Questo dava luogo anche ad una maggiore convenienza dell'ultima versione dell'agevolazione in quanto l'oggetto della stessa era il 50% del valore nell'investimento e non più il 50% dell'eccedenza degli investimenti rispetto alla media degli ultimi 5 periodi di imposta prevista dalla Tremonti bis.

L'effetto dell'applicazione dell'agevolazione era dunque una variazione in diminuzione del 50% del costo dell'investimento in sede di dichiarazione dei redditi.

Infine la disciplina applicabile prevedeva che la riduzione dell'imponibile da assoggettare a tassazione spettasse sia al contribuente in presenza di perdite fiscali (le quali rimanevano comunque deducibili secondo le regole ordinarie) e che in presenza di altre agevolazioni (che dunque risultavano essere cumulabili, a meno che ciò non venisse espressamente escluso dalle norme di riferimento).

Ulteriori interventi in ambito fiscale si sono poi registrati nel corso del 2010, che si è aperto innanzitutto con il d.lgs. n. 18/2010 contenente il recepimento di alcune direttive

²¹⁰ Fonte: A. GIORDANO, "Tremonti – ter in azione dal 2009, premia le imprese che investono", in fiscooggi.it, pubblicato il 07/08/2009.

comunitarie in materia di IVA in tema di territorialità delle operazioni. Altre norme contenute nel d.l. n. 78/2010 e nella legge n. 220/2010 hanno poi introdotto modifiche l'attività di accertamento e riscossione e disciplinato le nuove funzioni dei comuni all'attività di controllo e modificato la disciplina degli strumenti deflattivi del contenzioso che saranno successivamente analizzati.

Il d.l. n. 225/2010 ("Decreto mille proroghe") convertito in legge n. 10/2011 ha infine introdotto novità in merito alla disciplina del trasferimento di immobili e ai fondi comuni di investimento immobiliare.

Il 2011 infine si è aperto con nuovi importanti interventi relativi al federalismo fiscale innanzitutto con il già citato d.lgs. n. 23/2011 (decreto di attuazione del sul federalismo municipale). Il provvedimento in parola si è in particolare posto lo scopo di revisionare nei successivi tre anni e con il ricorso a nuovi provvedimenti attuativi il quadro delle fonti di entrata dei comuni in maniera tale da ampliare l'autonomia fiscale comunale. Le maggiori novità possono essere così schematizzate²¹¹:

- Possibilità di applicare la cedolare secca sui redditi derivanti dagli affitti;
- Sblocco addizionali irpef per i comuni in cui l'aliquota è inferiore allo 0,4% e con il limite di aumento dello 0,2% annuo;
- Introduzione a partire dal 2014 dell'Imposta municipale Unica (Imu) in sostituzione di Ici e Irpef sugli immobili non locati;
- Introduzione della tassa di soggiorno per i turisti;
- Introduzione dell'imposta di scopo;
- Potenziamento dell'attività di accertamento tributario da parte dei comuni.

Sempre in tema di federalismo fiscale altro intervento normativo è stato poi fatto per effetto del d.lgs. n. 68/2011 circa l'autonomia impositiva di province e regioni; i principali ambiti di intervento della legge in questione hanno riguardato²¹²:

- Autonomia di entrata per le regioni, le province e le città metropolitane; in particolare è prevista la possibilità per le regioni di istituire tributi propri distinti in "derivati"(qualora vengano disciplinati da legge statale) ed "autonomi (qualora vengano istituiti e disciplinati da legge regionale), fermo restando la possibilità di ricorrere a compartecipazione ai tributi erariali. La legge in esame ha quindi individuato i cardini della finanza regionale nella compartecipazione all'Iva, l'addizionale Irpef regionale (elevabile fino al 3% a partire dal 2014) e l'Irap, andando invece a sopprimere altre forme di compartecipazione (come l'accisa sui

²¹¹ Fonte: Consiglio regionale del Piemonte, "Focus Decreto legislativo 14 marzo 2001, n. 23: "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale", 19 aprile 2011.

²¹² Fonte: E. JORIO, "Un primo esame del d.lgs. 68/2010 sul federalismo regionale e provinciale, nonché sul finanziamento della sanità", in federalismi.it (Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato), pubblicato il 08/06/2011.

carburanti) e trasferimento a livello erariale (come quello destinato ai trasporti pubblici locali).

Il testo normativo ha invece ampiamente ridotto la potestà impositiva a livello provinciale – decisione peraltro coerente con l’attuale programma di riordino e soppressione degli enti provinciali – limitandosi a definire tutta una serie di tributi derivati (come l’imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione di veicoli, imposta di scopo provinciale) e una compartecipazione al gettito Irpef, e invece andando a ridurre sensibilmente altre forme di entrate tradizionali come i trasferimenti regionali e le addizionali provinciali sull’energia elettrica (il cui gettito è devoluto allo Stato);

- Istituzione di un sistema perequativo regionale;
- Definizione dei costi standard e dei fabbisogni standard nel settore sanitario.

Nel corso del 2011 è stato poi emanato il d.l. n. 70/2011 (c.d. “Decreto Sviluppo”) che ha introdotto nuovi incentivi fiscali a favore della ricerca scientifica; per effetto del testo di legge in questione in particolare è stato istituito per gli anni 2011 e 2012 un credito di imposta a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o comunque in enti pubblici di ricerca. L’agevolazione in questione si esplica da un lato nella completa deducibilità dei costi di ricerca per l’impresa e dall’altro in un credito di imposta da ripartire in tre diverse quote annuali per l’importo percentuale eccedente la media di investimenti in ricerca nel triennio 2008 – 2010. Sempre dalla legge in esame è poi previsto un credito di imposta per le assunzioni a tempo indeterminato e i nuovi investimenti operati dalle imprese nel Mezzogiorno.

Altri interventi contenuti nel decreto in esame hanno poi riguardato modifiche alla fase di accertamento del reddito di impresa, l’elevazione dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata, l’abolizione per il lavoratore dipendente dell’obbligo di comunicare al datore di lavoro la documentazione relativa alle deduzioni e detrazioni ed infine bonus fiscali per le ristrutturazioni.

Una modifica importante sotto il profilo fiscale della disciplina delle perdite è poi intervenuta per effetto d.l. 98/2011 (convertito con modificazioni con legge n. 111/2011, c.d. “manovra finanziaria“ con lo scopo di armonizzare la relativa disciplina italiana con quella dei principali paesi europei²¹³. La modifica in parola ha di fatto modificato il trattamento delle perdite fiscali delle società di capitali e le imprese assoggettate all’Ires ex art. 84 Tuir, che prevedeva nella precedente versione che le perdite fossero riportabili a nuovo per un periodo illimitato solo per i primi tre esercizi sociali e quelle successive ai primi esercizi per un periodo di cinque anni; con la modifica all’art. 84 Tuir invece le

²¹³ Fonti: N. CIPRIANI, “Cambiano le regole per il riporto delle perdite nelle società di capitali”, fiscooggi.it, pubblicato il 05/08/2011; A. MAINARDI, G. LEONI, L. Di NUNZIO, “Il busillis del nuovo regime di riporto delle perdite”, lex24, pubblicato il 14/11/2011.

perdite sono riportabili a nuovo senza alcun limite temporale, con la contestuale previsione di un vincolo di riportabilità annuo dell'80% del reddito. L'eccedenza del 20% non è dunque deducibile nell'esercizio ma sarà invece sfruttata in presenza di un reddito capiente nei successivi esercizi.

Ne consegue schematicamente il seguente trattamento tributario delle perdite per i diversi soggetti passivi:

- Per i professionisti e imprese in contabilità semplificata la perdita può essere compensata con tutti gli altri redditi del contribuente ma l'eccedenza non è riportabile a nuovo;
- Imprese individuali, società di persone in contabilità ordinaria, srl in regime di trasparenza: La perdita d'esercizio viene compensata con i redditi maturati nello stesso anno derivanti da altre attività d'impresa. L'eccedenza maturata nei primi tre anni è riportabile a nuovo illimitatamente mentre quella maturata oltre i primi tre anni è riportabile nei successivi cinque esercizi e compensabile con redditi derivanti dalla stessa natura;
- Società di capitali e imprese Ires: Assoggettate alla nuova disciplina sopra descritta.

Le altre novità relative ai decreti sopra citati e i successivi d.l. n. 138/2011 (c.d. "Manovra di Ferragosto" e d.l. n. 183/2011 (Legge di stabilità per il 2012) saranno riportate diffusamente nel capitolo 2 e schematizzate nell'ultimo capitolo.

1.6.5.1 Il disegno di legge delega fiscale del 30 giugno 2011 e il confronto con la legge delega n. 80/2003

Importanti interventi che il governo di centro destra si proponeva di effettuare in prospettiva sono da rinvenire nella "bozza di delega di riforma fiscale ed assistenziale" del 30 giugno 2011, la quale si è innestata sui binari tracciati dalla precedente legge n. 80/2003; quest'ultimo testo normativo, come visto, era infatti rimasto per gran parte inattuato e dunque il tentativo dell'ultimo governo di centro destra è stato quello di riproporre la vecchia legge delega, migliorata ed ampliata, per procedere alla sua successiva approvazione.

Davvero molte sono infatti le analogie riscontrabili tra i due "Codici", per le quali si propone un breve schema di sintesi con l'illustrazione delle principali differenze (si noti che gli articoli citati fanno riferimento alla nuova legge delega).

- Art. 1 - Codificazione. Innanzitutto entrambi i codici in esame si proponevano lo stesso obiettivo circa il fatto che la legge disciplinasse gli elementi essenziali dell'imposizione nel rispetto dei principi di legalità, di capacità contributiva, di

uguaglianza (anche se il nuovo testo, riproponendo tale dettato normativo, ha tuttavia abrogato il termine "uguaglianza").

La precedente versione prevedeva inoltre l'introduzione *"di una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo, prevedendo, per quest'ultimo, l'inclusione dei consulenti del lavoro e dei revisori contabili tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica generale. La disciplina dell'obbligazione fiscale prevede principi e regole, comuni a tutte le imposte, su dichiarazione, accertamento e riscossione"*; la nuova versione della delega, riproponendo il precedente dettato, abrogava invece le disposizioni sul processo tributario.

Sono invece rimaste invariate le disposizioni attinenti alla doppia imposizione giuridica, l'applicazione analogica delle norme fiscali, la tutela dell'affidamento e della buona fede, la semplificazione degli adempimenti per il contribuente e alle sanzioni fiscali.

Una differenza importante invece riguarda la derogabilità del codice: mentre nella vecchia legge delega era previsto che il codice potesse essere derogato o modificato *"solo espressamente"*, la nuova versione della legge delega, riproponendo il vecchio dettato, aggiungeva altresì che esso non potesse essere derogato *"mai da leggi speciali"*.

- Art. 2 - Imposte sul reddito. Sotto questo profilo l'obiettivo del governo era di *"ridurre a due le aliquote dell'imposta sul reddito, rispettivamente pari al 23 per cento fino a 100.000" euro e al 33 per cento oltre tale importo"*; l'art. 2 novellato modificava completamente l'impianto originario prevedendo che l'imposizione sul reddito personale *"fosse operata in ragione di tre aliquote di base, rispettivamente del 20%, del 30%, del 40%".* Criterio base della delega è quello di *applicare queste aliquote su di un imponibile per quanto possibile non eroso dai regimi fiscali che nel corso degli anni sono stati introdotti per indirizzare le scelte ed i comportamenti del contribuente verso obiettivi che lo Stato considerava costruttivamente meritevoli, lasciando invece alle persone ed alle famiglie libertà di scelta in ordine all'uso del loro denaro"*. Proprio per tali ragioni il Governo era delegato ad eliminare o ridurre la maggior parte di regimi di esenzione, esclusione vigenti, contestualmente prevedendo nuove forme di copertura dalla lotta all'evasione fiscale e dall'inasprimento della tassazione sulle attività finanziarie e sulle attività reali e dalla riduzione degli sprechi attinenti alla spesa pubblica.

La precedente versione della legge delega peraltro si proponeva la progressiva sostituzione delle detrazioni con deduzioni, con la conseguente articolazione delle deduzioni in base a tutta una serie di criteri prioritari (es. famiglia, istruzione, ricerca, etc..) e la concentrazione delle stesse sui redditi medio - bassi; il testo di legge novellato invece prevedeva semplicemente che si realizzasse una *"concentrazione dei regimi di favore fiscale essenzialmente su natalità, lavoro, giovani"*.

Sostanzialmente analoghe invece erano le disposizioni in tema di reddito di impresa con la previsione che da un lato si realizzasse un'inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate fuori dall'esercizio di impresa su partecipazioni societarie qualificate e dall'altro che per la determinazione del reddito di impresa fossero applicate per quanto compatibili le norme contenute nella disciplina dell'Ires con *"inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non qualificate; simmetrica deducibilità dei relativi costi e delle minusvalenze realizzate"*. Allo stesso modo analoghe erano le previsioni sul regime differenziato di favore fiscale per la parte di retribuzione o compenso commisurata ai risultati dell'impresa.

Importanti differenze hanno invece riguardato la tassazione delle rendite finanziarie. Il precedente dettato normativo prevedeva che il regime fiscale sostitutivo afferente fosse caratterizzato da omogeneità impositiva, convergenza verso il regime fiscale dei titoli del debito pubblico e regimi di favore per il risparmio affidato a taluni soggetti (es. fondi pensione, fondi personali di accumulo per l'acquisto della prima casa). La nuova legge delega invece è informata all'applicazione di un'unica aliquota sui redditi di capitale e diversi pari al 20% ad esclusione dei titoli pubblici ed equivalenti ed eventuali aliquote ridotte in ossequio agli obblighi derivanti dall'Ordinamento comunitario o per appositi strumenti finanziari (es. piano di risparmio a lungo termine).

Da ultimo si segnala che il Codice si è posto obiettivi sostanzialmente analoghi anche in tema di semplificazioni; il vecchio dettato prevedeva infatti al pari del nuovo un potenziamento degli studi di settore (*rectius*, di "revisione" nel nuovo dettato), ipotesi di concordato sperimentale, la revisione dei regimi forfetari e la previsione di una clausola di salvaguardia, in modo che a parità di condizioni il nuovo regime risultasse sempre più favorevole o uguale - e in ogni caso mai peggiore- del precedente.

- Art- 3 - IVA. In entrambi i Codici possono essere rinvenute disposizioni analoghe in tema di riforma IVA, con particolare riferimento alla revisione graduale del sistema di aliquote, la razionalizzazione dei regimi speciali e la semplificazione degli adempimenti.
- Art. 4 - Imposta sui servizi. Disposizioni analoghe sono rinvenibili anche nell'imposta sui servizi; in entrambi i casi infatti tale tributo veniva istituito mediante la concentrazione, la razionalizzazione e l'accorpamento *"in un'unica obbligazione tributaria ed in un'unica modalità di prelievo"* dei seguenti tributi:
 - a) imposta di registro;
 - b) imposte ipotecarie e catastali;
 - c) imposta di bollo;

- d)tassa sulle concessioni governative;
 - e)tassa sui contratti di borsa;
 - f)imposta sulle assicurazioni;
 - g)imposta sugli intrattenimenti.
- Art. 6 - Graduale eliminazione dell'IRAP. Disposizioni ancora una volta sostanzialmente analoghe sono rinvenibili in tema di Irap; in entrambi i Codici infatti era prevista una delega al governo sull'adozione di *"uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive, con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali altri costi"*; rispetto al dettato precedente nell'art. 6 in realtà è stato cancellato da un lato il riferimento alla *"progressività"* dell'esclusione della base imponibile a causa dell'esigenza di stabilire in introdurre in tempi rapidi meccanismi di deducibilità del costo del lavoro e dall'altro l'esclusione di *"eventuali altri costi"*, sempre per dare maggior priorità alla componente lavoro. E' stato altresì previsto da entrambi i codici che *"la progressiva riduzione dell'IRAP sarà compensata, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da partecipazioni, da attuare nell'ambito degli equilibri di finanza pubblica"*.
 - Art. 7 - ACE. *L'Aiuto alla Crescita economica è stata una delle più importanti novità contenuta nella nuova legge delega; il nuovo testo normativo infatti si è prefissato di introdurre nella tassazione del reddito di impresa un aiuto alla crescita economica (ACE), rendendo deducibile il rendimento del capitale di rischio, valutato tramite l'applicazione di un rendimento nozionale al nuovo capitale proprio"*.
 - Art. 8 - Attuazione. Alcune differenze hanno riguardato infine i tempi di attuazione della riforma; mentre infatti nel vecchio testo normativo era previsto che la riforma venisse attuata mediante decreti legislativi da attuare entro due anni dall'entrata in vigore della legge delega in parola, tenuto conto del *"vincolo della sostanziale invarianza dei saldi economici e finanziari netti dei singoli settori istituzionali, tenuto anche conto della riforma del sistema previdenziale"* (che nel nuovo dettato normativo viene generalizzato in *"sociale"*), la nuova riforma doveva entrare a regime con le stesse modalità della precedente in tre anni. Entrambi i Codici specificavano altresì che fino al completamento della riforma continuassero *"ad applicarsi le disposizioni vigenti, in quanto compatibili, non espressamente abrogate"*.

Come è agevole constatare dall'analisi comparata delle due leggi delega sulla riforma fiscale, le novità non sono state invero sostanziali; alcune di queste, come quella della struttura a tre aliquote dell'Irpef, sono addirittura rinvenibili in una delle ipotesi prospettata dal "Libro Bianco sulla Riforma fiscale del 1994". Allo stesso modo l'ACE, come si è avuto modo di verificare nel corso della trattazione, non è certamente un istituto nuovo né in letteratura né nell'ordinamento italiano essendo il successore ideale della Dual Income Tax, abrogata dallo

stesso governo di centro - destra con il d.l. 383/2001, il quale a sua volta già prevedeva al suo interno l'abrogazione in prospettiva dell'Irap (poi ulteriormente riproposta nel corso degli anni successivi, da ultimo nel 2011).

In estrema sintesi dunque la bozza di legge delega sulla riforma fiscale del 2011 prevedeva un sistema tributario articolati in 5 tributi fondamentali quali Irpef, Ires, Iva, Imposta sui servizi e accise, a cui si aggiungeva da un lato una profonda revisione dei tributi preesistenti sotto il profilo del gettito e dall'altro una riforma della tassazione delle rendite finanziarie; secondo le stime del governo, una volta a regime, la riforma avrebbe comportato una manovra fiscale per circa 18-20 miliardi, a invarianza sostanziale di gettito. La seguente tabella mostra schematicamente com'era prospettato dal governo il nuovo sistema dei tributi.

Tabella 26 - La redistribuzione del carico fiscale dei diversi tributi nella legge delega

| <i>Riforma fiscale</i> | |
|--------------------------|----------------------------------|
| <i>Riduzione gettito</i> | <i>Aumento gettito</i> |
| -Irpef | -Iva |
| -Ires (ACE) | -Tassazione attività finanziarie |
| -Irap | -Imposte sui servizi |
| | -Accise |
| | -Revisione agevolazioni |
| | -Recupero evasione |

Fonte: *Elementi per l'audizione sull'A.C. 4566 "Delega al Governo per la riforma fiscale e assistenziale", Corte dei Conti, 2011.*

Molti dubbi sono stati peraltro sollevati sulla legge delega dalla Corte dei Conti sia in ordine alla copertura che sulla reale concretezza di molte novità prospettate.

Sotto quest'ultimo profilo in particolare dall'Audizione della Corte dei Conti 2011 sulla legge delega si legge ad esempio quanto segue: "*Le indicazioni che il ddl offre sulla futura Irpef si riducono, fondamentalmente, alla mera enunciazione di tre aliquote di base, pari al 20, 30 e 40 per cento. Nulla di concreto, infatti, si dice a proposito degli altri tre parametri (scaglioni di reddito, deduzioni, detrazioni) che regolano il funzionamento dell'Irpef" [...]"Ancora più forte è l'incertezza che si manifesta di fronte alla "semplificazione" che dovrebbe guidare la "revisione degli studi di settore, dai contenuti del tutto indeterminati".*

La relazione si conclude con la constatazione da parte della Corte che "*Volendo tentare una valutazione di ordine generale, si può dire che si è in presenza di un ddl che, pur nella genericità e indeterminazione di gran parte dei criteri direttivi, conserva la sua attualità negli obiettivi di riforma del sistema tributario in linea con le esigenze di ripresa. [...] Nel complessivo disegno redistributivo, tuttavia, il ddl risulta ormai spiazzato dagli eventi, che hanno riportato in primo piano le esigenze di rigore. Le incertezze che ne discendono investono, innanzitutto l'"an", ossia la praticabilità di una riforma complessiva del sistema di prelievo in assenza di una concreta identificazione dei necessari mezzi di copertura".*

Di seguito sono infine riportate schematicamente le norme che concretamente hanno trovato attuazione nei periodi successivi, posto che il disegno di la legge delega è ormai stato sostituito dalla nuova legge delega sulla Riforma Fiscale del Governo Monti di cui si parlerà nell'ultima parte dell'elaborato.

- Potenziamento degli studi di settore;
- Nuove modalità di tassazione delle rendite finanziarie mediante l'applicazione di un'unica aliquota;
- Revisione delle aliquote IVA;
- Parziale deducibilità del costo del lavoro ai fini Irap;
- Introduzione dell'ACE;
- Inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non qualificate (già avvenuto con il regime Pex nel 2003);
- Determinazione del reddito di impresa applicando in quanto compatibili, le norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società .

Ad oggi quindi continuano a risultare assenti una riforma sull'imposta sul reddito personale, la soppressione dell'IRAP e l'introduzione di un'imposta sui servizi.

1.7 Le principali spinte normative dell'Unione Europea: cenni

Nei paragrafi seguenti si illustrano - senza la pretesa di effettuare una trattazione puntuale ed approfondita che travalicherebbe l'evoluzione del sistema dei tributi nazionale – le principali novità fiscali derivanti dalla produzione normativa europea, che nel corso degli anni ha sempre più inciso sulla normativa nazionale. Tralasciando l'IVA- la cui enorme importanza merita evidentemente una trattazione approfondita che non è possibile effettuare in questa sede- si cercherà di procedere ad una breve rassegna dei principi di matrice europea che hanno evidentemente avuto un certo impatto sul sistema tributario italiano.

D'altro canto è agevole capire di come l'influenza degli ordinamenti esteri *“incide specificatamente sul sistema fiscale sotto due profili principali: in primo luogo, essa determina la regolazione della concorrenza di molteplici ordinamenti tributari al fine di evitare una duplicazione di imposizione sopra i medesimi fatti economici; in secondo luogo, favorisce la diffusione e l'accoglimento in ciascun ordinamento fiscale di un modello impositivo tendenzialmente omologato, tale da risultare agevolmente riconoscibile da ogni operatore internazionale di impresa (P. Boria, 2008).*

1.7.1 Il divieto di discriminazione fiscale (art. 90 Trattato di Roma)

Il divieto di discriminazione fiscale si configura come uno dei principi cardine del Trattato Europeo ed impone agli Stati membri di creare o conservare le condizioni di mercato necessarie affinché non si creino ostacoli fiscali agli scambi transfrontalieri e alla realizzazione delle politiche comunitarie, con lo scopo di allargare e migliorare progressivamente l'integrazione e la liberalizzazione del mercato europeo.

Dunque il principio in esame si pone l'obiettivo di imporre ai vari stati membri l'utilizzo di dazi doganali con lo scopo di favorire i propri prodotti nazionali con la conseguenza che nessuno stato può: a)imporre tributi nei confronti di un solo paese membro a proprio vantaggio o a vantaggio di altri paesi, b)istituire tributi che abbiano funzione discriminatoria verso talune merci prodotte negli stati membri, c)applicare tributi maggiori sui beni importanti rispetto ai beni prodotti sul territorio nazionale e d)concedere premi all'esportazione sottoforma di crediti o rimborsi di imposta. In estrema sintesi il divieto di discriminazione fiscale si prefigge lo scopo di evitare fenomeni di discriminazione diretta o palese ("*overt discrimination*") oppure indiretta o dissimulata ("*covert discrimination*") tra i vari paesi membri, imponendo dunque che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato²¹⁴.

In virtù di quanto brevemente descritto sopra la Corte di Giustizia europea con una serie di sentenze e mediante l'interpretazione di norme attinenti alla libera circolazione dei lavoratori e libertà di stabilimento previste dal Trattato, ha quindi ritenuto in contrasto con la legislazione europea le legislazioni dei paesi membri che non avessero riconosciuto al lavoratore comunitario non residente lo stesso trattamento fiscale riservato ad uno residente o ancora ha ritenuto in contrasto qualsiasi aggravio ai fini delle imposte sui redditi riservato a succursali o filiali di società di altri stati membri rispetto a quello riservato alle società residenti.

Il principio immediatamente correlato al divieto di discriminazione fiscale è quindi il c.d. Principio di uguaglianza tra gli Stati inteso sia in senso verticale (quando ai soggetti che possiedono la medesima capacità contributiva è riservato lo stesso trattamento fiscale) che orizzontale (quando sono vietate forme di discriminazioni di tutti i tipi con particolare riferimento al sesso, razza e religione); il principio di uguaglianza in ambito tributario presuppone dunque tanto l'abolizione di ogni forma di discriminazione quanto l'eliminazione di trattamenti più favorevoli verso particolari produzioni o imprese a scapito di altre.

Dal principio di uguaglianza così descritto discendono peraltro tutta una serie di altri principi in ambito tributario come quello di neutralità fiscale e l'applicazione della clausola di nazione più favorita e di trattamento nazionale.

²¹⁴ Fonte: F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, 2003.

Con riferimento al principio di neutralità fiscale, questo assume due diversi significati e altrettanti ambiti di applicazione a seconda della rilevanza interna o esterna rispetto all'ordinamento; in particolare:

- Neutralità interna (c.d. *Capital export neutrality*): si realizza quando ai residenti che producono reddito estero si applica da parte dello Stato di residenza lo stesso trattamento tributario dei soggetti residenti che producono reddito interno; tale forma di neutralità viene concretamente raggiunta tramite riconoscimento da parte dello Stato di residenza di un credito di imposta sull'ammontare di tributi assolti all'estero dal contribuente o tramite l'estensione di agevolazioni fiscali per i redditi prodotti nello stato di residenza anche per i redditi prodotti all'estero.
- Neutralità esterna (c.d. *Capital import neutrality*): si realizza tramite il riconoscimento da parte dallo Stato di residenza ai soggetti residenti che producono reddito estero di un analogo trattamento fiscale rispetto a quello accordato dallo Stato della fonte ai soggetti residenti.

Per quanto riguarda la “clausola di nazione più favorita” e di “trattamento nazionale” rappresentano procedure mediante le quali i paesi contraenti si impegnano rispettivamente ad estendere le condizioni doganali più favorevoli già di norma accordate ad altri paesi anche nei confronti di quello contraente e riservare lo stesso trattamento fiscale tra prodotti nazionali ed importati.

Comunque l'applicazione pratica del divieto di discriminazione, e dei principi sopra esposti, può essere rinvenuta nell'art. 24 del c.d. “Modello OCSE”, il quale prevede che il principio di non discriminazione debba rappresentare la condizione cardine per i rapporti esistenti tra i vari stati membri con particolare riferimento a quelli realizzati mediante convenzioni bilaterali di contrasto alla doppia imposizione.

1.7.2 La disciplina comunitaria sugli aiuti di stato (art. 87 TCE)

La disciplina comunitaria sugli aiuti di stato si esplica essenzialmente nel divieto di istituire da parte di uno stato membro aiuti di stato o comunque risorse statali che favoriscano alcune imprese nazionali a discapito delle produzioni di altri stati membri, in tal modo falsando la concorrenza. Dunque la Corte di giustizia europea ha individuato tutta una serie di requisiti che l'aiuto di stato deve possedere affinché risulti essere incompatibile con la normativa europea:

1. L'aiuto di stato deve essere erogato dallo Stato o un suo ente territoriale o pubblico che operi secondo deleghe fornitegli dallo Stato stesso;
2. L'aiuto di stato deve implicare un sacrificio finanziario per lo Stato senza alcun ritorno derivante dall'impresa beneficiaria;

3. L'aiuto di stato deve essere rivolto solo alcune imprese, settori o produzioni (c.d. "selettività materiale) piuttosto che riguardare l'economia dello stato membro nel suo complesso;
4. L'effetto dell'aiuto di stato è quello di migliorare la posizione di un'impresa o un gruppo di imprese rispetto ad altre.

In base a quanto detto fino ad ora sotto il profilo strettamente tributario qualsiasi forma di esenzione, incentivo fiscale, credito di imposta, prestito agevolato o agevolazione fiscale a beneficio di un'impresa o un gruppo di imprese configurerebbe un aiuto di stato²¹⁵.

L'organo incaricato di vigilare sul rispetto della disciplina degli aiuti di Stato è quindi la Commissione europea; dal canto loro gli Stati membri hanno invece l'obbligo di informare preventivamente la Commissione di ogni progetto volto a istituire forme di aiuto (c.d. "obbligo di notifica") e di attendere la decisione della Commissione prima dell'attuazione ("principio di sospensione"), tranne in alcuni casi specifici come i c.d. aiuti di stato "*de minimis*". Qualora questi obblighi non fossero rispettati l'aiuto di stato sarebbe in ogni caso considerato illegittimo fin dall'inizio, con la conseguenza che dovrà essere restituito dall'impresa e una conseguente sanzione per il paese erogante.

L'art. 87 prevede altresì tutta una serie di deroghe, oltre a quelle decise *ad hoc* dalla Commissione europea, alla disciplina appena esposta sugli aiuti di stati rinvenibile nelle seguenti circostanze²¹⁶:

- Aiuti di stato destinati a favorire lo sviluppo di regioni dove il tenore di vita sia anormalmente basso o dove siano presenti gravi forme di disoccupazione (c.d. aiuti regionali);
- Aiuti di stato volti a favorire lo sviluppo di alcune attività o di alcune regioni economiche (c.d. "aiuti settoriali");
- Aiuti di stati destinati a promuovere importanti progetti di interesse europeo;
- Aiuti di stato finalizzati a porre rimedio a turbamenti dell'economia di uno stato membro (c.d. "aiuti generali").

1.7.3 Cooperazione amministrativa e relativo scambio di informazioni tra gli Stati membri

²¹⁵ A proposito dell'aiuto di stato sottoforma di agevolazione fiscale la Corte di Giustizia Europea si è così espressa in occasione di diverse cause (caso Banco Exterior Espana causa C-387/92, caso Piaggio Causa C-295/97 del 17 giugno 1999, caso Francia c. Commissione causa C-241/94 del 26 settembre 1996, caso Italia c. commissione causa C-6/97 del 19 maggio 1999): "*Un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti passivi, costituisce aiuto statale ai sensi dell'art 92, n1, del Trattato*" (Fonte: D. MARESCA, "*Articolo breve. Breve parere sugli aiuti di stato sottoforma di agevolazioni fiscali?*", in *Diritto del mercato: portale giuridico*, pubblicato il 05/07/2007).

²¹⁶ Fonte: G. VITALI, "*La politica per la concorrenza nell'Unione Europea*", *Ceris*, 05/11/2011.

E' necessario in primo luogo osservare come la politica fiscale adottata dall'Unione Europea operi essenzialmente in due diverse aree: quella riferibile all'imposizione diretta ed indiretta. Sotto il primo profilo di norma le scelte relative alla fiscalità diretta sono di competenza del singolo Stato membro mentre le scelte attinenti a quella indiretta sono pesantemente influenzate dalle politiche fiscali europee che hanno operato nel corso del tempo numerosi interventi tesi a migliorare l'armonizzazione tra i vari Stati allo scopo di evitare distorsioni o falsature derivanti dall'applicazione di regimi di imposizioni differenti; tuttavia l'intervento dell'Unione Europea si è progressivamente allargato per lo stesso motivo anche al campo dell'imposizione diretta con l'obiettivo di eliminare i fenomeni di doppia imposizione e di rafforzare la lotta contro la frode fiscale²¹⁷. In questo senso vengono a delinearsi due principi cardine:

- Principio di tassazione nel paese di origine: In base a tale principio la tassazione deve avvenire nello stato di appartenenza dell'esportatore, il quale meglio di ogni altro è in grado di accertare l'effettivo reddito complessivo da questi realizzato ed assoggettarlo alla migliore forma di imposizione possibile; è il principio cardine in materia di imposizione diretta che tuttavia trova importanti applicazioni anche nel caso delle imposte indirette.
- Principio di tassazione nel paese di destinazione In base a tale principio la tassazione del prodotto avviene secondo le regole del regime fiscale dello Stato in cui tale bene viene consumato, ed è la regola cardine (a parte rilevanti eccezioni) nel campo dell'imposizione indiretta.

Da quanto detto fino ad ora si evince l'importanza di un coordinamento tra i diversi stati membri con particolare riferimento allo scambio di informazioni.

In questo senso in particolare va la Direttiva 2011/16/UE la quale, abrogando la precedente disciplina contenuta nella Direttiva 77/799/CEE, prevede negli art. dal 5 al 24 un sistema più chiaro, organico e trasparente di scambio di informazioni. L'ambito di applicazione riguarda le imposte di qualsiasi tipo riscosse da uno Stato membro o per conto di uno Stato membro; rimangono invece escluse l'IVA, i dazi doganali e le accise a cui sono riservate Direttive *ad hoc* sullo scambio di informazioni.

I principali contenuti della Direttiva in esame possono essere così schematizzati²¹⁸:

- Viene disciplinata la procedura relativa allo scambio di informazioni "su richiesta", con la previsione che l'autorità interpellata debba fornire all'autorità richiedente informazioni al massimo entro 6 mesi dalla data della richiesta;

²¹⁷ Si veda a tal proposito la "Comunicazione sul coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri del mercato interno" (COM (2006)823).

²¹⁸ M. LEMBO, "UE: operativa nuova direttiva sullo scambio di informazioni", fiscooggi.it, pubblicato il 17/06/2011.

- Viene disciplinata la procedura relativa allo scambio “automatico obbligatorio” di informazioni, mediante le quale le informazioni disponibili dal 01/01/2014 sui cittadini residenti di uno Stato membro dovranno essere obbligatoriamente oggetto di comunicazione;
- Viene disciplinata la procedura relativa allo “scambio spontaneo di informazioni” attivabile qualora l’autorità competente di uno Stato abbia: fondati motivi per ritenere che a) esista una perdita di gettito fiscale in uno altro Stato membro b) il contribuente ottenga da uno Stato membro una riduzione d’imposta la quale comporterebbe un aumento di imposta in un altro stato membro c) le relazioni di affari tra un contribuente di uno stato membro ed un contribuente di altro stato membro siano svolte mediante più paesi comportando una diminuzione di imposta in uno o entrambi i paesi interessati;
- Viene disciplinata la procedura relativa allo scambio di informazioni con i Paesi terzi, con la previsione che l’autorità competente di uno Stato membro possa ricevere o fornire informazioni da o verso un Paese terzo per effetto di appositi accordi stipulati tra i due che contengano a loro interno anche la volontà di cooperare per raccogliere elementi comprovanti l’irregolarità dell’operazione interessata.

Capitolo 2: L'evoluzione delle attività dell'amministrazione finanziaria e delle difese per il contribuente

2.1 Gli altri aspetti fondamentali del sistema tributario: l'amministrazione finanziaria, il contribuente, il processo tributario e la produzione normativa e giurisprudenziale

L'analisi svolta fino a questo momento ha riguardato solo una parte dell'evoluzione del sistema tributario italiano, afferente ai tributi in senso stretto.

Tuttavia la struttura formale dei tributi di un ordinamento è solo uno degli aspetti sui quali un'analisi completa deve soffermarsi: infatti nessun sistema impositivo può definirsi pienamente efficace se non accompagnato da attività dell'amministrazione finanziaria parimenti ben strutturate ed organizzate. Infatti è opportuno di nuovo rilevare che ogni tentativo di riforma tributaria *“rimarrà sulla carta, o sarà da considerare fallita, se alle nuove norme non si accompagnerà un insieme coerente di comportamenti da parte dei protagonisti cui quelle norme si rivolgono, e cioè i contribuenti e l'amministrazione finanziaria”*. (cit. A. Pedone, 1979).

Da qui l'importanza di indagare oltre che sulle norme di natura meramente impositiva, così come fatto nel precedente capitolo, anche su quelle volte a garantirne la concreta attuazione.

In realtà è doveroso aggiungere che protagonisti allo stesso modo importanti di un ottimale funzionamento del sistema dei tributi sono, oltre che l'amministrazione finanziaria e i contribuenti, anche il relativo sistema di giustizia e l'elaborazione normativa.

Questo perché in ambito tributario lo scontro tra un soggetto attivo e passivo non si realizza solo nel momento attinente alle fasi di accertamento, ma può sfociare in un vero e proprio contraddittorio il quale, se carente strutturalmente, può di fatto vanificare tutti gli sforzi fatti dal legislatore nell'aver introdotto una struttura dei tributi efficace e dell'amministrazione finanziaria nell'aver posto in essere un'attività di accertamento ottimale o, viceversa, può ingiustamente punire un comportamento ineccepibile del contribuente. Allo stesso modo, una produzione normativa o un'elaborazione giurisprudenziale carente possono di fatto creare armi spuntate nei confronti dei soggetti sopra citati, con particolare riferimento all'azione degli Uffici.

Proprio per questa ragione si procederà nel presente capitolo ad un'analisi articolata in due diverse parti.

Nella prima parte si procederà ad un'indagine sull'evoluzione delle attività tipiche dell'amministrazione finanziaria individuabili nelle attività istruttoria, di accertamento e di riscossione; sarà in questo senso dedicata particolare attenzione ai nuovi strumenti di lotta all'evasione fiscale a disposizione degli Uffici e degli altri soggetti interessati. Di fatto questa

parte rappresenterà il fulcro della ricerca di questa parte dell'elaborato, essendo l'altra fondamentale faccia della medaglia del sistema dei tributi.

La parte successiva dell'elaborato riguarderà invece il contribuente: il tentativo anche qui è capire quali sono e come si sono evolute le principali modalità di difesa di questo dalle pretese dello Stato sotto il profilo impositivo; particolare attenzione sarà in questo senso dedicata all'analisi degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

L'analisi del processo tributario e dell'elaborazione giurisprudenziale invece non riguardano strettamente la materia dell'elaborato e quindi sono esclusi dal suo ambito di analisi, salvo alcuni necessari cenni che saranno diffusamente riportati nel corso della trattazione.

Anche in questo caso, come nella precedente parte dell'elaborato, la parte "manualistica" è ovviamente ridotta al minimo indispensabile, allo scopo di concentrare l'analisi su come i vari aspetti di interesse del sistema dei tributi sopra citati si relazionino coerentemente o meno tra di loro nei vari periodi storici.

2.2 Evoluzione storica delle attività dell'amministrazione finanziaria

Le attività dell'amministrazione finanziaria, che nel loro complesso configurano l'accertamento tributario, sono schematizzabili in un processo amministrativo articolato in tre fasi fondamentali: la fase istruttoria, l'accertamento e la riscossione.

Queste fasi trovano normalmente la base di partenza in una dichiarazione presentata dai contribuenti sulla quale vertono controlli che però non si configurano nell'ordinamento tributario italiano (così come nella maggior parte degli altri Paesi) come generalizzati, ma selettivi; la ragione sta nell'impossibilità di effettuare controlli a tappeto su un sistema di tributi moderno che, come visto precedentemente, è ormai di massa. Infatti su un volume di dichiarazioni annuo enorme ed in crescente incremento che ormai tende a superare i 41 milioni di contribuenti²¹⁹ *“controllare tutto significherebbe praticamente controllare ben poco o nulla, cioè fare dei controlli estremamente superficiali. Oggi si può stimare che vengano controllati il 4% – 5% delle dichiarazioni presentate. E' ovvio che nella misura in cui il controllo quantitativamente si riduce, è indispensabile perché il sistema funzioni e perché la funzione impositiva si realizzi, che questo controllo avvenga qualitativamente in modo intenso”* (cfr. Prof. C. Magnani).

²¹⁹ Nell'anno di imposta 2010 i contribuenti che hanno assolto all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini Irpef in via diretta (attraverso Modello Unico e 730) ed in via indiretta (mediante sostituto d'imposta) sono stati 41,5 milioni, con incremento rispetto all'anno precedente dello 0,06% (circa 24.000 contribuenti).

Sempre nello stesso anno di imposta circa 5,122 milioni di contribuenti hanno presentato la dichiarazione ai fini IVA, con un decremento annuo dell'1%.

Nel 2009 (ultimi dati disponibili) 1.056.685 società di capitali ed enti hanno prodotto una dichiarazione ai fini Ires. (Fonte: *Dipartimento delle finanze*)

Partendo da queste considerazioni basilari, appare evidente fin da ora l'enorme importanza attribuita alle varie fasi attinenti all'accertamento, sulle quali saranno dedicati approfondimenti nei successivi paragrafi.

2.2.1 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase istruttoria

La fase istruttoria comprende quindi il complesso di atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria volti alla verifica della correttezza degli adempimenti del contribuente; evidentemente l'importanza di tale attività è enorme in quanto il risultato della funzione impositiva dipende proprio dall'acquisizione di quegli elementi che il contribuente ha indicato in maniera difforme a quanto previsto dalle norme tributarie.

In effetti l'attuale sistema dei tributi si basa nella quasi totalità delle fattispecie impositive su uno schema applicativo basato su un rapporto di "fiducia" tra amministrazione finanziaria e contribuente, in base al quale quest'ultimo è chiamato ad "auto liquidare" le imposte dovute in base ad una documentazione fornita contestualmente o in una fase successiva all'amministrazione finanziaria. In questo schema evidentemente l'intervento degli Uffici è soltanto successivo ed eventuale, volto a verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente; funzione tuttavia in cui il fisco si trova normalmente in una posizione di svantaggio rispetto al contribuente sotto il profilo conoscitivo in quanto mentre il contribuente conosce esattamente la sua posizione, gli Uffici dovranno ovviamente ricostruirla in base ai dati e ai fatti. Proprio per colmare il deficit in termini di asimmetrie informative esistenti tra amministrazione finanziaria e soggetto passivo, sono quindi previsti tutta una serie di poteri autoritativi che consentano al fisco di penetrare la sfera giuridica del contribuente e così comprendere a fondo la sua posizione economica, finanziaria e fiscale mediante l'acquisizione di elementi probatori volti ad accertare la reale capacità contributiva del contribuente e il corretto adempimento di questo degli obblighi strumentali. La fase istruttoria peraltro, specialmente in un sistema tributario di massa, si configura anche come deterrente contro i tentativi di sottrazione di materia imponibile da parte del contribuente²²⁰.

L'attività istruttoria, intesa dunque come procedimento volto ad acquisire dati e notizie per la determinazione dell'imposta dovuta in base alla capacità contributiva del contribuente, si esplica concretamente mediante da un lato nei poteri esercitati dall'amministrazione finanziaria verso il contribuente e dall'altro nelle vere e proprie verifiche fiscali.

I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria verso il contribuente possono essere a loro volta suddivisi in diretti ed indiretti; i primi si esplicano mediante inviti e richieste di atti, documenti, chiarimenti ed inviti a comparire anche nei confronti di terzi soggetti, mentre i secondi mediante l'irrogazione di sanzioni. In particolare le richieste di dati e notizie possono essere effettuate tramite raccomandata con avviso di ricevimento; il contribuente deve quindi

²²⁰ Fonte: A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente in sede di verifica fiscale*, in Tutela del contribuente nel procedimento tributario, editrice Ad Maiora, 2005.

comunicare i dati, le notizie e i documenti richiesti nel termine fissato dall'ufficio, che non può essere inferiore 15 giorni dalla ricezione o dalla notifica.

Sempre tra gli strumenti istruttori sono inoltre riconducibili i controlli formali e i controlli bancari.

A proposito dei controlli formali va per prima cosa rilevato che questi, benché collegati alla liquidazione delle dichiarazioni del contribuente, si discostano dai c.d. “controlli automatici” sulla liquidazione delle dichiarazioni (ex art. 36 – bis dpr 600/1973) effettuati mediante sistemi informatizzati e tesi a verificare e confrontare i dati e gli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli risultanti dall'Anagrafe Tributaria; infatti entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relativo all'anno successivo l'amministrazione deve procedere alla liquidazione delle imposte dovute e dei rimborsi spettanti al contribuente sulla base delle dichiarazioni presentate, provvedendo in tale ambito a: a) correggere errori materiali o di calcolo, b) escludere deduzioni, detrazioni e crediti di imposta non spettanti o spettanti in misura inferiore rispetto a quella indicata e c) verificare la corrispondenza alle dichiarazioni e la tempestività dei versamenti eseguiti a titolo di acconto o di saldo o delle ritenute operate. Come conseguenza di tale attività le eventuali discordanze tra il risultato della liquidazione e della dichiarazione vanno comunicate al contribuente e le eventuali maggiori imposte sono iscritte a ruolo entro il 31/12 del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

I controlli formali (ex. art. 36 – ter dpr 600/1973), che avvengono il 31/12 del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sono invece procedimenti che non avvengono in maniera automatica e generalizzata come nel caso dei controlli automatici, ma in base a criteri selettivi fissati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate; mediante i controlli formali in particolare gli Uffici procedono a a) Escludere lo scomputo delle eventuali ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti o dalle certificazioni richieste dai contribuenti, b) escludere le deduzioni, detrazioni, crediti di imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o a determinate categorie di soggetti, c) liquidare le maggiori imposte dovute sul reddito complessivo quando il contribuente ha presentato più dichiarazioni; eventuali discrepanze tra i risultati del controllo formale e della dichiarazione vanno comunicate al contribuente con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati e le eventuali maggiori imposte sono iscritte a ruolo mentre le maggiori imposte sono iscritte al ruolo entro il 31/12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Si riportano di seguito le modifiche più importanti sotto il profilo normativo alla disciplina in questione:

- Art. 13 d.lgs. 241/1997 (in attuazione della legge delega contenuta nell' art. 3 legge n. 662/1996): modifica all'art. 36 bis dpr 600/1973 con particolare riferimento ai termini; la disciplina originaria contenuta nel dpr 600/1973 prevedeva infatti che il termine per l'iscrizione a ruolo dell'imposta derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni era lo stesso previsto per l'accertamento, ossia quello disposto dall'art. 43, co. 1, D.P.R. 600/1973. La nuova disciplina distingue invece i termini dei controlli automatici, formali e dell'accertamento;
- Art. 28 legge n. 449/1997: il quale ha introdotto termini precisi per l'attività di controllo formale prevedendo che l'art. 36-bis dovesse essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato avesse carattere ordinatorio (quindi non fosse da stabilito a pena di decadenza)²²¹;
- Art. 1, comma 412 legge 311/2004: il quale ha modificato le modalità di comunicazione dell'esito della liquidazione al contribuente (mediante lettera raccomandata), le modalità di versamento della maggior imposta (mediante modulo precompilato dall'Agenzia delle Entrate) e i termini entro cui procedere all'iscrizione al ruolo in caso di mancato pagamento;

Gli accertamenti bancari sono invece i controlli effettuati dagli Uffici sulle banche volti ad acquisire informazioni su specifici contribuenti. Viene innanzitutto illustrata schematicamente di seguito l'evoluzione della normativa giacché questa forma di controllo ha subito interventi incisivi che ne hanno continuamente ampliato la portata e l'importanza, soprattutto a partire dal 2006²²².

- legge n. 825/1971 (legge delega di riforma tributaria) : la legge delega in questione per la prima volta prevedeva la possibilità di derogare al segreto bancario in casi tassativamente previsti dall'art. 10 comma 12 della legge in parola e con il parere conforme dell'Ispettorato Compartimentale delle Imposte Dirette competente per il territorio e l'autorizzazione del Presidente della Commissione tributaria di primo grado territorialmente competente;
- d.p.r. n. 463/1982: venivano ulteriormente ampliati i casi di deroga al segreto bancario;
- d.p.r. n. 600/1973: il testo di legge in questione legittimava l'amministrazione finanziaria, previa l'autorizzazione del presidente della commissione tributaria di

²²¹ Successivamente con Sentenza Cassazione Civili, sez. Unite, 12-11-2004, n. 21498 è stato tuttavia stabilito che *“non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto sine die al potere dell'Amministrazione, il termine di decadenza entro cui va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria va ricollegato nelle ipotesi di controllo formale [...] a quello di notifica dell'atto impugnabile (cartella di pagamento)”*.

²²² Fonti: C. MARAGANI, M. REGGI, *Controlli bancari e verifiche tributarie*, Giuffrè, 2007; T. G. DONATO, *“Indagini bancarie e finanziarie: evoluzione, novità legislative, efficacia probatoria”*, in *Diritto. It.*, pubblicato il 26/01/2012.

primo grado territorialmente competente, a richiedere agli intermediari finanziari copia dei vari conti accessi dal contribuente e relativi rapporti a questi connessi;

- legge n. 413/1991: l'art. 18 della legge in questione ha sovvertito il principio secondo il quale gli Uffici avrebbero potuto procedere a controlli bancari solo nei casi previsti dalla legge, prevedendo al contrario che tale potere fosse attuabile come un normale strumento istruttorio, seppur con alcune cautele e diritti per il contribuente previsti dalla legge. Per effetto dell'art. 20 del testo di legge sopra citato veniva inoltre istituita la c.d. "Anagrafe dei conti", ovvero un centro operativo presente presso il Ministero del tesoro con lo scopo di gestire il trattamento dei dati per l'organizzazione, la gestione ed il controllo di una procedura informatica attinente all'accertamento bancario; più precisamente si trattava di una struttura contenente informazioni attinenti alla corrispondenza tra nominativi e conti, mentre erano escluse altre informazioni di tipo quantitativo riguardanti la consistenza e la movimentazione dei conti intrattenuti dal contribuente presso le banche e l'ente poste. Con il testo di legge in questione quindi di fatto il segreto bancario veniva cancellato dall'ordinamento tributario;
- legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005), d.l. n. 203/2005 (convertito poi con modificazioni in legge n. 248/2005), d.l. n. 233/2006 (convertito poi con modificazione in legge n. 248/2006): i testi normativi in questione hanno ampliato il numero di soggetti ai quali gli Uffici e la Guardia di finanza possono richiedere informazioni sui rispettivi clienti, allargando dunque l'ambito di applicazione delle norme alla quasi totalità degli intermediari finanziari; sono state inoltre progressivamente ampliate le informazioni e le operazioni interessate, ricomprendendo non più solo il conto corrente ma ogni altro rapporto di natura finanziaria intrattenuto tra contribuente ed intermediario (c.d. "operazioni fuori conto")²²³;
- legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007): la legge in questione ha previsto, in un'ottica di snellimento procedurale, che gli intermediari finanziari debbano comunicare all'anagrafe dei conti l'esistenza e la natura dei rapporti intrattenuti con

²²³ Il testo completo così come previsto dall'art. 1, comma 402, legge n. 311/2004 prevede quanto segue: "Per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici possono: richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi".

Si rileva inoltre che il concetto di "rapporto" è quello definito dalla circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006, secondo la quale la categoria dei rapporti è relativa "a tutte le attività aventi carattere continuativo - con ciò intendendo un riferimento temporale congruo - esercitabili dagli intermediari finanziari, ovvero ai servizi offerti continuativamente al cliente, instaurando con quest'ultimo un complesso di scambio all'interno di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo".

tutti i clienti, con le indicazioni unicamente dei dati anagrafici dei titolari; tali informazioni confluiscono in un Archivio dei rapporti finanziari all'interno dell'Anagrafe tributaria consentendo in tal modo agli Uffici di indirizzare la richiesta ai soli intermediari finanziari interessati (in presenza invece la richiesta era rivolta a tutti gli intermediari);

- D.l. n. 98/2011 (convertito con modificazioni in legge n. 111/2011); si è ulteriormente allargato il numero di intermediari finanziari (ricomprendendo peraltro anche le compagnie di assicurazione precedentemente escluse) e operazioni interessate.
- D.l. n. 201/2011 (convertito in legge n. 214/2011), c.d. “Decreto Salva Italia” nell'art. 11 comma 2 ha previsto che dal 1 gennaio 2012 gli operatori finanziari siano obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria alcune movimentazioni finanziarie e ogni informazione utile ai fini del controllo fiscale (compresi gli importi delle operazioni) con riferimento alle operazioni indicate dall'art. 7 comma 6 del dpr n. 605/1973;
- D.l. n. 16/2012 (convertito in legge n. 44/2012), c.d. “Decreto semplificazione fiscale”: la principale novità in tema di accertamenti bancari è stata l'introduzione della previsione che anche la Guardia di finanza, come l'Agenzia delle Entrate, ha la possibilità di richiedere agli operatori finanziari dati ed informazioni circa i rapporti intrattenuti da questi ultimi con un proprio cliente.

Comunque per effetto del complesso di modifiche sopra riportate, soprattutto a partire dal 2006, l'accertamento bancario è diventato molto più incisivo prevedendo i seguenti poteri per gli uffici e i conseguenti obblighi per gli intermediari:

1. Obbligo di comunicazione dell'intermediario all'Anagrafe dei conti dei conti accesi;
2. Obbligo di risposta all'intermediario alle richieste di informazioni degli Uffici sulle movimentazioni e consistenze dei conti;
3. Accessi degli Uffici presso l'intermediario;
4. Inviti e richieste di informazioni di natura qualitativa all'intermediario²²⁴;
5. Inviti e richieste a comparire al contribuente

Le richieste nonché le relative risposte devono essere effettuate solo in via telematica (mediante la PEC); in particolare l'intermediario a seguito della richiesta deve fornire la risposta entro il termine fissato dall'ufficio non inferiore a 30 giorni dalla data di ricevimento della richiesta; il termine è comunque prorogabile per un periodo di 20 giorni su istanza dell'operatore finanziario in presenza di giustificati motivi.

²²⁴ Per l'esplicazione dei poteri indicati nei punti 1,2,3 e 4 occorre in ogni caso l'autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, oppure, per il Corpo della guardia di finanza del comandante regionale.

Si diceva che l'attività istruttoria si esplica poi nelle verifiche fiscali (c.d. controlli sostanziali, ex art. 35 legge n.4/1929 e art. 52 dpr 600/1972), le quali rappresentano delle operazioni poste in essere da diversi soggetti esercenti funzioni rivolte alla tutela dell'erario (essenzialmente Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza) volte all'acquisizione e al reperimento di ogni elemento utilizzabile ai fini dell'accertamento tributario in senso stretto - che come si vedrà tra poco è la fase immediatamente successiva ed eventuale rispetto alla fase istruttoria tesa a ricostruire la capacità contributiva del soggetto sottoposto ad accertamento - oppure alla prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni rispetto alle norme tributarie e finanziarie.

Nella prassi le fasi dell'attività istruttoria sono suddivisibili essenzialmente nelle seguenti tipologie: Accessi, Ispezioni e Verifiche.

L'accesso consente ai soggetti verificatori di entrare nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività al fine di procedere ad ispezioni documentali, a verifiche, a ricerca di atti e documenti ai fini dell'accertamento; lo svolgimento di tale attività presuppone comunque l'autorizzazione scritta, che ne indica lo scopo, del dirigente dell'Ufficio competente oppure dal Comandante di reparto della Guardia di Finanza. Qualora l'accesso sia effettuato presso la locali che siano adibiti anche residenza privata del contribuente occorre inoltre l'autorizzazione della Procura della Repubblica, mentre se tali locali sono adibiti esclusivamente a residenza privata tale autorizzazione può essere concessa unicamente in presenza di gravi indizi attinenti alla violazione di norme tributarie. A seguito dell'accesso deve essere predisposto il c.d. Processo Verbale di Accesso (PVC), cioè un apposito verbale che deve esserci obbligatoriamente pena l'illegittimità ed annullamento dell'atto, sottoscritto dai verificatori appunto con indicata la motivazione. Esso rappresenta senza dubbio l'atto più importante dell'intera verifica in quanto riassume agli Uffici fiscali il complesso di elementi utili all'accertamento²²⁵; peraltro entro 60 giorni dalla sottoscrizione del documento da parte del contribuente è prevista la possibilità da parte di questo di presentare osservazioni e richieste all'Ufficio.

L'ispezione documentale invece consiste nell'esame delle regolarità delle scritture, libri, registri e documenti reperiti a seguito dell'accesso presso il contribuente; normalmente l'ispezione documentale può durare più giorni e per ogni giorno deve essere redatto il c.d. Processo verbale giornaliero, indicando nel dettaglio su quali tributi²²⁶ è incentrata l'ispezione in questione.

Infine mediante le verifiche i verificatori procedono all'esame della documentazione contabile e nel riscontro dei dati, mediante il confronto con documenti e situazioni di fatto.

²²⁵ A tal proposito si veda la Sentenza della Corte di Cassazione del 17 novembre 2010, n. 3326: “è onere della Amministrazione finanziaria dimostrare la maggiore capacità contributiva del soggetto verificato nonché i presupposti di fatto e di diritto sui quali la pretesa fatta valere nei suoi confronti si fonda”.

²²⁶ Si rileva che la disciplina delle verifiche fiscali è applicabile anche nel caso dell'IVA, per effetto degli art. 51 e 52 del dpr 633/1972.

A proposito della verifica sostanziale l'art. 12 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente) ha previsto due importanti principi: e cioè che da un lato la verifica sostanziale non deve compromettere l'attività materiale del soggetto e dall'altro debba essere fatta in un tempo ragionevole, cioè entro 30 giorni lavorativi (e per ognuno di questi come al solito dovrà essere redatto un processo verbale giornaliero).

Le verifiche di norma di norma dovrebbero possedere il requisito della "globalità", cioè dovrebbero riguardare con riferimento ai periodi di imposta in esame tutti i settori impositivi; tuttavia sono molto più frequenti nella prassi le verifiche "parziali", cioè limitate a singoli atti di gestione aziendale o singoli tributi le quali non precludono successive reiterazioni delle verifiche su altri aspetti.

Si segnalano di seguito i principali interventi normativi in tema di verifica sostanziale²²⁷.

- Legge 241/1990: Per effetto della circolare 29 dicembre n. 1 del 2008 la Guardia di finanza ha illustrato le istruzioni da applicare all'attività di verifica con lo scopo di coniugare gli interessi erariali con i diritti del contribuente. In particolare la circolare in questione considera la verifica un "sub procedimento" del procedimento amministrativo di accertamento finalizzato al perseguimento degli interessi erariali mediante la realizzazione di una serie di attività caratterizzate da un elevato grado di procedimentalizzazione²²⁸; da qui il richiamo all'art. 3 della legge n. 241/1990 in quanto nel sistema di verifica fiscale esiste un vincolo di matrice processuale che lega l'atto (l'avviso di accertamento) ai risultati dell'attività istruttoria (desumibili nel processo verbale di constatazione). Ne consegue l'obbligo, sancito peraltro dall'art. 7 dello Statuto del contribuente, di motivazione dell'atto, ivi compresa la descrizione dell'iter logico – giuridico seguito dai verificatori nell'espletamento dell'attività di verifica²²⁹.
- D.L. 564/1994 (convertito con modificazioni in legge n. 656/1994): Il testo normativo in esame ha introdotto l'istituto dell'autotutela;
- D.lgs. n. 218/1997: Tale d. lgs. ha introdotto gli istituti dell'adesione ai processi verbali di constatazione e della adesione agli inviti al contraddittorio;
- D.lgs. n. 472/1997: Il d.lgs. in parola ha introdotto la definizione degli atti di accertamento a seguito dai controlli automatici e dal controllo formale;
- Legge 212/2000 (Statuto del contribuente): La legge in questione è stata introdotta con lo scopo di trovare un contemperamento di interessi tra le esigenze di attività di

²²⁷ Fonte: A. G. GAETANO, *La nuova disciplina dell'accertamento e delle verifiche fiscali*, editore La Tribuna, 2011.

²²⁸ Sul punto si è anche espressa la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con sentenza del 25 luglio 2007, n. 16412, ritenendo che "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata di determinati atti destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per questi ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa."

²²⁹ Fonte: M. VILLANI, "Verifiche fiscali", *Altalex*, pubblicato il 05/04/2011.

controllo dell'amministrazione finanziaria e le garanzie del contribuente; le principali norme del testo normativo in questione fanno riferimento quindi alle modalità di svolgimento dei controlli fiscali, rinvenibili negli art. 12 (diritti e garanzie del contribuente, tra cui l'obbligo di informazione sulle ragioni dei controlli e sull'oggetto), art. 13 (istituzione del Garante del contribuente), art. 15 (emanazione del Codice di comportamento per i verificatori), art. 6 (divieto di richiedere al contribuente documenti già in possesso degli Uffici o di altri enti pubblici). Altre importanti norme sono poi quelle già citate riferite alla motivazione del processo verbale di constatazione e la celerità del procedimento;

- D.l. 112/2008 (convertito poi in legge n. 133/2008): il quale ha introdotto l'istituto della definizione agevolata. Con tale novità normativa il contribuente, piuttosto che presentare osservazioni al PVC, può decidere in presenza di un maggior imponibile accertato di chiudere fin da subito la verifica e procedere al pagamento dello stesso con una riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo.
- d.l. n. 70/2011 (c.d. "Decreto Sviluppo"), d.l. n. 201/2011 ("Decreto Salva Italia") e d.l. n. 16/2012 ("Decreto semplificazioni fiscali"). Importanti novità si sono susseguite infine per effetto dei decreti cui sopra; in particolare sono stati estesi i periodi di verifica presso il contribuente (salvo per i contribuenti in contabilità semplificata per i quali sono state adottate misure di semplificazione e riduzione), sono state sancite norme sulla comunicazione e il coordinamento tra gli enti interessati alle verifiche e introdotte sanzioni penali per l'omessa o non veritiere comunicazioni o trasmissione di documenti ai verificatori.

Si noti peraltro che tutti gli istituti deflattivi del contenzioso citati nelle norme sopra saranno oggetto di approfondimento dei successivi paragrafi.

2.2.2 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase dell'accertamento

L'accertamento è la fase immediatamente successiva ed eventuale rispetto all'attività istruttoria mediante la quale l'amministrazione finanziaria riconsidera la situazione del contribuente assoggettato all'attività di controllo ricostruendo e riquilificando secondo diverse modalità la sua capacità contributiva; l'accertamento, che si conclude mediante l'emissione del relativo atto di accertamento, può essere peraltro sia parziale che globale.

Si ha un accertamento parziale (ex art. 41 – bis dpr 600/1973) nel momento in cui l'amministrazione finanziaria procede ad una rettifica parziale dell'imponibile solo di alcune tipologie di reddito dichiarate dal contribuente, di norma sulla scorta di informazioni ottenute autonomamente da attività istruttoria o da altri organi come Guardia di finanza, dell'anagrafe tributaria, enti pubblici, amministrazioni pubbliche o del Centro informativo delle imposte

dirette; tale attività peraltro a norma dell'art. sopra citato non preclude l'esercizio di ulteriori poteri impositivi e l'emanazione di successivi avvisi di accertamento parziali o globali.

Importanti novità legislative hanno peraltro interessato l'accertamento parziale, soprattutto negli ultimi anni.

A partire dagli anni '80 le principali novità sono infatti da rinvenire innanzitutto nella possibilità di ricorrere all'accertamento parziale in presenza di segnalazioni provenienti dal centro informativo per le imposte dirette (dpr 309/1982) e da segnalazioni provenienti da guardia di finanza, amministrazioni ed enti pubblici (legge n. 413/1991).

Gli art. 62 bis e 62 sexies del d.l. n. 331/1993 (convertito poi in legge n. 427/1993), istitutivo della disciplina degli studi di settore, ha poi previsto che questi ultimi si configurassero come mezzo di accertamento parziale (c.d. "accertamento da studi"), anche in base a quanto poi previsto dall'art. 70 della legge n. 342/2000 e dall'art. 1 comma 407 -408 della legge n. 311/2004; testo normativo quest'ultimo che ha anche previsto la possibilità di ricorrere all'accertamento parziale in presenza di segnalazioni provenienti da "fonti interne" in questo senso quindi intendendosi l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche qualora emergessero in base alle indagini effettuate redditi non dichiarati, redditi dichiarati in modo parziale, deduzioni, detrazioni, agevolazioni ed esenzioni in tutto o in parte non spettanti e imposte o maggiori imposte non versate.

Un'importante novità in tema di accertamento parziale, volta ad estenderne l'utilizzo, è poi arrivata con la legge finanziaria n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011) che ha previsto la possibilità per l'amministrazione finanziaria di ricorrere all'accertamento parziale non solo sulla base di accessi, ispezioni e verifiche condotte autonomamente così come previsto dalla disciplina originaria ma anche per effetto della più generale attività istruttoria svolta autonomamente, ivi compresi a) formulazione invito per la fornitura di dati e notizie, anche inerenti ai rapporti di natura finanziaria oggetto di analisi da parte dell'ufficio; b) formulazione invito per esibizione o trasmissione di atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento; c) invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti e/o nei confronti di altri soggetti con i quali abbiano intrattenuto rapporti.

L'altra modalità di accertamento è poi quella c.d. globale che si configura invece come la tradizionale modalità di accertamento²³⁰ su tutta la situazione fiscale del contribuente effettuata in base ad un'attività istruttoria precedentemente posta in essere; tale attività, preclude la successiva riconsiderazione o riqualificazione dei fatti in maniera diversa rispetto a

²³⁰ Una tradizione interpretativa risalente fin dagli anni '60 del '900, tradotta poi in norme positive, ha infatti da sempre stabilito il principio secondo il quale per esigenze legate alla certezza, l'economicità e la tutela del contribuente l'atto di accertamento deve essere da un lato "unico" (quindi emesso nei termini di decadenza ma al massimo uno per periodo di imposta) e dall'altro "globale" (cioè deve essere la sintesi dei risultati probatori e degli elementi acquisiti dall'amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento). (Fonte: P. ROSSI, "Il potenziamento degli accertamenti parziali", Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e revisori contabili, 14/01/2011)

quelli acquisiti nella fase istruttoria, salvo nell'ipotesi del c.d. "avviso di accertamento integrativo" (ex art. 43 comma 3 dpr 600/1973) diretto a modificare o integrare l'entità dell'imponibile accertato sulla scorta di una sopravvenuta conoscenza di nuovi fatti, elementi o circostanze nuovi, diversi e successivi rispetto a quelli presi in considerazione in sede di accertamento globale²³¹.

Oltre che la già citata distinzione tra accertamento sintetico e globale, è opportuno poi soffermarsi sulle principali modalità di accertamento distinguibili come segue: accertamento analitico - contabile, accertamento analitico - induttivo, accertamento induttivo, accertamento sintetico e accertamento d'ufficio.

L'accertamento analitico - contabile (ex art. 39 comma 1 dpr 600/1973) è la tecnica ordinaria di ricostruzione della posizione fiscale del contribuente mediante la quale si ricostruisce il relativo imponibile considerandone le singole componenti reddituali qualora a) gli elementi in dichiarazione non corrispondano a quelli delle scritture contabili b) non siano state esattamente applicate le disposizioni che riguardano la determinazione del reddito c) emerga dall'attività istruttoria l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione o nei suoi allegati d) emerga dall'ispezione delle scritture contabili o altre verifiche anche attinenti alla verifica della completezza, esattezza e veridicità delle scritture contabili l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione e relativi allegati. L'accertamento analitico - contabile consiste più precisamente nella rettifica di uno o più elementi positivi o negativi desumibili dalla dichiarazione dei redditi o dalle scritture contabili, le quali sono pertanto giudicate in grado quindi di rappresentare ne loro complesso il dato di riferimento per la quantificazione della base imponibile. Nel caso specifico delle persone fisiche non titolari di redditi di impresa, l'accertamento analitico avviene, qualora il reddito dichiarato sia inferiore a quello effettivo o qualora non vi sia spettanza parziale totale di alcune deduzioni o detrazioni, rettificando la dichiarazione in base al confronto con le precedenti dichiarazioni o quella attuale oppure ricorrendo a dati e notizie a disposizione degli Uffici anche sulla base di presunzioni purché gravi, precise e concordanti. L'accertamento analitico induttivo è invece la forma di accertamento del reddito di impresa e dei redditi da lavoro autonomo mediante la quale gli Uffici prescindono in parte o in tutto dalle risultanze della contabilità e si avvalgono di notizie e dati in loro possesso e presunzioni per ricostruire la situazione fiscale del contribuente; questo è peraltro il metodo ordinario di

²³¹ La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/1496 del 30 aprile 1977 ha chiarito che i fatti si configurano come nuovi in quanto "venuti a conoscenza dell'Ufficio solo successivamente alla data dell'accertamento di cui sono integrativi, pur riguardando epoca anteriore e, precisamente, circostanze e accadimenti verificatisi nel periodo di imposta cui l'accertamento si riferisce".

Peraltro l'orientamento giurisprudenziale sull'accertamento tributario è ormai unanimemente concorde nel sottolineare l'importanza della "novità"; in tal senso si ricorda la sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 14125 del 18 giugno 2009, la quale ha affermato che la possibilità di procedere all'emissione di un avviso di accertamento integrativo è subordinata alla sussistenza di nuovi elementi suscettibili di correggere ed emendare l'atto impositivo precedentemente emanato.

accertamento per i c.d. “contribuenti minimi” i quali, essendo esonerati dalla tenuta della contabilità per ragioni legate al giro di affari (salvo nei casi di adesione alla contabilità semplificata), non possono veder ricostruita la loro situazione con il ricorso al supporto documentale.

In realtà all'interno dell'accertamento analitico induttivo è bene distinguere tra:

- Accertamento analitico - induttivo (ex art. 39 comma 2 lett. d dpr 600/1973)²³²: La ricostruzione della posizione fiscale del contribuente avviene ad opera di rettifiche basate su presunzioni gravi, precise e concordanti²³³ (c.d. “presunzioni qualificate”); è in altri termini necessario che si giunga al fatto da provare partendo da un fatto ignoto per desumere dallo stesso un fatto ignoto (ex. art. 2727 cc) da rinvenire nell'esistenza di attività non dichiarate o inesistenza di passività dichiarate o ancora nella determinazione di omissioni, false e inesatte indicazioni. L'art. 62 sexies del d.l. n. 331/1993 (convertito poi in legge n. 427/1993) ha peraltro previsto che gli studi di settore possano ritenersi una forma di accertamento analitico – induttivo in quanto possiedono i requisiti di precisione, gravità e concordanza sopra citati.

In estrema sintesi l'accertamento analitico induttivo dei redditi di impresa o di lavoro autonomo può essere considerato a buon diritto una sottocategoria dell'accertamento analitico, fondandosi sull'ipotesi ritenuta valida dall'amministrazione finanziaria che le scritture contabili nel loro complesso siano sostanzialmente affidabili.

- Accertamento induttivo puro (ex art. 39 comma 2): In generale l'accertamento induttivo “puro” viene utilizzato quando la contabilità del contribuente è complessivamente inattendibile e giudicata tale in base a prove circostanziate o irregolarità contabili; la ragione sta nel fatto che le scritture contabili costituiscono di norma la base di riferimento per la determinazione della capacità contributiva dei soggetti obbligati alla tenuta della contabilità stessa e quando questa manchi o sia giudicata inattendibile il fisco deve poter superare le asimmetrie informative esistenti rispetto al contribuente utilizzando dunque metodi di accertamento diversi da quelli ordinari. Proprio in ragione del fatto che l'accertamento induttivo è una forma di

²³² Precedentemente la disciplina dell'accertamento analitico – induttivo era contenuta nell'art. 9, comma 3, della legge n. 1/1956, trasfusa poi nell'art. 119, comma 3, TUID; la disciplina in questione prevedeva la facoltà per gli Uffici di correggere o integrare le registrazioni contabili che fossero risultate mancanti, inesatte o non veritiere mediante rettifiche analitiche basate su dati ed elementi raccolti sia in sede di analisi di bilancio del contribuente che al di fuori, con obbligo di motivazione nel conseguente avviso di accertamento.

²³³ La sentenza della Corte di Cassazione, Sezione lavoro, n. 4168 del 22 marzo 2001 ha stabilito in tema di presunzioni che:

- il requisito della gravità debba far riferimento al fatto che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche di natura probabilistica;
- il requisito della precisione imponga che i fatti noti da cui parte il ragionamento degli Uffici siano ben determinati e fondati;
- Il requisito della concordanza impone che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti in grado di convergere inequivocabilmente verso il fatto ignoto.

accertamento “non ordinaria”, questa può esplicarsi solo in presenza di alcuni presupposti disciplinati dalla legge. Infatti si può procedere all’ accertamento induttivo solo in una serie tassativa di casi quali: a) Reddito di impresa non indicato in dichiarazione b) Conto profitti e delle perdite non allegato in dichiarazione c) Mancata tenuta, indisponibilità per cause di forza maggiore o sottrazione rispetto all’ attività di ispezione di scritture contabili d) In presenza di omissioni, falsità, inesattezze e irregolarità formali talmente gravi, numerose e ripetute da pregiudicare nel loro complesso l’ attendibilità delle scritture contabili e) Mancata risposta ai questionari o mancato invio a seguito di una richiesta della trasmissione di atti o documenti.

Mediante l’ accertamento induttivo puro quindi la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente avviene sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell’ Ufficio, con facoltà da parte di quest’ ultimo di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili per la parte esistente e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (c.d. “presunzioni semplici non qualificate”).

L’ accertamento sintetico (art. 38 comma 4, 5, 6 e 7 dpr 600/1973)²³⁴ è poi una forma di accertamento per le imposte sui redditi delle persone fisiche (esclusa l’ Iva) basato sulla capacità di spesa, il quale permette di rettificare il reddito complessivo dichiarato dal contribuente quando questo risulti essere inferiore rispetto alla sua capacità contributiva ricorrendo a elementi sintomatici di capacità contributiva. La capacità di spesa del contribuente viene quindi indagata con il ricorso a disponibilità, spese sostenute, consumi e incrementi patrimoniali che non appaiono coerenti rispetto alla sua posizione fiscale²³⁵. Il principale strumento utilizzato dagli Uffici nell’ ambito dell’ accertamento sintetico è il Redditometro, che sarà oggetto di approfondimento nei successivi paragrafi.

Importanti novità legislative sono comunque arrivate in tema di accertamento sintetico (e reddito metrico come si vedrà) soprattutto per effetto dell’ art. 22 del D.L. 78/2010 (convertito con modifiche in legge n. 122/2010) con lo scopo di “*adeguare l’ accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell’ ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio*”; con particolare riferimento all’ accertamento sintetico la modifica più importante ha riguardato il fatto che il reddito

²³⁴ Precedentemente la disciplina dell’ accertamento sintetico dei redditi tassabili in base al bilancio, era contenuta nell’ art. 20, comma 3, della legge n. 1231/1936 e dagli art. 9 e 12 della legge n. 1/1956, poi trasfusi nell’ art. 120 TUID; secondo la disciplina in questione l’ Amministrazione Finanziaria aveva la facoltà di determinare il reddito in base alla situazione economica dell’ azienda con il ricorso a elementi e dati raccolti in qualsiasi modo, in presenza di dichiarazione omessa o incompleta, mancanza di scritture contabili, mancata esibizione di scritture contabili, irregolare tenuta delle scritture contabili e di un bilancio inattendibile a causa di irregolarità numerose e ripetute nella contabilità.

Come si vede la nozione di accertamento sintetico era profondamente differente rispetto a quella odierna; in effetti solo a partire con l’ art. 38 del dpr 600/1973 l’ accertamento sintetico incominciò a riguardare unicamente le persone fisiche non tenute a contabilità.

²³⁵ Si vedano le sentenze della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 5478 del 6 marzo 2009 e n. 22936 del 17 ottobre 2007.

sintetico può essere determinato sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, ivi comprese le spese per incrementi patrimoniali, facendo quindi venir meno la distinzione tra quest'ultime e le spese correnti²³⁶. Altre importanti novità contenute nel d.l. in esame hanno poi riguardato le condizioni di applicabilità dell'accertamento sintetico; precedentemente entrambe le forme di accertamento potevano essere applicate solo al ricorrere congiunto di due diverse condizioni: da un lato che il reddito complessivo netto accertabile sinteticamente nel singolo periodo di imposta dovesse risultare superiore di almeno $\frac{1}{4}$ di quello dichiarato dal contribuente e dall'altro che tale scostamento dovesse essere presente per almeno due periodi di imposta, anche non consecutivi. In luogo delle condizioni cui sopra il d.l. 78/2010 ha abrogato la seconda condizione, lasciando invece la prima ma modificandone la variazione in senso più stringente dal 25% al 20%²³⁷.

E' stata poi previsto l'obbligo da parte degli Uffici di inviare preventivamente rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento sintetico una comunicazione al Comune di residenza del contribuente assoggettato ad accertamento con lo scopo di consentire al Comune di fornire informazioni utili alla determinazione del reddito complessivo.

Infine l'accertamento d'ufficio (ex art. 41 dpr 600/1973) viene effettuato quando la dichiarazione non è stata presentata dal contribuente o questa risulti nulla; in questo caso l'amministrazione finanziaria determina il reddito complessivo del contribuente sulla base dei dati o delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza con la possibilità di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza o di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione (qualora questa sia da ritenere nulla) e dalle eventuali scritture contabili del contribuente (ancorché regolarmente tenute); di norma l'accertamento d'ufficio è di tipo analitico e può essere sintetico o induttivo solo quando l'amministrazione finanziaria non sia stata in grado di raccogliere elementi finalizzati a ricostruire analiticamente la base imponibile del contribuente.

Occorre rilevare infine che alle modalità di accertamento fin qui citate si è aggiunto, per effetto dell'art. 1 comma 342 della legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005) che ha introdotto l'art. 41 – ter del dpr 600/1973, l'accertamento dei redditi da fabbricati²³⁸; la novità legislativa in questione è volta di fatto a contenere i poteri in materia di accertamento degli uffici nell'ipotesi in cui il contribuente dichiara il maggiore importo tra quello risultante dal

²³⁶ Precedentemente invece le spese per incrementi patrimoniali venivano considerate sostenute con redditi conseguiti in quote costanti nell'anno in cui fossero state effettuate e nei quattro periodi di imposta precedenti.

²³⁷ L'abrogazione della norma che prevedeva che il contribuente dovesse risultare non in linea con il reddito sinteticamente accertato per almeno due periodi d'imposta era una conseguenza del presupposto del fatto che il redditometro era basato sulla disponibilità di un determinato bene o di un servizio e il suo mantenimento del tempo piuttosto che sulla spesa sostenuta, andando quindi a ricercare manifestazioni di reddito periodiche piuttosto che occasionali. La modifica sopra rilevata invece sposta l'attenzione del nuovo redditometro maggiormente sulla spesa effettiva che su più che sui beni a disposizione dei contribuenti.

²³⁸ Fonte: F. CARRIROLO, G. TUCCI, "Il nuovo art. 41 – ter del dpr 600/1973", in *fiscooggi.it*, pubblicato il 18/02/2005.

canone del contratto di locazione del fabbricato (ridotto del 15%) ed il 10% del valore catastale immobiliare.

Si è previsto altresì che in presenza di omessa registrazione del contratto di locazione relativo all'immobile l'amministrazione finanziaria possa presumere l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta precedenti rispetto a quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si debba presumere, quale importo del canone, il 10% del valore dell'immobile. E' stato infine introdotto, sulla base del meccanismo già presente per l'imposta di registro (ex art. 52 comma 4 dpr 131/1986), un criterio di determinazione del valore immobiliare, il quale si basa per i fabbricati censiti in catasto sulla moltiplicazione della rendita catastale rivalutata del 5% per il rispettivo moltiplicatore aggiornato.

E' infine importante ricordare che ogni forma di accertamento - in presenza di irregolarità degli adempimenti da parte del contribuente rinvenute per effetto delle indagini fiscali - si conclude con l'emissione dell'avviso di accertamento (ex art. 42 dpr 600/1973) il quale deve quindi contenere l'indicazione dei componenti di reddito rettificati, del maggior imponibile accertato e delle relative aliquote applicate, la determinazione dell'imposta al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, la sottoscrizione dal capo dell'ufficio o un suo delegato, la motivazione ed altre informazioni (come ad esempio gli uffici ai quali rivolgersi per ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, gli istituti attivabili e le modalità con le quali attivare il ricorso).

L'avviso di accertamento deve essere peraltro notificato al contribuente (secondo le regole stabilite dall'art. 60 del dpr 600/1973, il quale richiama a sua volta il procedimento di notificazione previsto dal codice di procedura civile) entro un termine di decadenza (che viene raddoppiato in presenza di reati penali) che è diverso a seconda che si tratti di:

- Imposte sui redditi ed Iva: 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione se presentata oppure 31 dicembre del quinto anno successivo in caso di dichiarazione omessa o nulla;
- Imposta di registro: il termine di decadenza è pari a cinque anni per gli atti non registrati e tre anni per gli atti registrati;

Gli atti di accertamento diventano quindi esecutivi decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento e quindi 90 giorni dalla notificazione, trascorsi i quali la procedura esecutiva è affidata agli Agenti della riscossione; tale disciplina è però applicabile esclusivamente per le imposte dirette (Irpef e Ires), l'Iva e l'Irap, mentre per le altre tipologie impositive rimane in vigore il sistema descritto nel prossimo paragrafo dell'iscrizione al ruolo e della notifica, a seguito della ricezione da parte del contribuente di un avviso di accertamento, della cartella di pagamento.

E' importante a questo punto soffermarsi su alcune delle principali novità che hanno interessato l'atto di accertamento nel corso degli ultimi 20 anni.

- L'art. 3 della legge n. 241/1990, riportato poi nell'art. 7 della legge 212/2000 (Statuto dei contribuenti) ha affermato il principio secondo il quale ogni atto amministrativo, ivi compreso l'avviso di accertamento, debba essere motivato, con lo scopo di mostrare le ragioni di diritto e di fatto sulle quali si fonda la pretesa finanziaria degli Uffici e così permettere al contribuente di scegliere tra le diverse possibilità offertegli dall'ordinamento tributario. Un'eccezione a tale regola si ha in presenza della c.d. "motivazione *per relationem*"²³⁹, quando nell'atto di accertamento l'amministrazione finanziaria fa riferimento ad un altro atto - in ogni caso allegato all'atto notificato al contribuente almeno che non ne sia riprodotto il contenuto essenziale- già precedentemente notificato o comunicato al contribuente.
- L'art. 29 del d.l. n. 78/2010 (convertito poi con modificazioni in legge n. 122/2010) ha introdotto per le imposte dirette (Irpef e Ires), Iva e Irap la disciplina dell'avviso di accertamento esecutivo²⁴⁰; per effetto della novità legislativa in questione gli atti di accertamento riguardante le tipologie impositive sopra descritte e i relativi atti di irrogazione delle sanzioni emessi dal 1 ottobre 2011 e relativi ai periodi di imposta a partire dal 31 dicembre 2007 diventano esecutivi trascorsi 60 giorni dalla notifica; per effetto delle novità normativa in questione si vengono peraltro a configurare i seguenti termini: a) 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento per il pagamento o l'eventuale presentazione del ricorso tributario; b) 30 giorni per l'affidamento delle somme accertate agli agenti della riscossione; c) 180 giorni di sospensione operante *ex lege* dell'esecuzione forzata (derogabile in alcune circostanze); per effetto di tale disposizione quindi tra la notifica dell'avviso di accertamento e l'inizio della procedura di esecuzione forzata intercorre di norma un arco temporale complessivo di almeno 270 giorni.
- Art. 7 comma 2 D.l. n. 70/2011 (convertito poi con modificazioni in legge n. 106/2011): la disciplina dell'avviso di accertamento esecutivo viene modificata con l'introduzione della sospensione dell'esecuzione forzata per 180 giorni e con la riduzione dalla metà ad un terzo delle somme provvisorie da iscrivere a ruolo;
- Art. 2 comma 30 D.l. 98/2011 (convertito poi con modificazioni in legge n. 111/2011): Le novità rilevanti sono state da un lato il rinvio dell'entrata in vigore dell'accertamento esecutivo dal 1 luglio 2011 al 1 ottobre 2011 e dall'altro con riferimento all'irrogazione delle sanzioni collegate al tributo, è stata prevista il divieto

²³⁹ Si vedano a tal proposito le sentenze della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 1906 del 29 gennaio 2008 e n. 28057 del 30 dicembre 2009.

²⁴⁰ Fonte: G. LEMBO, "L'avviso di accertamento esecutivo: la nuova procedura di riscossione", *ilsole24ore*, 19/10/2011.

di notificare due distinti atti, di cui il primo relativo alla maggiore imposta e l'altro per contestare la sanzione; conseguentemente le sanzioni devono, essere obbligatoriamente richieste con lo stesso atto con il quale si richiedono le maggiori imposte accertate.

- D.l. 201/2011 (convertito in legge n. 214/2011), c.d. “Decreto Salva Italia”: Il testo normativo in questione all'art. 10 ha previsto un regime premiale per favorire la trasparenza del contribuente il quale, in presenza di una spontanea adesione, vedrebbe ridursi i termini per l'accertamento a tre anni (dai quattro ordinari) in presenza di dichiarazione e a quattro anni (dai cinque ordinari) in sua assenza;
- D.l. n. 16/2012 (convertito in legge n. 44/2012), c.d. “Decreto semplificazione fiscale”: E' stata introdotta la disciplina dei minimi crediti tributari esigibili, con la previsione dell'impossibilità di procedere da parte degli Uffici ad accertamento, iscrizione a ruolo e riscossione in presenza di crediti tributari inferiori a 30€ (importo comprensivo di interessi e sanzioni) con riferimento al singolo periodo di imposta, salvo in presenza di violazioni ripetute.

A questo punto, come precedentemente anticipato, si procederà ad un'analisi dell'evoluzione delle principali norme attinenti all'accertamento, partendo anche qui nel periodo dell'Unificazione ed andando a prendere come oggetto le principali imposte succedutesi con le varie riforme.

Come si è avuto modo di analizzare nel capitolo precedente, una delle principali imposte introdotte a seguito dell'Unità d'Italia fu l'Imposta sui redditi di ricchezza mobile (ex legge n. 1830/1864); le norme attinenti alla fase di accertamento di questa erano da rinvenire nel Testo Unico del 1877, le quali di fatto erano analoghe a quelle presenti nel Regno di Sardegna relative alla tasse sulle patenti (ex legge n. 1258/1851). Comunque in base all'art. 38 del T.U l'accertamento dei redditi dei professionisti, degli stipendi e dei redditi di impresa diversi in ogni caso dagli enti tassabili in base al bilancio che erano assoggettati ad obblighi contabili, veniva fatto per classi di contribuenti²⁴¹. Era quindi compito di un agente delle imposte di formare per ogni comune un elenco di contribuenti ripartendolo in base alle diverse classi, e annotare per ciascuno il reddito netto da essi denunciato e quello invece dallo stesso agente rettificato in base ad elementi raccolti con questionari, richieste di informazioni al contribuente o ad altri individui e altre particolari conoscenze da egli possedute. L'elenco in questione veniva poi pubblicato nei successivi venti giorni presso l'ufficio comunale e al contribuente sarebbe stato notificato l'eventuale rettifica dell'imponibile dichiarato che lo

²⁴¹ Un'altra norma rilevante in tema di accertamento dell'imposta di ricchezza mobile prevedeva la possibilità per gli Uffici, solo nel caso di imprenditori e professionisti, di accertare l'imponibile in base alla media dei due ultimi anni e tale importo rimaneva fisso per il biennio successivo; tuttavia il contribuente avrebbe potuto ricorrere contro l'accertamento e comunque presentare dichiarazione nel secondo anno del biennio rettificando il proprio reddito.

avesse riguardato, con possibilità di presentare reclamo nei successivi venti giorni presso un'apposita Commissione provinciale²⁴². Peraltro le rettifiche intervenute non dovevano essere in alcun modo dimostrate sotto il profilo della loro ricostruzione: in altri termini il reddito iscritto d'ufficio o rettificato veniva notificato al contribuente senza alcuna indicazione sui criteri seguiti dall'agente delle imposte. Lo stesso giudizio di reclamo veniva poi deciso da un collegio sulla base di opinioni e congetture personali (come ad esempio il tenore di vita del contribuente) formulate da ciascun membro, anche in questo caso senza necessità di dover procedere ad alcuna dimostrazione.

Comunque fino al primo decennio del '900 i problemi di gestione amministrativa dell'imposta di ricchezza mobile, così come rilevarono soprattutto Lia(1906), Spoelberch(1908) e Perdrieux(1910), potevano essere così schematizzati²⁴³:

- la dichiarazione era obbligatoria solo in teoria, in quanto valeva il silenzio come conferma di quelle precedenti e di fatto il numero di contribuenti che la presentavano erano una minoranza sul totale;
- elevata crescita del numero di individui assoggettabili ad accertamento: i ruoli di imprese e professionisti crebbero infatti dai 380.000 ai primi anni post unificazione fino a 565.000 del 1902, il che in presenza di circa 700 agenzie erariali, significava essere passati da 500 a 800 ruoli per ufficio;
- difficoltà di accertare i redditi di imprenditori e professionisti sia per l'inerzia dei comuni sull'aggiornamento delle liste dei contribuenti sia per mancanza di collaborazione da parte delle commissioni tributarie;
- i poteri d'indagine degli agenti erano mal definiti e per lo più limitati alla raccolta di dati presso altri uffici fiscali, all'ispezione della contabilità (solo per gli enti collettivi) e alla raccolta di altre informazioni di fonte privata;
- eccessiva rilevanza del concordato (a fronte di una normativa dell'istituto del tutto generica) e della conseguente contrattazione tra contribuente ed Uffici (a discapito di un'oggettiva determinazione della base imponibile), che divenne di fatto il fulcro del sistema;

Anche gli enti tassabili in base al bilancio, la cui disciplina originaria prevedeva che la determinazione del reddito avvenisse in base ad elementi indiziari desunti dal bilancio stesso, subirono una modifica nel sistema di determinazione del reddito per effetto della legge n. 1877/1935, la quale introdusse la previsione che l'agente avrebbe dovuto ricorrere anche per

²⁴² Va in realtà rilevato come secondo la originaria disciplina contenuta nella legge n. 1830/1864 le Commissioni provinciali, oltre che decidere sui reclami, determinavano anche l'imponibile e l'imposta su proposta dell'agente delle imposte; le modifiche intervenute per effetto del R.D. n. 560/1907 invece resero decisamente più centrale la figura dell'agente, attribuendo per l'appunto a quest'ultimo anche la funzione di rettificare l'imponibile e l'imposta dichiarati dal contribuente.

²⁴³ Fonte: S. MANESTRA, "Per una storia della tax compliance in Italia", Questioni di economia e di finanza, n. 81 Dicembre 2010, Banca d'Italia.

questi enti a criteri ed indicatori correlati al tipo di attività economica. La forte opposizione che trovò questa disposizione tuttavia fece sì che il legislatore modificasse già l'anno successivo per effetto dell'art. 20 della legge n. 1231/1936 la citata disciplina di accertamento, con la previsione che l'agente potesse prescindere dal bilancio degli enti tassabili solo in presenza di un documento inattendibile a causa di un sospetto di frode fiscale, stabilendo altresì un obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento e delle decisioni del collegio delle commissioni provinciali in presenza di un reclamo.

Per effetto della legge n. 1639/1936 (convertito poi in legge n. 1016/1937) venne poi fatto il tentativo di estendere all'intero ordinamento tributario il complesso di principi caratterizzanti il sistema corporativo fascista, istituendo come legame tra le amministrazioni finanziarie periferiche e centrali i c.d. "Ispettorati comportamentali" i quali, come dipendenti del Ministero delle Finanze, avevano il compito di determinare coefficienti da utilizzare come base per la determinazione del reddito presunto di ciascuna classe di contribuenti in condizioni normali di svolgimento. Il sistema appena delineato di determinazione del reddito in base a coefficienti venne meno con la fine del periodo fascista, che sancì peraltro il ritorno ai vecchi sistemi basati su parametri indiziari ben poco attendibili, fermo restando la previsione normativa di dimostrazioni molto più rigorose del reddito prodotto dagli enti tassabili in base al bilancio.

Intanto, come analizzato nel capitolo precedente, gli anni '50 segnano alcune tappe importanti per l'evoluzione del sistema tributario italiano per effetto della Riforma Vanoni la quale produsse importanti cambiamenti anche in tema di accertamento; le leggi n. 25/1951 e n.1/1956 (c.d. "leggi sulla perequazione tributaria") si ponevano tra gli altri infatti l'obiettivo di sancire l'importanza dell'atto di accertamento, quale documento derivante da un rapporto di fiducia e dialettica tra contribuente e fisco. Più in particolare le principali novità furono la già rilevata introduzione della dichiarazione unica dei redditi assoggettati alle imposte dirette, l'estensione dell'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento a tutte le categorie di contribuenti in presenza della presentazione di dichiarazione analitica ed infine il potenziamento dell'attività ispettiva degli uffici²⁴⁴. Nonostante gli sforzi fatti dal legislatore sotto il profilo normativo nella pratica comunque rimase immutata la prassi degli Uffici di procedere alla determinazione del reddito in base ad indicatori indiziari e presuntivi essenzialmente per la mancata introduzione di adeguati supporti informativi e conoscitivi per

²⁴⁴ Sotto quest'ultimo profilo le principali novità riguardarono la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di poter inviare al contribuente ai fini delle imposte dirette questionari relativi all'accertamento dei redditi, l'istituzione di consigli tributari comunali, la costituzione di un ruolo di verificatori contabili per gli enti collettivi tassabili in base al bilancio. Particolare importanza peraltro assumevano i consigli tributari comunali i quali avevano lo scopo di tenere aggiornato l'elenco dei contribuenti, fornire elementi di fatto all'amministrazione finanziaria ed infine denunciare cifre oggetto di concordato ritenute insufficienti; tuttavia la costituzione di tali consigli avvenne solo in alcune città, cadendo poi totalmente in desuetudine solo qualche anno dopo. Invece nessuna attuazione ebbero i verificatori contabili, i comitati così come le norme sulla dichiarazione, come precedentemente rilevato.

gli stessi Uffici; anche per gli enti tassabili in base al bilancio l'accertamento sintetico ed induttivo continuarono ad essere ampiamente utilizzati, negando di fatto il principio di tassazione della realtà economica dell'impresa che era uno dei principi guida della riforma Vanoni a favore di strumenti che erano fortemente basati su indicatori di redditività media ordinaria.

Altra imposta di notevole importanza fu poi l'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo (ex R.D. n. 3062/1923), i cui tratti fondamentali sono stati analizzati nell'apposito paragrafo; in questa sede appare quindi opportuno soffermarsi sulla disciplina fondamentale relativa all'accertamento dell'imposta.

Va innanzitutto premesso che la disciplina in tema di accertamento dell'imposta in questione era fortemente influenzata dall'afferente disciplina dell'imposta sulla ricchezza mobile; in particolare la determinazione del reddito complessivo disponibile veniva fatta sommando i redditi imponibili ai fini delle altre imposte reali e poi correggendoli in base alle regole di determinazione della base imponibile dell'imposta; ai risultati gli Uffici potevano apportare le necessarie modificazioni ed integrazioni tenendo conto sia di altri redditi accertati che di altri redditi risultanti da documenti provenienti dal contribuente o altrimenti certi, salvo che fossero certi e che quindi le valutazioni fatte dagli Uffici non poggiassero su semplici presunzioni.

Il raggio di azione degli Uffici - fortemente limitato dalle norme cui sopra - fu una delle principali cause del gettito scarsamente rilevante nei primi anni dell'entrata in vigore dell'imposta complementare²⁴⁵ e fu alla base dell'introduzione dell'art. 1 del R.D. n. 1261/1932 il quale, in tema di accertamento dell'imposta in esame, prevedeva l'ulteriore facoltà degli Uffici (fermo restando quelle sopra riportate) di tener conto di redditi risultanti da documenti provenienti dal contribuente o comunque certi la cui esistenza fosse palesata da circostanze ed elementi di fatto, con particolare riferimento al tenore di vita del contribuente (come il fitto, spese per villeggiature, vetture, telefoni, teatri o servitù, etc.): quindi di fatto con tale norma venne introdotto l'accertamento sintetico (o "deduttivo") per l'imposta complementare. Inoltre nel 1933, l'accertamento dell'imposta complementare divenne annuale.

La tabella n. 27 mostra schematicamente e secondo diverse stime le percentuali di imponibile evaso, per effetto delle problematiche precedentemente riscontrate tra i primi anni del '900 fino alla riforma degli anni '70.

²⁴⁵ Basti pensare che solo a partire dalla metà degli anni sessanta il gettito dell'imposta complementare oltrepassò il 3% delle entrate tributarie dello stato.

Tabella 27: Imponibile non accertato per alcune imposte da fine '800 alla Riforma Visentini

| Fonte | Tributi | Anno di riferimento | Imponibile non accertato |
|-----------------|---|---------------------|--------------------------|
| Einaudi (1) | Imposte sui redditi | 1898/99 | > 50% |
| Lia | Imposte sui redditi dei commercianti | 1901 | 44% |
| Einaudi (2) | Imposte sui redditi | 1911/12 | 60% |
| Progetto "Meda" | Imposte sui redditi | 1914 | 55%-60% |
| Einaudi (3) | Imposte sui redditi | 1921 | 80%* |
| de' Stefani | Imposta sui redditi di ricchezza mobile | n.d. | 50%-75% |
| Steve | Imposta sui redditi | 1930 | 67,2% |
| | Imposta complementare sui redditi | 1930 | 87,5% |
| Répacì | Imposta complementare sui redditi | 1930 | > 60% |
| Vanoni | Imposte sui redditi | 1938 | 48,3%** |
| Mondani | Imposta complementare sui redditi | 1952 | 35% |
| Maresca | Imposta complementare sui redditi | 1955 | 70% |

Fonte: S. MANESTRA, "Per una storia della tax compliance in Italia", *Questioni di economia e di finanza*, n. 81 Dicembre 2010, Banca d'Italia.

Come si vede per le imposte reali sui redditi l'imponibile non tassato si aggirava sul 50% mentre per l'imposta complementare addirittura le percentuali oscillavano dal 60% a quasi il 90%, spiegabili con la difficoltà di individuare i redditi di capitale i quali erano colpiti alla fonte dall'imposta sulla ricchezza mobile ma poi erano nascosti dall'anonimato per la complementare.

Altro importante tributo sul quale occorre soffermarsi brevemente in tema di regole sull'accertamento è poi l'imposta sulle società, che come si è avuto modo di analizzare fu introdotta per effetto della legge n. 603/1954. La regola base era innanzitutto l'estensione automatica degli accertamenti compiuti ai fini delle imposte reali ai fini anche per l'imposta sulle società, posto che la riqualificazione del tributo sarebbe dovuta essere notificata al contribuente prima di procedere all'iscrizione al ruolo dell'eventuale maggiore imposta accertata.

In particolare poi se soggetto passivo dell'imposta era un ente tassabile in base al bilancio, l'accertamento da parte degli Uffici poteva essere fatto unicamente ricorrendo al bilancio stesso mentre se si fosse trattato di un soggetto non tassabile in base al bilancio l'accertamento poteva essere fatto con tutti i mezzi di prova, ivi compresi il bilancio e le scritture contabili ove per scelta dell'ente presenti.

Grandi novità in tema di accertamento- oltre a quelle rilevate con le successive modifiche all'inizio del paragrafo- sono poi arrivate per effetto della grande riforma degli anni '70.

In primo luogo va ricordato il ruolo centrale che incominciò ad avere la dichiarazione tributaria, il quale a tutti gli effetti divenne l'istituto centrale nell'ambito del meccanismo volto all'attuazione del prelievo impositivo²⁴⁶. Come precedentemente rilevato infatti la dichiarazione era già presente agli albori dello Stato unitario, con la previsione che essa non dovesse essere presentata dal contribuente annualmente in quanto valeva l'istituto della "silenzio assenso" (ex art. 24 TU n. 4021/1877) dei dati dichiarati negli anni precedenti; questa situazione, rimasta immutata per decenni, trovava sostanzialmente la propria *ratio* nel fatto che si riteneva fosse compito esclusivo dell'amministrazione finanziaria delineare l'imponibile e l'imposta dovuta dal cittadino e quindi la dichiarazione dei redditi altro non era che un atto di collaborazione del privato all'attività degli Uffici, peraltro ben presto caduto in desuetudine.

Solo a partire dalla riforma voluta da Vanoni nel 1951 la dichiarazione dei redditi incominciò ad acquisire una maggior valenza, essendo introdotte disposizioni che ne sancivano l'obbligatorietà (anche in assenza di variazioni rispetto ai precedenti periodi di imposta), analiticità e soprattutto la cadenza annuale di presentazione; invero si trattò più di una reintroduzione dell'istituto che di una vera e propria novità normativa, essendo per l'appunto la dichiarazione già presente nell'ordinamento ma comunque l'importanza della riforma fu quella di dare nuova vita ad un istituto ormai caduto in desuetudine²⁴⁷. Dunque se nel sistema precedente il fisco mediante l'accertamento d'ufficio era il soggetto competente a stabilire l'imposta dovuta dal contribuente, con la dichiarazione dei redditi obbligatoria si realizzava un'inversione dell'onere della prova, essendo il cittadino a dover comunicare agli Uffici la propria posizione fiscale, con un controllo sulle dichiarazioni che avveniva ex post.

Tuttavia, come nei precedenti periodi, essa continuava a dover essere obbligatoriamente verificata dall'amministrazione finanziaria con la conseguenza che la funzione impositiva rimaneva strettamente di competenza degli Uffici, peraltro ampiamente impreparati e disorganizzati davanti alla mole di lavoro. In estrema sintesi dunque fino alla riforma del 1971 la dichiarazione era intesa unicamente come istituto strumentale alla successiva fase dell'azione accertatrice dell'organo pubblico in base al principio della dichiarazione obbligatoriamente verificata.

Con la riforma Visentini venne invece sancito ex dpr 600/1973 da un lato l'obbligo di presentazione dei redditi e dall'altro furono istituiti i c.d. "Centri di servizio" con lo scopo di verificare la correttezza di tali dichiarazioni, per poi procedere alla successiva fase di autoliquidazione del tributo, ferma restando la possibilità da parte degli Uffici di procedere alle rettifiche degli adempimenti formali del contribuente. Tuttavia l'accertamento assumeva il

²⁴⁶ Fonte: M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Editore Giappichelli, 2008.

²⁴⁷ "La consuetudine era molte volte più forte della legge ed aveva portato a dimenticare in sostanza l'esistenza di quest'obbligo e allora ognuno, ogni cittadino se ne stava tranquillo nel proprio ambito d'attività privata, aspettando che il fisco si facesse vivo, che il fisco venisse a disturbarlo dentro la sua casa". (cfr. E. VANONI, 1950).

connotato di controllo solo eventuale e non generalizzato sull'intera massa di dichiarazioni a causa dell'ampio numero di adempimenti formali richiesti al contribuente e del numero stesso di contribuenti, e in ogni caso successivo rispetto all'attività istruttoria posta in essere dagli Uffici; le problematiche di gestione di un sistema tributario divenuto ormai “di massa”, come più volte rilevato, condussero al ricorso a criteri selettivi nella programmazione dell'attività di controllo a partire dalla legge n. 146/1980 e successivi interventi che saranno oggetto di studio nell'apposito paragrafo.

Altra importante novità da ricordare in tema di accertamento è l'enorme aumento degli obblighi contabili e soprattutto dei soggetti obbligati alla tenuta degli stessi. La disposizione più importante in questo senso venne con l'estensione del numero dei soggetti tassabili in base al bilancio, categoria in cui furono ricompresi, oltre che le persone giuridiche ed altri enti indicati nel art. 8, comma 3, del Tuid, anche gli enti diversi dalle persone giuridiche assoggettate all'Irpef che avessero per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, società di persone ad esse equiparate, persone fisiche esercenti attività commerciale, esercenti arti e professioni e società ed associazioni tra questi e gli enti pubblici e privati diversi dalle società assoggettati all'Irpef che non avessero avuto come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. In estrema sintesi il tentativo del legislatore fu quello di estendere la tassazione in base al bilancio a tutte le imprese commerciali, con la previsione di una contabilità semplificata per le imprese minori. L'enorme aumento degli obblighi formali quindi da un lato sicuramente arricchì gli Uffici di informazioni in grado di produrre accertamenti sempre più vicini al reddito effettivo ma dall'altro, come precedentemente rilevato, sobbarcò le imprese minori di un ammontare eccessivo di adempimenti che troppo spesso non erano in grado di fronteggiare.

Comunque la base di partenza dell'accertamento divenivano quindi il bilancio e le scritture contabili, obiettivo questo peraltro perseguito con la previsione per gli Uffici di dedurre l'esistenza di attività non dichiarate o passività dichiarate ricorrendo a presunzioni “gravi, precise e concordanti” e dunque di fatto all'accertamento analitico – induttivo introdotto per l'appunto per effetto del dpr 600/1972 e sopra analizzato.

Fino a questo momento si è avuto modo di apprezzare l'evoluzione normativa delle regole sull'attività istruttoria e sull'accertamento poste in essere dall'Amministrazione finanziaria; nei successivi paragrafi si procederà all'analisi dei recenti strumenti a disposizione degli Uffici in tema di accertamento e attività istruttoria, focalizzando l'area di indagine sui seguenti aspetti:

- Moderni strumenti di accertamento
- I moderni strumenti legati all'attività istruttoria

2.2.3 Moderni strumenti di accertamento

Come si è avuto modo di rilevare nel precedente paragrafo, novità importanti in tema di accertamento sono arrivate a partire degli anni '90, con particolare riferimento agli Studi di settore e al Redditometro nell'ambito dell'accertamento sintetico.

Come si avrà modo di verificare infatti mentre la rettifica operata con gli studi di settore comporta la rideterminazione delle imposte dovute a titolo di Ires, Irap ed Iva del contribuente impresa o lavoratore autonomo, l'utilizzo del redditometro permette di determinare sinteticamente - con il ricorso ad indici indicativi di spesa e quindi di capacità contributiva - il reddito complessivo netto del contribuente persona fisica.

In altri termini mentre gli studi di settore vengono applicati con riferimento a specifiche categorie reddituali (quali in particolare redditi di impresa e di lavoro autonomo), il redditometro viene applicato sul reddito complessivo netto del contribuente a prescindere dalla fonte reddituale che tali redditi ha generato.

L'utilizzo sinergico dei due strumenti, insieme ad altri analizzati nei successivi paragrafi, permette quindi potenzialmente agli Uffici di porre in essere un'attività di accertamento estremamente più incisiva rispetto ai decenni passati.

La tabella seguente mostra peraltro, confermando quanto detto sopra, i risultati dell'attività di verifica e accertamento posta in essere dagli Uffici tra il 2001 e il 2010.

Tabella n. 28: Risultati dell'attività degli Uffici tra il 2001 e il 2010

| Anno | Controlli formali delle dichiarazioni dei redditi | Verifiche | Accertamenti | Maggiore imposta accertata ¹ |
|------|---|-----------|--------------|---|
| 2001 | 625.258 | 9.428 | 674.106 | 8.917 |
| 2002 | 1.163.236 | 9.224 | 480.439 | 11.566 |
| 2003 | 1.652.827 | 11.304 | 291.195 | 11.976 |
| 2004 | 1.229.622 | 8.326 | 228.337 | 11.593 |
| 2005 | 1.252.758 | 10.784 | 369.376 | 13.897 |
| 2006 | 1.124.508 | 9.332 | 419.924 | 13.115 |
| 2007 | 998.748 | 12.375 | 494.438 | 14.503 |
| 2008 | 977.041 | 17.309 | 644.465 | 20.319 |
| 2009 | 705.313 | 9.425 | 711.932 | 26.338 |
| 2010 | 905.556 | 9.559 | 705.580 | 27.849 |

¹ Immorti in milioni di euro

Fonte: Agenzia delle entrate

2.2.3.1 Gli studi di settore: evoluzione normativa e moderna disciplina

Gli studi di settore, introdotti con l'art. 62- sexties della d.l. n. 331/1993 (convertito in legge n.427/1993) ,sono un metodo informatizzato su base statistica per il calcolo dei ricavi e compensi presunti dell'attività di ogni singola impresa e lavoratore autonomo (ivi compresi i professionisti) e si configurano di fatto come una forma di accertamento analitico – induttivo.

In realtà già prima degli anni '90 erano presenti istituti di funzionamento non dissimile agli studi di settore²⁴⁸; infatti già nel 1984 venne introdotta per i contribuenti minori la possibilità di determinare forfaitariamente il reddito e quindi fu attribuito per effetto del d.l. n. 853/1984 (convertita poi in legge n. 17/1985, c.d. "Visentini ter) agli Uffici la possibilità di determinare induttivamente per le imprese minori ed i professionisti il complesso di ricavi e compensi sulla base di presunzioni desunte da alcuni parametri attinenti all'attività economica esercitata (es. beni strumentali detenuti, dimensione locali, etc..).

Dunque di fatto la Visentini-ter consentiva di procedere all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi dei soggetti in contabilità semplificata, prescindendo dai presupposti stabiliti dall'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973.

In seguito con il d.l. n. 69/1989 (convertito poi in legge n. 154/1989) furono introdotti i coefficienti di congruità di ricavi e i coefficienti presuntivi di redditività e la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di procedere ad una rettifica induttiva della dichiarazione dei redditi dei contribuenti in regime di contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni; la disciplina degli studi di settore prevista dal decreto istitutivo (d.l. n. 331 del 1993) rinviava appunto esplicitamente all'art. 11 del D.L. 69 del 1989.

In particolare i coefficienti di congruità dei ricavi avevano di fatto la funzione di controllo e di selezione dei soggetti in contabilità semplificata che presentassero anomalie ulteriormente verificabili mediante i coefficienti presuntivi di reddito, i quali venivano per l'appunto utilizzati per approfondire situazioni anomale di contribuenti in contabilità semplificata emerse per effetto dell'applicazione dei coefficienti di congruità dei ricavi. In particolare tale forma di accertamento doveva essere preceduta da una richiesta di chiarimenti al contribuente da parte degli Uffici, permettendo in tal modo al contribuente di riportare le ragioni dell'eventuale scostamento rilevato. Peraltro a partire dai primi anni '90 nel sistema dei coefficienti presuntivi venne abrogata la possibilità per il contribuente di effettuare richieste di chiarimenti, possibilità invece offerta dall'originaria disciplina.

Successivamente, come già precedentemente rilevato, con la legge n. 438/1992 venne introdotta la *Minimum Tax* (abrogata poi con la legge n. 331/1993); tale istituto prevedeva che per tutti i soggetti passivi che non fossero assoggettati all'IRPEG, nella circostanza in cui il reddito derivante da attività commerciale o lavoro autonomo fosse risultato inferiore all'ammontare del contributo lavorativo dello stesso imprenditore/lavoratore autonomo o dei suoi collaboratori, l'Amministrazione finanziaria avrebbe provveduto automaticamente, e cioè senza emissione di avviso di accertamento, alla liquidazione e riscossione delle maggiori imposte determinate in base alla dichiarazione presentata dal contribuente.

La legge n. 413/1991 (legge finanziaria per il 1992) ha poi eliminato i coefficienti di congruità dei ricavi, lasciando invece inalterata la disciplina dei coefficienti presuntivi di reddito fino al

²⁴⁸ Fonte: V. UCKMAR, F. TUNDO, *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, editore la Tribuna, 2005.

1994; i coefficienti presentavano infatti importanti limiti in quanto, basandosi su elaborazioni statistiche di dati forniti dal contribuente, tendevano ad ignorare gli elementi strutturali ed operativi dei vari settori economici e quindi non erano nel loro complesso in grado di rappresentare la realtà delle imprese. I coefficienti presuntivi di reddito erano peraltro anch'essi annualmente elaborati dal Ministero delle finanze in base ad informazioni di tipo contabile ed extra contabile fornite dagli stessi contribuenti attraverso le dichiarazioni, dalle associazioni di categoria e di quelle provenienti dagli accertamenti effettuati dall'amministrazione finanziaria. Il funzionamento dell'istituto si basava sul fatto che la determinazione del reddito del contribuente avvenisse per prima cosa mediante la ricostruzione dei compensi e i ricavi presunti del contribuente ricorrendo ad apposite tabelle i quali, una volta sottratti i componenti negativi di reddito, davano luogo al reddito imponibile. La grande imprecisione e rigidità dell'istituto comunque, unite alle aspre critiche rivolte tanto da operatori che autori, ne sancì un ambito di applicazione molto limitato.

Lo *step* normativo successivo è poi da rinvenire nell'accertamento in base ai parametri introdotto per effetto dell'art. 3 della legge n. 549/1995 la quale tra il 1995 e il 1997 di fatto andava a sostituire la previgente disciplina dei coefficienti presuntivi di reddito e contestualmente prorogava l'entrata in vigore degli studi di settore al 1998 (dalla data inizialmente fissata al 1995). I parametri venivano quindi applicati nei confronti dei contribuenti in contabilità semplificata e la loro costruzione avveniva essenzialmente mediante elaborazioni statistiche sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti; tuttavia il meccanismo era poco sofisticato, basandosi essenzialmente nell'applicazione di coefficienti di redditività ad alcuni dei costi dichiarati dal contribuente per la determinazione dell'ammontare dei ricavi.

Il limite dei parametri era però da ricercare nel fatto che essi presi autonomamente dovevano essere intesi come presunzioni semplici e dunque prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e conseguentemente sarebbe stato compito degli uffici supportare l'utilizzo dei parametri con informazioni e dati raccolti in maniera tale da generare, nel loro complesso, presunzioni gravi, precise e concordanti così come richiesto dalla disciplina civilistica e dal dpr 600/1973. Peraltro i parametri, anche dopo l'entrata in vigore nel 1998 degli studi di settore, continuavano ad applicarsi per quelle categorie di contribuenti per i quali gli studi di settore non erano approvati (ex art. 4 dpr n. 195/1995).

Gli studi di settore, rispetto a coefficienti e parametri, si configurano invece come strumento molto più complesso in quanto basati, come anticipato, su elaborazioni statistiche le quali tengono conto sia dei dati contabili ed extracontabili forniti dai contribuenti in base ad appositi questionari sia di altre variabili esterne legate al mercato e al territorio nel quale il contribuente opera. In particolare per la formazione degli studi di settore l'amministrazione finanziaria si serve di questionari inviati dai vari contribuenti, i quali vengono a loro volta

elaborati da un'apposita società (SOESE Spa) secondo due diversi criteri: la *cluster analysis* e l'analisi in componenti le quali permettono di creare settori specifici di appartenenza di contribuenti omogenei. Ai dati così formati vengono aggiunti correttivi di tipo strutturale o territoriale al fine di rendere gli studi di settore il più possibile aderenti con le realtà territoriali di riferimento e le imprese e professionisti ivi operanti; sul monitoraggio della corretta rappresentazione degli studi di settore è inoltre istituito l'Osservatorio provinciale con funzioni essenzialmente consultive e l'emissione di pareri obbligatori ma non vincolanti per gli Uffici sull'adozione di nuovi studi di settore.

Tutte le informazioni vengono a questo punto trasferite in un software denominato GERICO (Gestione Ricavi e Contributi) il quale svolge due funzioni fondamentali.

La prima è quella di consentire al contribuente di capire se l'ammontare di ricavi e compensi dichiarati risulta essere congruo rispetto a quelli predeterminati dallo studio di settore; in questo senso il software fornisce due diversi responsi: un valore puntuale di riferimento e un intervallo di confidenza tra il valore puntuale e l'ammontare minimo di ricavi/compensi presunti.

A questo punto GERICO produce un giudizio che potrà essere di congruità, qualora i ricavi dichiarati siano uguali o superiori rispetto a quelli predeterminati dal valore puntuale del software oppure non congruità nella circostanza opposta. Questo è particolarmente importante in quanto il contribuente potrà in sede di dichiarazione dei redditi decidere di adeguarsi al responso pagando un ammontare di imposte Ires, Irap e Iva sulla differenza tra ricavi congrui e dichiarati, oppure decidere di non adeguarsi al responso rischiando a questo punto di subire un accertamento analitico – induttivo nei suoi confronti a seguito del contraddittorio con gli Uffici.

Conseguentemente se il contribuente decide di adeguarsi al valore puntuale non potrà essere posto in essere nei suoi confronti un accertamento da studi; se invece decide di adeguarsi al valore compreso nell'intervallo di confidenza l'amministrazione finanziaria potrà procedere ad un accertamento nei suoi confronti dopo aver chiesto al contribuente di motivare la scelta di adeguamento.

Il software, oltre al risultato di congruità, produce altresì un risultato di coerenza: in questo caso è considerato coerente il contribuente i cui indicatori economici dell'attività economica svolta non presentino anomalie rispetto a quelli predeterminati statisticamente nell'intervallo di confidenza; in questo caso però il contribuente non coerente non potrà in alcun modo adeguare i propri indicatori economici con quelli risultanti da GERICO e dunque potrà rientrare in alcune liste selettive di contribuenti nei confronti dei quali operare l'accertamento. La seconda funzione fondamentale di GERICO riguarda poi la stessa Amministrazione finanziaria la quale è in grado di sfruttare il software da un lato per facilitare il procedimento di accertamento e dall'altro per selezionare con maggior facilità i contribuenti da accertare.

Con riferimento all'ambito di applicazione gli accertamenti in base a studi di settore secondo la disciplina istitutiva potevano essere effettuati solo nei confronti di contribuenti con periodo di imposta corrispondente a 12 mesi la cui attività fosse svolta in condizioni di normalità; ne consegue che erano esclusi ex art. 10, comma 4, legge n. 146/1998 i seguenti soggetti:

- Soggetti che svolgano un'attività con un periodo di imposta inferiore o superiore a 12 mesi; tuttavia lo svolgimento di un'attività stagionale non preclude l'assoggettamento agli studi di settore che invece avviene tenendo conto del carattere della stagionalità;
- Soggetti che abbiano iniziato un'attività e cessato la stessa nello stesso periodo di imposta;
- Soggetti che abbiano modificato l'attività esercitata nel corso del periodo di imposta;
- Soggetti nei confronti dei quali la metodologia statistica non sia in grado di rappresentare le caratteristiche di reddito dell'impresa (es. venditori a domicilio, soggetti i cui ricavi dichiarati superino i 5.164.569,00 €);
- Periodo di imposta svolto non in condizioni normali di svolgimento;
- Modifica del soggetto esercente l'attività nell'arco del periodo di imposta (es. fallimento, liquidazione, attività ancora non iniziata).

Tuttavia la legge finanziaria 2007 ha modificato le cause di esclusione, sopprimendone alcune presenti nell'originario art. 10, comma 4, della legge n. 146/1998 prevedendo che a partire dalla data del 1° gennaio 2007 sono esclusi dall'accertamento in base agli studi di settore i contribuenti che:

- abbiano dichiarato ricavi e compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, che in ogni caso non può essere superiore a 7,5 milioni di euro;
- abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta;
- si trovino in un periodo di "non normale" svolgimento dell'attività.

Come si vede quindi per effetto delle novità apportate dalla legge finanziaria l'accertamento da studi può avvenire sia verso soggetti che abbiano un periodo di imposta diverso dai 12 mesi, sia qualora vi sia stata cessazione dell'attività nello stesso periodo di imposta e infine anche qualora vi sia stata prosecuzione di una stessa attività tra soggetti diversi; è quindi stato previsto che l'accertamento da studi possa avvenire verso i soggetti che abbiano iniziato e cessato un'attività entro 6 mesi²⁴⁹ e nel caso di una mera prosecuzione di un'attività

²⁴⁹ Più in particolare affinché l'accertamento da studi possa trovare applicazione è necessario che si realizzino i seguenti requisiti congiuntamente:

- l'attività iniziata debba essere svolta dallo stesso soggetto che precedentemente aveva cessato l'attività;
- l'attività iniziata venga intrapresa entro il termine di sei mesi dalla data di cessazione della precedente;
- l'attività iniziata debba presentare il carattere dell'omogeneità rispetto all'attività preesistente.

precedentemente svolta da altri. Sono invece rimaste sostanzialmente invariate le altre cause di esclusione sopra riportate.

Accanto alle cause di esclusione sono poi previste dalle norme ulteriori cause di inapplicabilità degli studi di settore; la differenza fondamentale peraltro tra le cause di esclusione e quelle di inapplicabilità è che al verificarsi delle prima si realizza un'esenzione tanto dagli studi di settore che dai parametri, mentre al verificarsi delle seconda di realizza unicamente un'esenzione dagli studi di settore ma non anche dall'applicazione dei parametri ex art. 4 dpr n. 195/1995.

Le cause di inapplicabilità da studi riguardano essenzialmente le c.d. "multiattività" e le attività "multipunto" le cui fattispecie sono tassativamente indicate dalla legge; rimangono poi inapplicabili gli studi di settore per le società cooperative, consortili e i consorzi che operino esclusivamente a favore di imprese e consociate e quelle costituite da utenti non imprenditori che operino ad esclusivo beneficio di altri utenti, nonché alcune tipologie di aziende attive nel settore del commercio, della manifattura e dei servizi.

Tuttavia il tentativo del legislatore è stato quello di una progressiva estensione dell'ambito di applicazione degli studi di settore anche verso questi soggetti, a partire soprattutto dall'introduzione dell'obbligo di annotazione separata dei ricavi delle diverse attività prevista dal d.m. 24 dicembre 1999.

Procedendo nello studio dell'ambito soggettivo di applicazione degli studi di settore, in generale

importanti modifiche si sono succedute nel corso degli anni. Fermo restando le cause di esclusione e inapplicabilità sopra viste infatti, fino al 2003 in effetti vi era distinzione tra:

- Soggetti in contabilità semplificata: L'accertamento da studi poteva avvenire qualora l'ammontare di ricavi dichiarati fosse risultato inferiore al valore puntuale di riferimento determinato da GERICO, anche se lo scostamento fosse stato riferito ad un unico periodo di imposta;
- Soggetti in contabilità ordinaria per opzione ed esercenti arti e professioni: L'accertamento da studi poteva avvenire qualora i ricavi e i compensi derivanti dall'applicazione del modello fossero risultati superiori a quelli dichiarati dal contribuente in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi;
- Soggetti in contabilità ordinaria *ex lege*: L'accertamento da studi poteva avvenire solo in presenza di una contabilità formalmente inattendibile sulla scorta di alcuni criteri stabiliti dal dpr 570/1996.

A partire dal periodo di imposta 2003, per effetto della legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005), i soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, e gli esercenti arti e professioni potevano essere assoggettati ad un accertamento basato sugli studi di settore solo qualora vi fosse uno scostamento per due periodi di imposta su tre tra ricavi e compensi

dichiarati rispetto al valore puntuale ottenuto da GERICO. Ne conseguiva che nei confronti di tutti questi soggetti, al verificarsi della circostanza cui sopra, potevano trovare applicazione le norme sull'accertamento previste dall'art. 39 lett d) del dpr 600/1973 mediante il quale, come visto, si dà la possibilità agli Uffici di procedere a rettifiche dei redditi dichiarati con il ricorso a presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, come appunto sono considerati gli Studi di settore.

E' stato altresì previsto dalla legge finanziaria 2005 che gli studi di settore si applicassero in deroga della regola temporale sopra esposta nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, qualora fossero presenti significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria e patrimoniale individuati con un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentito il parere della Commissione degli esperti.

Tuttavia importanti modifiche sono arrivate per effetto del d.l. n. 223/2006 (convertito con modificazioni in legge n. 248/2006, c.d. "Manovra – bis") il quale ha di fatto abrogato la regola dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore per almeno due periodi d'imposta su tre nonché la norma che legittimava l'accertamento nei confronti di tutti i contribuenti in contabilità ordinaria (anche per opzione) in presenza di una contabilità giudicata inattendibile oppure in seguito ad un'incoerenza rispetto ad indicatori di natura economica, finanziaria e patrimoniale; conseguentemente a partire dal 2007 tutti i soggetti, indipendentemente dal regime contabile adottato e fermo restando le cause di esclusione e inapplicabilità precedentemente rilevate nonché l'obbligo di invito al contraddittorio non giudicato soddisfacente, divenivano accertabili allo stesso modo e cioè sulla base delle risultanze dell'applicazione degli studi stessi, nel momento in cui fosse ravvisato dagli Uffici nel singolo periodo di imposta un ammontare di ricavi e compensi inferiore rispetto a quello predeterminato da GERICO.

Successive modifiche sono poi arrivate con la legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007) la quale ha innanzitutto ampliato la soglia massima di ricavi e compensi superati il quale gli studi di settore risultano essere inapplicabili, spostandola da 5.164.569 € a 7,5 milioni di euro. Inoltre ha soppresso alcune previgenti cause di esclusione dagli studi di settore, così come sopra visto, prevedendo contestualmente che per i soggetti cui si renda inapplicabile l'istituto in esame vengano comunque individuati specifici indicatori di normalità economica idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati o di rapporti di lavoro irregolare.

Esposto brevemente il funzionamento degli studi di settore, si illustrano di seguito, come di consueto, le principali modifiche normative che hanno interessato l'istituto in parola.

- Dpr 195/1999: Nell'art. 2 ha reiterato la previsione, già prevista dall'art. 10 ultimo comma, della legge n. 146/1998 che nel primo anno di utilizzo degli studi di settore

non fossero applicati interessi e sanzioni per il contribuente che avesse deciso di adeguarsi al responso di GERICO; tali norme, non previste per il periodo di imposta 2000, sono invece state reiterate per i periodi di imposta 2001 e 2002 per effetto dell'art. 9 della legge n. 448/2001.

- Legge n. 311/2004 (legge finanziaria per il 2005): Varie sono le novità del testo normativo in esame²⁵⁰ la quale in primo luogo ha previsto la revisione del singolo studio di settore ogni quattro anni dalla data di entrata in vigore (o revisione). In secondo luogo è stata modificata la previgente disciplina che distingueva tra soggetti in contabilità ordinaria (i quali potevano essere assoggettati ad un accertamento basato sugli studi di settore solo in presenza di una dimostrazione da parte degli Uffici dell'inattendibilità delle scritture contabili a seguito di Accessi, Ispezioni e Verifiche) e semplificata e soggetti esercenti arti e professioni (nei confronti dei quali l'applicazione dell'accertamento da studi di settore prescindeva dalle attività istruttoria posta in essere dagli Uffici) con l'introduzione di una norma unica per tutti i questi soggetti come precedentemente rilevato.

Poi, con riferimento all'applicazione di sanzioni ed interessi in presenza di un adeguamento spontaneo da parte del contribuente, è stato previsto che lo stesso può essere fatto a condizione che venga versata una maggiorazione del 3% sul differenziale esistente tra ricavi e compensi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione del modello, salve le ipotesi in cui tale differenza non superi il 10% dei ricavi e compensi dichiarati e che l'adeguamento non riguardi studi al primo anno di implementazione o di revisione.

Infine altra novità di grande rilevanza è stato il preventivo invito al contraddittorio obbligatorio prima della notifica dell'avviso di accertamento, prevedendo così in modo espresso la necessità del previo contraddittorio con il contribuente anche nell'ambito degli accertamenti fondati sugli studi di settore.

- D.l. 223/2006 (convertito con modificazioni in legge n.248/2006): La legge in questione ha di nuovo modificato l'ambito soggettivo di applicazione degli studi di settore andando di fatto a sganciare, come sopra rilevato, l'applicazione della metodologia in parola rispetto alle caratteristiche contabili e soggettive dei contribuenti;
- Legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007). Per effetto della legge in questione è stato introdotto l'art. 10 – bis alla legge n. 146/1998 con la previsione che gli studi di settore fossero assoggettati a revisione al massimo ogni tre anni dalla entrata in

²⁵⁰ Fonti: F. TAVONE, "Manovra finanziaria 2005: le disposizioni fiscali in materia di studi di settore, accertamento e riscossione", in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle Finanze, a cura del Ce.R.D.E.F., 2004; V. D'ANDO, "Studi di settore per il periodo di imposta 2004 e novità della finanziaria 2005", in Altalex, pubblicato il 27/06/2005.

vigore o dall'ultima revisione tenendo altresì conto per la loro revisione dei valori di coerenza risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico. E' stato poi modificato nuovamente l'ambito soggettivo di applicazione con le previsioni precedentemente riportate. Infine la finanziaria 2007 ha radicalmente modificato i meccanismi di determinazione dei ricavi e dei compensi con l'introduzione degli indicatori di coerenza e normalità economica volti ad integrare i ricavi e i compensi dei professionisti ed imprese; in altri termini se precedentemente alle novità in esame gli indicatori di coerenza economica elaborati da GERICO non incidevano sul valore dei ricavi attesi ma avevano l'unico scopo di indirizzare la formulazione delle liste selettive, a partire dal 2007 sia gli indicatori di coerenza che di normalità economica potranno concorrere all'esito degli studi.

- D.l. 81/2007 (convertito con modificazioni in legge n. 127/2007) e legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008)²⁵¹: Con i testi normativi in questione le modifiche hanno essenzialmente riguardato le modalità di utilizzo in fase di accertamento dei risultati ottenuti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica e degli studi di settore stessi. Sotto il primo profilo si è infatti stabilito che gli indicatori di normalità economica costituiscono presunzioni semplici e dunque i contribuenti che abbiano un ammontare di ricavi e compensi inferiore rispetto a quelli desumibili dall'applicazione degli stessi non sono assoggettabili automaticamente ad accertamento.

Sotto il secondo profilo la più rilevante modifica è stata alla valenza probatoria degli studi di settore i quali assumono il connotato di presunzioni semplici e come tali non si configurano come autonomamente sufficienti a permettere l'emissione in automatico di un avviso di accertamento, ma devono essere supportati da altri elementi probatori raccolti dagli Uffici. Infine altra importante novità ha riguardato la motivazione dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore il quale non deve essere rappresentato dal mero rinvio alle risultanze degli studi di settore ma deve riportare in maniera analitica ed esplicita le valutazioni (anche effettuate a seguito del contraddittorio) che hanno portato gli Uffici a procedere all'accertamento stesso.

- D.l. n. 112/2008 (convertito in legge n. 13/2008): E' stata introdotta la previsione che gli studi di settore debbano essere elaborati anche su base regionale e comunale in prospettiva dell'attuazione del federalismo fiscale.

²⁵¹ Fonti: E. HOLZMILLER, “*Studi di settore – novità della finanziaria 2008 e chiarimenti della CM 5/E/2008*”, in la settimana fiscale n. 6, pubblicato il 14/02/2008; ; Agenzia delle entrate, circolare n. 5 del 23/01/2008.

- D.l. n. 185/2008 (convertito con modificazioni in legge n. 2/2009): La legge in questione ha previsto la revisione speciale congiunturale degli studi .
- D.l. n. 98/2011 (“Manovra 2011), D.l. n. 138/2011 (“Manovra di ferragosto”) e D.L. n. 201/2011 (c.d. “Decreto Salva Italia) e D.l. n. 16/2012 (c.d. “Decreto semplificazione fiscale”)²⁵². I testi normativi in esame prevedono essenzialmente l’introduzione di alcune novità da un lato premiali per i contribuenti i quali dichiarano risultanze in linea secondo i criteri stabiliti dal Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 12 luglio 2012 con i parametri di congruità e coerenza elaborati dal software degli studi di settore e dall’altro fortemente penalizzanti per i soggetti non in linea nei confronti dei quali sono previsti strumenti di indagine e sanzionatori particolarmente incisivi. Con riferimento agli strumenti premiali sono infatti previste le seguenti novità: preclusione dagli accertamenti fondati su presunzioni semplici²⁵³ (ferma restando la possibilità di procedere ad accertamento induttivo), riduzione di un anno dei termini di decadenza dell’attività di accertamento ed infine la possibilità di applicare l’accertamento sintetico nei confronti delle persone fisiche solo nella circostanza in cui il reddito accertabile sia pari ad 1/3 di quello dichiarato (in luogo di 1/5). Ulteriori novità hanno poi riguardato la modifica dei casi di applicazione dell’accertamento induttivo puro con aumento della franchigia tra reddito dichiarato ed accertato dal 10% al 15% e il contestuale inserimento di un valore assoluto pari a 50.000€. Per effetto di tale modifica dunque è possibile da parte degli Uffici procedere all’accertamento induttivo puro ex art. 39 co 2 dpr 600/1973 nei seguenti tre casi:
 1. Omessa presentazione dei modelli relativi agli studi di settore in dichiarazione;
 2. Indicazione di inesistenti cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore;
 3. Infedele compilazione dei modelli la quale abbia come conseguenza un differenziale tra ricavi dichiarati ed accertate in base agli studi superiore al 15% e in ogni caso superiore a 50.000€.

Infine la legge finanziaria per il 2011 ha altresì stabilito che i soggetti non congrui ma coerenti saranno interessati da specifici piani di controllo, mentre quelli non congrui e non coerenti saranno sottoposti a verifiche prioritariamente svolte ricorrendo alle indagini finanziarie.

²⁵² Fonti: E. HOLZMILLER, “*Studi di settore – novità. Chiarimenti della C.M. 8/E/2011*”, in la settimana fiscale n. 14, pubblicato il 13 aprile 2012; F. PISTOLESI “*Un sistema per scegliere controlli e controllati*”, ilsole24ore, pubblicato il 01/05/2012.

²⁵³ In tema di studi di settore è stata precisato dal d.l. n. 138/2011 che l'impossibilità da parte degli Uffici di procedere gli accertamenti basati su presunzioni semplici per i contribuenti congrui e coerenti fino al 40% dei ricavi dichiarati e nel limite di 50mila euro si verifica a condizione che tali contribuenti risultino congrui anche nel periodo precedente d'imposta.

In conclusione come è facile verificare già a partire dei primi anni '90 si è assistito ad un'accentuazione del ricorso ai criteri induttivi basati sui c.d. "automatismi", con la conseguenza di una trasformazione del concetto di reddito tassabile da reddito effettivo (determinato quindi analiticamente in base alla contabilità) a reddito "normale" (determinato ex ante in base a strumenti di calcolo presuntivo).

Il passaggio in questione fu peraltro graduale in quanto se la determinazione del reddito effettivo era obiettivo della riforma degli anni '70, già con alcune disposizioni degli anni '80 come la Visentini ter e '90 come la *Minimum tax*²⁵⁴ e gli stessi studi di settore, il legislatore intendeva avvicinarsi sempre più alla concezione di reddito normale.

Gli studi in particolare, nel loro percorso evolutivo, stanno assumendo la veste di strumenti sempre più rivolta – oltre che volti a quantificare eventuali illeciti commessi dai contribuenti – a orientare l'azione dell'amministrazione finanziaria dotando la stessa di strumenti istruttori e di rettifica sempre più "automatizzati" e di massa; sotto quest'ultimo profilo è interessante procedere alla lettura della seguente tabella, che mostra la progressiva estensione nell'utilizzo degli studi di settore dal 1998 (anno della loro effettiva introduzione) al 2010.

²⁵⁴ In questo senso l'introduzione della *minimum tax* segnò il punto massimo di allontanamento dal principio della tassazione del reddito effettivo; infatti al contribuente era concessa una limitata facoltà di prova contraria legata al riconoscimento della qualifica di "contribuente marginale" da richiedere mediante un sub procedimento non impugnabile (se non in presenza di iscrizione al ruolo).

Tabella 29: Risultati dell'applicazione degli studi di settore dal 1998 al 2010

| Periodo d'imposta | Numero contribuenti che hanno applicato gli studi di settore | Numero contribuenti con adeguamento in dichiarazione | Maggior base imponibile (ammontare in migliaia di euro) | Maggior base imponibile (valore medio in euro) |
|-------------------|--|--|---|--|
| 1998 | 1.025.926 | 181.656 | 742.696 | 4.088 |
| 1999 | 1.464.927 | 260.701 | 1.147.803 | 4.403 |
| 2000 | 2.048.650 | 306.062 | 1.579.980 | 5.162 |
| 2001 | 2.558.897 | 368.257 | 1.968.020 | 5.344 |
| 2002 | 2.918.883 | 393.921 | 2.201.053 | 5.588 |
| 2003 | 3.123.179 | 327.959 | 2.362.546 | 7.204 |
| 2004 | 3.193.175 | 470.693 | 2.977.593 | 6.326 |
| 2005 | 3.275.227 | 533.400 | 3.401.154 | 6.376 |
| 2006 | 3.572.108 | 653.980 | 5.160.180 | 7.890 |
| 2007 | 3.734.932 | 615.356 | 4.406.763 | 7.161 |
| 2008 | 3.520.765 | 523.394 | 4.083.490 | 7.802 |
| 2009 | 3.497.610 | 425.830 | 3.077.077 | 7.226 |
| 2010 | 3.483.002 | 412.177 | 3.131.425 | 7.597 |
| TOTALE | | | 36.239.780 | |

Fonte: Agenzia delle entrate

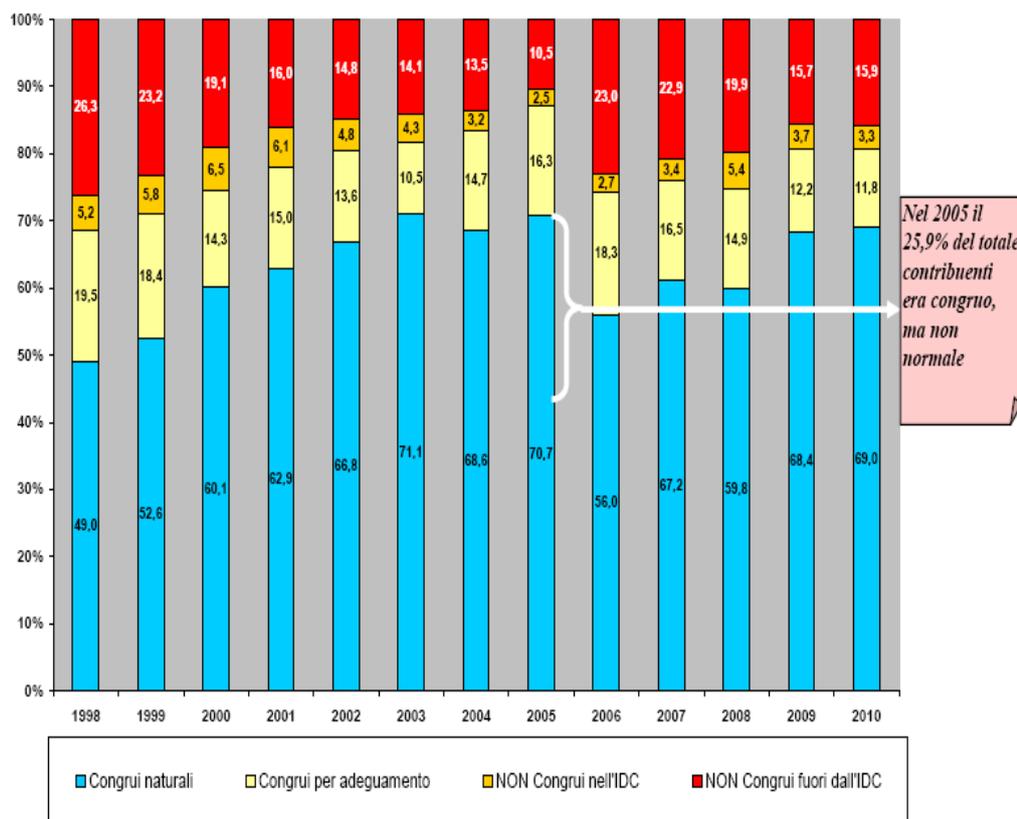
Come è possibile osservare dal 1998 al 2010 l'emersione di nuova base imponibile supera i 36,2 miliardi di euro e cresce da 181.656 a 412.177 il numero dei contribuenti che si sono adeguati in dichiarazione; allo stesso tempo però negli ultimi anni si è assistito ad riduzione dei contribuenti in linea con gli studi e ad un decremento della base imponibile recuperata.

Un interessante aspetto da considerare per comprendere quanto gli studi di settore abbiano aumentato positivamente la *tax compliance* dei contribuenti è possibile ricavarla dalla lettura della "Relazione sull'evoluzione nell'operatività degli studi di settore" elaborata dalla Corte dei Conti nel 2010.

L'analisi del grafico 7, riportato di seguito mostra in particolare che la percentuale di contribuenti congrui (naturali e per adeguamento spontaneo) passa dal 68,5% del 1998 all'87% del 2005, per attestarsi poi all'80,8% nel 2010.

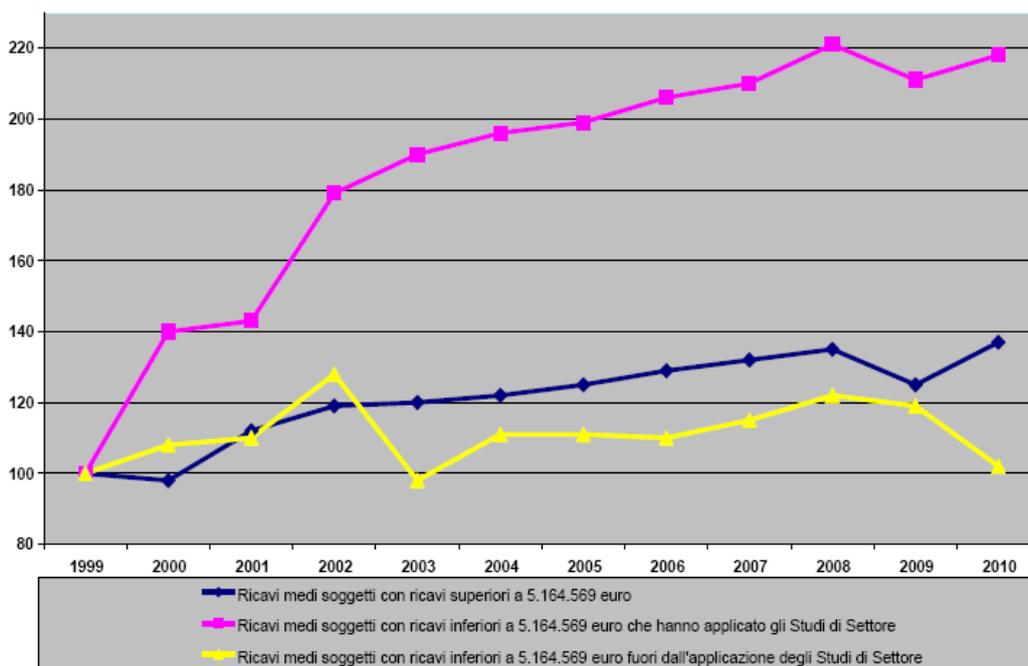
Il grafico 8 mostra invece la crescita del fatturato delle imprese tra il 1999 e il 2010; è facile osservare come i ricavi medi dichiarati dalle imprese soggette all'applicazione degli studi di settore siano cresciuti del 110% tra il 1999 e il 2010 mentre nello stesso periodo la crescita dei ricavi medi dichiarati dalle imprese escluse dall'applicazione degli studi sia pari solo al 26,4% per le società di maggiori dimensioni e addirittura al 18,7% per gli altri soggetti.

Grafico 7: Analisi della congruità



Fonte: Elaborazioni della Corte dei conti su dati forniti dall'Agenzia delle entrate

Grafico 8: Crescita del fatturato delle imprese tra il 1999 e il 2010



Fonte: Elaborazioni della Corte dei conti su dati forniti dall'Agenzia delle entrate

In definitiva l'elaborazione degli studi attraverso l'applicazione di tecniche statistiche sempre più sofisticate e il contestuale ricorso ad una grande quantità di informazioni²⁵⁵, - cresciuta costantemente nel corso degli anni - hanno reso lo strumento in esame certamente sempre più affidabile a garantire l'emersione di nuova base imponibile; inoltre l'impiego congiunto del sistema di accertamento basato sugli studi di settore con il nuovo redditometro e spesometro (oggetto di analisi nei successivi paragrafi), è in grado ulteriormente di incrementare il livello di *tax compliance*²⁵⁶. Tanto più nel momento in cui gli interventi legislativi intrapresi nel corso del 2011 precedentemente analizzati spostano la strategia di contrasto all'evasione fiscale non solo sull'inasprimento delle misure sanzionatorie ed il potenziamento dei poteri ispettivi per gli Uffici ma anche e soprattutto verso un sistema premiale per il contribuente trasparente e corretto verso il fisco.

Tuttavia importanti limiti sono ancora presenti, seppur limati con le diverse modifiche normative.

Certamente tra le questioni più problematiche rimane il problema della rapida obsolescenza dello strumento, che dunque deve essere sottoposto a frequenti revisioni, probabilmente anche superiori rispetto a quelle triennali attualmente previste.

In secondo luogo altri problemi riguardano il fatto che gli studi di settore, basandosi su dati medi, tendono a colpire anche i soggetti che effettivamente hanno risultati dell'attività peggiori rispetto alla media pur non qualificandosi comunque come evasori; allo stesso tempo se in gruppi omogenei di contribuenti si realizza un alto tasso di evasione, questo comporterà stime del software in termini di ricavi più basse rispetto alla realtà e conseguentemente saranno richiesti ai contribuenti degli adeguamenti d'imposta ridotti rispetto a gruppi ove il tasso di evasione risulta essere minore.

²⁵⁵ Con riferimento alle informazioni disponibili a seguito dell'introduzione degli studi di settore è bene ricordare anche l'istituzione di alcune banche dati specifiche le quali contengono il complesso di dati relativo agli studi peraltro integrato con informazioni e dati provenienti da altre fonti informative ed aggiornato annualmente con i dati provenienti dalle dichiarazioni.

Proprio per la grande importanza attribuita a questa banca dati la Corte dei Conti nella Relazione sull'evoluzione nell'operatività degli studi di settore del 2010 ha raccomandato, tra le altre cose, di *“incrementare l'effetto di deterrenza non tanto (o non solo) attraverso l'inasprimento dei controlli e del sistema sanzionatorio, ma anche utilizzando il ricco patrimonio informativo disponibile in sede preventiva ed accentuando il ruolo “persuasivo e proattivo” dell'amministrazione sin dalla fase della dichiarazione”*.

²⁵⁶ A proposito dei rapporti esistenti tra studi di settore e Redditometro, secondo quanto emerge dalla lettura dell'indagine condotta dalla Commissione Bicamerale sull'Anagrafe tributaria nel 2009, rispetto agli studi di settore il redditometro sarebbe strumento da privilegiare tra i vari strumenti legati all'attività di accertamento induttivo, in quanto richiede minori elaborazioni e calcoli di supporto, misura il reddito e non i ricavi ed infine può essere utilizzato come strumento di ripristino dell'equità fiscale.

2.2.3.2 Il Redditometro

Come si è avuto modo di notare nel precedente paragrafo a partire dai primi anni '90 si è assistito ad un'accelerazione nell'utilizzo di strumenti di accertamento basato su automatismi, con un conseguente spostamento dell'accertamento sempre più verso un reddito "normale" in luogo del reddito effettivo, soprattutto per effetto dell'introduzione dei vari istituti precedentemente analizzati e per l'appunto del Redditometro.

Dal punto di vista normativo la disciplina del Redditometro è contenuta nei commi dal 4 a 8 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, le quali regolano le modalità di rettifica da parte degli Uffici delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche a prescindere dalla categoria reddituale dichiarata dal contribuente, essendo infatti fondata la determinazione del reddito complessivo dello stesso in base ad alcuni indicatori in grado di esprimere la sua capacità di spesa a prescindere per l'appunto dalle varie tipologie di reddito dichiarate.

Va in via preliminare rilevato che l'accertamento sintetico in senso stretto viene distinto dalla dottrina dal Redditometro e quindi dal c.d. "accertamento redditometrico", in quanto tra i due esisterebbe un rapporto di *genus a species*²⁵⁷; in altri termini l'accertamento redditometrico sarebbe una forma di accertamento sintetico.

Dal punto di vista normativo ne consegue che l'accertamento sintetico in senso stretto è da ricercare nell'art. 38 comma 4, norma mediante la quale è data facoltà agli Uffici di *"determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile"*; invece l'accertamento redditometrico sarebbe da rinvenire nell'art. 38 comma 5 che sancisce la possibilità da parte degli Uffici di *"determinare il reddito del contribuente induttivamente sulla base di alcuni elementi di capacità contributiva (ivi inclusi quelli relativi alle c.d. "spese per incrementi patrimoniali") applicati in capo al contribuente da individuarsi con decreto ministeriale, "individuati attraverso l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza"*²⁵⁸.

I due strumenti quindi, benché profondamente diversi l'uno dall'altro, si fondano entrambi sulla capacità di spesa del contribuente; solo che mentre nell'accertamento sintetico qualunque spesa effettuata dal contribuente è utilizzata ai fini della determinazione del reddito presunto, con il Redditometro la determinazione reddituale dovrebbe avvenire considerando tanto le spese effettivamente sostenute dal contribuente che in base a valori "standard".

²⁵⁷ Fonte: A. MASTRANGELO, *"Evoluzione dell'accertamento sintetico e redditometrico"*, fisco oggi.it, pubblicato il 08/03/2011.

²⁵⁸ Inizialmente il paniere di beni e servizi utilizzati dagli Uffici per procedere all'accertamento reddito metrico era contenuto nel D.M. del 10 settembre 1992, e successive modifiche contenute nel D.M. 19 novembre 1992; per effetto del D.L. 78/2010 il paniere di beni e servizi è stato invece sostituito con elementi di capacità contributiva individuati con il D.M.

Se peraltro in precedenza entrambe le forme di accertamento potevano essere applicate solo nel momento in cui il reddito complessivo netto accertabile sinteticamente nel singolo periodo di imposta fosse risultato superiore di almeno il 25% di quello dichiarato dal contribuente e solo qualora tale scostamento fosse presente per almeno due periodi di imposta (anche non consecutivi), il d.l. 78/2010 (convertito con modifiche in legge n. 122/2010) ha previsto l'unica condizione di applicabilità la presenza di uno scostamento tra reddito accertabile sinteticamente e dichiarato superiore al 20%.

E' altresì necessario che gli Uffici, prima di emettere un avviso di accertamento sintetico e redditometrico, procedano preliminarmente ad un invito al contraddittorio nei confronti del contribuente il quale ha la possibilità di disconoscere in tutto o in parte le pretese dell'amministrazione finanziaria.

Prima di procedere ad una breve descrizione del funzionamento dell'istituto in esame è inoltre opportuno evidenziare le principali novità che lo hanno interessato²⁵⁹.

In primo luogo va notato che una prima attuazione del Redditometro è da ricercare nel D.M. del 21/07/1983 mediante il quale furono stabiliti degli indici e dei coefficienti presuntivi di reddito in relazione ad alcuni elementi indicativi di capacità contributiva; in particolare gli importi ed i parametri indicati nelle tabelle allegate al Decreto potevano essere assunti come indicatori di capacità contributiva e quindi utilizzati ai fini della determinazione sintetica del reddito del contribuente. In altri termini quindi la determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente veniva effettuato sulla base dei vari elementi (poi aggiornati e corretti nel corso degli anni) esprimenti la capacità contributiva del soggetto controllato.

Era peraltro previsto dall'art. 12 comma 1 del d.l. 69/1989 che l'accertamento fosse effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni.

Un'innovazione sostanziale è poi arrivata con l'art. 1, comma 1 e 2 della legge n. 413/1991 la quale ha modificato gli art. 2 e 38 del DPR 600/73; le modifiche rilevate di fatto introdussero quegli elementi dell'istituto in esame che sostanzialmente sono rimasti immutati fino al 2010 e quindi in particolare:

- ampliamento e correzione del paniere di beni mediante i quali è possibile induttivamente determinare il reddito del contribuente;
- introduzione dei due vincoli nell'utilizzo dell'istituto (scostamento del 25% tra reddito sinteticamente accertato e dichiarato e rilevazione dello stesso avvenuta per almeno due periodi di imposta anche non consecutivi);

²⁵⁹ Fonte: E. SETTESOLDI, C. CURINI, "Accertamenti sintetici: il redditometro", Commissione di studio Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa, Pisa, Giovedì 3 dicembre 2009.

- differenziazione tra spese correnti e spese patrimoniali, quest'ultime suddivise per periodi di imposta differenti secondo la disciplina precedentemente rilevata;

Un'importante novità introdotta con la norma in questione era poi la possibilità per gli Uffici di procedere all'accertamento sintetico senza dovere preliminarmente determinare in via analitica il reddito del contribuente e cioè senza dover adottare per forza di cose il redditometro; in altri termini per effetto della legge n. 413/1991 si venne a delineare quella distinzione tra accertamento sintetico e redditometrico, che poi la dottrina ha definito come rapporto di *genus a species*.

L'art. 14 della legge n. 537/1993 ha poi introdotto la previsione che il redditometro avrebbe potuto essere utilizzato come strumento di indagine relativo alla posizione fiscale dei contribuenti con redditi minimi o nullatenenti, in presenza di un tenore di vita sproporzionato rispetto le loro possibilità.

L'art. 1 del d.l. n. 330/1994 e il d.lgs. n. 241/1997 hanno rimesso al Ministero delle Finanze sia il potere di stabilire le modalità di determinazione sintetica del reddito che il potere di definire l'elenco degli elementi indicativi di capacità contributiva da aggiornare ogni due anni.

La legge n. 28/1999 ha successivamente previsto la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di procedere ad accertamento redditometrico anche nella circostanza in cui il contribuente non avesse risposto ad inviti e richieste a comparire formulati dagli Uffici o in presenza di mancata risposta ai questionari da questi inviati al contribuente.

Il d.l. n. 203/2005 (convertito poi in legge n. 248/2005) ha poi in seguito modificato le regole secondo le quali distribuire le spese per incrementi patrimoniali, riducendo il numero di anni da sei a cinque.

L'art. 83, comma 8, del d.l. n. 112/2008 (convertito dalla legge n. 133/2008) ha previsto nell'ambito della programmazione dell'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria per il triennio 2009 – 2010 – 2011 un piano di controllo basato fortemente sul redditometro

Il successivo testo normativo che ha di fatto profondamente ridisegnato il redditometro, così come l'accertamento sintetico, è stato il d.l. n. 78/2010 (convertito con modifiche in legge n. 122/2010), le cui sostanziali novità sono già state rilevate e pertanto non saranno ripetute; in questa sede è solo opportuno precisare che lo strumento in esame è stato tra le altre cose adeguato alle modifiche intervenute negli ultimi anni nel contesto socio economico italiano, con la conseguenza che il numero di voci è stato profondamente rivisitato. Infatti il nuovo paniere di beni e servizi è stato raccolto in 7 macrovoci comprendenti tanto le spese correnti che di incremento patrimoniale (Abitazioni, mezzi di trasporto, Assicurazione e contributi, Istruzione, Tempo libero e cura della persona, altre spese significative e Investimenti/Disinvestimenti). Inoltre i contribuenti sono suddivisi in 55 gruppi omogenei

ottenuti incrociando 11 diverse tipologie di nuclei familiari appartenenti alle cinque diverse aree territoriali italiane.

Sempre lo stesso testo normativo infine ha introdotto come previsione obbligatoria l'invito al contraddittorio preventivo rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento da parte degli Uffici.

Effettuata l'analisi delle condizioni di applicazione e la rassegna delle principali novità normative che hanno interessato il Redditometro, di seguito viene illustrato il funzionamento dell'istituto nei suoi tratti essenziali.

Si diceva precedentemente che, in base al nuovo art. 38 dpr 600/1973 così come modificato dalla d.l. 78/2010, il reddito complessivo del contribuente può essere determinato sinteticamente basandosi sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva desunto dall'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza.

Evidentemente quindi lo strumento in esame ha una funzione sia di ausilio nella ricostruzione del reddito per gli Uffici e quindi di *tax compliance* in senso stretto ma nello stesso tempo di orientamento per tutti i contribuenti tra reddito dichiarato rispetto alla capacità di spesa.

In particolare gli elementi indicativi di capacità contributiva sono quelli che affluiscono nel Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria (tra i quali – quelli relativi allo Spesometro e quelli relativi ai rapporti con intermediari finanziari), quelli acquisiti tramite scambi di informazioni con le altre Agenzie fiscali, Enti ed Autorità Pubbliche (INPS, PRA, INAIL, SIAE e i Comuni) ed infine quelli acquisiti tramite la raccolta sul territorio di informazioni anche in collaborazione con la Guardia di Finanza.

Gli indicatori di capacità contributiva sono circa 100 e suddivisi come precedentemente rilevato in 7 categorie omogenee; nel loro complesso essi sono quindi in grado di determinare il reddito complessivo del contribuente. In particolare le relazioni esistenti tra reddito e capacità contributiva sono individuate con il ricorso ad una metodologia matematico – statistica applicata su gruppi omogenei di famiglie (circa 22 milioni per un numero di contribuenti complessivamente pari a 50 milioni) differenziati a seconda dell'area geografica.

Gli step di applicazione della metodologia sono essenzialmente i seguenti:

1. Individuazione di gruppi omogenei di famiglie. Le famiglie considerate sono come già detto circa 22 milioni e sono divise in 55 gruppi omogenei, i quali per l'appunto si ottengono incrociando gli 11 nuclei familiari – che vanno dalle persone sole con meno di 35 anni alle coppie con tre o più figli- alle 5 aree geografiche italiane (distinte in Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud e Isole).
2. Selezione di un campione di famiglie in condizioni di normalità. In questa seconda fase viene scelto all'interno di ciascun gruppo omogeneo con il ricorso a criteri

statistici un campione di famiglie rappresentativo il quale sia espressione di una “realtà normale”.

3. Stima della relazione esistente tra reddito e indicatori di capacità contributiva mediante funzione di regressione multivariata. In questa terza fase viene quindi applicata una funzione di regressione – posto che per ciascun gruppo le voci indicative di capacità di spesa contribuiscono in maniera differenziata alla determinazione del reddito familiare – e i risultati vengono poi riportate in un software diffuso anche presso il pubblico.
4. Utilizzo del software (c.d. “Redditest”) da parte del contribuente ai fini dell’analisi di coerenza. A questo punto ciascun contribuente è in grado di comprendere se si trova in una situazione di coerenza; infatti il reddito familiare stimato mediante l’applicazione del software²⁶⁰ può essere confrontato con quello che il contribuente aveva intenzione di dichiarare, facendo emergere posizioni di coerenza o incoerenza rispetto a quelle presunte. Secondo un meccanismo simile a quello già presente per gli studi di settore, il contribuente potrà quindi adeguarsi al responso del software oppure non farlo; in questo secondo caso però sarà incluso in liste selettive di contribuenti nei confronti dei quali procedere a verifiche fiscali mirate.

A seconda della rischiosità del soggetto, ottenuta considerando l’entità dello scostamento e specifici indicatori, il contribuente potrà infatti essere assoggettato ad un accertamento di natura presuntiva o altro strumento presuntivo incentrato sulle spese (in presenza di un rischio medio) o controlli ordinari approfonditi (in presenza di un rischio alto), in ogni caso con obbligo di procedere preventivamente da parte degli Uffici ad un invito al contraddittorio per permettere al contribuente di chiarire le discrepanze rispetto al modello.

In estrema sintesi quindi le finalità del Redditometro sono da ricercare nei seguenti aspetti:

- Strumento di “*tax compliance*”, cioè in grado di indirizzare il contribuente verso un dato reddituale coerente rispetto alle proprie capacità di spesa;
- Strumento di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo in presenza di discrepanze tra spese sostenute e reddito dichiarato dal contribuente;

²⁶⁰ In alternativa il calcolo del risultato del redditometro può essere effettuato facendo riferimento alle tabelle ministeriali; in questo caso occorre, una volta preso in considerazione un bene o un servizio, trovare il corrispondente importo di reddito, che andrà poi moltiplicato per un coefficiente indicato nelle tabelle ministeriali (considerate anche eventuali riduzioni spettanti). Più in particolare il risultato finale, e cioè il reddito complessivo netto riconducibile al contribuente, è dato quindi dalla somma dei seguenti elementi:

- dei valori calcolati con riferimento ai beni e servizi anche relativi a spese incrementalmente indicati in tabella, dopo aver applicato i corrispondenti importi, i coefficienti e le eventuali riduzioni spettanti;
- dei valori dei beni e servizi presuntivamente determinati non presenti in tabella, ma comunque nella disponibilità del contribuente per i quali il calcolo viene fatto caso per caso.

- Strumento di accertamento presuntivo, nel momento in cui il contribuente a seguito dell'invito al contraddittorio non fosse in grado di giustificare le anomalie rilevate.

Qualche approfondimento in più a questo punto deve essere rivolto all'invito al contraddittorio e al tipo di presunzione qualificante lo strumento del redditometro.

A proposito dell'invito al contraddittorio, essendo stato abrogato l'art. 12 del d.l. n. 69/1989 precedentemente rilevato, non esisteva fino al 2010 alcuna norma che imponesse agli Uffici di procedere in via preliminare al contraddittorio a seguito dell'applicazione del redditometro.

Tuttavia la Circolare n. 49/2007 prevedeva, sotto il profilo procedimentale, che prima dell'emissione dell'avviso di accertamento al contribuente venisse notificato un invito al contraddittorio; allo stesso modo l'orientamento recente della Corte di Cassazione, ribadito con la Sentenza n. 2816 del 7 febbraio 2008, era che il contraddittorio, sebbene non espressamente previsto da alcuna norma, fosse necessario anche in materia tributaria nel rispetto dei principi di buona amministrazione e di legalità dell'attività amministrativa.

L'art. 22 del d.l. 78/2010 ha invece previsto che *“l'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*; in altri termini la norma in questione ha stabilito l'obbligo degli Uffici di convocare il contribuente e fornire in via preliminare ulteriori elementi e dati al fine di adeguare il dato di partenza desunto dal modello all'effettiva situazione del contribuente. A questo punto, qualora gli Uffici intendessero comunque procedere all'accertamento, i risultati del redditometro sarebbero evidentemente corretti per effetto dell'invito al contraddittorio; in altri termini il Reddito, così come accade per gli studi di settore e i parametri, si configurerebbe da solo (e cioè senza l'invito al contraddittorio) come presunzione semplice, priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti tanto dalla normativa civilistica che tributaria.

In estrema sintesi dunque - in base a quanto detto fino ad ora - per il Reddito, così come accade per gli studi di settore e per i parametri, il dato di partenza deve necessariamente e obbligatoriamente essere adeguato nel corso del contraddittorio con il contribuente, principio questo peraltro introdotto con la Sentenza della Corte di Cassazione n. 13289/2011.

Tutto ciò invero andrebbe contro la nuova formulazione dell'art. 38, commi 4 e seguenti, del Dpr 600/1973²⁶¹, così come modificato dalla recente normativa, la quale invece sembrerebbe individuare nell'accertamento sintetico e quindi redditometrico delle presunzioni legali relative, le quali invertono in quanto tali l'onere della prova a carico del contribuente.

²⁶¹ Fonte: D. DEOTTO, *“Reddito: risultati da supportare con altri elementi?”*, ilsole24ore, pubblicato il 24/10/2011.

Al di là della formulazione dell'articolo appare comunque indubbia la qualifica giuridica riferita al Redditometro di presunzione semplice, anche e soprattutto per effetto dell'orientamento della Cassazione e delle Commissioni tributarie²⁶².

Da ultimo si riportano nella tabella 30 i principali risultati dell'attività di accertamento sintetico eseguita sulle persone fisiche tra il 2009 e il 2011.

Tabella 30: Risultati dell'accertamento sintetico tra il 2009 e il 2011

| | Accertamenti eseguiti | MIA (milioni di euro) | MIA Media (migliaia di euro) | MIA Mediana (migliaia di euro) |
|------|-----------------------|-----------------------|------------------------------|--------------------------------|
| 2009 | 28.316 | 460 | 16,2 | 8,9 |
| 2010 | 30.443 | 501 | 16,4 | 10,0 |
| 2011 | 36.390 | 586 | 16,1 | 10,9 |

Fonte: Agenzia delle entrate

2.2.4 I moderni strumenti legati all'attività istruttoria

Effettuata un'analisi dei moderni strumenti di accertamento, appare opportuno procedere ad una disamina dei più recenti strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria per esercitare un'efficace ed efficiente attività istruttoria.

A tal fine si analizzeranno:

- Il tutoraggio relativo ai grandi contribuenti e i controlli sulle imprese di medie e piccole dimensioni;
- Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco quali: a) Spesometro b) L'anagrafe tributaria c) comunicazioni per le operazioni con le imprese residenti in Paesi Black list;
- L'utilizzo delle Banche Dati quali: a) Serpico b) Liste selettive c) Gli applicativi degli Uffici: RADAR, INTERSECO e PANDORA, d) L'intervento dei Comuni e di altri soggetti alla lotta all'evasione.

2.2.4.1 Il tutoraggio relativo ai "Grandi Contribuenti"

Il tutoraggio²⁶³, introdotto per effetto dell'art. 27 comma 10 del d.l. n. 185/2008, rappresenta un istituto mediante il quale l'amministrazione finanziaria procede ad un'attività di

²⁶² A proposito dell'orientamento delle commissioni tributarie si faccia riferimento alla Sentenza n. 76/14/11 della Ct Regionale di Torino con la quale, in accordo rispetto all'orientamento della Cassazione, è stato stabilito che l'accertamento redditometrico "si fonda su una presunzione semplice e, pertanto, il solo possesso dei beni indicatori di capacità contributiva non è sufficiente, ex se, a sorreggere la pretesa impositiva avanzata dall'Amministrazione finanziaria, dovendo quest'ultima, in tale ipotesi accertativa, farsi carico dell'onere probatorio, alla stregua di quanto previsto per gli altri metodi di accertamento standardizzato (studi di settore e parametri)".

²⁶³ Il tutoraggio relativo ai grandi contribuenti ex d.l. n. 185/2008 è diverso da quello previsto dall'art. 13 della legge n. 388/2000, la quale prevede che per i contribuenti che usufruiscono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive è messo a disposizione da parte degli Uffici un servizio di consulenza gratuito relativo agli adempimenti tributari delle materie interessate.

monitoraggio dei comportamenti dei c.d. “grandi contribuenti”²⁶⁴, attraverso l’utilizzo di approcci differenziati in funzione delle caratteristiche di questa tipologia di soggetti. In particolare infatti il controllo sostanziale e' realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio, retrospettive o prospettive, concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate, delle operazioni effettuate nonché del rispetto delle soluzioni interpretative applicate dall'impresa a seguito della presentazione di istanze di interpello. Le principali operazioni oggetti di controllo sono quindi:

- gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva attuata anche su scala internazionale;
- le politiche di utilizzo strumentale di perdite fiscali;
- le forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi, anche da parte dei soggetti IAS;
- le politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il principio del valore normale.

L’obiettivo di tale attività di monitoraggio, svolta dalle strutture centrali dell’amministrazione finanziaria (Direzione centrale accertamento, l’ufficio Governo e l’ufficio Controlli) è quindi quello di compilare delle schede indicanti il livello di rischiosità di questi soggetti utilizzando metodologie tradizionali di controllo (Accessi, Ispezioni e Verifiche), con lo scopo di attribuire un livello di rischio differente per grado e tipologia, funzionale all’individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo. A questo punto le competenze alle attività di controllo, accertamento, contenzioso e riscossione su tali contribuenti vengono concentrate presso le Direzioni Regionali e Provinciali degli Uffici.

Il tutoraggio rappresenta quindi in questo senso *“per tutta la platea di soggetti in parola, la fase in cui realizzare una approfondita analisi del rischio di evasione/elusione di ciascun soggetto, propedeutica ad ogni successiva iniziativa di controllo più approfondito, mediante le attività istruttorie sia esterne che interne, nei confronti dei contribuenti appartenenti al comparto in parola”*²⁶⁵.

Il tutoraggio tuttavia non esaurisce la sua funzione nel configurarsi come un mero strumento di attività istruttoria; sarebbe piuttosto corretto parlare di uno strumento di comunicazione avanzata tra contribuente e fisco (c.d. *“enhanced relationships”*) il quale può essere in grado di aumentare la collaborazione e la fiducia tra i due soggetti. Addirittura un rapporto di collaborazione trasparente tra impresa ed amministrazione finanziaria (es. invio spontaneo di informazioni sulle operazioni svolte) è uno degli elementi che possono attenuare il profilo di

²⁶⁴ Sono da considerare imprese di più rilevante dimensioni quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro; tale importo e' gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011 con modalità della riduzione stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il numero di soggetti interessati al tutoraggio è quindi incrementato anno per anno; basti pensare che nel 2009 i contribuenti interessati erano 1667, nel 2010 erano 2609 mentre nel 2011 erano 2000 mentre nel 2012 sono 3.200, ricomprendenti di fatto tutti i Grandi Contribuenti (così come stabilito dalle norme). (Fonte: Agenzia delle Entrate)

²⁶⁵ Cfr. Circolare Agenzia delle entrate n. 18 del 31/05/2012.

rischio del contribuente ai fini dell'applicazione del tutoraggio stesso e dei controlli ad esso relazionati.

2.2.4.2 I controlli sulle medie e piccole imprese

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 31/05/2012 - insieme alle prescrizioni contenute nel d.l. n. 78/2010 - chiarisce, oltre che le modalità di controllo sui grandi contribuenti relative al tutoraggio, anche il piano di quelli predisposti sulle imprese di minori dimensioni verso le quali i controlli sono pianificati nell'ambito di specifici piani di intervento che riguardino almeno un quinto delle imprese di medie dimensioni e piccole dimensioni²⁶⁶.

Inoltre per le analisi di rischio e la conseguente selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, viene richiamato nella circolare un più ampio utilizzo degli applicativi "RADAR", "INTERSECO" e "PANDORA" (che saranno oggetto di studio dei successivi paragrafi) e il ricorso a specifiche liste di ausilio prodotte a livello centrale e basate su specifiche modalità di incrocio e su dati anomali.

Con particolare riferimento alle imprese di medie dimensioni la circolare prevede per prima cosa che sia effettuata una mappatura delle stesse, con l'attribuzione di un "risk core" basato su alcuni criteri guida (es. assenza di controlli negli ultimi 4 anni, presenza di redditività notevolmente inferiore rispetto a quella media nell'ultimo biennio, rischio di evasione in materia IVA, etc.). Le posizioni a rischio vanno evidentemente determinate ai fini dell'esecuzione su tali soggetti di attività istruttorie.

L'obiettivo, come sopra si diceva, è predisporre un piano di controlli che copra almeno 1/5 delle stesse, secondo quanto disposto dall'art. 24 comma 2 del d.l. 78/2010; le tabelle che seguono mostrano i risultati relativi all'attività di controllo posta in essere dagli Uffici nel triennio 2009 – 2011 sia per i medi che per i piccoli contribuenti.

Tabella 31: Risultati dell'attività di controllo sulle medie imprese dal 2009 al 2011

| | Accertamenti eseguiti | MIA (milioni di euro) | MIA Media (migliaia di euro) | MIA Mediana (migliaia di euro) |
|------|-----------------------|-----------------------|------------------------------|--------------------------------|
| 2009 | 12.008 | 4.600 | 384 | n.d. |
| 2010 | 15.524 | 6.300 | 405 | 24,5 |
| 2011 | 16.080 | 7.700 | 478 | 34,0 |

Fonte: Agenzia delle Entrate

²⁶⁶ Fonte: A FERRETTI, "Evasione fiscale: le linee guida per il 2012", altalex.it, pubblicato il 06/06/2012.

Tabella 32: Risultati dell'attività di controllo sulle piccole imprese e lavoratori autonomi dal 2009 al 2011

| | Accertamenti eseguiti | MIA (milioni di euro) | MIA Media (migliaia di euro) | MIA Mediana (migliaia di euro) |
|------|-----------------------|-----------------------|------------------------------|--------------------------------|
| 2009 | 239.710 | 15.700 | 65,4 | n.d. |
| 2010 | 219.878 | 12.600 | 57,3 | 8,9 |
| 2011 | 178.273 | 13.600 | 76,2 | 11,4 |

Fonte: Agenzia delle Entrate

2.2.4.3 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: lo Spesometro

Lo Spesometro è stato recentemente introdotto con l'art. 21 del d.l. n. 78/2010 (e successivamente implementato con diversi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e modifiche normative) e si configura come strumento di prevenzione e lotta all'evasione attraverso il quale l'amministrazione finanziaria acquisisce informazioni sulla capacità di spesa dei contribuenti mettendo in risalto eventuali discrepanze tra spese effettuate e reddito dichiarato.

Più un particolare esso consente agli Uffici di ottenere una vasta quantità di dati ed informazioni riguardanti sia i soggetti IVA che informazioni sul complesso di spese di qualsiasi genere effettuate dai contribuenti, il cui utilizzo è poi propedeutico alla determinazione di quegli indici di capacità contributiva differenziati anche in relazione al nucleo familiare ed all'area territoriale che sono poi utilizzati, come precedentemente rilevato, come base per la selezione di soggetti da sottoporre a controllo mediante l'accertamento sintetico e redditometrico.

Due quindi sono gli obiettivi dello strumento in parola e del conseguente obbligo di comunicazione: da un lato supportare l'amministrazione finanziaria nel contrastare comportamenti fraudolenti e dall'altro individuare dati utili per l'accertamento sintetico.

Evidentemente quindi lo Spesometro è uno strumento che è fortemente integrato rispetto al Redditometro, sia perché grazie ad esso l'amministrazione finanziaria potrà esercitare con maggior efficacia i controlli ai fini dell'accertamento sintetico (il quale potrà essere fondato su dati acquisiti anche dallo Spesometro), sia perché esso si configura come ulteriore strumento – in aggiunta agli studi di settore e allo stesso Redditometro – introdotto con l'obiettivo *“di spingere sempre più la normativa tributaria verso forme di tassazione del reddito medio, normale, parametrico delle varie attività o di quello desunto dalle spese e dai consumi, anche del nucleo familiare nel suo complesso”*. (cfr. L. Perrone, 2012).

In altri termini lo Spesometro è uno strumento che si va a collocare “a monte” rispetto all'utilizzo dell'accertamento sintetico e redditometrico, configurandosi come strumento istruttorio; se come infatti si è precedentemente rilevato mediante l'accertamento sintetico

qualunque spesa effettuata dal contribuente è utilizzata ai fini della determinazione del reddito presunto e con il Redditometro la determinazione reddituale dovrebbe avvenire considerando tanto le spese effettivamente sostenute dal contribuente che in base a valori “standard”, allo Spesometro è invece attribuita la funzione di monitorare talune spese giudicate significative effettuate dal contribuente, con lo scopo di riscontrare la congruità esistente tra reddito dichiarato e il tenore di vita.

Due quindi, in estrema sintesi, sono le finalità dello Spesometro²⁶⁷:

- Riscontrare, mediante l'incrocio dei dati, nell'ambito dei soggetti e delle operazioni rilevanti ai fini IVA “*business to business*” le stesse operazioni sul fronte attivo e passivo al fine di verificare la regolarità delle stesse e quindi supportare l'amministrazione finanziaria nel contrastare comportamenti fraudolenti;
- Fornire informazioni utili al Fisco sull'eventuale discrepanza esistente tra reddito dichiarato ed effettivo ai fini della successiva applicazione dell'accertamento sintetico “puro” e redditometrico, in base a quanto previsto dall' art. 38 comma 4 e 5 del dpr 600/1972, con il quale si stabilisce, come precedentemente rilevato, che gli Uffici possano determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base di qualsiasi genere di spesa sostenuta nell'arco del periodo di imposta e che la determinazione sintetica del reddito può essere anche effettuata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva.

Si procederà a questo punto ad un'analisi del funzionamento dell'istituto, ripercorrendo brevemente le principali tappe evolutive, culminate con il d.l. n. 16/2012 (c.d. “Decreto semplificazioni fiscali”).

Va innanzitutto notato che lo Spesometro, pur con rilevanti modifiche e novità, trova la propria origine nel c.d. “Elenco clienti – fornitori”, introdotto per la prima volta con l'art. 29 il dpr 633/1972; secondo tale norma i contribuenti avrebbero dovuto allegare alla dichiarazione annuale Iva l'elenco cartaceo dei clienti e dei fornitori con i quali fossero stati intrattenuti rapporti di vendita e di acquisto nel corso dell'esercizio.

L'istituto in questione tuttavia fu poi abrogato in un'ottica di semplificazione dall' art. 6 della legge n. 357/1994, c.d. “Legge Tremonti” (convertito in legge n. 489/1994).

L'elenco clienti – fornitori fu poi reintrodotta durante il governo Prodi del 2006 per effetto dell'art. 37 comma 8 e 9 legge n. 223/2006 (convertito in legge n. 248/2006) il quale inserì il nuovo comma 4-bis all'articolo 8-bis del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998²⁶⁸; la modifica normativa in esame reintrodusse quindi l'obbligo, per i contribuenti IVA, di presentare

²⁶⁷ G.P. RANOCCHI, “*Spesometro e riflessi sull'attività di accertamento*”, in Spesometro 2011, pubblicato su Il Fisco, aprile 2012.

²⁶⁸ Oltre alla norma sopra citata, altre fonti rilevanti sono poi da rinvenire nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 25 maggio 2007 e nella Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 3 ottobre 2007.

all'Amministrazione finanziaria l'elenco clienti e fornitori con lo scopo di incrementare gli strumenti di controllo e di contrasto all'evasione tributaria. Con riferimento ai soggetti da includere nell'elenco dovevano essere indicati quindi:

- i clienti: andavano indicati tutti i clienti nei confronti dei quali fossero state emesse fatture, quindi sia clienti titolari di partita IVA che consumatori finali;
- i fornitori: andavano indicati i titolari di partita IVA, da cui fossero stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione IVA (mentre non rilevavano gli acquisti di beni e servizi esclusi dal campo di applicazione dell'imposta).

Negli elenchi, con riferimento a ciascun soggetto (cliente o fornitore), dovevano essere indicati poi i seguenti dati: codice fiscale, importo complessivo delle operazioni effettuate, imponibile, imposta, importo operazioni non imponibili e importo operazioni esenti.

Infine le norme di riferimento prevedevano che l'elenco clienti e fornitori dovesse essere presentato esclusivamente in via telematica entro sessanta giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione annuale dati IVA in Febbraio, conseguentemente l'elenco doveva essere presentato entro il 29 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno di imposta precedente.

Di nuovo l'elenco fu abolito per la seconda volta dall' art. 33 comma 3 del d.l. n. 112/2008 (c.d. "Manovra d'estate"²⁶⁹); la modifica normativa rese quindi necessaria l'abrogazione di due disposizioni dell'articolo 8-bis del Dpr 322/98 che prescrivevano l'obbligo degli elenchi e il l'irrogazione delle afferenti sanzioni (ferme restando le sanzioni relative alla comunicazione annuale ai fini IVA). Dunque, per effetto delle modifiche appena citate, e in base al c.d. principio del *favor rei* (introdotto anche nel settore tributario con l'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997) , la soppressione di un adempimento come quello della tenuta dell'elenco clienti fornitori non poteva più comportare sanzioni per il contribuente, in presenza di violazioni perpetrate durante il periodo di funzionamento.

L'istituto in esame fu poi riproposto con l'art. 22 del d.l. n. 78/2010²⁷⁰; è stata quindi introdotta la previsione per tutti i soggetti Iva dell'obbligo di comunicazione in via telematica al Fisco del complesso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi con obbligo di emissione fattura relative al periodo di imposta 2011 effettuate e ricevute di importo pari o superiore a 3.000 € (al netto dell'Iva); allo stesso tempo per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione fattura il limite è stato fissato a 3.600 € (al lordo dell'Iva). E' stato altresì introdotto l'obbligo di comunicazione al fisco del complesso di operazioni rese e ricevute di importo pari o superiore a 25.000€ per le quali fosse sussistito l'obbligo di fattura relative al periodo di imposta 2010.

²⁶⁹ Fonte: A. GIGLIOTTI, "I principali provvedimenti del d.l. n. 112/2008", pubblicato su Osrainforma studio il 01/09/2008.

²⁷⁰ Fonte: P. DE JULIIS, "Spesometro: chi, come, quando. Le istruzioni sulle modalità d'uso", in fiscooggi.it, pubblicato il 30/05/2011.

Comunque i soggetti inclusi nell'ambito di applicazione della norma hanno quindi l'obbligo di presentare telematicamente all'Agenzia delle entrate la comunicazione dei dati riguardanti le operazioni rilevanti ai fini iva le quali:

- siano state rese a soggetti verso i quali sono state emesse fatture rilevanti ai fini Iva, quindi i clienti;
- siano state ricevute da soggetti titolari di partita Iva, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini Iva, cioè i fornitori;
- siano state rese verso soggetto senza emissione di fattura per operazioni rilevanti ai fini IVA, cioè i consumatori finali.

Peraltro possono essere considerate operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione in base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 30 maggio 2011:

- Le importazioni e le Esportazioni: la ragione dell'esclusione sta nel fatto che tali operazioni sono già tracciate dagli uffici doganali; rimangono tuttavia assoggettate all'obbligo di comunicazione le c.d. "esportazioni indirette" (ex art. 8 comma 1 lettera c dpr 633/1972), le c.d. "triangolazioni comunitarie" (ex art. 58 d.l. n. 331/1993);
- Le cessioni e gli acquisti intracomunitari: le cui informazioni riguardanti sono già acquisite per mezzo dei modelli Intra ed incrociate con il Sistema VIES;
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di soggetti operanti in Paesi *Black List*;
- Operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria (ex art. 7 dpr n. 605/1973);
- Operazioni effettuate nei confronti di contribuenti "privati" (c.d. *business to consumer*) in presenza di pagamento avvenuto con carte di credito, debito e prepagate, il cui l'obbligo rimane in capo agli intermediari finanziari ex d.l. 70/2011;
- Passaggi interni di beni tra rami d'azienda.

I soggetti obbligati alla comunicazione sono quindi tutti i soggetti passivi Iva quali le imprese e gli esercenti arti e professioni, ai quali vanno aggiunti:

- Soggetti in regime di contabilità semplificata (ex art. 18, 19 del dpr 600/1973);
- Enti non commerciali (ex art. 4 dpr 633/1972) solo con riferimento alle operazioni relativa all'esercizio di attività commerciale o agricola;
- Soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia per le operazioni effettuate sul territorio dello Stato;
- Curatori fallimentari e commissari liquidatori per conto della società fallita o in stato di liquidazione coatta amministrativa;

- Soggetti che si avvalgono della dispensa da adempimenti per le operazioni esenti (ex art. 36 – bis del dpr 633/1972);
- Soggetti che rientrano nel regime fiscale agevolato relativo alle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (ex art. 13 della legge n. 388/2000).

Ne rimangono invece esclusi i consumatori finali, gli enti che esercitano esclusivamente attività di tipo istituzionale, i contribuenti minimi, gli enti pubblici e le società di leasing a noleggio.

Il contenuto della comunicazione, in base a quanto previsto dal Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010 (così come modificato dai provvedimenti del 14 aprile 2011, del 21 giugno 2011, del 16 settembre 2011 e del 21 dicembre 2011), deve essere effettuata ricorrendo al servizio telematico Entratel o Fisconline utilizzando l’apposito software e deve riguardare i seguenti aspetti (ridotti a seconda della circostanza che l’operazione sia assoggettata o meno all’obbligo di emissione fattura):

- Partita Iva, Codice fiscale e Dati anagrafici della controparte;
- Importo dovuto (comprensivo di IVA);
- Imposta dovuta;
- Modalità di pagamento;
- Data di registrazione o effettuazione dell’operazione;
- Numero della fattura

Una modifica limitata all’ambito soggettivo di applicazione dello Spesometro, con particolare riferimento agli operatori finanziari, è poi arrivato con l’art. 7 comma 2, lettera o) del d.l. n. 70/2011 (c.d. “Decreto Sviluppo), convertito poi con modificazioni in legge n. 106/2011, il quale ha aggiunto all’art. 21 del d.l. 78/2010 il comma 1 – bis. Con la modifica in parola sono stati esonerati dallo spesometro tutti i contribuenti che operino nei confronti dei consumatori finali, qualora il mezzo di pagamento sia da rinvenire in carte di credito, carte di debito, carte prepagate in ogni caso emesse da operatori finanziari soggetti agli obblighi di comunicazione all’Anagrafe tributaria (ex art. 7, comma 6, dpr n. 605/1973).

Tuttavia con l’art. 23, comma 41, del d.l. n. 98/2011 (convertito con modificazioni in legge n. 111/2011), è stato aggiunto il comma 1 – ter all’art. 21 del d.l. 78/2010; tale modifica ha spostato sugli intermediari finanziari l’obbligo di comunicazione agli Uffici delle operazioni poste in essere dai loro clienti per mezzo di carte di credito, di debito e prepagate, che dunque devono essere di nuovo comunicate al fisco.

Importanti novità sono poi arrivate per effetto dell’ art. 2 comma 6 del d.l. n. 16/2012²⁷¹; le modifiche del testo normativo in esame - che riguardano le operazioni effettuate a decorrere del 1 gennaio 2012 e quindi le comunicazioni da presentare entro il 30 aprile 2013 per l’anno

²⁷¹ Fonti: S. CERATO, S. UNGARO, in “*Spesometro 2011*”, pubblicato su Il Fisco, aprile 2012.

di imposta 2012 – riguardano essenzialmente l'ambito oggettivo delle operazioni da inserire nelle comunicazioni al Fisco.

Infatti in primo luogo abolita la soglia minima di 3000€, al netto dell'IVA, per le operazioni con emissione obbligatoria di fattura; in tal modo nella comunicazione sono state incluse per tutti i clienti e fornitori tutte le operazioni effettuate, così come accadeva nel precedente elenco clienti – fornitori. In secondo luogo è stata mantenuta la soglia minima di 3.600€, Iva compresa, relativa alla comunicazione delle operazioni per le quali non vi è l'obbligo di emettere fattura.

Le modifiche sopra rilevate, adottate in un'ottica di semplificazione, hanno come conseguenza la distinzione per il contribuente tra operazioni di emissione fattura e quella senza obbligo di emissione fattura; per le prime, essendo venuta meno la soglia di 3.000€, tutte le operazioni vanno comunicate mentre per le seconde solo qualora l'operazione superi l'importo di 3.600€.

In estrema sintesi quindi tutti i soggetti passivi Iva sono tenuti a comunicare al Fisco l'importo delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta soggette all'obbligo di fatturazione, indipendentemente dall'importo; viceversa per le operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione deve avvenire solo per le singole operazioni superiore all'importo di 3.600€ (al lordo di IVA).

2.2.4.4 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: l'anagrafe tributaria

L'anagrafe tributaria è stata innanzitutto istituita con il dpr n. 605/1973 e si configura come un sistema informatizzato e centralizzato che gestisce dati ed informazioni relative ai contribuenti²⁷²; più in particolare l'anagrafe ai sensi dell'art.1 del predetto decreto ha il compito raccogliere e ordinare su scala nazionale i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate agli uffici dell'amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari, i quali vengono poi comunicati al Ministero delle finanze ai fini dell'effettuazione delle funzioni di controllo e accertamento. Essa ha inoltre il compito di dati e le informazioni utili alla comprensione dei fenomeni fiscali.

Dunque le funzioni dell'anagrafe tributaria sono da ricondurre da un lato a quelle tipiche di tipo statistico di una banca dati (raccolta, elaborazione, riordino dati, etc..) e dall'altro come sistema di supporto all'attività di controllo degli Uffici²⁷³.

Sotto questo secondo profilo infatti le informazioni presenti all'interno dell'Anagrafe tributaria possono incisivamente indirizzare l'amministrazione finanziaria verso un'accurata

²⁷³ A. BONGI, "Il ruolo dell'anagrafe tributaria nel contrasto all'evasione fiscale", in Italiaoggi n. 37 del 08/02/2010.

selezione ai fini dei controlli fiscali dei contribuenti, valorizzando dunque il ruolo dello strumento in esame ai fini del contrasto all'evasione fiscale sia con riferimento alla possibilità di fornire dati e informazioni utili a far scattare accertamenti sintetici e redditometrici che per effetto dell'attività di supporto agli Uffici per lo svolgimento dell'attività istruttoria in senso stretto (Accessi, Ispezioni e Verifiche). Di grande importanza dunque è soprattutto il legame esistente tra Anagrafe tributaria e Redditometro; quest'ultimo strumento di accertamento infatti si basa fortemente sui dati presenti all'interno dell'anagrafe, in quanto quest'ultimo può essere utilizzato come strumento per verificare la corrispondenza tra il tenore di vita del contribuente e quanto da questi dichiarato.

All'Anagrafe tributaria peraltro, ai fini dell'efficace esercizio delle funzioni cui è investita, sono attribuiti poteri di non poco conto; ai sensi dell'art. 8 del decreto istitutivo essa può in particolare inviare questionari a qualsiasi soggetto e altresì richiedere la presentazione di allegati alle dichiarazioni dei redditi e dell'Iva allo scopo di acquisire o verificare gli elementi di identificazione necessari per l'attribuzione del numero di codice fiscale, nonché gli altri dati utili per una completa individuazione del soggetto oppure ai fini dell'accertamento di tributi o contributi.

La delicata funzione svolta dall'Anagrafe -soprattutto considerato il fatto che le informazioni in essa contenute sono a disposizione, oltre che degli Uffici, anche di una pluralità di altri soggetti come Guardia di Finanza, INPS, Comuni- l'hanno resa ovviamente soggetta a forme di vigilanza piuttosto stringenti; in particolare la legge n. 60/1976 ha previsto l'istituzione di un'attività di controllo svolta dalla commissione bicamerale di vigilanza.

Con riferimento al funzionamento dell'Anagrafe, devono innanzitutto essere iscritte le persone fisiche, le persone giuridiche, le società, associazioni ed altre organizzazioni di persone o di beni prive di personalità giuridica nei confronti dei quali sono attribuiti codici Fiscali e Partite Iva.

Circa agli atti e documenti che devono essere comunicati si ritrovano: fatture e documenti ad essa equiparati, atti per i quali è richiesta la registrazione, comunicazioni allo schedario generale dei titoli azionari, domande per la richiesta di autorizzazione a produrre o a commercializzare determinati beni e prodotti, denunce di inizio attività presentate agli sportelli comunali per l'edilizia, le domande di iscrizione, variazione e cancellazione nei registri delle imprese e negli albi degli artigiani tenuti presso le camere di commercio.

Al suo interno inoltre l'Anagrafe tributaria è suddivisa in partizioni, di cui la più importante, tanto ai fini dell'attività di accertamento che della riscossione, è sicuramente l'Anagrafe dei rapporti finanziari in quanto in essa affluiscono i dati e le informazioni provenienti dai principali intermediari quali banche, Poste italiane spa, banche di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, dalle società di gestione del risparmio, etc.. sui rapporti intrattenuti con i propri clienti residenti in Italia, anche se effettuati all'estero mediante filiali e sedi operative.

A questo punto della trattazione si espone brevemente di seguito l'evoluzione normativa riguardante l'Anagrafe tributaria.

Una prima importante novità a seguito della sua introduzione, avvenuta come già rilevato con il dpr n. 605/1973, si ebbe nel 1976, anno che sancì l'attribuzione alla Sogei Spa della gestione informatizzata dati dell'anagrafe. Così tra il 1976 e il 1981 venne posta in essere ad opera della Sogei un'automatizzazione dell'anagrafe tributaria; infatti fu realizzata la struttura informatizzata della stessa tramite la costituzione dell'archivio anagrafico dei contribuenti, la creazione e la distribuzione del codice fiscale (quale elemento identificativo degli stessi), furono effettuate la realizzazione delle prime strutture di rete per il collegamento degli uffici delle Imposte Dirette, dell'Iva e del Registro con i sistemi centrali dell'Anagrafe Tributaria, venne realizzato il controllo automatico dei versamenti IRPEF, ILOR, IVA, l'acquisizione elettronica degli atti del Registro e del Pubblico Registro Automobilistico, l'elaborazione delle statistiche di supporto alle manovre di politica fiscale e posta in essere la selezione incroci, liste per gli accertamenti e controlli automatici per il contrasto all'evasione fiscale. Tra il 1982 e il 1991 venne poi operata una progressiva modernizzazione dell'Anagrafe tributaria con particolare riferimento all'implementazione di sistemi di automazione e informatizzazione; venne così assicurata in questi anni il collegamento degli uffici della guardia di finanza con le banche dati dell'Anagrafe. Gli anni successivi sono stati poi caratterizzati da vari tentativi di semplificazione delle comunicazioni tra i contribuenti e fisco, per esempio per effetto del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2001 mediante il quale è stata introdotta peraltro la possibilità di utilizzare il Servizio Telematico per le comunicazioni all'Anagrafe Tributaria per diverse tipologie di comunicazioni.

Importanti novità hanno caratterizzato peraltro l'Anagrafe negli anni recenti.

La legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007) ha previsto, in un'ottica di snellimento procedurale, che gli intermediari finanziari debbano comunicare all'anagrafe dei conti l'esistenza e la natura dei rapporti intrattenuti con tutti i clienti, con le indicazioni unicamente dei dati anagrafici dei titolari; tali informazioni confluiscono in un Archivio dei rapporti finanziari all'interno dell'Anagrafe tributaria consentendo in tal modo agli Uffici di indirizzare la richiesta ai soli intermediari finanziari interessati (in presenza invece la richiesta era rivolta a tutti gli intermediari).

Il d.l. 223/2006 (convertito in legge n. 248/2006, così come poi parzialmente modificato dal d.l. n. 262/2006) ha cercato di incrementare il patrimonio informativo a disposizione degli Uffici ai fini dell'espletamento dell'attività di controllo²⁷⁴; a tal fine sono stati quindi previsti:

²⁷⁴ Fonte: N. MONFREDA, "I nuovi poteri del fisco per l'acquisizione di dati ed elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale sulle imprese", Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, a cura del Ce.R.D.E.F, 2007.

- l'obbligo per le imprese, gli intermediari assicurativi di effettuare la comunicazione all'Anagrafe Tributaria di tutti i dati riguardanti l'erogazione di denaro nei confronti dei danneggiati in ragione dei contratti di assicurazione di qualsiasi ramo;
- l'obbligo per le banche e per tutti i soggetti previsti dall'art. 7 del D.P.R. n.605/1973 di comunicare telematicamente all'Anagrafe Tributaria l'elenco, completo del codice fiscale, dei clienti con i quali intrattengono rapporti (con la specificazione della natura del rapporto), così come precedentemente rilevato;
- l'estensione dei poteri dell'Anagrafe Tributaria in merito all'invio di questionari anche solo per l'acquisizione di dati utili all'attività di controllo degli Uffici. Per effetto di tale novità in particolare l'Amministrazione Finanziaria può inviare a qualsiasi soggetto questionari predisposti dall'anagrafe tributaria nel momento in cui a questa risultino situazioni anomale tali da giustificare la richiesta di chiarimenti, dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento.

Il d.l. n. 231/2007 ha poi implementato rispetto al testo normativo precedente importanti novità;²⁷⁵ in particolare per effetto delle modifiche normative in questione gli operatori finanziari sono stati obbligati a comunicare anche l'esistenza:

- di operazioni di natura finanziaria poste in essere al di fuori di un rapporto continuativo (c.d. "operazioni extra-conto");
- di rapporti, di qualsiasi genere, diversi da quelli intrattenuti con i titolari dei rapporti continuativi o delle operazioni extra-conto.

In entrambi i casi, la comunicazione all'Anagrafe deve contenere i dati identificativi, compreso il codice fiscale, dei soggetti che effettuano le predette operazioni o intrattengono i menzionati altri rapporti.

L'art. 11, comma 2 del d.l. n. 201/2011 (convertito in legge n. 214/2011), c.d. "Decreto Salva Italia" ha previsto, come rilevato precedentemente, che dal 1 gennaio 2012 gli operatori finanziari siano obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria alcune movimentazioni finanziarie e ogni informazione utile ai fini del controllo fiscale (compresi gli importi delle operazioni) con riferimento alle operazioni indicate dall'art. 7 comma 6 del dpr n. 605/1973²⁷⁶. In particolare con il testo normativo in questione è previsto che dal 1° gennaio 2012 gli operatori sono obbligati a comunicare periodicamente:

- Le movimentazione dei rapporti finanziari;
- Informazioni relative ai rapporti tra intermediari finanziari e clienti utili ai controlli fiscali;
- Importo relativo alle operazioni finanziarie interessate.

²⁷⁵ Fonte: Circolare Agenzia delle Entrate n. 42 del 24 settembre 2009

²⁷⁶ Fonte: "Anagrafe tributaria e contrasto all'evasione", in Guida pratica per le aziende n. 4 del 01/04/2012, ilsole24ore.

Le informazioni sono utilizzate in prospettiva per l'elaborare delle liste selettive dei soggetti che potranno subire da parte degli Uffici delle verifiche fiscali.

Si noti infine che novità importanti per l'Anagrafe tributaria si sono avute con l'introduzione dello Spesometro precedentemente rilevata; appare evidente infatti che i dati acquisiti con lo Spesometro confluiscono in tale banca dati e, tramite incroci con le altre informazioni contenute nell'Anagrafe, consentono un'analisi del rischio finalizzata alla selezione dei soggetti da sottoporre a controlli fiscali approfonditi.

2.2.4.5 Gli strumenti di comunicazione tra contribuenti e fisco: le comunicazioni per le operazioni con le imprese residenti in Paesi *Black list*

L'acquisizione in fase istruttoria di informazioni sul contribuente avviene da parte degli Uffici anche per effetto di informazioni comunicate dal contribuente stesso relative a particolari tipologie di operazioni, come quelle poste in essere verso operatori economici residenti nei c.d. Paradisi fiscali. Prima di procedere all'analisi delle principali disposizioni riguardanti le comunicazioni tra contribuenti e fisco per le operazioni effettuate verso imprese residenti in *Paesi Black list*, è utile tuttavia procedere ad un chiarimento su quest'ultimo concetto, ripercorrendone brevemente l'evoluzione normativa.

Innanzitutto inizialmente i *Paesi Black List* erano individuati in base ad un apposito elenco dal D.M. del 24/04/1992, il quale individuava i paesi a fiscalità privilegiata in quei Paesi il cui regime fiscale escludesse “*da imposte sul reddito*” o sottoponesse “*i redditi conseguiti dalle predette società ad imposizione in misura inferiore alla metà di quella complessivamente applicata in Italia sui redditi della stessa natura.*”

Successivamente i paesi a fiscalità privilegiata (o paradisi fiscali) furono di nuovo previsti da un apposito elenco, di cui al D.M. 04/05/1999 e D.M. 21/11/2001 ed aggiornati da ultimo con il D.M. del 27/07/2010.

In particolare il D.M. 04/05/1999 individuava i *Paesi Black List* con riferimento all'inversione dell'onere della prova per il trasferimento di residenza delle persone fisiche; in altri termini le persone fisiche che avessero modificato la propria residenza in un Paese a fiscalità privilegiata avrebbero dovuto dimostrare al fisco l'effettivo trasferimento di residenza.

Dal canto suo il D.M. 21/11/2001 conteneva tre articoli con i quali venivano individuati rispettivamente:

- I paesi a fiscalità privilegiata “*tout – court*”;
- I paesi a fiscalità privilegiata con esclusione di alcune tipologie societarie o particolari criteri di tassazione;
- I paesi a fiscalità privilegiata ma limitati ad alcune fattispecie particolari.

Successivamente il D.M. 23/01/2002 individuava i *Paesi Black list* in ragione di due diversi criteri: da un lato il livello di tassazione sensibilmente inferiore rispetto a quello applicato in

Italia e dall'altro la mancanza di un adeguato scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie dei rispettivi paesi.

Il D.M. del 27/07/2010, che attualmente regola la materia dei *Paesi Black list*, individua la seguente distinzione:

- Paesi Black List *tout court*;
- Paesi Black list tranne alcune eccezioni;
- Paesi Black list limitatamente ad alcune fattispecie.

Ai "*Paesi Black List*" si contrappongono peraltro i c.d. "*Paesi White List*" i quali si differenziano dai primi per il fatto che sono aperti allo scambio di informazioni con gli altri stati attraverso la stipula di apposite convenzioni. Essi sono previsti dal D.M. del 04/09/1996, ed aggiornato poi da ultimo dal D.M. 27/07/2010, in attuazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 239/1996, e dal D.M. del 28/09/2011.

L'art. 1, comma 38 lett. n) della legge n. 244/2007 ha poi introdotto l'art. 168 – bis del Tuir, con il quale viene stabilito che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati gli Stati e territori virtuosi in base a due diversi criteri:

- Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni;
- Paesi che hanno un adeguato livello di tassazione.

Conseguentemente con l'introduzione dell'art. 168 bis, la lista dei "*paesi Black List*" dovrebbe essere abbandonata a favore di nuove liste comprendenti solo i "*paesi White list*"; quindi per differenza i "*Black list*" sarebbero tutti gli altri. Al momento però a causa del tema particolarmente dedicato sotto il punto di vista politico, esistono ancora le vecchie liste *black list*, e quindi la migrazione da una lista all'altra dovrebbe avvenire in prospettiva.

L'importanza delle *Black List* e delle *White List* è peraltro tutt'altro che solo formale; molte disposizioni di contrasto all'elusione internazionale si rifanno proprio alle liste in parola quali²⁷⁷: a) L'indeducibilità dei costi per operazioni con soggetti localizzati in paradisi fiscali b) Il regime della *Controlled Foreign Company (CFC)* c) La presunzione di residenza in Italia d) Le comunicazioni delle operazioni avvenute verso le imprese residenti in *Paesi Black list*, oggetto del presente paragrafo.

Chiarito il concetto di *Black list*, appare quindi opportuno procedere ad una disamina della disciplina riguardante le comunicazioni tra contribuenti e fisco per le operazioni avvenute verso imprese residenti in questi Paesi²⁷⁸.

Innanzitutto l'obbligo di comunicazione relativo alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici²⁷⁹ aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale

²⁷⁷ Fonte: D. PITARO, "*Le disposizioni italiane di contrasto all'elusione fiscale internazionale*", Quaderni di ricerca giuridica della consulenza legale n. 65, pubblicato in luglio 2009, Banca d'Italia – Eurosystema.

²⁷⁸ Fonti: "*Comunicazione delle operazioni con paesi black list*", Centro studi castelli srl, pubblicato in Ratio n. 12/2010; Circolare Agenzia delle Entrate n. 53/E/2010; S. FINESSO, "*Black list: il dl 16/2012 esenta le operazioni inferiori a 500 euro*", pubblicato il 14/05/2012 in Fisco e Tasse.

privilegiata (individuati come detto nei D.M. 04/05/1999 e dal D.M. 21/11/2001) è stato previsto dal DM del 30 marzo 2010 in ottemperanza degli obblighi di legge previsti dal d.l. n. 40/2010 (convertito in legge n. 73/2010) ; la *ratio* dietro le disposizioni in esame è da ricercare nel contrasto alle frodi fiscali internazionali²⁸⁰.

La comunicazione deve essere effettuata a partire dal 1 luglio 2010 per via telematica mediante un apposito modello approvato dall’Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 28.05.2010, da parte del soggetto passivo IVA che ponga in essere l’operazione, indicando i dati relativi alle operazioni concernenti cessioni ed acquisti di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute verso soggetti aventi sede, residenza o domicilio nei territori elencati nelle black list. La comunicazione in questione dovrà essere effettuata con periodicità trimestrale (qualora il soggetto abbia realizzato nell’esercizio precedente per ciascuna categoria di operazioni un ammontare non superiore a 50.000€) oppure mensile (nelle altre circostanze), e deve avvenire comunque entro l’ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

Una modifica alla disciplina in esame è indirettamente arrivata con il con il D.M. 27/07/2010 mediante il quale sono state escluse dalla *Black List* alcuni paesi (Cipro, Malta e Corea del Sud); per effetto quindi della modifica in questione con il D.M. 05/08/2010 è stata prevista l’esclusione dall’adempimento per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti domiciliati nei nuovi Paesi esclusi dalle black list per effetto del D.M. 27/07/2010, nel periodo 01/07/2010 al 04/08/2010. Sempre il D.M. 05/07/2010 ha poi previsto l’esclusione dall’obbligo di comunicazione delle operazioni esenti nel caso in cui il soggetto che ponga in essere l’operazione abbia optato per la dispensa degli adempimenti IVA; nello stesso tempo è stato esteso dal 1 settembre 2010 l’obbligo di comunicazione in questione anche alle prestazioni di servizi escluse da IVA per mancanza del requisito della territorialità ed effettuate o ricevute nei confronti di operatori economici residenti in paesi a fiscalità privilegiata.

Sono inoltre esclusi dall’adempimento in questione:

- i soggetti che si avvalgono del regime dei contribuenti minimi (ex art. 1, comma dal 96 al 116 della legge n. 244/2007);

²⁷⁹ Secondo quanto disposto dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 53/E/2010 per operatore economico deve intendersi, ex art. 9, comma 1, della direttiva 2006/112/CE “*chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendente dalla scopo o dai risultati di detta attività*”.

Sono inoltre indicati nella circolare in questione vari elementi probatori che consentono di verificare lo status di operatore economico quali la certificazione o codice identificativo rilasciato dalle autorità fiscali competenti relativi agli Stati *black list* oppure la dichiarazione della controparte attestante l’attività svolta.

²⁸⁰ Sotto questo profilo la norma è tesa soprattutto a contrastare le c.d. “frodi carosello” , effettuate attraverso società costituite fittiziamente *ad hoc* (c.d. “cartiere”), le quali hanno la finalità di consentire a diversi soggetti cedenti, cessionari ed intermediari che pongano in essere una compravendita all’interno del territorio dell’Unione Europea di evadere l’Imposta sul valore aggiunto, sfruttando i metodi di pagamento dell’Imposta in questione.

- i soggetti che hanno optato per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive (ex art. 13 legge n. 388/2000).

Per effetto del D.l. n. 16/2012 (c.d. “Decreto semplificazioni fiscali”) sono state inoltre escluse dall’obbligo relativo all’adempimento in parola le operazioni inferiori alla soglia di 500 euro con riferimento ad ogni singola operazione.

2.2.4.6 Le banche dati e gli altri strumenti di raccolta dati a disposizione degli Uffici

Modalità fondamentali di informazioni mediante le quali gli Uffici sono in grado di acquisire informazioni sui contribuenti sono poi da ricercare nelle Banche dati.

Oltre all’Anagrafe tributaria e ad altri strumenti come il Redditometro e lo Spesometro, già analizzati, l’amministrazione finanziaria può attingere infatti a diversi altri database, di seguito riportati.

Un’importante strumento è in primo luogo il c.d. “Servizio per le informazioni sul contribuente” (c.d. “Serpico”)²⁸¹ - entrato in funzione dal 1 gennaio 2012 e previsto dal d.l. n. 201/2011 (c.d. Decreto “Salva Italia, e convertito in legge n. 214/2011) che rappresenta il data-base dell’anagrafe tributaria contenente tutti i dati anagrafici e fiscali relativi a persone fisiche e giuridiche, ivi compresi quelli relativi alle imprese.

Il software in questione è in dotazione all’Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza ai fini delle verifiche fiscali nei confronti di contribuenti e aziende, anche se poi possono accedervi altri soggetti autorizzati con credenziali rafforzate, come funzionari del Ministero dell’Economia e delle finanze e le commissioni tributarie.

In particolare esso permette di venire rapidamente a conoscenza di tutte una serie di informazioni relative al contribuente sia di tipo anagrafico ma anche e soprattutto relativo alla situazione reddituale, patrimoniale (inclusi i conti correnti), fiscale e giuridica del contribuente (es. contenziosi in corso) e ricostruirne organicamente un quadro; al suo interno sono inoltre ricondotte tutte le informazioni relative alle liste clienti – fornitori (e quindi allo Spesometro) nonché alle operazioni svolte dalle imprese verso operatori economici residenti in Paesi *black list*.

Altra importante banca dati, seppur attualmente ancora in fase di sperimentazione, è poi la “DataBase GeoMarket” (Dbgeo)²⁸², la quale sfrutta tutta una serie di indicatori economici, finanziari, statistici e demografici su base storica e territoriale al fine di aumentare la disposizione di informazioni ed indirizzare in maniera oculata i controlli da parte Uffici; la funzione fondamentale del software è infatti quella di permettere la ricostruzione su base

²⁸¹ Fonte: M. BELLINAZZO, “Lotta alle ricchezze nascoste: l’anagrafe dei contribuenti”, *ilsole24ore*, pubblicato il 12/10/2010.

²⁸² E. MARRO, “Dalla banda dati del fisco la radiografia dell’evasione”, *il corriere della sera*, pubblicato il 03/04/2011.

nazionale e provinciale del fenomeno dell'evasione, e consentire così conseguentemente un'azione maggiormente mirata di verifica fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria.

Peraltro l'Agenzia delle Entrate è in grado di sfruttare anche i database di altri soggetti, in base ad un protocollo d'intesa tra Agenzia delle Entrate, Inps, Inail e Ministero del lavoro questi quattro soggetti hanno la possibilità di condividere le informazioni contenute nei rispettivi sistemi informatici²⁸³.

Un'altra importante banca dati è poi il c.d. VIES (VAT Information Exchange System), introdotto nel 1993 per effetto del Regolamento UE 904/2010, il quale ha sostituito il precedente Regolamento CE 1798/2003. Il VIES si configura come sistema di scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea con una duplice finalità: da un lato permettere agli Uffici il controllo delle transazioni commerciali in ambito comunitario e dei soggetti passivi IVA che le pongono in essere e dall'altro consentire alle aziende di ottenere la conferma delle partite IVA dei propri clienti.

La banca dati italiana è stata peraltro aggiornata a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 27 del DL 78/2010 e dei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia n. 188376/2010 e 188381/2010, che hanno previsto un regime di autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie; per effetto della modifica normativa in questione infatti la mancata iscrizione VIES determina l'impossibilità per un operatore di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale di appartenenza in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano.

Oltre alle banche dati in senso stretto ulteriori strumenti di indagine volti a determinare il rischio di evasione da parte dei contribuenti di piccole dimensioni (imprese e lavoratori autonomi) a disposizione degli Uffici sono da rinvenire in particolari applicativi denominati Radar, Interseco, Pandora e le c.d. "liste d'ausilio"²⁸⁴.

L'applicativo Radar è finalizzato ad individuare le categorie economiche maggiormente a rischio di evasione tramite l'analisi di soggetti già individuati a catalogati con altri strumenti, con particolare riferimento agli studi di settore; mediante infatti l'analisi dei soggetti non congrui, dei soggetti congrui a seguito dell'adeguamento e dei soggetti che non hanno presentato il modello relativo agli studi di settore (sia per omissione che per mancato assoggettamento agli stessi) il software è in grado di mappare le categorie più a rischio con relativa classificazione provinciale.

Ai fini dell'applicativo e alla determinazione di un *risk score* sono quindi in particolare considerati a rischio i contribuenti in perdita sistemica per più periodi di imposta consecutivi, che dichiarano componenti negativi di reddito (costi residuali) di ammontare significativo e soggetti per i quali gli studi di settore evidenziano valori anomali.

²⁸³ F. MILANO, "Casa, viaggi, retta del nido. I beni dei contribuenti finiranno tutti sotto il grande occhio del fisco", *ilsole24ore*, pubblicato il 19/08/2010.

²⁸⁴ Fonte: Agenzia delle Entrate, circolare n. 18 del 31/05/2012.

L'applicativo Interseco invece è rivolto essenzialmente all'individuazione dei soggetti titolari di Partita IVA i quali abbiano omesso di presentare, totalmente o parzialmente, i compensi di lavoro autonomo dichiarati dai sostituti di imposta.

Pandora è invece rivolto al settore edilizio, ed ha lo scopo di individuare i soggetti che abbiano omesso di dichiarare i compensi legati nel settore di ristrutturazione o consulenza edilizia.

Sempre ai fini dell'individuazione dei soggetti a rischio sono poi elaborate dalla Direzione Centrale Accertamento le c.d. "Liste d'ausilio", ricomprendenti al loro interno:

- lista dei soggetti a rischio elaborata incrociando le informazioni acquisite con le comunicazioni;
- "clienti e fornitori", trasmesse nel periodo di vigenza, e i dati dichiarati ai fini IVA; lista dei soggetti a rischio in quanto hanno evidenziato comportamenti anomali nella gestione delle rimanenze di magazzino;
- lista dei soggetti a rischio di omessa dichiarazione dei compensi da parte di strutture sanitarie private tra il 2007 e il 2009;
- soggetti destinatari nel 2011 delle apposite comunicazioni relative all'esistenza di anomalie riscontrate tra il 2007 e 2009 per effetto dell'applicazione degli indicatori economici ricostruiti dai dati dichiarati ai fini degli studi di settore, i quali risultano non aver mutato il comportamento anomalo nel 2010.

Altri strumenti di ausilio all'attività degli Uffici sono poi le c.d. liste selettive, termine con cui si definiscono determinati elenchi di contribuenti redatti annualmente dall'Anagrafe tributaria in base ai criteri fissati con decreto ministeriale a cui sono rivolte particolari attenzioni in termini di controlli. Attualmente le liste sono le seguenti:

- Lista AU: Al suo interno sono contenuti i nomi dei contribuenti i quali sono in possesso di autovetture di potenza fiscale superiore o uguale a 21 cavalli fiscali e per i quali il reddito accertato sia stato superiore nell'anno dell'immatricolazione o in quello precedente del 25% del reddito dichiarato;
- Lista relativa ai benefici fiscali: Al suo interno sono contenuti i contribuenti a cui sono stati concessi particolari benefici fiscali;
- Lista relativa ai beni dei soci (ex d.l. 138/2011): Al suo interno sono compresi i nomi dei soci a cui sono stati concessi in godimento beni da parte dell'impresa partecipata;
- *Black list*: All'interno di questa lista confluiscono le comunicazioni di transazioni avvenute con operatori economici residenti in paesi a fiscalità privilegiata, così come precedentemente illustrato;
- Indebite compensazioni: In questa lista confluiscono i contribuenti che abbiano effettuato indebite compensazioni tra crediti e debiti nei confronti del fisco;

- **Lista integrativa:** E' una lista contenente i nomi di persone fisiche che risultano essere in possesso di beni di lusso come imbarcazioni da diporto, cavalli da corsa, camper e moto di cilindrata superiore a 350, beni di lusso in leasing,etc..
- **Operazioni comunitarie:** Sono liste elaborate con riferimento alle operazioni comunitarie comunicate dai vari soggetti che le abbiano poste in essere;
- **Rapporti finanziari:** Sono liste selettive redatte a seguito dell'introduzione dell'obbligo di comunicazione - previsto a partire dal 1 gennaio 2012 ai sensi dell'art. 11 comma 2 del d.l. n. 201/2011, convertito in legge n. 214/2011, - per tutti gli intermediari finanziari verso l'anagrafe tributaria relativo alle informazioni utili ai controlli fiscali sui propri clienti. L'articolo 2, comma 36 del d.l. n. 138/2011 consente infatti agli Uffici di effettuare delle elaborazioni basandosi sui dati in possesso degli intermediari finanziari per creare delle liste selettive basate sulle anomalie riscontrate sulla gestione delle singole posizioni finanziarie dei contribuenti; tali anomalie tuttavia prima di tradursi in verifiche fiscali vere e proprie devono essere supportate da altri dati a disposizione degli Uffici per effetto del ricorso ad altre banche dati (come l'anagrafe tributaria) oppure per effetto dell'applicazione di strumenti "automatizzati" di accertamento (come il Redditometro, gli Studi di settore, lo Spesometro).
- **Redditometro:** Tali liste selettive includono il complesso dei contribuenti nei confronti dei quali sia stato posto in essere un accertamento redditometrico, il cui reddito accertato sia risultato superiore del 20% rispetto al reddito dichiarato.
- **Residenti all'estero:** La lista in questione comprende il complesso dei contribuenti che si siano cancellati dall'anagrafe italiana e si siano iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire).
- **Scontrini non emessi:** (ex d.l. n. 16/2012): Tali liste selettive comprendono il complesso dei contribuenti che siano stati più volte segnalati all'Agenzia delle Entrate o alla Guardia di finanza per non aver emesso scontrini o ricevute fiscali²⁸⁵.
- **Spesometro:** Tali liste selettive vengono elaborate degli Uffici per effetto dell'applicazione dello Spesometro, essendo previsto come visto precedentemente l'obbligo ai sensi dell'art. 21 del D.L. 78/2010, di trasmissione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA, di importo non inferiore a 3.000 euro;
- **Studi di settore:** La lista selettiva relativa agli studi di settore viene elaborata dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta di eventuali scostamenti tra ricavi e compensi

²⁸⁵ Va in realtà segnalato che secondo la disciplina contenuta nel d.l. n. 16/2012 la Guardia di Finanza e le agenzie fiscali devono pianificare le attività di accertamento tenendo conto anche delle segnalazioni non anonime ricevute dal pubblico riguardo a violazioni tributarie tra cui è espressamente ricondotta la mancata emissione degli scontrini. Tuttavia il processo di conversione in legge del d.l. in esame, avvenuto con la legge n. 44/2012, ha di fatto abrogato le liste relative agli scontrini non emessi.

elaborati dal software e quelli dichiarati dal contribuente. Ne consegue che vengono inclusi in questa lista tutti i contribuenti non congrui e non coerenti.

- Lista T (o lista di “incrementi patrimoniali”): Tale lista selettiva include il complesso dei contribuenti i quali, in base alle informazioni disponibili all’anagrafe tributaria, abbiano incrementato il proprio patrimonio in misura tale da superar del 25% il reddito complessivo netto dichiarato. Le quote di incremento patrimoniale vengono valorizzate di 1/5 per quota annuale.

Altre banche dati a disposizione degli Uffici sono poi quelle comunali; allo stesso tempo anche i Comuni possono accedere ai database dell’amministrazione finanziaria per svolgere le funzioni attribuitegli dalla legge in sede di accertamento.

In merito alla partecipazione dei Comuni alla lotta all’evasione è quindi utile ripercorrere l’affidente disciplina, allo scopo di comprendere se essi abbiano oggi effettivamente un ruolo importante nelle attività istruttorie o di accertamento degli Uffici.

Innanzitutto va detto che disposizioni -tuttavia rimaste inattuata - attinenti alla partecipazione dei Comuni alla lotta contro l’evasione possono essere rintracciate già a partire dagli anni ’40 del ’900; è il caso ad esempio del d.lgs. n. 77/1945, il quale prevedeva un procedimento di accertamento tributario “partecipato” basato congiuntamente su consigli tributari e commissioni tributarie comunali.

Successivamente con gli art. 44 e 45 del dpr 600/1973 fu introdotta la previsione che i Comuni partecipassero all’accertamento delle persone fisiche, in collaborazione con l’Agenzia delle Entrate, avvalendosi del Consiglio tributario laddove istituito²⁸⁶; la *ratio* della norma era da ricercare da un lato nel fatto che i Comuni, pur avendo perso per effetto della riforma degli anni ’70 gran parte della propria potestà impositiva, erano comunque interessati a vedersi devolvere nuove entrate per effetto dell’attività di accertamento e riscossione statale (e quindi avevano tutto l’interesse a parteciparvi) e dall’altra che i Comuni meglio di chiunque altro avrebbero potuto supportare attivamente gli Uffici nell’accertamento e nell’acquisizione di notizie, dati ed informazioni concernenti persone fisiche in esso residenti. Era quindi previsto dalle norme in esame, e dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 7/1977, che gli Uffici trasmettessero entro il 1 luglio dell’anno in cui fossero scaduti i termini dell’accertamento ai Comuni ove avesse il domicilio fiscale il soggetto passivo persona fisica accertato la proposta di accertamento stessa; a questo punto il Comune, avvalendosi del Consiglio tributario (laddove fosse stato istituito) avrebbe potuto segnalare agli Uffici ulteriori elementi e dati in suo possesso ai fini dell’accertamento e avrebbe anche potuto effettuare una proposta di aumento dell’imponibile accertato, con deliberazione della Giunta comunale

²⁸⁶ Fonti: V. FUSCONI, “*Comuni alleati nel Fisco alla lotta all’evasione*”, in Fiscooggi, pubblicato il 01/01/2008; Fondazione Anci, “*La partecipazione dei comuni nelle attività di contrasto fiscale*”, 2011.

e sentito il parere del Consiglio tributario. L'art. 45 fissava poi la procedura di riesame da parte degli uffici per le proposte di aumento della base imponibile inviate dal Comune.

Le disposizioni previste dagli art. 44 e 45 rimasero tuttavia largamente inattese e di fatto i Comuni da un lato non istituirono mai Consigli tributari e dall'altro non parteciparono mai attivamente alla lotta all'evasione, soprattutto per effetto di un quadro normativo molto generico e mal delineato e per la mancanza di precisi obblighi in capo all'ente locale.

L'art. 10 del d.lgs. n. 56/2000 peraltro estese la partecipazione degli enti locali alla lotta all'evasione anche alle regioni a statuto ordinario.

In seguito l'art. 1 del d.l. n. 203/2005 (convertito con la legge n. 248/2005) al fine di potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale prevedeva che la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale fosse incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30% dei maggiori tributi statali riscossi per effetto di segnalazioni qualificate da parte del comune stesso.

Sotto il profilo dell'accesso alle informazioni da parte dei Comuni era poi previsto che essi potessero acquisire dati relativi a: informazioni sintetiche e di dettaglio presenti nelle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, informazioni sintetiche presenti nelle dichiarazioni delle persone non fisiche (società ed enti non commerciali), informazioni riguardanti gli atti registrati, informazioni relative agli atti di locazione di immobili registrati, informazioni relative agli atti di successione relativi agli immobili, informazioni relative ai contratti di somministrazione di energia elettrica e di gas, informazioni relative ai bonifici bancari riferiti a ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica.

Sempre il testo normativo in questione prevedeva poi che con provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate venissero determinate le modalità di accesso alle banche dati, le modalità di trasmissione ai Comuni delle copie delle dichiarazioni fiscali relative ai contribuenti in essi residenti e le modalità di partecipazione dei Comuni all'accertamento fiscale, comprese le materie per le quali i Comuni potessero concretamente parteciparvi. Le disposizioni in questione sono rimaste per gran parte inattuata per almeno due problematiche di fondo. In primo luogo infatti il meccanismo premiale previsto per gli enti locali che avessero effettuato segnalazioni di casi di evasione era giudicato troppo basso, soprattutto tenuta in considerazione la necessità da parte del Comune di mobilitare un certo numero di risorse, uomini e mezzi a tale scopo; in secondo luogo il fatto che i maggiori tributi riscossi fossero attribuiti al Comune solo in presenza di un accertamento definitivo di fatto rendevano l'attività svolta dal Comune troppo distante nel tempo -soprattutto a causa di possibili contenziosi - rispetto l'incasso degli importi ad esso spettanti.

Parte delle disposizioni sopra richiamate, con particolare riferimento all'accesso per i Comuni all'anagrafe tributaria e alla disposizione da parte degli stessi alle dichiarazioni, hanno invece poi trovato attuazione con la Conferenza Stato – autonomie locali del 27 marzo 2006 che ha regolato l'accesso dei Comuni alle banche dati mediante il sistema *Siatel* e l'invio telematico

delle dichiarazioni da parte degli Uffici ai Comuni con cadenza annuale. In seguito, per effetto del provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate del 3 dicembre 2007, sono state definite le materie di intervento dei comuni alla lotta all'evasione, le quali sono da rintracciare nel settore del commercio e delle professioni, nell'urbanistica e nel territorio, nelle proprietà edilizie e nel patrimonio immobiliare, nelle residenze fittizie all'estero e nella disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva.

L'art. 83 del d.l. n. 112/2008 ha inoltre ampliato il margine di intervento dei Comuni (prevedendo anche il controllo delle residenze fittizie all'estero e la possibilità di procedere alla segnalazione di dati utili ai fini dell'accertamento sintetico) e ha previsto la possibilità per gli stessi di collaborare all'elaborazione degli studi di settore.

Importantissime novità sono poi arrivate con l'art. 18 del d.l. n. 78/2010. In primo luogo sono stati aumentati i compensi dei Comuni al 33% ed è stata estesa la collaborazione degli stessi all'individuazione di immobili non accatastati e all'individuazione dei contributi previdenziali ed assistenziali non versati.

In secondo luogo sono stati riproposti i meccanismi mediante i quali i Comuni possono partecipare attivamente all'attività di accertamento da un lato inviando dati ed informazioni utili agli Uffici o alla Guardia di finanza e dall'altro proponendo rettifiche all'imponibile relativamente agli accertamenti sintetici (inoltre è stata abrogata la procedura di riesame delle proposte del Comune prevista dall'art. 45 del dpr 600/1973); peraltro è stata anche di nuovo prevista obbligatoriamente l'istituzione dei Consigli tributari, come organo di supporto di tipo consultivo all'ente locale all'attività di partecipazione all'accertamento.

In terzo ed ultimo luogo sono state potenziata la collaborazione tra Agenzia del Territorio e Comune, con la previsione di un monitoraggio congiunto sugli immobili non dichiarati in Catasto.

Il successivo intervento normativo è da rinvenire poi nella legge n. 23/2011, la quale ha previsto da un lato l'attribuzione di maggiori risorse ed incentivi per i Comuni alla lotta contro l'evasione e dall'altro maggiori poteri e strumenti ad essa dedicati.

Sotto il primo profilo è stato infatti incrementato dal 30% al 50% il maggior gettito derivante da imposte attribuito al Comune che avesse posto in essere un intervento in fase di accertamento (anche per le somme riscosse a titolo non definitivo) e inoltre è stato attribuito totalmente il maggior gettito derivante dalla dichiarazione di nuovi immobili al catasto che prima non avessero mai subito un processo di accatastamento; è stata inoltre assegnata al Comune una quota del 75% delle sanzioni irrogate nei confronti di contribuenti che non avessero regolarizzato i propri immobili entro il 31 marzo 2012. Dal punto di vista dei nuovi poteri invece è stata in particolare potenziata la possibilità di accedere alle banche dati, dando quindi la possibilità al Comune di accedere direttamente all'anagrafe tributaria e ai dati in essa contenuti relativi ad immobili, utenze, attività economiche ed anagrafiche dei contribuenti; è stata inoltre prevista l'estensione dell'accesso da parte del Comune a qualsiasi altra banca dati

pubblica rilevante ai fini dei controlli fiscali ma limitatamente ad immobili presenti o a soggetti aventi domicilio fiscale nel territorio comunale e con le stesse modalità rispetto a quelle previste per l'anagrafe tributaria.

Il d.l. n. 138/2011 ha di nuovo incrementato i compensi per i Comuni, con la previsione che ad essi spetti il 100% del gettito erariale recuperato tra il 2012 ed il 2014; allo stesso tempo è stata prevista l'emanazione di nuovi provvedimenti attuativi mediante i quali potenziare ulteriormente l'accesso per i Comuni alle banche dati. Con riferimento ai consigli tributari sono stati stabiliti termini ordinatori di costituzione entro il 31/12/2011, con la previsione che qualora non fossero rispettati i Comuni avrebbero perso il diritto alla nuova quota di compenso per il recupero di imponibile.

Sempre il d.l. in questione ha infine introdotto tra i criteri di virtuosità che determinano l'esclusione dai tagli di risorse la partecipazione effettiva dei comuni alla lotta all'evasione mediante un intervento nell'attività di accertamento.

A causa dei giudizi negativi dell'ANCI sui provvedimenti in questione, con particolare riferimento alla costituzione obbligatoria dei Consigli tributari, l'art. 11 del d.l. n. 201/2011 ha tuttavia abolito la norma in questione; attualmente quindi non vi è alcun obbligo per i Comuni di costituire i consigli tributari.

Conseguentemente attualmente sotto il profilo operativo l'unica norma effettivamente attuata è quella relativa alle segnalazioni qualificate dei Comuni, da effettuare da parte degli stessi senza che sorga una successiva necessità di procedere ad ulteriori elaborazioni logiche (ex d.l. n. 203/2005); tali segnalazioni sono poi inviate agli Uffici in via telematica mediante il sistema Siatel.

A tal proposito si riportano nei grafici seguenti i risultati conseguiti dai Comuni relativamente alla produzione di segnalazioni qualificate tra il 2009 e il 2010, e i principali ambiti di intervento delle stesse tra il 2010 e il 2011.

Come si può verificare dalla lettura dei grafici certamente ci sono stati rapidi incrementi del numero di segnalazioni negli anni recenti, soprattutto nell'area della proprietà immobiliare; d'altronde il contrasto al lavoro sommerso e l'emersione di fabbricati non dichiarati al catasto sono le due attività di segnalazione prioritarie sulle quali i Comuni dovranno concentrarsi nell'attività di invio di informazioni qualificate all'amministrazione finanziaria e all'Inps, secondo quanto previsto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 maggio 2012 recante "Modalità tecniche di accesso alle banche dati, di trasmissione di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti e di partecipazione all'accertamento fiscale e contributivo da parte dei comuni".

Infine lo stesso Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in occasione della presentazione del nuovo accordo Agenzia delle Entrate e ANCI, previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 27 febbraio 2012, ha dichiarato che: *"i Comuni hanno dimostrato di saper effettuare indagini in grado di scovare fenomeni evasivi o addirittura fraudolenti"*

alcune volte non facilmente individuabili dalle nostre strutture grazie alla loro conoscenza del territorio. Tale sforzo verrà ripagato. Fino al 2014 il ricavato dalla lotta all'evasione verrà interamente versato nelle casse del comune, mentre dopo il 2014 la quota sarà divisa a metà tra comune ed Agenzia delle Entrate”.

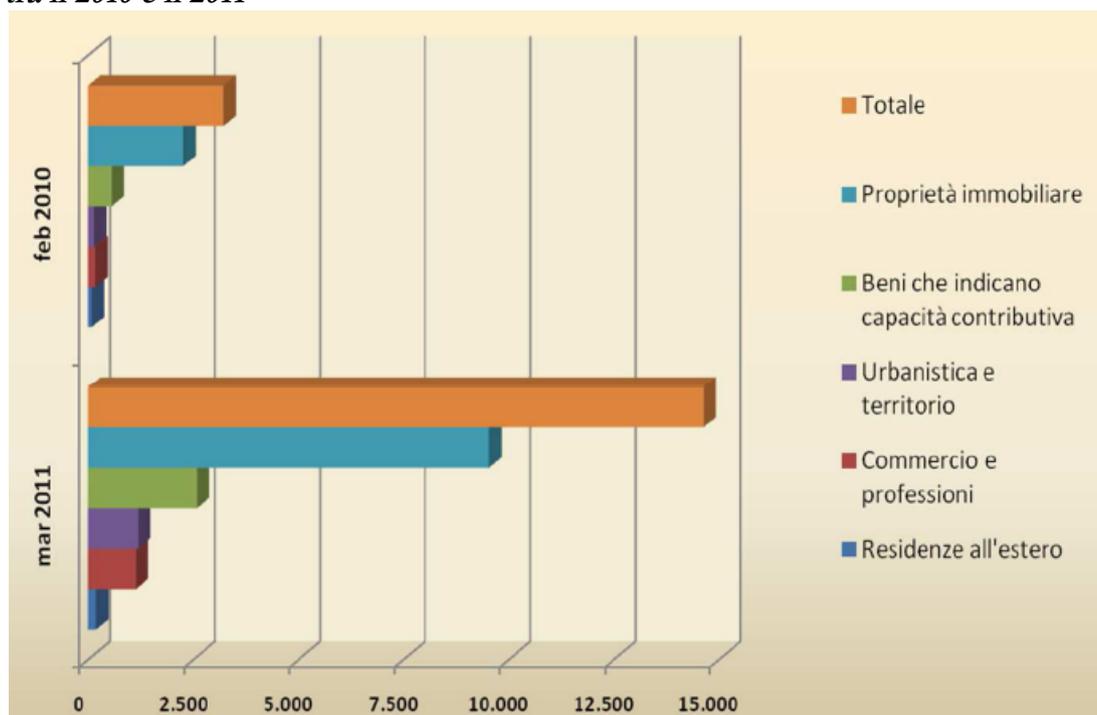
L'approccio evolutivo – normativo applicato al caso dei Comuni mostra però come, a fronte degli indubbi buoni risultati raggiunti negli ultimi anni e di un'evoluzione normativa in continuo sviluppo e miglioramento, l'attività di contrasto all'evasione fiscale sia stata applicata dagli enti locali solo con grandissimo ritardo, sia per un'inerzia generalizzata da parte degli stessi che a causa di norme di legge che nella prassi hanno trovato scarsa applicabilità. Conseguentemente lo sforzo che dovrà essere effettuato in prospettiva dovrà essere da un lato garantire ai Comuni strumenti ed incentivi sempre migliori e coerenti con le risorse da essi destinati all'attività di contrasto all'evasione e dall'altro un'attività responsabile da parte degli stessi enti locali, anche mediante l'istituzione a livello centralizzato o periferico di organismi di monitoraggio volti ad evitare, soprattutto nei piccoli centri, che siano volutamente omesse segnalazioni e attività di controllo su persone vicine o ritenute “importanti” per la collettività.

Grafico 9: Risultati della partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tra il 2009 e il 2011



Fonte: ANCI

Grafico 10: Ambiti più frequenti in cui sono avvenute segnalazioni dei Comuni tra il 2010 e il 2011



Fonte: ANCI

Infine qualche considerazione conclusiva sull'utilizzo delle banche dati nella lotta all'evasione fiscale può essere ricavata dalla lettura del documento approvato dalla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria (Documento XVII – bis, n. 1).

Nella relazione in questione si legge che *“la carenza fondamentale del nostro sistema impositivo va ricercata essenzialmente nella previsione di un modello di determinazione del reddito di tipo ragionieristico-contabile a tutti i soggetti d'imposta, anche a quelli di dimensioni più ridotte. Se il contrasto all'evasione interpretativa non può che passare attraverso una verifica svolta in loco dagli Uffici fiscali, il contrasto all'evasione di massa, invece deve seguire logiche completamente diverse, valorizzando il sistema delle banche dati a disposizione del Fisco e le modalità di accertamento sintetico attraverso una significativa manutenzione dello strumento del Redditometro.[...] Oggi i molti dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria, contenuti nelle diverse banche dati, sono spesso disallineati a poco coerenti. E' quindi necessario dapprima migliorare, ampliare e standardizzare il sistema delle banche dati e in secondo luogo, creare strumenti nuovi, idonei a razionalizzare i dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria”*.

A riguardo del numero dei soggetti che attualmente hanno accesso alle banche dati e alle integrazioni tra quest'ultime nel documento si legge quanto segue: *“La normativa tributaria più recente ha ampliato il numero dei soggetti obbligati all'invio dei dati all'anagrafe tributaria e di conseguenza anche i volumi di informazioni da gestire. Si è, pertanto, lavorato molto, ma ancora tanto resta da fare, specialmente sul controllo della qualità dei dati e della completezza delle informazioni trasmesse.*

Dall'analisi degli interventi dei soggetti auditi nel corso dell'indagine conoscitiva, è emerso come le diverse amministrazioni interessate, pur avendo sostenuto ingenti investimenti che si sono sostanziati anche nell'acquisizione delle più evolute tecnologie informatiche, non siano riuscite a raggiungere un'unità di intenti per una integrazione e omogeneizzazione delle banche dati.

L'integrazione delle banche dati e le opportune procedure di miglioramento della qualità delle stesse nell'ottica della più ampia interoperabilità come mission «to do» diventa condizione senza la quale è inutile procedere a ulteriori aggiornamenti tecnologici delle basi dati informative.

2.2.5 L'evoluzione della disciplina attinente alla fase della riscossione

La conclusione dell'evoluzione normativa delle attività tipiche dell'amministrazione finanziaria non può che passare per una breve rassegna delle norme concernenti la fase della riscossione. La vastità e la complessità della materia, unita all'abbondante e spesso confusionaria produzione normativa che hanno contraddistinto l'attività di riscossione nazionale fin dalla costituzione dello Stato italiano, impediscono infatti un'approfondita analisi, la quale viene pertanto limitata nell'elaborato ad alcuni aspetti ritenuti salienti.

Preso come punto di partenza dell'analisi l'Unità d'Italia del 1861, in tema di imposta dirette il sistema della riscossione trova i primi riferimenti normativi nella legge n. 192/1871 (c.d. Legge Sella), che di fatto risultava essere una sintesi normativa dei sistemi di riscossione pre-unitari²⁸⁷. D'altronde i sistemi di riscossione previgenti in tali Stati erano vari e molteplici e ricomprendevano appalto, affitto, riscossione diretta, regia e metodi misti. A seguito dell'Unità d'Italia si cercò quindi di scegliere, tra i tanti, il sistema che fosse considerato maggiormente efficiente e la scelta ricadde sul sistema di riscossione attuato nel periodo pre-unitario dal Lombardo – Veneto, il quale si basava sull'affidamento dell'attività in esame ad esattori privati nominati dai Consigli comunali o mediante un meccanismo di aggiudicazione per asta, escludendo dunque ogni forma di responsabilità (precedentemente prevista in alcuni sistemi di riscossione) per gli enti locali.

Infatti tale sistema di riscossione si basava su un'anticipazione monetaria da parte dell'agente della riscossione nei confronti dello Stato (c.d. obbligo del non riscosso per riscosso), con il compito in capo al primo di riscuoterle dal contribuente moroso ed ottenendo così un aggio²⁸⁸. Nel caso in cui l'esattore non fosse stato in grado di riscuotere le somme dovute, l'amministrazione finanziaria avrebbe ovviamente restituito le somme all'agente, anche se poi non sarebbero stati corrisposti a quest'ultimo né aggio né interessi; conseguentemente il sistema in questione era caratterizzato da un elevato grado di efficienza in quanto per l'esattore era fondamentale perseguire la riscossione del credito tributario. Era inoltre previsto un rito privilegiato dell'esecuzione posta in essere dall'agente della riscossione.

²⁸⁷ Fonte: A. MARTINI, *Riscossione e discarico dei tributi e dei contributi iscritti a ruolo*, Aracne editrice, 2003.

²⁸⁸ Fonte: M. BASILAVECCHIA, M. CANNIZZARO, A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Giuffrè, 2011.

Successivamente fu emanato il primo testo unico in materia di riscossione di imposte dirette mediante il Regio Decreto n. 281/1902 e successive modifiche avvenute per effetto del R.D. n. 1461/1922, il Regolamento n. 2090/1923 e la legge n. 942/1939.

Tali norme tuttavia, apportando modifiche solo marginali all'attività di riscossione, non modificarono la base del sistema che rimase fundamentalmente immutata per un secolo, fino al 1988. Le modifiche dei testi sopracitati riguardarono infatti per lo più un incremento dell'aggio (portato al 6%), l'estensione della durata del contratto esattoriale (da 5 a 10 anni), nuovi meccanismi di nomina dell'esattore (come l'istituto della riconferma del mandato), nuove figure procedurali (come quella dell'Ufficiale esattoriale, incaricato della notifica delle cartelle di pagamento) e infine l'introduzione di alcune limitate garanzie per il contribuente (come la revoca dell'incarico dell'esattore che avesse omesso di notificare la cartella di pagamento e l'impossibilità da parte di questo di richiedere interessi di mora, fermo restando l'applicabilità delle procedure esecutive)

I tratti caratterizzanti del sistema di riscossione dunque sono stati per lungo tempo da un lato l'attribuzione a soggetti privati (c.d. esattori comunali) dell'attività di riscossione e delle afferenti responsabilità in base a c.d. "obbligo del non riscosso per riscosso" e dall'altro l'estromissione degli enti pubblici dalle attività di riscossione²⁸⁹.

Le ragioni che hanno portato il legislatore per lungo tempo a mantenere immutata l'impalcatura del sistema di riscossione possono essere così sintetizzate:

- Carattere locale e privato del sistema di riscossione;
- Presunta efficienza basata sul fatto che, in base all'obbligo del non riscosso per riscosso, era interesse dell'esattore comunale ad ottenere l'adempimento dell'obbligazione tributaria;
- Costi di fatto nulli per i Comuni in considerazione del fatto che da un lato non avrebbero dovuto impiegare risorse da dedicare a tale attività e dall'altro l'aggio era a carico del contribuente.

Il sistema in esame si caratterizzava peraltro per una tutela del contribuente pressoché inesistente; addirittura fino al T.U del 1902, quest'ultimo non aveva alcun tipo di garanzia o di difesa, neanche nella circostanza in cui l'esattore avesse notificato in ritardo o omesso di notificare la cartella di pagamento.

Successivi interventi normativi in materia di riscossione si ebbero poi con il Testo Unico approvato con dpr n. 645/1958 e ancora con il dpr n. 858/1963 i quali, anche in questo caso, non apportarono significativi cambiamenti se non relativi all'organicizzazione della materia

²⁸⁹ A tal proposito è utile citare le parole del Ministro delle Finanze Sella sulla possibilità prospettata di affidare ai Comuni l'attività di riscossione, in base al previgente modello toscano "*Noi parliamo sempre di voler svincolare i Comuni e le province, di renderli autonomi, in guisa che possano svolgersi nella loro vita; ed ora che si presenta una questione così importante come questa della riscossione delle imposte dirette, perché si vorrebbe obbligare i comuni a prendersi questo carico, a diventare in questa occasione agenti del fisco?*" (Fonte: Q. SELLA, *Discorsi parlamentari*, Tipografia della Camera dei Deputati, Roma, vol. IV, 1886-1890).

Invero neanche la grande riforma del sistema tributario degli anni '70 apportò radicali cambiamenti al sistema di riscossione previgente, seppur indirettamente ne sancì il declino; infatti importanti novità -in linea rispetto lo spirito della riforma introduttiva del principio di autodeterminazione del tributo da parte del contribuente, in un sistema tributario divenuto ormai "di massa"- riguardarono in particolare l'introduzione della figura del sostituto d'imposta e quindi in generale di un meccanismo "spontaneo" di liquidazione del tributo, che di fatto rilegarono l'intervento dell'esattore solo in casi marginali. Il declino della figura dell'esattore fu quindi alla base per i successivi interventi normativi succedutesi a partire dalla metà degli anni '80, che trasformarono pesantemente il sistema della riscossione. Si ricorda inoltre che sempre per effetto della riforma degli anni '70 fu introdotto il nuovo testo unico in materia di riscossione per effetto del dpr 602/1973.

Prima di procedere all'analisi dei successivi sviluppi normativi è tuttavia importante rilevare che, accanto al sistema di riscossione delle imposte dirette così delineato, si affiancava il sistema della c.d. "ingiunzione fiscale", prevista dal Regio Decreto n. 639/1910, il quale era destinato inizialmente alla riscossione delle imposte indirette, delle entrate patrimoniali e degli enti locali²⁹⁰. L'ingiunzione si configurava come un atto amministrativo, unilaterale, esecutivo e ricettizio che consisteva, al pari nel precetto in ambito civile, nella formale intimazione verso il contribuente ad adempiere l'obbligo in essa risultante entro il termine di 30 giorni e con l'avvertimento che in presenza di inadempimento il soggetto preposto avrebbe proceduto ad esecuzione forzata.

Successivamente fu la stessa riforma degli anni '70 a prevedere che le imposte dirette sarebbero state riscalate mediante iscrizione al ruolo, mentre le altre mediante appunto ingiunzione fiscale.

Solo a partire dal 1 gennaio 1990 per effetto del dpr n. 43/1988 fu scelto di utilizzare il sistema del ruolo come strumento di riscossione ordinario per tutte le tipologie di tributi, rilegando l'ingiunzione fiscale a istituto da utilizzare nei casi non previsti dal ruolo o comunque come strumento solo alternativo di riscossione per le entrate degli enti locali.

L'ingiunzione fiscale infatti era caratterizzata da un minor efficacia rispetto all'iscrizione al ruolo; in primo luogo infatti l'ingiunzione doveva essere notificata nelle forme della citazione da un ufficiale giudiziario addetto al tribunale; in secondo luogo, per gli atti compiuti nel procedimento di esecuzione mobiliare, l'ufficiale giudiziario aveva diritto alle competenze previste ma ridotte alla metà, con un'evidente disparità di trattamento rispetto ai concessionari della riscossione che effettuavano attività mediante ruolo. Infine le procedure esecutive immobiliari avvenivano in ogni caso sotto il totale controllo del tribunale. A proposito dei limiti dell'ingiunzione fiscale va tuttavia rilevato che un potenziamento dello strumento vi fu per effetto dell'art. 229 del d.lgs. n. 51/1998, il quale abrogò la disposizione

²⁹⁰ Fonte: R. FANELLI, *Guida alla riscossione*, IPSOA, 2012.

contenuta nel regio decreto istitutivo che prevedeva che l'ingiunzione dovesse essere resa esecutiva dall'autorità giudiziaria. In seguito il d.l. n. 209/2002 (convertito poi in legge n. 265/2002) introdusse la possibilità per i comuni e i concessionari iscritti all'albo ministeriale di procedere all'ingiunzione fiscale ex R.D. n. 639/1910 utilizzando la procedura di espropriazione forzata prevista dal dpr n. 602/1973 in luogo della procedura ordinaria, rendendo dunque maggiormente snello lo strumento in questione e di fatto assimilandolo alla riscossione mediante ruolo.

L'ingiunzione fiscale fu comunque poi di fatto ripristinata con l'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997; infatti l'art. 52, comma 6, del d.lgs. in parola prevedeva che la riscossione coattiva dei tributi e delle entrate di spettanza delle Province e dei Comuni venisse effettuata con la procedura di cui al D.P.R. 602/1973, ovvero mediante ruolo affidato al concessionario del servizio di riscossione oppure in alternativa con l'ingiunzione fiscale prevista dal R.D. n. 639/1910. La legge in questione prevedeva però che quest'ultimo strumento potesse essere utilizzato soltanto laddove l'ente locale provvedesse alla riscossione autonomamente oppure questa venisse affidata ad alcuni soggetti tassativamente indicati dalla legge (come società miste o soggetti iscritti in appositi albi).

Inoltre il d.lgs. n. 446/1997 nell'art. 53, comma 1, istituì, presso il ministero delle Finanze l'albo dei soggetti privati abilitati a effettuare attività di liquidazione, di accertamento e riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni.

Successivamente il d.lgs. n. 46/1999 confermava la possibilità per l'ente locale di utilizzare il ruolo o l'ingiunzione fiscale stabilendo nell'art. 17, comma 12, che potesse *"essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali."* Ancora, l'art. 3 del d.lgs. n. 112/1999 stabiliva che la riscossione coattiva delle entrate comunali e provinciali deve essere effettuata dai concessionari del servizio nazionale della riscossione solo qualora tali enti non avessero disposto diversamente.

Negli anni recenti l'art. 1 della legge n. 244/2007 (finanziaria per il 2008) ha abrogato il comma 6, dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446/1997 il quale appunto prevedeva la possibilità per gli enti locali di avvalersi alternativamente dei concessionari e quindi dell'iscrizione al ruolo oppure del sistema dell'ingiunzione fiscale. A causa delle proteste dell'ANCI tuttavia, il legislatore ha modificato la norma contenuta nella Finanziaria 2008 inserendo una disposizione nel d.l. n. 248/2007 (c.d. "Decreto Milleproroghe") all'articolo 36, comma 2, in cui è stato previsto che la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate locali potesse continuare ad essere effettuata con la procedura dell'ingiunzione ex r.d. n. 639/1910. In estrema sintesi è possibile affermare che dal punto di vista procedimentale il sistema della riscossione mediante ruolo e quello dell'ingiunzione fiscale sono sostanzialmente assimilabili, essendo previsto, per effetto del già citato intervento normativo avvenuto con la legge n. 265/2002, un procedimento di espropriazione sostanzialmente analogo. Allo stesso modo

sono strumenti alternativi tra di loro in quanto a seguito della riforma della riscossione effettuata con i d.lgs. 46/1999 e d.lgs. 112/99 il ruolo non rappresenta più l'unico strumento per procedere alla riscossione coattiva delle entrate degli enti locali, tributarie e patrimoniali. Conseguentemente l'ingiunzione fiscale si configura ancora oggi come strumento alternativo di riscossione, essendo prevista la possibilità per l'ente locale di scegliere tra questo e iscrizione al ruolo.

Delineato il quadro normativo generale dell'attività di riscossione, appare a questo punto opportuno concentrarsi sui principali interventi normativi che hanno negli ultimi trent'anni modificato in maniera importante la riscossione riservando l'approfondimento ad alcune tematiche centrali.

Va innanzitutto chiarito che il punto di svolta normativo dell'attività di riscossione fu realizzato per effetto del dpr n. 43/1988 mediante il quale la riscossione fu affidata a società aventi particolari requisiti (c.d. "concessionari"), ivi inclusi gli istituti di credito.

I punti fondamentali della riforma possono essere così schematizzati:

- Fu sostituita la figura dell'esattore con la figura del concessionario, a cui fu dunque attribuito il servizio di riscossione sulla scorta di una concessione amministrativa (di fatto tali concessioni vennero attribuite unicamente agli istituti di credito);
- Fu soppressa, come precedentemente rilevato, l'ingiunzione fiscale e contestualmente fu affidata al concessionario la riscossione coattiva di tutti quei tributi precedentemente riscossi mediante ingiunzione.

La riforma in questione, pur non modificando l'impianto del sistema della riscossione ancora una volta attribuito a soggetti privati, determinò rispetto al passato alcune problematiche in tema di efficienza, di efficacia e di economicità.

In primo luogo infatti venne modificato il sistema di remunerazione del concessionario con la previsione che, in luogo dell'aggio, a questo venisse corrisposto un compenso (in parte dovuto all'ente impositore ed in parte dal contribuente) sia per la riscossione dei versamenti diretti, sia sui pagamenti spontanei effettuati dal contribuente che sulle somme riscosse coattivamente; in altri termini veniva fortemente disincentivata la riscossione coattiva, molto più onerosa e rischiosa rispetto agli adempimenti spontanei del contribuente, di fatto ugualmente remunerativi per il concessionario.

In secondo luogo i concessionari erano privi di molti poteri necessari a perseguire un'efficiente ed efficace attività di riscossione, con particolare riferimento alla conoscenza della situazione patrimoniale, reddituale, economica e finanziaria del debitore; in particolare infatti i concessionari potevano acquisire dall'ente accertatore tali dati relativi alla situazione del contribuente solo a seguito di una procedura esecutiva attivata infruttuosamente

Altre novità in tema di riscossione, in linea con i precedenti interventi normativi, sono poi arrivate con la legge n. 662/1996 (legge finanziaria per il 2007) mediante la quale - nell'ottica

di un sistema che avesse caratteristiche unitarie non soltanto sotto l'aspetto della riscossione ma che riguardasse tutti i profili essenziali del rapporto tributario ed al fine di assicurare contestualmente la gestione unitaria delle posizioni dei singoli contribuenti- si delegava il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi, sulla base di principi e criteri direttivi, riguardanti i seguenti aspetti²⁹¹:

- semplificazione normativa delle dichiarazioni dei redditi ed IVA, unificandone termini, modalità di liquidazione, riscossione ed accertamento;
- unificazione dei criteri di determinazione delle basi imponibili fiscali con quelle contributive e delle relative procedure di liquidazione, riscossione, accertamento e contenzioso;
- effettuazione di versamenti unitari in relazione alle esigenze organizzative ed alle caratteristiche dei soggetti passivi, delle partite attive e passive;
- la semplificazione, anche mediante procedure automatizzate, del sistema dei rimborsi;
- la razionalizzazione del sistema di riscossione delle imposte indirette e delle altre entrate.

A seguito della legge delega furono quindi emanati dal governo il d.lgs. n. 237/1997, il d.lgs. 241/1997 e il d.lgs. n. 462/1997, le cui principali novità possono essere così schematizzate:

- Trasferimento degli adempimenti in materia di riscossione a soggetti non appartenenti all'Amministrazione finanziaria, quali i concessionari del servizio di riscossione (ivi inclusi gli istituti di credito);
- Nuove modalità mediante le quali effettuare versamenti automatici e compensazione;
- Unificazione delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento.

Altra riforma della riscossione, tesa a risolvere le lacune dei precedenti interventi normativi, venne poi effettuata con la legge delega n. 337/1998, a seguito della quale sono stati successivamente emanati il d.lgs. n. 37/1999, il d.lgs. n. 46/1999 e il d.lgs. n. 112/1999. I punti centrali dei testi normativi in questione sono stati: la soppressione dell'obbligo del "riscosso per il non riscosso" per il concessionario e l'introduzione del sistema del discarico, il riordino della riscossione mediante ruolo e la riforma della disciplina dei concessionari della riscossione.

Dal punto di vista della procedura del discarico, questa consisteva nel fatto che il concessionario sarebbe stato esonerato dal pagamento delle somme iscritte al ruolo solo ma solo se avesse dimostrato l'impossibilità di recuperare tali somme all'ente impositore (al contrario di quanto accadeva precedentemente in cui tale meccanismo era nella prassi automatico e senza controlli da parte dell'ente).

²⁹¹ Fonte: Corte dei Conti, "Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2005, approvato con delibera 1/2005/G".

Per quanto riguarda il ruolo, per effetto della riforma in parola, trovò una vasta applicazione in quanto diveniva da un lato lo strumento ordinario della riscossione coattiva delle entrate dello Stato (anche diverse dalle imposte sui redditi) e dall'altro poteva essere utilizzato per la riscossione delle entrate degli enti locali.

Sotto il profilo della riforma dei concessionari, il d.lgs. n. 112/1999 modificò profondamente il servizio di riscossione attribuito ai concessionari. In primo luogo esso stabilì che il servizio nazionale della riscossione mediante ruolo fosse organizzato dal ministero delle Finanze, e suddiviso in ambiti territoriali affidati ancora una volta a concessionari e in ogni caso mediante procedura ad evidenza pubblica; in questo senso tuttavia la legge in parola riformò i criteri relativi alla nomina dei concessionari, introdusse l'obbligo per questi di dotarsi di sistemi informatizzati, li sottopose a controlli da parte della Guardia di finanza e contestualmente ne aumentò i poteri attribuendogli la possibilità di accedere ai dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria o degli uffici pubblici e al sistema informativo del Ministero delle Finanze. In particolare l'ampliamento delle informazioni per il concessionario, unito alle nuove disposizioni in materia di iscrizione ipotecaria e fermo amministrativo dei beni mobili registrati, dovevano configurarsi come i nuovi strumenti mediante i quali rendere più incisiva l'attività di riscossione.

Si ricorda infine che, sempre per effetto della riforma in esame, la convenzione tra il Ministero e il concessionario poteva altresì prevedere l'obbligo per i concessionari di accettare su richiesta degli enti locali gli incarichi attinenti all'attività di riscossione coattiva mediante ruolo e spontanea dei tributi locali; da qui la scelta per l'ente locale di provvedere autonomamente alla riscossione oppure attribuire tale funzione ai concessionari. In caso di inerzia il servizio di riscossione veniva effettuato in ogni caso dai concessionari.

In questo senso l'art. 68 del DLgs n. 112/1999, riformò profondamente quindi i rapporti fra gli enti locali e il concessionario, in quanto precedentemente l'art. 69 del dpr n. 43/1988 prevedeva che il Comune, nel caso in cui i debitori non avessero provveduto spontaneamente al pagamento delle somme dovute, poteva attribuire al concessionario provinciale il compito di recuperare i crediti in modo coattivo; invece per effetto del d.lgs. n. 112/1999 veniva previsto appunto che, qualora i comuni non avessero affidato a terzi, previa gara pubblica, o trattenuto per sé l'attività di riscossione coattiva delle entrate, questa venisse automaticamente attribuita al concessionario senza necessità di stipulare alcuna convenzione.

Un'altra tappa fondamentale della riforma dell'attività di riscossione è stata poi realizzata con il d.l. n. 203/2005 (convertito in legge n. 248/2005); infatti a decorrere dall'entrata in vigore legge in questione il legislatore tributario ha avviato una profonda riforma del sistema nazionale della riscossione coattiva, sopprimendo il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e contestualmente trasferendo tutte le relative competenze all'Agenzia delle Entrate, che la esercita mediante un'apposita società a totale partecipazione

pubblica (partecipata al 51% dall'Agenzia delle Entrate e al 49% dall'Inps), denominata inizialmente Riscossione Spa (Equitalia Spa a partire dal 2007).

Dunque l'elemento fondamentale della riforma è da rinvenire nel fatto che a partire dal 1 ottobre 2006 il vecchio sistema dei concessionari fu soppresso a favore di una gestione del servizio attribuita appunto ad una nuova ed unica società gestita da soggetti di diritto pubblico- di fatto attribuendo tanto la creazione del credito tributario quanto la relativa riscossione nelle mani statali- ricercando dunque un governo unitario dell'obbligazione tributaria e nel contempo cercando di migliorare i rapporti con il contribuente e di ridurre i costi di gestione.

Il nuovo sistema di riscossione dunque, superando quello vecchio delle concessioni, tendeva sempre più a garantire una soluzione di continuità tra l'ente impositore/accertatore e il soggetto preposto all'attività di riscossione; d'altronde le recenti modifiche in tema di avviso di accertamento esecutivo rispondono proprio a questa *ratio*.

Comunque a seguito della riforma la Riscossione Spa ha acquisito il controllo giuridico di tutti i vecchi concessionari mediante l'acquisto di almeno il 51% del pacchetto azionario ottenendo così il controllo delle attività che i vecchi concessionari avrebbero continuato in ogni caso a svolgere fino al 2010; al termine del periodo transitorio fu prevista una fusione per incorporazione in maniera tale da rendere Riscossione Spa l'unico soggetto a poter porre in essere l'attività di riscossione mediante ruolo.

Con particolare riferimento alla fiscalità locale e quindi all'attività di riscossione svolta dai concessionari, il legislatore con la riforma ha concesso a questi ultimi diverse possibilità:

- continuare ad occuparsi della fiscalità locale contestualmente all'esercizio della riscossione dei tributi erariali di pertinenza statale fino al termine transitorio fissato al 31 dicembre 2012;
- cessione del ramo a soggetti terzi o a società iscritte nell'apposito albo dei soggetti abilitati a porre in essere attività di accertamento e riscossione;
- effettuare uno scorporo del ramo della fiscalità locale mediante la creazione di un'altra società appositamente costituita.

Tuttavia è anche stato previsto che, nel caso di scorporo del settore della fiscalità locale, il soggetto cessionario avrebbe potuto effettuare la riscossione coattiva solo mediante la procedura dell'ingiunzione fiscale ma non anche attraverso il ruolo.

Si noti comunque che dal 1° gennaio 2013, momento in cui il periodo transitorio avrà termine, gli enti locali potranno dunque affidare all'esterno l'attività di riscossione solo tramite procedure ad evidenza pubblica; infatti Equitalia Spa cesserà di essere il soggetto preposto a porre in essere attività di riscossione (spontanea e coattiva) delle entrate locali. Conseguentemente i Comuni avranno la possibilità di svolgere autonomamente l'attività di

riscossione oppure affidarla a soggetti esterni mediante appunto procedura ad evidenza pubblica.

Le funzioni riconducibili dalla riforma alla Riscossione spa sono dunque quelle di effettuare attività di riscossione mediante ruolo delle entrate tributarie (anche avvalendosi di personale dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps e anche attraverso altre Società per azioni partecipate), effettuare le attività di riscossione spontanea, liquidazione e accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali e infine svolgere altre attività strumentali a quelle dell'Agenzia delle entrate (anche attraverso la stipula di appositi contratti di servizio).

Per svolgere le funzioni cui è chiamato, l'agente della riscossione può avvalersi, al contrario di quanto accadeva in passato, di un'ampia gamma di poteri di indagine ed inquisitori; oltre agli strumenti già previsti dai precedenti interventi normativi (acquisizione dati dal sistema informativo del Ministero delle Finanze, ai dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria e nei pubblici uffici ex d.l. n. 151/1991) il d.l. n. 203/2005 ha introdotto la possibilità di prendere visione degli atti riguardanti i beni dei debitori iscritti al ruolo. Sempre in tema di acquisizione di informazioni sul contribuente altri interventi normativi sono da rinvenire nel:

- Art. 3, comma 36, d.l. n. 223/2006, il quale consente all'agente della riscossione di accedere ed utilizzare, previa autorizzazione da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, i dati contenuti nell'anagrafe tributaria nonché di accedere a tutti i dati rilevanti detenuti presso soggetti pubblici o privati;
- art. 27, comma 8, d.l. n.185/2008, il quale autorizza gli Uffici a segnalare all'agente della riscossione i dati ottenuti per effetto di indagini bancarie sul contribuente;
- Art. 29, comma 1, d.l. n. 78/2010, il quale ha imposto l'obbligo per gli Uffici di fornire all'agente della riscossione, nel momento dell'attribuzione della riscossione di somme per mezzo dell'avviso di accertamento esecutivo, tutti gli elementi utili al fine di espletare efficacemente tale attività.

Oltre alla possibilità, decisamente ampliata rispetto al passato, di acquisizione di informazioni, altri poteri attribuiti all'agente della riscossione hanno riguardato, per effetto dell'art. 35, comma 25 – bis, del d.l. n. 223/2006, la possibilità di effettuare Accessi, Ispezioni e Verifiche nei confronti dei debitori morosi ma solo ad alcune condizioni: 1)Che le attività in questione siano espletate al fine di acquisire copia della documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi siano titolari nei confronti di soggetti terzi 2)Sia rilasciata autorizzazione da parte del Direttore Generale 3)Il contribuente sia imprenditore o lavoratore autonomo 4)L'importo iscritto al ruolo sia riferito alle imposte dirette e di importo superiore a 25.000€.

La disciplina dell'esecuzione coattiva delle somme dovute per obbligazioni tributarie ha poi subito importanti cambiamenti a seguito dell'entrata in vigore dall'articolo 29 del d.l. n. 78/2010 e successive modifiche, come rilevato precedentemente.

Occorre ricordare infatti che la norma in questione ha introdotto per le imposte dirette (Irpef e Ires), Iva e Irap la disciplina dell'avviso di accertamento esecutivo per effetto del quale gli atti di accertamento riguardanti le tipologie impositive sopra descritte e i relativi atti di irrogazione delle sanzioni emessi dal 1 ottobre 2011 e relativi ai periodi di imposta a partire dal 31 dicembre 2007 diventano esecutivi trascorsi 60 giorni dalla notifica.

Altre modifiche alla disciplina in questione sono poi arrivate con l'art. 7 comma 2 D.l. n. 70/2011 (c.d. "Decreto sviluppo, convertito poi con modificazioni in legge n. 106/2011) , mediante il quale la disciplina dell'avviso di accertamento esecutivo è stata modificata con l'introduzione della sospensione dell'esecuzione forzata per 180 giorni e con la riduzione dalla metà ad un terzo delle somme provvisorie da iscrivere a ruolo; ne consegue che per gli accertamenti delle imposte sul reddito, dell'IRAP e dell'IVA in pendenza di giudizio, la riscossione può avvenire:

- dopo la notifica dell'avviso, per un terzo degli importi dovuti a titolo di imposta;
- in caso di sentenza che respinge il ricorso, per i due terzi degli importi dovuti a titolo di imposta, scomputando quelli già versati;
- in caso di sentenza di secondo grado sfavorevole, per il residuo degli importi dovuti sia a titolo di imposta sia di sanzione, anche in tal caso scomputando quanto già versato.

Inoltre con l'art. 2 comma 30 D.l. 98/2011 (convertito poi con modificazioni in legge n. 111/2011) è stata decisa sia il rinvio dell'entrata in vigore dell'accertamento esecutivo dal 1 luglio 2011 al 1 ottobre 2011.

Da ultimo, sempre in tema di avviso di accertamento esecutivo, il d.l. n. 16/2012 ha previsto l'invio di un avviso di addebito mediante lettera raccomandata semplice da parte dell'agente della riscossione al contribuente²⁹², a seguito della notifica avvenuta nei confronti di quest'ultimo di un avviso di accertamento esecutivo. Tale obbligo di comunicazione delle somme prese a carico dall'agente della riscossione viene tuttavia meno in presenza di un pericolo fondato per la riscossione.

²⁹² Un'altra importante novità ha riguardato l'introduzione del nuovo art. 72-ter al D.P.R. n. 602/1973, il quale stabilisce l'Agente della riscossione può procedere al pignoramento di stipendi, salari o altre indennità relative al rapporto di lavoro nella misura di:

- 1/10 per gli importi fino a 2.000€;
- 1/7 per gli importi da 2.000€ a 5.000€;
- 1/5 per gli importi superiori a 5.000€.

Per effetto dell'intervento normativo in questione è stato inoltre aumentato l'importo per procedere ad espropriazione immobiliare; infatti l'importo del credito esigibile può essere oggetto di espropriazione immobiliare solo qualora superi 20.000€ (dai precedenti 8.000€). L'importo di 20.000€ costituisce peraltro il limite al di sotto del quale Equitalia non può iscrivere ipoteca sui beni del debitore.

In estrema sintesi dunque per effetto degli interventi sopra citati è possibile schematizzare il funzionamento del nuovo avviso di accertamento esecutivo nel modo seguente:

- Trascorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, l'accertamento diventa esecutivo (peraltro dal sessantunesimo giorno vanno aggiunti agli importi dovuti le sanzioni di mora, il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive e l'aggio per l'agente della riscossione);
- Una volta decorsi ulteriori 30 giorni (dunque 90 dalla notifica) la riscossione delle somme dovute è affidata agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata;
- L'agente della riscossione notifica al debitore, salvo in casi di pericolo per la riscossione, di aver preso in carico le somme dall'ente creditore ai fini della riscossione;
- L'esecuzione forzata è comunque sospesa per un periodo di 180 giorni che decorrono dall'affidamento dell'incarico all'agente della riscossione; la sospensione non si applica tuttavia per le azioni cautelari e conservative e per ogni altra azione ordinaria a tutela del creditore o in presenza di un pericolo per la riscossione. Ne consegue che l'agente della riscossione non può procedere alle attività di esecuzione per un periodo complessivo di 270 giorni;
- Trascorso il termine di 180 giorni, l'agente della riscossione può procedere ad espropriazione forzata, senza procedere alla preventiva notifica della cartella di pagamento;
- L'espropriazione forzata deve comunque essere preceduta dalla notifica di un avviso al contribuente; essa in ogni caso deve essere avviata a pena di decadenza entro il 31/12 del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Peraltro il d.l. n. 70/2011 e il d.l. n. 98/2011 hanno introdotto anche altre importanti novità quali:

- Notifica di avviso scritto al contribuente al fine di preannunciare l'iscrizione di ipoteca, con invito al pagamento del debito entro 30 giorni;
- Nuovi limiti di importo del debito per l'iscrizione ipotecaria, fissato a 8.000€ (aumentato a 20.000 per effetto del d.l. n. 16/2012);
- Abolizione delle spese per il debitore in presenza di cancellazione del fermo amministrativo dei beni mobili registrati;
- Proroga dei termini del nuovo regime di riscossione per gli enti locali, prorogato dal 01/01/2012 al 31/12/2012.

Occorre infine rilevare che l'art. 10, comma 13 del D.L. n. 201/2011 ha poi modificato il sistema di remunerazione degli agenti della riscossione; infatti in luogo del vecchio sistema basato sull'aggio, è stata decisa dal legislatore l'attribuzione agli stessi di un rimborso dei

costi fissi risultanti dal bilancio certificato da calcolarsi annualmente in misura percentuale delle somme iscritte a ruolo rimosse e dei relativi interessi di mora in base ad alcuni criteri previsti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale rimborso, in presenza di un pagamento tempestivo è peraltro posto a carico del debitore per il cinquantuno per cento e per la parte rimanente rimane invece a carico dell'ente creditore; in presenza di un pagamento tardivo invece il rimborso è interamente rimesso a carico del contribuente.

Risulta quindi opportuno schematizzare i cambiamenti normativi avvenuti sotto il profilo del sistema di remunerazione dell'agente della riscossione:

- D.p.r. n. 43/1988: la remunerazione era articolata nel seguente modo:
 - a) per la riscossione dei versamenti diretti era prevista una commissione stabilita in misura percentuale relativamente alla somma riscossa, entro una determinata banda di oscillazione;
 - b) per la riscossione delle somme iscritte a ruolo era previsto un compenso stabilito in misura percentuale delle somme rimosse;
 - c) per la riscossione delle somme iscritte a ruolo a seguito della notifica dell'avviso di mora era previsto un compenso aggiuntivo;
 - d) un compenso in cifra fissa per ciascun contribuente residente nell'ambito territoriale di competenza della concessione;
 - e) Rimborsi per spese derivanti da procedure esecutive in misura determinata dal Ministero delle Finanze.
- D.lgs. n. 112/1999: Mediante il testo normativo in questione è stato stabilito che la determinazione del compenso del concessionario avvenisse tenuto conto di due diverse componenti:
 - a) un aggio di riscossione sulle somme iscritte a ruolo effettivamente rimosse e determinato ogni biennio dal Ministero delle Finanze e dal Ministero del Tesoro in base ad alcuni indicatori, a cui si aggiungeva una parte variabile di tipo incentivante
 - b) una tabella dei rimborsi spese per le attività svolte dai concessionari.All'agente della riscossione era inoltre attribuita un'anticipazione della remunerazione per una percentuale comunque non inferiore all'1% calcolata sul complesso dei ruoli consegnati;
- D.lgs. n. 138/2002: Mediante il decreto in esame è stato previsto che, per gli anni 2002 e 2003, la remunerazione dei concessionari si componesse di una parte fissa (pari a 370 milioni di euro per il 2002 ed 335 milioni di euro nel 2003) e di un importo variabile (cioè un aggio sulle somme rimosse in base ai risultati raggiunti);
- D.lgs. n. 289/2002: Con tale decreto è stato fissato per l'agente della riscossione un aggio pari al 4% sulle somme rimosse per effetto dell'estinzione dei debiti iscritti al

ruolo da parte dei contribuenti morosi mediante il pagamento del 25% del relativo importo (c.d. “rottamazione dei ruoli”);

- D.l n. 212/2003 : Per effetto dell’entrata in vigore della norma, è stata stabilita la corresponsione di un compenso forfetario pari a 550 milioni di euro per l’anno 2003 in sostituzione dell’indennità fissa e dell’importo variabile e dell’aggio sulle somme riscosse precedentemente previsti, slegando in tal modo del tutto la remunerazione dal raggiungimento di determinati obiettivi attinenti alla riscossione. Lo stesso sistema è stato poi mantenuto per il 2004, 2005 e 2006.
- Art. 3 legge n. 248/2005: La legge in questione ha stabilito che per lo svolgimento dell’attività di riscossione mediante ruolo Equitalia spa sarebbe stata remunerata nel modo seguente:
 - a) per gli anni 2007 e 2008 nella stessa misura fissa attribuita precedentemente ai concessionari dal 2004 al 2006, e cioè per un importo pari a 470 milioni di euro all’anno;
 - b) a partire dal 2009, il pagamento doveva avvenire integralmente con il sistema dell’aggio, da determinarsi per ogni biennio con decreto ministeriale (compreso negli anni in esame tra il 7% e l’8%);
- Art. 32, comma 4, d.l. n. 285/2008: La norma in questione ha previsto l’aumento dell’aggio al 9%;
- Art. 10, comma 13 del D.L. n. 201/2011: Come rilevato precedentemente la legge in questione ha sancito la sostituzione del sistema dell’aggio con un sistema di rimborso dei costi fissi risultanti dal bilancio certificato da calcolarsi secondo dati criteri.

Risulta a questo punto opportuno, coerentemente con il metodo di analisi normativa adottato nell’elaborato, riportare qualche dato che possa far emergere un giudizio conclusivo sul sistema di riscossione con particolare riferimento agli anni di vigenza del sistema dei concessionari.

La tabella 33 e 34 mostrano in particolare i rapporti esistenti tra le somme riscosse e i compensi attribuiti ai concessionari, rilevando quindi gli scarsi risultati in termini di efficienza dell’utilizzo dei concessionari come soggetti preposti alla riscossione. Come rilevato dalla Corte dei Conti infatti: *“il quadro che se ne ricava mostra nel 2005 un incremento della riscossione che si è avvicinata al livello raggiunto nel 2001. Dal lato della spesa, l’importo, invece, è risultato il maggiore di tutto il quinquennio ed ha inciso sull’entrata per il 181%, ossia oltre il doppio rispetto al 2001, unico esercizio in cui, peraltro, il pagato pur essendo stato inferiore al riscosso ha quasi completamente annullato il gettito della riscossione”*.

Altri dati infine mostrano come dal raffronto dei dati relativi alle riscossioni nei confronti dell'affidato netto nel periodo dal 2001 al 2004 si possa notare un andamento decrescente: dal 6,28% del 2001, si passa al 3,10% del 2002, al 3,32% del 2003, fino a giungere allo 0,57% del 2004, all'1,21 del 2005 e al 1,23 per il 2006.

Tabella 33: Rapporto tra incidenza del compenso ai concessionari e delle somme riscosse

| TIPO DATO | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|---------------------|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Riscosso competenza | 444.099.507,00 | 134.447.870,00 | 181.179.260,00 | 120.175.663,00 | 361.756.743,00 |
| Pagato competenza | 366.423.376,04 | 454.416.108,26 | 606.999.313,19 | 393.670.651,14 | 655.108.758,52 |
| Differenza | 77.676.130,96 | -319.968.238,26 | -425.820.053,19 | -273.494.988,14 | -293.352.015,52 |
| Incidenza % | 82,51 | 337,99 | 335,03 | 327,58 | 181,09 |

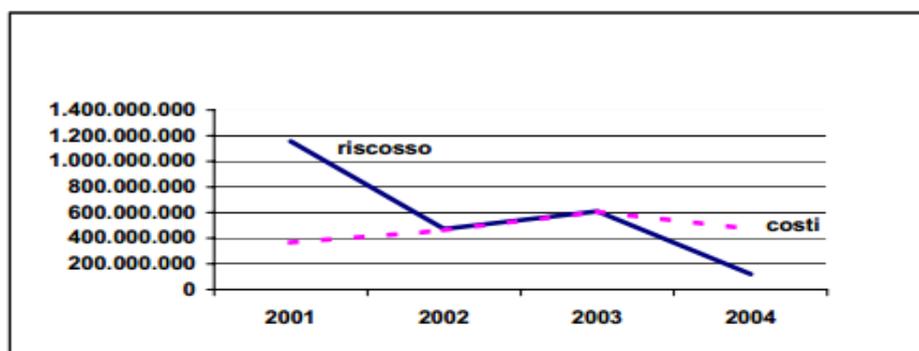
Fonte: Elaborazioni effettuate dalla Corte dei Conti, su dati forniti da Agenzia delle Entrate e RGS

Tabella 34: Risultati dell'attività di riscossione tra il 2001 e il 2004

| | riscosso totale | costo concessionari |
|-------------|----------------------|---------------------|
| 2001 | 1.156.703.466 | 366.423.376 |
| 2002 | 473.162.747 | 461.391.069 |
| 2003 | 608.887.845 | 606.666.650 |
| 2004 | 120.175.663 | 470.242.218 |

Fonte: Corte dei Conti, "Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2005, approvato con delibera 1/2005/G".

Grafico 11: Rapporto tra somme riscosse e costi della riscossione tra il 2001 e il 2004



Fonte: Corte dei Conti, "Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2005, approvato con delibera 1/2005/G".

A questo punto per completezza è opportuno rilevare se vi siano stati cambiamenti in termini di efficienza e di efficacia dell'attività di riscossione per effetto della riforma avviata nel 2006 la quale, come visto, ha sancito il passaggio dal vecchio sistema dei concessionari a quello di Equitalia Spa.

Secondo quanto emerge dalla lettura della Relazione della Corte dei Conti della sezione di controllo sugli enti per gli esercizi 2008 – 2009 - 2010 e pubblicata nel 2011: “L'attività di riscossione, a seguito della riforma, ha registrato un trend nettamente positivo del totale degli incassi da ruolo passando dai 3,8 miliardi del 2005 agli 8,9 miliardi del 2010. [...] Si è registrata, quindi, una variazione positiva percentuale che va dal 14,8% (2009-2010) per arrivare al 26,5% nel 2010 rispetto al 2008.[...] Dall'analisi dell'attività di Equitalia S.p.A. per gli anni considerati, risulta che il processo di unificazione dell'attività di riscossione attuato con l'art. 3 del decreto legge 30 settembre 2005 n. 203 e convertito nella legge 2 dicembre 2005 n. 248, ha raggiunto l'obiettivo che il legislatore si era prefissato, quello cioè di incrementare le riscossioni riducendo gli oneri a carico dello Stato”.

Tabella 35: Risultati dell'attività di riscossione tra il 2008 e il 2010

| Totale incassi da ruolo | (in milioni di euro) | | | | |
|---|----------------------|--------------|--------------|---------------------------|---------------------------|
| | 2008 | 2009 | 2010 | Variazione % 2010/2008 | Variazione % 2010/2009 |
| Ruoli erariali | 3.723 | 3.966 | 4.613 | 23,9 | 16,3 |
| Ruoli Enti previdenziali (INPS e INAIL) | 2.141 | 2.454 | 2.839 | 32,6 | 15,7 |
| Ruoli Enti non statali | 1.150 | 1.315 | 1.425 | 23,9 | 8,4 |
| Totale | 7.014 | 7.735 | 8.876 | 26,5 | 14,8 |

Fonte: Corte dei Conti, “Relazione della Corte dei Conti della sezione di controllo sugli enti per gli esercizi 2008 – 2009 – 2010”

Dall'analisi fin qui svolta in chiave evolutiva – normativa è possibile trarre qualche considerazione conclusiva.

E' infatti possibile osservare che il sistema di riscossione maggiormente preferibile ai fini dell'efficienza e dell'efficacia è senza dubbio quello che predilige uno stretto legame tra la fase di determinazione dell'imposta a quello della riscossione, in maniera tale da ridurre le inefficienze burocratiche e delle distorsioni che inevitabilmente si creano al crescere della numerosità e dell'eterogeneità dei soggetti e delle relative attività svolte; conseguentemente il raccordo tra il momento impositivo ed esattivo risulta essere una caratteristica imprescindibile di un efficiente sistema tributario.

Tale è la direzione che il legislatore ha deciso di percorrere a partire dalle riforme avvenute negli anni recenti; se infatti a seguito dell'Unificazione come si è visto l'attività di riscossione era svolta da esattori privati e successivamente è stata attribuita a concessionari sempre di

natura privata, il trasferimento delle funzioni ad Equitalia Spa ha sancito definitivamente il passaggio del momento esattivo nelle mani pubbliche.

Come si è avuto modo di rilevare infatti il nuovo sistema di riscossione si è posto l'obiettivo di superare quello vecchio delle concessioni, e così perseguire sempre più una soluzione di continuità tra l'ente impositore/accertatore e il soggetto preposto all'attività di riscossione.

Questa peraltro è la strada che è stata percorsa non solo in tema di soggetto preposto alla riscossione, ma anche con riferimento agli atti rivolti a tale fase, con particolare riferimento all'avviso di accertamento esecutivo.

Sotto il profilo meramente statistico, come si è avuto modo di rilevare i risultati sono stati incoraggianti, e infatti non sembrano attualmente prospettarsi grandi stravolgimenti al sistema attuale di riscossione.

Gli aspetti più critici rimangono tuttavia legate alle tutele del contribuente in sede processuale e procedimentale; problema peraltro che recentemente è stato alla base di forti tensioni sociali ed affrontato da alcuni recenti interventi legislativi.

Al riguardo tuttavia occorrono analisi maggiormente mirate che non è possibile effettuare in questa sede a causa della necessità di limitare il campo di indagine agli aspetti più generali della riscossione.

2.3 L'evoluzione delle difese del contribuente dalle pretese dell'Amministrazione Finanziaria

Effettuato lo studio sull'evoluzione normativa delle attività tipiche dell'amministrazione finanziaria, si procederà di seguito ad un'analisi relativa a come si sono modificate nel corso del tempo le tutele per il contribuente dalle pretese dell'amministrazione finanziaria.

Lo scopo dell'indagine è necessariamente limitato ad alcuni ambiti fondamentali; si cercherà infatti di effettuare una rassegna dell'evoluzione dei principali diritti del contribuente mediante l'analisi dei principali istituti riservati allo stesso da attivare *ex – ante* ed *ex – post* rispetto alla fase istruttoria e di accertamento posta in essere degli Uffici; a tal fine saranno analizzati da un lato l'istanza di interpello e l'autotutela e dall'altro i c.d. strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Sarebbe inoltre opportuno procedere ad una disamina delle difese del contribuente da attivare nelle fasi istruttoria, di accertamento, riscossione ed in sede di contenzioso; un'analisi di questo tipo, da effettuare per forza di cose in maniera approfondita, richiederebbe tuttavia indagini che travalicherebbero l'oggetto di indagine dell'elaborato, da qui la necessità di delimitare il campo di indagine nel modo prima descritto.

Posta questa premessa, lo studio degli aspetti cui sopra è comunque in grado di offrire spunti di riflessione circa il fatto che se a fronte dell'impressionante incremento dei poteri a

disposizione degli Uffici così come rilevato nei precedenti paragrafi si siano coerentemente sviluppate adeguate forme di tutela per il contribuente.

2.3.1 L'evoluzione dei diritti e difese del contribuente: lo Statuto del contribuente

Prima di procedere all'analisi degli istituti sopra richiamati è opportuno procedere a qualche considerazione preliminare in ordine alla generale evoluzione del rapporto tra fisco e contribuenti.

Infatti il complesso di principi introdotti nell'ordinamento tributario italiano per effetto dell'emanazione della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) sono da considerare il riflesso di una costante evoluzione dei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e contribuente, e l'accresciuta partecipazione di quest'ultimo nella funzione amministrativa²⁹³.

In questo senso il primo passo è da rivenire in una legge non direttamente applicabile nella materia tributaria per espressa previsione normativa, ma che comunque ha avuto importanti riflessi nella stessa, cioè la legge n. 241/1990 la quale ha definito in maniera sistematica ed organica le modalità di partecipazione dei cittadini all'azione amministrativa posta in essere dallo Stato.

D'altronde nel settore del diritto amministrativo risulta assolutamente prioritaria, ai fini della legalità dell'agire dello Stato, la definizione di regole e principi che abbiano un carattere generale, tanto più che spesso le attività pubbliche non sono definite puntualmente da testi normativi; in questo contesto la puntuale determinazione dei diritti di informazione e di trasparenza per il cittadino, così come avvenuto con la legge n. 241/1990, assume una rilevanza centrale.

E' stato quindi di fatto un passo obbligato l'estensione dei principi sanciti in un testo normativo legato al settore del diritto amministrativo anche nel settore fiscale; così è dunque avvenuto per lo Statuto del contribuente il quale, come si diceva, ha introdotto tali principi anche in ambito tributario e dunque ha realizzato un nuovo equilibrio, fino a quel momento sconosciuto, tra le posizioni dell'ente impositore e del soggetto passivo. Questo è ad esempio quanto è accaduto con l'introduzione dell'interpello ordinario, il quale comunque da un lato deve essere inquadrato nell'intensificarsi a partire soprattutto dagli anni '90 dell'evoluzione degli strumenti legati al contraddittorio del procedimento impositivo (tra i quali vanno annoverati gli altri interPELLI anteriormente previsti dall'ordinamento e gli strumenti deflattivi

²⁹³ Fonte: M. MASTALLI, "L'interpello per la disapplicazione di norme antielusive e l'abuso del diritto", CERADI, febbraio 2010.

del contenzioso tributario²⁹⁴) e dall'altro non è l'unico rilevante istituto a difesa del contribuente sancito dalla legge n. 212/2000.

A tal proposito, senza la pretesa di effettuare un'analisi approfondita delle norme sancite dallo Statuto, si richiamano di seguito schematicamente i principali contenuti della legge in questione.

Innanzitutto il contenuto fondamentale dello Statuto è da ricercare nell'individuazione delle aree fondamentali del rapporto tra Fisco e contribuente; in questo senso assumono rilevanza - soprattutto in un contesto normativo in cui vige il principio di autoliquidazione dell'imposta e dove quindi il contribuente è chiamato autonomamente e direttamente ad applicare la normativa tributaria in base ai principi di buona fede e di tutela dell'affidamento - le norme sulla certezza del diritto, sull'obbligo dell'informazione e dell'assistenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, sul diritto del contribuente alla conoscenza delle conseguenze delle proprie azioni e sull'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento e in sede di contenzioso tributario.

Più in particolare le norme contenute nello statuto, composto di 21 articoli, possono essere idealmente suddivise in due gruppi²⁹⁵.

Un primo gruppo di norme attiene ad alcune disposizioni, rivolte al legislatore, che riguardano l'introduzione di limiti e principi regolatori alla produzione legislativa in ambito fiscale; in questo senso assumono particolare rilievo i limiti all'adozione di norme interpretative, la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni, il principio di irretroattività della norma tributaria, i limiti all'istituzione di nuovi tributi mediante decreto legge.

L'altro gruppo di norme contenute nello Statuto è poi rivolto a disciplinare i rapporti fondamentali tra fisco e contribuente; in questo ambito sono da rinvenire le norme sui diritti del contribuente come quello sull'informazione, sulla corretta comunicazione e motivazione degli atti, sulla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente, sull'interpello, sulla tutela dell'affidamento e della buona fede, il complesso di garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale e infine l'istituzione di un Garante del contribuente; allo stesso modo sono previsti vari obblighi per quest'ultimo in presenza di una verifica fiscale.

Tra i contenuti dello Statuto sopra enunciati assumono, ai fini del presente lavoro, particolare rilevanza i diritti e gli obblighi del contribuente in sede di accertamento; questi possono essere schematizzati nel modo seguente:

²⁹⁴ Altri rilevanti istituti introdotti anteriormente rispetto a quelli citati che hanno sancito un incremento della partecipazione al contraddittorio da parte del contribuente sono stati anche l'obbligo per l'amministrazione di inviare una richiesta di chiarimenti al contribuente prima dell'emanazione dell'accertamento induttivo (ex art. 2 legge n.17/1985) e l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione o del controllo formale, se diversi da quelli dichiarati, concedendo a quest'ultimo la possibilità di fornire agli Uffici chiarimenti in merito alla discrepanza rilevata entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione (ex comma 3 dell'art. 36-bis e al comma 4 dell'art. 36-ter del DPR n. 600/1973).

²⁹⁵ Fonte: "Statuto in materia dei diritti del contribuente", Studio n. 2, Documento n. 7 del 25 marzo 2002, Fondazione Luca Pacioli (IRCDEC).

- Diritto all'ottenimento di una copia della lettera di incarico dei verificatori e delle autorizzazioni connesse. L'autorizzazione alla verifica presso i locali ove viene svolta l'attività di impresa o lavoro autonomo deve essere rilasciata dal direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate locale o dal Comandante della Guardia di Finanza. Se l'accesso avviene in un locale che è anche adibito ad abitazione è altresì necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica; peraltro se il locale è destinato esclusivamente a residenza privata l'autorizzazione in questione può essere rilasciata solo in presenza di gravi indizi relativi alle violazioni delle norme tributarie.
- Diritto a non subire perquisizioni personali o apertura coattiva di documenti senza autorizzazione della Procura della Repubblica.
- Diritto ad accertare l'identità dei verificatori, i quali devono farsi riconoscere mediante l'esibizione di documento di riconoscimento adeguato e rilasciato dall'ufficio di competenza.
- Diritto a conoscere l'oggetto e i motivi che hanno portato ai controlli. L'oggetto può riguardare la posizione fiscale del contribuente nel suo complesso oppure solo singoli aspetti o specifici tributi e può essere riferita ad un singolo periodo di imposta o estesa per più periodi consecutivi o non. I motivi devono essere forniti in maniera chiara e poi riassunti nel relativo Processo Verbale di Constatazione.
- Diritto all'effettuazione dei controlli dei documenti in determinati luoghi, come gli stessi Uffici dei verificatori.
- Diritto all'ottenimento di una ricevuta che attesti il prelievo di documenti. Poiché i verificatori possono decidere di apporre i sigilli ai documenti del contribuente oppure prelevarli ai fini di una più attenta analisi nei loro uffici, in questa seconda ipotesi il contribuente ha il diritto da un lato che tale circostanza venga rilevata nel relativo PVC e dall'altro di ottenere una ricevuta sottoscritta dai verificatori in cui si da conto dei documenti prelevati.
- Diritto alla verifica durante l'orario di lavoro ed in presenza del contribuente (o altro soggetto da questi delegato).
- Diritto ad essere informato sulla possibilità di farsi assistere da un professionista che sia in grado di rappresentarlo in un eventuale giudizio.
- Diritto alla lettura, sottoscrizione e all'ottenimento di copie dei Processi Verbali di Constatazione giornalieri e di quello finale.
- Diritto all'informazione su ogni Processo Verbale di Constatazione giornaliero, oltre che su quello finale, delle irregolarità contestate dai verificatori.
- Diritto ad ottenere la verbalizzazione su ogni PVC di osservazioni e chiarimenti prima della sottoscrizione dello stesso. A questo diritto si aggiunge peraltro la

possibilità da parte del contribuente di presentare memorie difensive presso gli Uffici competenti trascorsi 60 giorni dalla notifica del PVC.

- Diritto al segreto d'ufficio.
- Diritto all'esecuzione dei controlli entro 30 giorni lavorativi. E' comunque fatta salva la possibilità per i verificatori, con atto motivato dal direttore dell'Ufficio e in presenza di indagini particolarmente lunghe e complesse, di prorogare i termini di ulteriori 30 giorni.
- Diritto al comportamento dei verificatori secondo il principio di buona fede. Il che comporta, tra le altre cose, che i verificatori non possano interrompere la normale attività lavorativa del contribuente.
- Obbligo di esibire la documentazione richiesta dai verificatori consistente in qualsiasi libro, registro, atto o documento richiesto dalla normativa tributaria, compresi quelli gestiti mediante sistemi informatizzati. L'omessa presentazione di documenti ha peraltro importanti effetti tra i quali l'impossibilità di utilizzarli come prova in sede di contenzioso tributario.
- Obbligo di sottoscrivere il Processo Verbale di constatazione giornaliero e finale. Il contribuente può in ogni caso rifiutarsi di sottoscriverlo in tutto o in parte, ma in questo caso tale circostanza sarà indicata nei PVC dai verificatori e tali atti gli saranno comunque notificati a parte.
- Obbligo di consentire ai verificatori l'accesso ai locali previsti dall'incarico.
- Obbligo a tenere un comportamento basato sulla buona fede. Il che significa la massima collaborazione nei confronti dei verificatori, l'obbligo di non ostacolarli in alcun modo e rispondere alle loro richieste di chiarimenti.

In definitiva negli anni recenti si è assistito generalmente ad un miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuenti. In un'indagine condotta dal Sole24ore del 20 ottobre 2003 presso la categoria dei professionisti quali dottori commercialisti, ragionieri, revisori contabili, consulenti del lavoro e tributaristi è emerso un miglioramento della qualità del rapporto tra amministrazione finanziaria e cittadino/contribuente²⁹⁶, da un lato per l'aumento quali – quantitativo degli strumenti di difesa a disposizione di quest'ultimo e dall'altro per effetto di una riorganizzazione interna del sistema fiscale sempre più incentrato su un “modello aziendale” che ha portato al raggiungimento di importanti obiettivi in termini di trasparenza, semplificazione verso i contribuenti e uno sviluppo delle professionalità e delle tecnologie in seno agli Uffici.

²⁹⁶ “Da un rapporto di sudditanza si sta gradualmente passando a un rapporto di sostanziale collaborazione. Istituti come l'avviso bonario e l'interpello stanno agevolando quest'evoluzione. L'interpello, per esempio, risponde perfettamente a questa logica. Questo permette di deflazionare il contenzioso” (cfr. W. SANTORELLI, presidente del Consiglio nazionale ragionieri, 2003).

Sotto questo profilo le norme contenute nello Statuto sono state un punto di svolta fondamentale, così come lo sono stati l'estensione nell'utilizzo del diritto di interpello, la riorganizzazione del sistema sanzionatorio e l'evoluzione degli strumenti deflattivi del contenzioso.

D'altro canto la Relazione della Corte dei Conti, pubblicata con deliberazione 9/2007/G, concernente "Rapporti fisco/contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti" del 2007 mostra risultati "disomogenei". La Relazione precisa infatti che *"mentre per alcune disposizioni si può affermare che il grado di realizzazione delle previsioni normative dello statuto possa obiettivamente riscontrarsi come adeguato, per altre ciò non accade, ovvero accade in misura limitata"*.

In particolare viene rilevato come a fronte di diverse problematiche attinenti al sistema dei rimborsi, alle c.d. "cartelle pazze", al sistema dei Garanti e alle verifiche fiscali - per l'istituto dell'interpello statutario viene rilevata una *"sostanziale situazione di buon funzionamento ed assenza di problemi rilevanti relativi al suo utilizzo[...]con positive ricadute sull'andamento gestionale dell'amministrazione finanziaria, in termini di efficienza, di riduzione dei costi e di minore contenzioso"*. A fronte di questo giudizio complessivamente positivo dato dalla Corte dei Conti tuttavia nel successivo paragrafo verranno rilevate alcune criticità dell'istituto in questione, soprattutto in relazione agli altri strumenti di interpello che non sono contemplati nella relazione sopra citata.

2.3.2 L'evoluzione normativa in tema di istanza di interpello

L'istanza di interpello rappresenta un istituto mediante il quale il contribuente ha la possibilità di chiedere all'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'applicazione di una certa norma con riferimento ad una specifica fattispecie; esso dunque si configura come prezioso strumento di comunicazione tra contribuente e fisco in grado concretamente di migliorare i rapporti tra i due soggetti oltre a rappresentare una fattispecie concreta di collaborazione tra gli stessi, così come previsto dall'art. 10, comma 1 della legge 212/2000.

In realtà l'istanza di interpello può essere di 5 tipologie fondamentali²⁹⁷:

- Istanza di interpello ordinario ex art. 11 legge n. 212/2000;
- Istanza di interpello ex art. 167 – 168 Tuir relative al regime CFC.
- Istanza di interpello speciale – antielusivo ex art. 21 legge n. 413/1991;
- Istanza di interpello disapplicativo ex art. 37 – bis, comma 8, dpr n. 600/1973;
- Ruling internazionale ex art. 8 d.l. n. 269/2003 (convertito in legge n. 326/2003).

²⁹⁷ Tale modalità di classificazione ricalca quella seguita dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 32/E del 14 giugno, la quale suddivide le tipologie di interpello in base ad un criterio procedurale; nel presente lavoro per maggior chiarezza sono stati individuati a parte l'interpello relativo al regime CFC e il ruling internazionale.

Il diritto di interpello ordinario è disciplinato dall'art. 11 della legge n. 212/2000 il quale prevede che “ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse”.

Altre norme che disciplinano l'istanza di interpello sono poi da rinvenire nelle seguenti fonti (a cui si aggiungono quelle più recenti riportate più avanti nella lettura)²⁹⁸:

- Regolamento del 26 aprile n. 209/2001;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 50/E del 31 maggio 2001;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 99/E del 18 maggio 2000;
- Decreto del Ministero delle Finanze n. 209/2001;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 13 febbraio 2003;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 16 maggio 2005.
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E del 3 marzo 2009;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 14 giugno 2010.

Ciò premesso è evidente che l'istanza di interpello rappresenta uno dei principali strumenti di dialogo tra l'amministrazione finanziaria e contribuente e più precisamente l'unico vero istituto mediante il quale il contribuente può richiedere chiarimenti sull'applicazione e l'interpretazione data su specifiche norme²⁹⁹. Va peraltro fin da ora rilevato che all'interno dell'interpello ordinario sono ricondotte anche le istanze relative a:

- istanze per la continuazione del consolidato nazionale (articolo 124, comma 5, del TUIR);
- istanze per verificare la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'opzione per il consolidato mondiale (articolo 132, comma 3, del TUIR);
- istanze per la disapplicazione del regime della *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (articolo 113, comma 1, del Tuir);
- istanze volte a dimostrare, da parte delle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'articolo 1, comma 54, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, necessari per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta di cui al medesimo articolo 1, comma 53, della citata legge.

Alcune condizioni devono essere rispettate affinché l'istanza di interpello si consideri correttamente formulata e dunque non risulti inammissibile.

²⁹⁸ Fonte: M. LEO, *Le imposte sui redditi nei Testo Unico*, Giuffrè editore, 2011.

²⁹⁹ Fonte: G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2008

La prima condizione riguarda il fatto che l'istanza deve riguardare imposte di competenza dell'Agenzia delle Entrate quali imposte sui redditi, Iva, Dit, Irap, imposta di registro, imposta di bollo, tassa sulle concessioni governative e altri tributi minori di competenza degli Uffici. In altri termini l'istanza di interpello disciplinata dalla norma riguarda i tributi erariali; infatti con la risoluzione 1/ Dpf del 29 gennaio 2002, il ministero dell'Economia e delle Finanze, ha chiarito che la competenza relativa all'istanza di interpello riguardante i tributi locali concerne esclusivamente i Comuni e le Province in quanto titolari della relativa potestà impositiva.

Il D.M. n. 209/2001 del 26 aprile ha chiarito poi che la richiesta di parere può riguardare l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria, che abbia ad oggetto la disciplina degli aspetti sostanziali, procedurali o formali del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. La seconda condizione riguarda le modalità di presentazione dell'istanza di interpello; questa infatti va inoltrata alla Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale del contribuente (le Amministrazioni dello Stato e gli Enti pubblici a rilevanza nazionale, invece, presentano l'interpello direttamente alla Direzione centrale Normativa). La richiesta deve essere redatta in carta semplice e portata a conoscenza mediante consegna diretta, lettera raccomandata con avviso di ricevimento in plico senza busta, fax o *e-mail*. Circa il contenuto essenziale dell'istanza, in essa vanno indicati i seguenti elementi:

1. Dati identificativi del contribuente, compreso il domicilio;
2. Sottoscrizione del richiedente (o del legale rappresentante)
3. Esposizione della questione in maniera circostanziata e specifica, con riferimento al complesso di norme, sentenze, disposizioni e altri dati riferibili e rilevanti rispetto al caso di specie, che vanno allegati alla richiesta³⁰⁰ (salvo che non siano già in possesso degli Uffici).

Terza condizione è il verificarsi congiunto di due diversi presupposti:

- Il contribuente sia interessato direttamente alla soluzione del quesito e dunque voglia applicare la norma nel proprio caso concreto e personale³⁰¹, in ogni caso diversi da quelli oggetto dell'interpello disciplinato dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- esistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione della norma da applicare.

³⁰⁰ A questo proposito è bene ricordare che qualora gli Uffici non siano in grado di fornire una risposta sulla base delle informazioni contenute nell'istanza e dei documenti allegati, la competente Direzione, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del regolamento n. 209 del 2001, può richiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la documentazione esibita. In questo caso il termine assegnato per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione da parte dell'ufficio della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello.

³⁰¹ Oltre al contribuente persona fisica o giuridica, si ritengono soggetti interessati e dunque legittimati a presentare l'istanza i coobbligati al pagamento dei tributi, i sostituti di imposta (limitatamente all'applicazione delle ritenute), i responsabili di imposta, i rappresentanti della società e degli enti, i procuratori.

Conseguentemente risultano inammissibili istanze di interpello presentate per fatti o norme che non possono essere riferiti al contribuente o per i quali non vi sia incertezza oggettiva in quanto l'amministrazione finanziaria si è già espressa sulle norme in questione con circolari, risoluzioni ed altri provvedimenti portati a conoscenza dei contribuenti mediante i normali mezzi di informazione; in quest'ultimo caso comunque gli Uffici sono tenuti a segnalare al contribuente il documento che è in grado di chiarire la questione del contribuente.

In quarto ed ultimo luogo una condizione imprescindibile per la formulazione di un'istanza di interpello ammissibile riguarda la sua "preventività"; l'interpello è preventivo quando viene presentato prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto dell'istanza oppure prima che sia data attuazione alla norma oggetto della richiesta di chiarimenti³⁰².

A seguito della corretta presentazione di un'istanza di interpello da parte del contribuente, si producono una serie di effetti.

In primo luogo, la presentazione dell'istanza non produce alcun effetto ai fini delle scadenze previste dalla disciplina tributaria; ne consegue che nessuna scadenza viene prorogata solo perché il contribuente abbia voluto ottenere dei chiarimenti dagli Uffici.

In secondo luogo la risposta dell'amministrazione finanziaria vincola esclusivamente la questione contenuta nell'istanza ed unicamente lo specifico contribuente e dunque l'Agenzia delle entrate che in sede di controllo deve uniformarsi alla risposta resa al contribuente e non può emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita, a pena di nullità degli stessi, ma non ha invece alcun contenuto valido *erga omnes* e quindi non produce gli stessi effetti vincolanti in relazione a casi analoghi relativi a soggetti diversi dall'interpellante. Conseguentemente gli altri contribuenti potranno prendere come riferimento la risposta dell'amministrazione finanziaria, ma con la consapevolezza che non per forza l'interpretazione data dagli Uffici per quella specifica fattispecie debba valere anche nel loro caso specifico.

Il fatto poi che la risposta degli Uffici vincola unicamente il soggetto istante, non comporta che questo possa applicare in seguito un'interpretazione diversa alla norma rispetto a quella contenuta nella risposta. D'altro canto appunto tutti gli atti impositivi e sanzionatori sono nulli se emanati in maniera difforme rispetto alla risposta pervenuta da parte dell'amministrazione finanziaria.

³⁰² Come chiarito dalla circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, il carattere preventivo dell'istanza di interpello comporta che:

- nel caso di comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione dei redditi, l'istanza va presentata entro il termine di presentazione del modello;
- le istanze di disapplicazione della disciplina Cfc e antielusiva, devono essere presentate entro 120 o 90 giorni, a seconda dei casi, prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione;
- nel caso di comportamenti che non trovano attuazione nella presentazione di una dichiarazione (es. imposta di registro) l'interpello è preventivo se presentato entro i termini ordinari previsti per la registrazione dell'atto.

In terzo luogo gli Uffici devono provvedere a fornire una risposta scritta e motivata da far pervenire al contribuente³⁰³ con la procedura prevista per gli avvisi di accertamento oppure mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o in via telematica entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza; qualora ciò non avvenga in base al c.d. "silenzio assenso" si deve ritenere valida l'interpretazione data dalla norma al contribuente, il quale peraltro non può subire alcun tipo di sanzione nel caso non avesse ottenuto risposta nei termini sopra indicati.

Affinché il silenzio – assenso possa essere correttamente attivato occorre però, oltre che l'inerzia da parte degli Uffici, che il contribuente abbia esposto in maniera chiara ed univoca la soluzione interpretativa e il comportamento che si intende adottare e che l'istanza di interpello non risulti inammissibile per il mancato rispetto di una o più condizioni sopra analizzate.

In quarto ed ultimo luogo la risposta fornita ad un'istanza del contribuente non preclude la possibilità per gli Uffici di tornare in seguito sulla questione modificando l'interpretazione data in precedenza oppure formulandone una *ex novo* nel caso fosse stato applicato il silenzio –assenso. In questo caso qualora il contribuente avesse già dato seguito all'interpretazione della norma in coerenza con la risposta degli Uffici (o la propria nel caso del silenzio – assenso) la questione si considera chiusa e dunque non dovrà versare le maggiori imposte e gli interessi ma a partire dalla successiva applicazione della norma dovrà attenersi all'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria; qualora invece la norma non fosse stata ancora applicata dal contribuente, questo dovrà versare se necessario le maggiori imposte e i relativi interessi, ma non subirà l'irrogazione di sanzioni.

Risulta a questo punto opportuno delineare un quadro di sintesi dell'evoluzione dell'istituto in esame; benché infatti non vi siano stati stravolgimenti normativi, l'istanza di interpello nel corso degli anni ha visto delineati con maggior precisione la propria disciplina soprattutto per effetto dell'emanazione di circolari da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Un primo intervento degno di nota è quello avuto per effetto del d.l. n. 185/2008³⁰⁴, il quale ha in primo luogo introdotto per effetto dell'art. 27, comma 10, la categoria di "grandi contribuenti", intendendo con tale termine "*quelle imprese di più rilevante dimensione che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro*" (tale importo è poi gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011).

A seguito dell'introduzione di tale categoria di soggetti è quindi stato previsto che a decorrere dal 29 novembre 2008 le istanze di interpello dei soggetti cui sopra devono essere presentate

³⁰³ A tal proposito va ricordato che l'art. 11 comma 4 della legge n. 212/2000 prevede altresì che "*nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata*".

³⁰⁴ Fonti: P. PARISI, "*Interpello: trattamento speciale per i soggetti di grandi dimensioni*", pubblicato il 24/02/2009, in fiscooggi.it; Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2009.

secondo le modalità previste dal D.M. n. 195/1997, concernente l'attuazione della procedura di gestione dell'interpello antielusivo. In questo modo, secondo quanto chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/2009, si sono uniformate le modalità di presentazione delle 3 tipologie di interpello formulate dai grandi contribuenti, le quali a decorrere dai termini cui sopra sono presentate tutte presso la direzione Centrale Normativa e Contenzioso, tramite la direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale del grande contribuente. E' inoltre previsto, per mezzo dell'art. 27, comma 2 del d.l. n. 185/2008, per le istanze presentate da questi soggetti la verifica puntuale del rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta all'istanza di interpello nell'ambito di appositi piani di controllo sostanziali da effettuare entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e delle dichiarazioni IVA.

Un' ulteriore novità è arrivata per effetto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 2009, la quale ha fornito chiarimenti in merito alla natura delle risposte alle istanze di interpello presentate dai contribuenti e la loro non impugnabilità. In particolare nella circolare l'Agenzia ha chiarito che le risposte alle istanze di interpello *“sono espressione di una attività di indirizzo e di interpretazione dell'Agenzia; in nessuna ipotesi la risposta dell'Amministrazione determina effetti vincolanti nei confronti del contribuente, che resta libero di disattenderla. Ne consegue che la risposta all'interpello non è impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale”*. Infatti, come chiarito dalla stessa circolare, le risposte all'interpello non hanno natura provvedimentoale o impositiva.

Per effetto della Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 14 giugno 2010 l'istituto di interpello è stato poi meglio definito in alcuni tratti fondamentali della disciplina³⁰⁵; l'intervento degli Uffici è stato legato al del fatto che *“lo sviluppo dell'istituto ha prodotto nel tempo effetti non sempre adeguati agli obiettivi ed alle finalità per le quali esso è stato introdotto dal legislatore”*. In particolare la circolare individua le cause del malfunzionamento dell'istituto nel fatto che le istanze di interpello sono state spesso presentate in assenza dei presupposti previsti dalla legge, come nel caso di istanze formulate genericamente senza alcun puntuale riferimento al caso concreto o di istanze riconducibili piuttosto all'istituto della consulenza giuridica presentate al solo scopo di azionare il meccanismo del silenzio-assenso (peraltro non previsto in relazione alle richieste di consulenza giuridica ai sensi della Circolare 99/E del 2000).

Proprio per tali ragioni la Circolare in esame ha meglio definito alcuni aspetto dell'istituto dell'interpello con particolare riferimento alle condizioni di ammissibilità, la richiesta da parte degli Uffici di integrazione di documenti, sugli interPELLI presentati dalle imprese di più rilevanti dimensioni, sui riflessi della risposta all'interpello nella fase di controllo e del contenzioso e la pubblicità delle risposte alle istanze; infine la circolare in questione ha

³⁰⁵ Fonte: A. CAZZATO, *“Riflessioni sull'interpello alla luce della Circolare 32/E”*, pubblicato il 18/08/2010, su fiscooggi.it.

introdotto l'obbligo per i soggetti non residenti, di presentare le istanze di interpello alla direzione centrale Normativa.

La seconda tipologia di interpello è quello relativo alle istanze CFC ex art. 167 – 168 Tuir per il quale, pur essendo riconducibile alla forma dell'interpello ordinario, è riservata un'autonoma disciplina; prima di procedere alla disamina dello strumento in questione è tuttavia utile inquadrare brevemente la disciplina CFC (*Controlled Foreign Companies*)³⁰⁶.

Il regime in questione è stato innanzitutto introdotto dall'articolo 1 della Legge n. 342/2000, ed attualmente è regolato dall'art. 167 Tuir; la *ratio* della norma è in particolare da rinvenire nell'attrazione a tassazione dei redditi delle società controllate dove ha sede il soggetto controllante ed è stata introdotta per rispondere ad esigenze di contrasto a fenomeni elusivi a livello internazionale. Lo scopo è evitare che la società controllante residente in Italia decida di non far distribuire gli utili dalla la società controllata estera, sottraendo così tali utili a tassazione in Italia³⁰⁷.

Il presupposto alla base dell'applicazione della normativa in questione è da rinvenire nel possesso di redditi conseguiti in Stati a fiscalità privilegiata ex D.M. del 21 novembre 2001³⁰⁸ da parte di imprese (ivi comprese le stabili organizzazioni situate in tali territori), società o enti controllati³⁰⁹ in via diretta o indiretta anche per mezzo di società fiduciarie o interposta persona, da persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e in generale dai soggetti passivi Ires residenti nel territorio dello stato italiano. Il reddito conseguito dalla controllata estera viene quindi automaticamente imputato al soggetto residente a prescindere dal periodo di possesso e soprattutto dall'effettiva percezione dell'utile; il dividendo così viene imputato alla società residente in Italia in proporzione della quota di partecipazione degli utili e subisce quindi una tassazione separata per trasparenza in capo al socio residente.

La tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalla controllata estera residente in un paese *black list* può tuttavia venir meno nel caso in cui il soggetto controllante residente chieda ed ottenga la disapplicazione della disciplina in esame mediante per l'appunto l'interpello previsto dall'art- 167 – 168 Tuir.

Affinché possa trovare disapplicazione il regime CFC il comma 6 dell'art. 167 fissa due esimenti, le quali peraltro operano in maniera autonoma ed indipendente:

³⁰⁶ Fonte: Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 51/E del 6 ottobre 2010.

³⁰⁷ Fonte: D. BORZUMATO, "Le nuove regole CFC e l'impatto sulle strutture di gruppo", in *Diritto e pratica delle società*, il sole24 ore, n. 1 gennaio 2010.

³⁰⁸ Va a tal proposito rilevato che, in attesa dell'emanazione di una *White List* e fino alla sua entrata in vigore, la normativa CFC continua infatti ad applicarsi con riferimento alla c.d. *black list* di cui al decreto ministeriale 22 novembre 2001; quando sarà effettuata la migrazione dalle vecchie *black list* alle nuove *white list* potrà trovare applicazione integralmente il testo letterale della norma.

³⁰⁹ La disciplina CFC si applica peraltro anche qualora si realizzi tra soggetto residente controllante e società controllata un rapporto di collegamento, in base ad appositi calcoli e coefficienti previsti dalla norma.

- La prima esimente si realizza nel momento in cui il soggetto controllante residente dimostra che la società partecipata estera svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento;
- La seconda esimente si realizza quando il soggetto controllante residente dimostra che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori *black list*.

Tali condizioni vanno quindi dimostrate in sede di presentazione dell'interpello, il quale, sotto il profilo procedimentale, segue le regole precedentemente esposte dell'interpello ordinario.

A proposito della dimostrazione delle esimenti di cui sopra occorre rilevare che la sussistenza della seconda esimente rileva anche ai fini della disapplicazione delle norme sulla tassazione integrale dei dividendi provenienti da soggetti residenti in paesi *Black list* (ex art. 47, comma 4 e art. 89, comma 3 del Tuir) e sulla tassazione integrale delle plusvalenze realizzate su azioni o partecipazioni sempre di soggetti residenti o localizzati in tali territori (ex art. 68, comma 4 e art. 87, comma 1 del Tuir). Invece la dimostrazione unicamente afferente alla prima esimente fa sì che i dividendi provenienti da una società *Black list* in ogni caso concorrano comunque per intero alla formazione del reddito imponibile del soggetto residente, anche qualora quest'ultimo abbia ottenute mediante la presentazione dell'istanza di interpello la disapplicazione della normativa CFC; inoltre la disciplina relativa alla tassazione integrale delle plusvalenze ex art. 68 e 87 del Tuir trova comunque applicazione in tale circostanza.

Va altresì rilevato che l'art. 167, comma 8 – bis, prevede che si realizzi un'estensione del regime CFC anche nel caso in cui il soggetto controllato, benché residente in stati o territori diversi da quelli indicati nella *Black list*, presenti congiuntamente i seguenti due requisiti:

- a) sia assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui lo sarebbe stato qualora fosse risultato residente in Italia;
- b) abbia conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

Anche per la fattispecie in questione il contribuente ha la facoltà di presentare istanza di interpello e così ottenere la disapplicazione del regime CFC; infatti ai sensi del comma 8-ter dell'articolo 167 del Tuir *“le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un*

indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente deve interpellare l'amministrazione finanziaria".

Con riferimento alle modalità di presentazione dell'interpello CFC l'art. 5 del D.M. n. 429/2001 prevede che l'istanza di disapplicazione vada inoltrata alla Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa, per il tramite della Direzione regionale competente per territorio in

base al domicilio fiscale del socio controllante mediante consegna a mano oppure mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento con plico senza busta. Con riferimento al contenuto dell'istanza, ivi compresa l'idonea documentazione volta a dimostrare la sussistenza delle esimenti precedentemente viste, si rinvia a quanto detto a proposito dell'interpello ordinario.

Dal punto di vista degli effetti della presentazione dell'interpello questi almeno in parte divergono rispetto all'interpello ordinario.

Innanzitutto, in maniera analoga rispetto a quanto accade nel caso dell'interpello statutario, a seguito del ricevimento dell'istanza di interpello ex art. 167 Tuir l'Amministrazione finanziaria deve provvedere a formulare il proprio parere "*entro centoventi giorni decorrenti dalla data di consegna o di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio*" (ex art. 4, comma 1, d.l. n. 209/2001) e notificarlo al contribuente nei modi precedentemente rilevati, altrimenti anche in questo caso scatta l'istituto del silenzio-assenso.

Ciò che invece non può trovare applicazione in maniera analoga è la possibilità da parte del contribuente, di disattendere la risposta degli Uffici a seguito di una presentazione dell'istanza di interpello CFC. In effetti in questo caso vanno distinte due diverse circostanze³¹⁰.

La prima circostanza riguarda il caso di risposta nel merito negativa; in questo caso la circolare n. 32/E del 2010 chiarisce che il contribuente potrà comunque non applicare la norma, opponendosi poi in sede di contenzioso all'accertamento tributario. Tuttavia la Corte di Cassazione, con Sentenza 8663/2011, ha dichiarato che l'istanza di interpello disapplicativo costituisce un atto impugnabile davanti alle Commissioni tributarie, e quindi nei confronti di questa va eventualmente presentato ricorso.

La seconda circostanza riguarda invece la pronuncia di inammissibilità dell'istanza di interpello a causa della mancanza di elementi ritenuti essenziali o della relativa documentazione; in questo caso le circolari 32/E del 2010 e 23/E del 2011 hanno precisato che di fatto un interpello inammissibile è equiparato ad un interpello non presentato, con l'effetto per il contribuente di subire un'irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione (in misura fissa inizialmente e massima qualora gli Uffici dimostrino l'insussistenza delle esimenti).

³¹⁰ Fonte: L. GAIANI, "*Partita aperta sugli interPELLI CFC*", pubblicato il 06/09/2011, ilsole24ore.

Altro effetto che differenzia la disciplina dell'interpello statutario dal quello CFC è l'obbligatorietà di quest'ultimo; esattamente in analogia rispetto a quanto accade per l'interpello disapplicativo e invece diversamente per quanto accade per le altre tipologie di interpello (ivi inclusi quello statutario), la presentazione di un interpello relativo alla disapplicazione delle norme CFC non si configura per il contribuente come una facoltà, ma piuttosto come un obbligo.

Come chiarito dalla circolare n.32/E del 14 giugno 2010 infatti *“nel corso dell'attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata)”*; inoltre: *“Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l'istanza, ove obbligatoria, incide, infine, anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest'ultimo, l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell'interpello obbligatorio”*.

Occorre infine ricordare che la più rilevante modifica alla disciplina del regime CFC, e quindi del relativo interpello, è avvenuta nel 2009. Infatti l'art. 13 del d.l. n. 78/2009 (convertito in legge n. 102/2009) con la modifica ai comma 5, 5 – bis e 8- bis dell'art. 167 Tuir ha profondamente modificato la disciplina CFC, da un lato rendendone più difficile la disapplicazione e dall'altro estendendone l'utilizzo. In primo luogo infatti è stato previsto che la disapplicazione della normativa CFC possa essere ottenuta solo dimostrando che la controllata residente in un Paese *Black list* svolga un'effettiva attività industriale o commerciale nel mercato dello Stato o del territorio di insediamento (e non più in quello in cui ha sede come nella precedente versione della norma). In secondo luogo la disapplicazione della normativa CFC non può avvenire nei casi in cui la società controllata produca c.d. *passive income*, cioè il complesso di proventi derivanti dalla gestione, detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziaria o dalla cessione di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica o ancora dalla prestazione di servizi all'interno del gruppo. In terzo e ultimo luogo è stato esteso il regime CFC anche a società controllate non residenti in Paesi *Black list* al ricorrere delle due condizioni precedentemente riportate.

Con riferimento all'istanza di interpello speciale – antielusivo questa è previsto dall'art. 21 della legge n. 413/1991 e regolato dal D.M. n. 195/1997³¹¹; si tratta della prima forma di interpello che è stata introdotta nell'ordinamento tributario italiano, posto che esso è

³¹¹ Fonti: Circolare n. 135 del 28 maggio 1998; Circolare n. 99/E del 2000; Circolare n. 5/E del 2009 e Circolare n. 7/E del 2009.

divenuto operativo solo sei anni dopo rispetto alla sua introduzione, con l’emanazione dei D.M. n. 194 e 195 del 13 giugno 1997³¹².

Altre fonti che regolano l’interpello in questione, oltre quelle sopra citate sono quindi di seguito schematizzate:

- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 135/E del 28 maggio 1998;
- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 99/E del 18 maggio 2000;
- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 47/E del 18 giugno 2008;
- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 5/E del 24 febbraio 2009;
- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 7/E del 3 marzo 2009;
- Circolare dell’agenzia delle entrate n. 32/E del 14 giugno 2010.

Ai sensi dell’art. 21 della legge n. 413/1991 *“Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che può dar luogo all’applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2”*(con riferimento dell’ art 37, comma 3 e art. 37 – bis del d.p.r. n. 600/1973 e art. 108, comma 2, del TUIR), *“può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata”*.

Dunque per effetto della norma in esame, il contribuente che abbia già effettuato o intenda effettuare operazioni che possano essere considerate potenzialmente elusive e sulle quali possano quindi trovare applicazione norme a lui sfavorevoli, può richiedere mediante istanza di interpello agli Uffici di individuarne l’esatta qualificazione giuridica.

In particolare l’interpello antielusivo consente al contribuente di acquisire il parere dell’agenzia delle Entrate:

- in relazione all’applicazione a casi degli articoli 37, comma terzo, e 37-bis del Dpr 600/1973;
- per la qualificazione di determinate spese quali quelle di pubblicità, propaganda e rappresentanza.

Va peraltro ricordato che nell’ambito dell’istanza di interpello in parola vengono ricondotte anche le istanze presentate in tema di costi sostenuti nei confronti dei soggetti residenti in Paesi *Black list* (ex art. 110, comma 10 del Tuir³¹³); infatti tale disposizione può essere disapplicata mediante presentazione di istanza antielusiva provando che le imprese estere svolgono prevalentemente un’attività commerciale effettiva (prima esimente), oppure che le

³¹² Fonte: M. VILLANI, *“L’interpello antielusivo”*, in *Innovazione e Diritto*, 2010.

³¹³ La norma citata prevede infatti che *“non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all’Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti”*.

operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (seconda esimente) e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Con riferimento alle condizioni di presentazione dell'istanza di interpello antielusivo, si ricorda innanzitutto che, se fino all'emanazione della legge n. 223/2006 (convertito in legge n. 248/2006), la procedura si articolava in due fasi (la prima obbligatoria presso la Direzione Centrale e Normativa, la seconda eventuale presso il Comitato consultivo per l'applicazione di norme antielusive), a partire dall'entrata in vigore della legge citata l'istanza va presentata unicamente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento in plico presso la Direzione Centrale e Normativa dell'amministrazione finanziaria per il tramite della Direzione regionale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente, esponendo in maniera precisa e circostanziata il caso concreto e la soluzione interpretativa prospettata e allegando anche in questo caso tutta la documentazione rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie indicata. Anche in questo caso l'istanza deve essere formalmente compilata in maniera analoga rispetto a quanto avviene nell'interpello ordinario, altrimenti è da ritenere inammissibile.

Al di là del tenore letterale della norma è poi necessario sottolineare che la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 140/E del 2001 ha chiarito che una condizione imprescindibile per l'utilizzo dell'istanza di interpello antielusivo, è da rinvenire nel fatto che essa è utilizzabile solo se il contribuente interpellante non ha ancora posto in essere il comportamento in ordine al quale desidera avere i chiarimenti; di fatto quindi in esso è riconducibile quel carattere di "preventività" già rilevato nell'interpello ordinario.

Con riferimento agli effetti della presentazione dell'istanza in esame, questi sono in parte differenti rispetto a quelli dell'interpello ordinario.

Infatti per la Direzione centrale ricade l'obbligo di comunicare al contribuente il proprio parere entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza; in presenza di un'inerzia da parte degli Uffici tuttavia non scatta automaticamente il "silenzio – assenso", ma il contribuente ha l'onere di presentare un'apposita diffida ad adempiere alla Direzione centrale Normativa e Contenzioso. Solo in questo caso la mancata risposta, decorsi sessanta giorni dalla ricezione della diffida, farà scattare il "silenzio-assenso". Va peraltro ricordato che il "silenzio – assenso" è stato reso applicabile all'interpello antielusivo solo a seguito della soppressione del Comitato antielusivo (ex art. 29, comma 3 e 4, d.l. n. 223/2006) per effetto dell'art. 16 comma 1 d.l. n. 185/2008.

Un altro effetto riguarda poi il fatto che, ai sensi dell'art.16 del D. Lgs. n. 74/2000, la condotta conforme all'interpello da parte del contribuente non dà luogo a fatto punibile ai fini penali.

Si ricorda infine che, secondo quanto previsto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/2007, in presenza di un diniego di interpello è stabilita la non impugnabilità dello stesso;

esso infatti non si configura come atto autonomamente e immediatamente impugnabile, ma lo è

solo unitamente all'avviso di accertamento che da esso eventualmente deriva. Sempre la circolare sopra citata ha poi chiarito che esso non è un atto di natura provvedimentale ed inoltre non è da ritenere assimilabile ad un diniego di agevolazione (ex art. 19 lett. h d.lgs. n. 546/92).

Quarta tipologia di interpello è quello di tipo disapplicativo (o “*tax ruling* negativo”) ex art. 37 – bis, comma 8, dpr n. 600/1973, che consiste in un'istanza attraverso la quale il contribuente chiede agli Uffici di non applicare le norme antielusive su una determinata fattispecie, in quanto in quest'ultima verrebbero a mancare i presupposti di applicazione.

Le principali fonti sono da rinvenire, oltre che nella norma sopra citata nelle:

- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 98/E del 17 maggio 2000;
- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 99/E del 18 maggio del 2000;
- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 23/E del 16 maggio 2005;
- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 5/E del 24 febbraio 2009;
- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 7/E del 3 marzo 2009;
- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 32/E del 14 giugno 2010.

In particolare l'art. 37 – bis, comma 8, dpr n. 600/1973 prevede che “*Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi*”.

Con riferimento alle modalità relative alla presentazione delle istanze di interpello in esame, disciplinate dal D.M. del 19 giugno n.259/1998 e dalle le circolari n. 98/E del 17 maggio 2000, n. 99/E del 2000, n. 23/E del 2005 e n. 5/E del 2009, è previsto innanzitutto che l'istanza sia spedita all'ufficio competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento in plico; poiché l'istanza deve essere rivolta al Direttore regionale, l'Ufficio entro trenta giorni della ricezione della stessa, provvederà ad inoltrarla a questo, comprensiva di un proprio parere. I soggetti legittimati ad inviare l'istanza ed il contenuto fondamentale della stessa seguono le regole già viste dell'interpello ordinario.

In secondo luogo anche nel caso dell'istanza di interpello disapplicativo, analogamente a quanto riscontrato nei precedenti casi, il contribuente dovrà dimostrare in maniera chiara e circostanziata che gli effetti elusivi non possono realizzarsi nel caso di specie e dunque la norma non può trovare applicazione, oltre a dover dare indicazione delle disposizioni di legge di cui è richiesta la disapplicazione ed allegare la necessaria documentazione volta a supportare i fatti.

In particolare sono riconducibili nell'ambito di applicazione dell'interpello disapplicativo le richieste concernenti la non deducibilità oppure il differimento della deducibilità di alcuni componenti negativi di reddito, il mancato riconoscimento di alcune detrazioni, la mancata concessione dei crediti di imposta e il mancato riconoscimento di specifiche posizioni soggettive ordinariamente riconosciute; inoltre tra le istanze disapplicative, e in quanto tali sempre a carattere obbligatorio di presentazione, rivestono un ruolo fondamentale anche quelle relative alla richiesta di disapplicazione della disciplina sulle società non operative (ex art. 30, comma 4-bis, della Legge n. 724/1994).

In terzo luogo un altro presupposto fondamentale affinché la norma possa essere disapplicata è che sia stata qualificata precedentemente antielusiva da parte della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso; in mancanza di questa condizione il contribuente potrà comunque richiedere il parere della stessa prima dell'adozione del provvedimento del Direttore Regionale.

Peraltro va sottolineato con forza che il ricorso all'interpello disapplicativo costituisce per il contribuente un vero e proprio obbligo piuttosto che una facoltà come invece accade nelle precedenti tipologie di interpello; infatti esso risulta essere l'unico strumento attivabile *ex ante* rispetto al contenzioso tributario mediante il quale il contribuente può fornir prova che le operazioni da egli poste in essere non ricadono in una fattispecie elusiva. L'obbligo di presentazione di questa istanza, così come per quella CFC e quella relativa alle c.d. "società di comodo", risponde all'esigenza di consentire agli Uffici un monitoraggio a carattere preventivo su situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive.

Da questa considerazione di base, si possono meglio comprendere gli effetti dell'attivazione dell'istituto in esame.

Da questo punto di vista infatti le determinazioni del Direttore regionale sono comunicate al contribuente con provvedimento da ritenersi definitivo entro il termine di novanta giorni dalla ricezione dell'istanza mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento; il termine "determinazioni" assume evidentemente tutt'altro significato rispetto ai "pareri" forniti con il ricorso all'interpello ordinario o speciale, in quanto ad esempio una risposta positiva comporterebbe l'immediata disapplicazione delle norme elusive oggetto dell'istanza (al contrario una negativa ne sancirebbe la continuità di applicazione in via definitiva).

A ciò va aggiunto che, mentre per le altre tipologie di interpello in presenza di un'inerzia degli Uffici nel comunicare una risposta al contribuente scatta il "silenzio assenso", nel caso dell'interpello disapplicativo ciò non avviene e dunque il contribuente dovrà presentare per forza di cose ulteriori istanze.

D'altro canto il diniego all'interpello non costituisce, così come nei precedenti casi come chiarito dalla già citata Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2009, un atto autonomamente impugnabile dinanzi le commissioni tributarie essendo per l'appunto le

risposte fornite dagli Uffici atti amministrativi a carattere non provvedimento, con la conseguenza che il contribuente potrà opporre solo l'eventuale avviso di accertamento emanato successivamente nei suoi confronti. In altri termini se da un lato vi è l'obbligo per il contribuente di presentare l'istanza in parola, la risposta fornita dagli Uffici rimane comunque un mero atto di indirizzo.

Una questione controversa è infine relativa alla tutela giurisdizionale riservata al contribuente qualora questo abbia omissis di presentare preventivamente istanza disapplicativa al verificarsi di una concreta fattispecie; l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.5/E del febbraio 2007, ha sposato la tesi secondo la quale *“in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile”*.

Da ultimo viene esposta brevemente la disciplina del c.d. *“Ruling internazionale”*.

La disciplina in questione è stata introdotta per effetto dell'art. 8 del d.l. n. 269/2003 (convertito in legge n. 326/2003)- la quale ha a sua volta introdotto l'art. 110 comma 7 del Tuir ed è poi stata disciplinata nella relativa procedura con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004- con lo scopo di configurarsi come strumento di ausilio per le imprese che operano a livello internazionale, le quali con elevata frequenza devono applicare discipline particolari con particolare riferimento a³¹⁴:

- quantificazione del valore normale ai fini del *transfer pricing* (ex art. 110, comma 7, del Tuir);
- applicazione ai singoli casi concreti di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* ed altre componenti reddituali verso o da parte di soggetti non residenti;
- applicazione ai singoli casi concreti di norme riguardanti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente.

Lo scopo del ruling in esame è quello di garantire certezza e trasparenza alle imprese che pongano in essere operazioni transnazionali particolarmente complesse dalle conseguenze fiscali derivanti eventualmente dalle stesse (es. evitare fenomeni di doppia imposizione).

La caratteristica fondamentale che distingue il ruling internazionale dalle altre tipologie di interpello è da rinvenire essenzialmente nella fase istruttoria e nella fase finale³¹⁵.

In tale istituto infatti in essa si realizza un contraddittorio tra contribuente ed Uffici che si conclude con la sottoscrizione di un accordo vincolante per entrambe le parti. Più in particolare il contribuente prende l'iniziativa mediante la presentazione di un'istanza su carta libera all'Ufficio Ruling Internazionale, Direzione centrale Accertamento, comprensiva del

³¹⁴ Fonte: P. DE JULIIS, *“Ruling internazionale. Il quadro dei rapporti tra fisco e imprese”*, in fisco oggi.it, pubblicato il 22/04/2010.

³¹⁵ Fonte: M. PARRIVECCHIO, *“Tax ruling”*, Rivista Superiore della scuola dell'economia e delle finanze, a cura del Ce.R.D.E.F.

complesso dei requisiti richiesti dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004. L’ufficio, a seguito della ricezione dell’istanza, invia una richiesta a comparire al contribuente ed è in questa fase che si attiva un contraddittorio tra i due soggetti che si conclude entro 180 giorni con un accordo vincolante per tre anni. Ciò comporta che il contribuente è obbligato a rispettare il contenuto dell’accordo siglato con gli Uffici e che questi non possano esercitare attività di accertamento limitatamente alle materie sottoscritte, salvo la possibilità di procedere alla verifica del rispetto dell’accordo. Al termine del periodo l’accordo può essere inoltre rinnovato su istanza del contribuente da presentare entro 90 giorni.

A questo punto occorre procedere all’esposizione di un breve giudizio di sintesi sull’efficacia dell’interpello nell’ordinamento tributario vigente.

L’analisi esposta fin qui ha permesso innanzitutto di verificare come i rapporti di collaborazione tra fisco e contribuente si siano arricchiti di diverse forme di collaborazione, tra le quali l’interpello assume un ruolo di primo piano. Si tratta peraltro di un istituto che, inizialmente previsto solo per alcune specifiche materie tributarie quali quello relativo alle norme disapplicative e alle fattispecie elusive, ha subito un’estensione generalizzata fino all’introduzione dell’interpello statutario (e del più recente ruling internazionale).

Peraltro tutte le tipologie di interpello, anche quelle in cui la presentazione risulta obbligatoria come in particolare l’interpello disapplicativo e quello CFC, presentano alcuni tratti comuni quali: a) L’iniziativa presa dal contribuente b) Efficacia relativa solo nei confronti degli Uffici e limitatamente al contribuente e alla fattispecie oggetto dell’istanza c) Carattere non vincolante per il contribuente della risposta fornita nell’interpello d) Impossibilità da parte del contribuente di impugnare in diniego all’interpello in quanto atto non autonomamente impugnabile.

Il problema fondamentale che sorge in tema di efficacia di interpello è appunto la definizione della sua esatta natura giuridica; a tal fine si può ritenere corretto affermare che mentre la natura degli interpelli ordinari e antielusivi si configura come “parere”(e quindi avente natura “interpretativa”), quella degli interpelli disapplicativi e CFC è piuttosto “provvedimentale” (e quindi avente natura “autorizzatoria”)³¹⁶.

Con particolare riferimento a queste ultime tipologie di interpello infatti la risposta fornita dagli Uffici è rivolta a definire il regime giuridico applicabile alla fattispecie oggetto dell’istanza o comunque è la condizione legale che permette al contribuente di applicare un determinato regime fiscale (o di disattenderlo); la risposta fornita dagli Uffici ha quindi di fatto un contenuto vincolato tanto per il contribuente che per gli Uffici, oltre che definitivo (in quanto ultimo atto di un procedimento).

³¹⁶ Fonte: A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012.

Ora, la natura di “parere” dell’interpello ordinario e speciale è condivisa, oltre che dalla dottrina, anche dagli Uffici i quali con la circolare n. 7/E del marzo 2009 (e successive) hanno chiarito che la natura della risposta ad un interpello è equiparabile ad una risoluzione in quanto si configura come mero atto di indirizzo e quindi non risulta immediatamente lesiva dei diritti del contribuente (e pertanto non impugnabile da questo). Diverso è il caso per gli interPELLI disapplicativi e relativi al regime CFC per i quali gli Uffici ne sostengono ugual modo la natura di atto non provvedimento; questo infatti è quanto emerge dalla lettura della Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010: con la quale viene dichiarato che *“per quanto attiene ai riflessi della risposta all’interpello sulle fasi successive di controllo e contenzioso, giova ricordare che, come più volte chiarito dall’amministrazione (da ultimo, cfr. Circolare n. 7/E del 2009), la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente; tale soluzione è stata recentemente confermata anche dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato (decisione 26 gennaio 2009, n. 414) secondo cui la disciplina vigente, che non contempla le risposte all’interpello tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, “in nulla pregiudica il diritto” del contribuente “di impugnare, tempestivamente ed a tempo debito, gli eventuali atti rientranti nella previsione dell’art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 nei quali dovesse farsi applicazione delle disposizioni antielusive il cui esonero è stato negato”*, appunto, attraverso la risposta all’interpello. Tale conclusione, come si desume chiaramente anche dalla richiamata pronuncia, resta valida non solo nei casi degli interPELLI ordinari, ma anche nei casi degli altri interPELLI (nella specie, all’interpello obbligatorio di cui all’art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 al quale si riferisce la citata decisione). Chiarita la posizione inequivocabile degli Uffici sulla natura di “parere” degli interPELLI obbligatori, è corretto riportare i dubbi giustamente sollevati dalla dottrina e da molti autori. D’altronde l’effetto della risposta da un interpello obbligatorio non è diverso da quello tipico dell’atto di accertamento; esso infatti incide immediatamente sulla sfera giuridica del contribuente di fatto frapponendosi tra lo stesso e l’applicazione del regime fiscale favorevole desiderato. Ciò comporta una conseguente formazione per il contribuente di un interesse immediato e concreto ad interPELLARE la Commissione tributaria.

In senso favorevole all’interpretazione qui esposta va l’Ordinanza della Corte di Cassazione n. 15946 del 6 luglio 2010, con la quale questa sembra auspicare il superamento dell’elenco tassativo degli atti autonomamente impugnabili ex d.lgs. n. 546/1992 e la possibilità per il contribuente di impugnare anche quel complesso di atti che, pur non essendone sostitutivi di successivi, portano a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria da parte degli Uffici anticipandone i contenuti.

Sull’efficacia dell’interpello altra problematica è attinente alla confusione derivante dalla differenziazione normativa delle diverse tipologie. Sotto questo profilo un tentativo di armonizzazione normativa è arrivato con il già citato d.l. n. 185/2008 il quale si è posto l’obiettivo di rendere omogenee le varie modalità di presentazione di interpello; il testo

normativo in questione tuttavia ha avuto una portata soggettivamente limitata, essendo stato indirizzato in particolar modo alle “imprese di più rilevante dimensione”.

E' rimasta ad oggi dunque inalterata la diversità di discipline e soprattutto di effetti giuridici che continuano a caratterizzare gli interpelli oltre che con riferimento alla natura, anche gli effetti relativi all'inerzia degli Uffici; si ricorda di nuovo infatti che da un lato l'istituto del silenzio assenso è previsto per l'interpello ordinario, antielusivo e CFC ma non anche per quello disapplicativo e dall'altro ancora diverse sono le modalità con le quali può correttamente formarsi il silenzio assenso, essendo ad esempio necessarie maggiori formalità per l'interpello antielusivo.

Quest'ultima considerazione apre la strada ad un'altra problematica, attinente questa volta alla mancanza di certezza per le imprese istanti; in particolare il periodo di 180 giorni per ottenere una risposta ad un interpello antielusivo ben poco si adatta alle esigenze strategiche delle imprese, penalizzandole nel contesto internazionale.

In definitiva dunque l'interpello nella sua evoluzione da strumento rivolto a fattispecie delimitate a strumento “generalizzato” ha certamente arricchito i rapporti tra fisco e contribuente a vantaggio di quest'ultimo; ciò nondimeno le problematiche sopra riscontrate rendono lo strumento in parola ancora incerto nell'utilizzo e soprattutto negli effetti, e sono quindi auspicabili ulteriori interventi normativi piuttosto che “unilaterali” da parte degli Uffici mediante l'emanazione di circolari.

La definizione di un sistema di interpello quanto più possibile “certo” per gli operatori ed omogeneo è peraltro un obiettivo imprescindibile per il legislatore italiano; d'altronde lo strumento dell'interpello, o come definito in ambito internazionale di “*ruling*”, ha visto sviluppare già da molto tempo un'ampia domanda da parte delle imprese le quali hanno sempre più la necessità di avere a disposizione strumenti normativi in grado di assicurare una certezza circa le conseguenze fiscali che le strategie, anche di internazionalizzazione, possono generare. In altri termini l'istituto giuridico del *ruling* è stato considerato nella dottrina tributaria internazionale come un indispensabile strumento nel mondo moderno dell'amministrazione tributaria e della *compliance*³¹⁷.

La seguente tabella mostra peraltro chiaramente la crescente diffusione dell'istituto in questione.

³¹⁷ Fonte: C. ROMANO, “*Le ragioni per un ruling europeo*”, in *Tributi e Impresa*, n. 3/2005.

Tabella 36: Numero di Circolari, Risoluzioni ed Interpelli forniti dagli Uffici tra il 2001 e il 2010

| Anno | Circolari | Risoluzioni | Interpelli |
|-------------|------------------|--------------------|-------------------|
| 2001 | 108 | 218 | 2.356 |
| 2002 | 88 | 399 | 7.570 |
| 2003 | 60 | 233 | 7.101 |
| 2004 | 55 | 165 | 7.249 |
| 2005 | 55 | 183 | 7.553 |
| 2006 | 37 | 149 | 9.068 |
| 2007 | 75 | 395 | 40.771 |
| 2008 | 62 | 482 | 19.496 |
| 2009 | 58 | 287 | 14.268 |
| 2010 | 61 | 143 | 14.787 |

Fonte: Agenzia delle Entrate

L'introduzione di un sistema di interpello, anche con riferimento al *ruling* internazionale, nel caso italiano ha avuto quindi il merito di avvicinare il Paese agli Stati che già da molto tempo adottavano tale strumento di dialogo tra fisco e contribuente, ma lo ha fatto con grande ritardo. Ad esempio il Canada ha introdotto gli istituti di *ruling* già a partire dall'inizio degli anni '70; gli Stati Uniti avevano implementato addirittura fin dal 1913 un sistema estremamente articolato gestito dall'Internal Revenue Service (IRS) basato attualmente sia su "*public ruling*" che "*private ruling*" (a sua volta suddiviso in *Private letter ruling*, *Determination letter* e *Technical Advice Memoranda*) mediante il quale è possibile accordarsi con il fisco sia preventivamente che in fase post – negoziale (c.d. *post – transaction ruling*); anche la Svezia aveva introdotto procedure di *ruling* dal 1911 limitatamente ad alcune fattispecie. Molti altri Paesi Europei, seppur con modalità, concezioni e tempi molto differenti, hanno allo stesso modo anticipato l'Italia nell'introduzione di tale strumento.

Se il *gap* normativo è stato quindi ormai colmato, ciò che rimane da fare è, come sopra si diceva, di migliorare il più possibile lo strumento in termini di certezza del diritto e di omogeneità rispetto alle varie tipologie esistenti.

2.3.3 L'evoluzione della disciplina in materia di autotutela

L'autotutela rappresenta un istituto mediante il quale l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di riesaminare alcuni atti amministrativi precedentemente emessi e annullarli o revocarli qualora siano giudicati illegittimi, in maniera tale da assicurare efficacemente l'interesse pubblico³¹⁸.

La *ratio* dell'istituto - il quale è presente in ambito tributario così come in altri ambiti quali quelli del diritto internazionale, privato e penale - deriva dal fatto che, se è vero che il soggetto pubblico per la particolare funzione che riveste e dei particolari obiettivi che persegue deve essere in una posizione di "supremazia" e dunque deve essere in grado di provvedere alla cura degli interessi collettivi mediante l'emanazione di atti unilaterali, al contempo ha l'obbligo di prevenire e rimediare ai pregiudizi che potrebbero derivare dall'attività amministrativa.

Quindi la Pubblica Amministrazione mediante l'autotutela ha "*il potere di risolvere i conflitti, potenziali e attuali, insorgenti con gli altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti od alle sue pretese*" (Benvenuti, 1959).

Il termine stesso "autotutela" deve però far immediatamente riflettere sul fatto che essa può essere attivata dagli Uffici unicamente nella circostanza in cui occorra perseguire un pubblico interesse e non per garantire al contribuente un ulteriore strumento di difesa, essendo già previste delle "tutele" in altre sedi e mediante altri istituti; in altri termini agendo in autotutela gli Uffici devono in ogni caso informare l'attività di riesame ai criteri di legittimità ed opportunità costituzionalmente previsti.

Si procederà ora, come di consueto, ad una breve ricostruzione dell'evoluzione normativa dell'istituto in esame per poi procedere ad una disamina della disciplina attualmente vigente.

Va innanzitutto rilevato prima della moderna autotutela, esistevano in passato alcuni istituti che presentavano forti analogie con la stessa. In particolare gli art. 79 e 80 del D.M. del 07/04/1988 stabilivano (*rectius*, stabiliscono essendo norme ancora in vigore per la contabilità demaniale) che i crediti erariali insussistenti dovessero subire l'annullamento d'ufficio, che sarebbe poi stato notificato al contribuente secondo le regole degli atti di accertamento.

Inoltre negli anni '20 esisteva un istituto che presentava alcune somiglianze con l'autotutela, la c.d. Legge di Registro ex art. 34 del R.D. n. 3269/1923, la quale attribuiva all'Amministrazione finanziaria il potere di modificare un atto impositivo viziato; più in particolare quindi mediante la Legge di Registro gli Uffici potevano procedere a rettificare un accertamento definitivo ritenuto in parte manchevole o erroneo.

Una parte della dottrina sosteneva inoltre che l'autotutela fosse da rinvenire negli art. 43 e 57 del dpr n. 600/1973, i quali danno la possibilità agli Uffici di integrare o modificare in senso

³¹⁸ Fonte: Consiglio di Stato, sentenza n. 1613 del 25 marzo 2004.

sfavorevole per il contribuente un atto di accertamento precedentemente emesso in presenza di elementi nuovi che giustificano tale condotta.

Altra parte della dottrina dubitava invece in merito all'esistenza di un istituto di autotutela siffatto, non essendoci alcuna norma che lo prevedesse direttamente; l'assenza di norme, unite al fatto che gli Uffici difficilmente avrebbero autonomamente attivato un istituto che avrebbe comportato *“un'implicita ammissione di un cattivo esercizio dell'attività amministrativa”* (cit. Fantozzi, 2003), rendeva dunque di fatto inesistente tale istituto nell'ordinamento tributario.

Questa conclusione era avvalorata anche da altre tesi; alcune di queste muovevano dal presupposto che i poteri degli Uffici si esaurissero con l'emanazione del primo avviso di accertamento, non potendo più questo essere successivamente modificato o annullato mentre altre si basavano sul c.d. *“principio di indisponibilità dei crediti erariali”* ex art. 188 del R.D. n. 827/199, il quale prevede l'impossibilità da parte degli agenti contabili di rinunciare ai crediti vantati dallo Stato dopo che ne sia sorto il relativo diritto.

Il primo intervento normativo che ha sancito definitivamente l'ingresso dell'istituto dell'autotutela si è avuto soltanto con l'art. 68 del Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze approvato con d.p.r. n. 287/1992 (e successivamente abrogato con l'art. 23 del d.p.r. n. 107/2001) che prevedeva che *“salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto”*.

Da questo momento in poi l'istituto in parola ha subito una serie di modifiche normative volte a definirne meglio la disciplina.

In primo luogo l'art. 2 – quater del d.l. n. 564/1994 (convertito in legge n. 656/1994) per la prima volta introdusse nell'ordinamento il termine di *“autotutela”*, per poi rinviare a successivi decreti attuativi l'afferente disciplina circa la definizione degli organi degli Uffici competenti per l'esercizio di tale potere, da esercitarsi anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità di atti illegittimi o infondati.

A seguito di tale legge delega è quindi arrivata l'emanazione dell'art. 1 del D.M. n. 37/1997, il quale prevede che *“il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione Regionale o compartimentale della quale l'ufficio stesso dipende”*. Tale istituto trova inoltre fonti primarie sia nel dettato costituzionale previsto dall'art. 97 Cost la quale stabilisce che *“i pubblici Uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”* che rispetto all'art. 10 comma 1 della legge n. 212/2000, il quale sancisce che *“i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

Altre fonti normative, rinvenibili come al solito per lo più in documenti di prassi, hanno poi ulteriormente meglio definito la disciplina dell'istituto.

- Direttiva della Direzione regionale Entrate Toscana n. 72483/00/T1 dell'11 ottobre 2000;
- Circolare della Direzione regionale Entrate Lombardia n. 11/28093 del 7 aprile 2000;
- Nota della Direzione Regionale Entrate Lombardia n. 3/82993 del 16 novembre 1999;
- Circolare del Ministero delle Finanze n. 198/S/2822/98 del 5 agosto 1998.
- Atto di indirizzo ministeriale per il conseguimento di obiettivi di politica fiscale per gli anni 2010 – 2012;
- Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 20 maggio 2010.

Compresa il significato, la *ratio* e il complesso di fonti che hanno regolato e che regolano attualmente la materia, appare a questo punto opportuno delineare la disciplina dell'autotutela.

Innanzitutto la competenza ad agire mediante autotutela spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio oppure in via sostitutiva, in presenza di grave inerzia, alla Direzione Regionale dalla quale l'ufficio stesso dipende.

Più precisamente quindi l'autotutela può essere attivata:

- Dall'amministrazione finanziaria, la quale spontaneamente procede all'annullamento parziale o totale dell'atto impositivo, anche in pendenza di giudizio o in caso di impugnabilità dell'atto qualora questo o il procedimento impositivo siano viziati; tale potere non può essere invece attivato in presenza di una sentenza passata in giudicato favorevole per gli Uffici.
- Dal contribuente, il quale deve presentare apposita istanza di autotutela. La richiesta deve essere effettuata in carta semplice mediante l'invio della stessa mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento o fax all'ufficio competente che abbia emesso l'atto impositivo. In tale circostanza nell'atto devono essere riportati, oltre che i dati anagrafici del contribuente, l'atto di cui viene richiesto parzialmente o totalmente l'annullamento, i motivi che fanno ritenere al contribuente l'atto illegittimo e l'eventuale documentazione necessaria a supportare i fatti.

I principali motivi che possono indurre gli Uffici ad agire per autotutela, o comunque il contribuente a presentare la relativa istanza, possono essere così schematizzati:

- Errore di persona;
- Errore logico o di calcolo;
- Errore sul presupposto dell'imposta;
- Doppia imposizione;
- Mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- Mancanza di documentazione successivamente sanata entro i termini di decadenza;

- Presenza dei requisiti che permettono di accedere a deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, negati dagli Uffici;
- Errori materiali del contribuente immediatamente riconoscibili dall'Amministrazione finanziaria.

E' bene sottolineare nuovamente che, in base a quanto chiarito dalla circolare n.198/98 del Ministero delle Finanze, qualunque atto viziato può essere annullato d'ufficio anche nel caso in cui siano decorsi i termini previsti per ricorrere, l'atto sia diventato definitivo, il ricorso sia stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale, vi sia pendenza di giudizio o non sia stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

La stessa circolare sopra citata ha peraltro chiarito che l'attività di autotutela rappresenta una mera facoltà per gli Uffici e non un obbligo, il cui mancato esercizio non può essere in alcun modo contestato; dello stesso avviso è la Corte di Cassazione che mediante la sentenza n. 13412/2000 del 9 ottobre ha rilevato il carattere assolutamente discrezionale dell'attività di autotutela la quale pertanto non è contestabile in sede di contenzioso tributario.

Circa gli effetti dell'attività di autotutela va in primo luogo chiarito che la presentazione della relativa istanza non sospende i termini per la presentazione del ricorso così come quelli di pagamento; tuttavia il contribuente può richiedere nell'istanza la sospensione di tali gli effetti relativi all'atto contestato.

Peraltro qualora l'ufficio competente sia inerte davanti alle richieste di autotutela avanzate dagli Uffici o dallo stesso contribuente, deve intervenire la Direzione regionale dalla quale dipende l'ufficio competente stesso il quale, ancora una volta d'ufficio o su istanza del contribuente, dovrà sollecitare o, in presenza di inerzia grave, sostituire l'ufficio nella sua attività. La Corte di Cassazione tuttavia con Sentenza n. 26313/2010 ha previsto che la mancata pronuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria su un' istanza di annullamento in autotutela non determina l' illegittimità del successivo atto impositivo.

In secondo luogo l'attività di autotutela apre una procedura di riesame dell'atto impositivo a carico degli Uffici al termine della quale è data comunicazione al contribuente, all'ufficio competente che ha emanato l'atto e all'eventuale organo giurisdizionale (in presenza di un contenzioso). Per l'annullamento degli atti impositivi con importo superiore a 516.456,90€ è altresì necessario il parere preventivo ed obbligatorio della Direzione Regionale da cui l'ufficio dipende.

A seconda degli effetti che l'annullamento produce sull'atto oggetto di controllo, l'istituto in parola si distingue in:

- Autotutela positiva. Comporta una situazione sfavorevole per il contribuente in quanto in questo caso l'attività di riesame è di tipo conservativo o addirittura incrementativo della pretesa tributaria;

- Autotutela negativa: Comporta una situazione di favore per il contribuente, in quanto l'atto viene annullato in tutto o in parte. Secondo alcuni autori l'autotutela negativa, soprattutto quando riferita ad un atto non definitivo, opererebbe come strumento deflattivo del contenzioso tributario.

Tra gli effetti dell'autotutela va poi annoverato l'impugnabilità del diniego di annullamento dell'atto di autotutela; a tal proposito è utile ripercorrere le principali sentenze che hanno, nel corso del tempo, indirizzato sempre più verso un orientamento restrittivo la Corte di Cassazione³¹⁹.

La sentenza della Suprema Corte n. 16776/2005 del 10 agosto aveva previsto che, per effetto dell'art. 12 comma 2 della legge n. 448/2001 il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, *“sussiste la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela”*.

In seguito la sentenza della Corte di Cassazione n.7388/2007 del 27 marzo ha poi statuito che *“la natura discrezionale dell'autotutela non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui si occupa tale giudice sono vincolati. Con la conseguenza che il sindacato del giudice dovrà riguardare, non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica) ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né – per i limiti posti dall'art. 4 della legge n. 2248/1865, l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario. L'invasione, da parte del giudice, della sfera discrezionale propria dell'esercizio dell'autotutela comporterebbe, infatti, un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie[...] Nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione dal giudice nell'attività amministrativa”*.

In estrema sintesi con la sentenza citata la Suprema Corte ha ritenuto che, confermata l'impugnabilità del diniego di autotutela, il sindacato giurisdizionale può spingersi fino all'accertamento della stessa esistenza dell'obbligazione tributaria, a patto che l'atto oggetto di autotutela contenga una verifica di questo tipo al suo interno.

Successivamente la Corte di Cassazione ha confermato tale orientamento con le sentenze n. 2870/2009 del 6 febbraio, n. 3698/2009 del 16 febbraio n.9669/2009 del 23 aprile e n.15451/2010 del 30 giugno, con le quali si è affermato da un lato che le cause riguardanti il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela da parte degli Uffici devono essere proposte davanti alle Commissioni Tributarie, per effetto della riforma avutasi per

³¹⁹ Fonte: G. MARINI, M. CAMPILII, *“La risarcibilità del danno da mancato esercizio di autotutela”*.

effetto dall'art. 12 della legge n. 448/2001, e dall'altro che comunque il sindacato del giudice dovrà riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria solo qualora l'atto di autotutela contenga tale verifica.

Da ultimo è opportuno rilevare che l'evoluzione della disciplina dell'autotutela, come si è avuto modo di verificare, ha percorso un cammino che è culminato nel riconoscimento di un vero e proprio diritto di difesa del contribuente dalle pretese degli Uffici; aspetto senz'altro positivo in uno scenario di costante aumento dei poteri dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia risulta necessario sottolineare una particolare criticità della disciplina sopra delineata relativa all'istituto di autotutela, che di fatto riduce notevolmente la tutela del contribuente³²⁰; in questo caso il termine "tutela" va riferita alla posizione di soggezione rispetto ad un obbligo morale degli Uffici, piuttosto che ad una carenza dell'istituto, non potendosi per l'appunto qualificare l'autotutela un surrogato agli istituti di difesa previsti dall'ordinamento.

Fatta questa premessa è ben di nuovo ricordare infatti che l'attività di autotutela rappresenta una mera facoltà per gli Uffici e non un obbligo, il cui mancato esercizio non può essere in alcun modo contestato, neanche in sede di contenzioso tributario.

Questo orientamento, accolto da svariate sentenze della Suprema Corte e del TAR, può essere però criticato; infatti anche ammettendo che il potere di riesame in capo agli Uffici sia discrezionale, non si può comunque sostenere che gli stessi siano liberi di scegliere se intervenire in presenza di un atto potenzialmente o concretamente illegittimo. Questa infatti è una circostanza che mette in pericolo l'interesse pubblico in quanto verrebbe applicata in maniera non corretta una norma tributaria; per tale ragione l'Amministrazione finanziaria sarebbe comunque tenuta ad intervenire.

2.3.4 L'evoluzione della disciplina degli strumenti deflattivi del contenzioso

Nel termine "strumenti deflattivi del contenzioso tributario" sono da ricondurre quel complesso di istituti la cui funzione è da rinvenibile nella prevenzione del contenzioso tributario.

Vari sono gli obiettivi di tali strumenti, tra i quali vanno annoverati il perseguimento di una maggior economicità processuale, il rafforzamento del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione finanziaria in sede pre- contenziosa (eccezion fatta per la conciliazione giudiziale) ed infine ragioni legate tanto al gettito dal punto di vista degli Uffici che un'imposizione più mite nell'ottica del contribuente.

La nascita - *rectius* l'affermazione in quanto alcuni strumenti hanno origini molto lontane - degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario si può idealmente ricondurre alla legge n. 241/1990 (c.d. "legge sulla trasparenza"); per effetto del testo normativo in questione, come

³²⁰ Fonte: R. PIANESE, "Il principio di autotutela nel diritto tributario", in *Diritto e Innovazione*, Speciale 2010.

accennato in precedenza, è venuto a costituirsi di riflesso un nuovo rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, con accresciuti poteri da parte di quest'ultimo ed un ruolo sempre meno passivo nelle procedure di accertamento e di pretesa tributaria in generale.

E' indubbio infatti che il merito di tale legge quello di aver dettato in modo organico, chiaro e sistematico il complesso di principi e regole generali -per lo più già sanciti in ambito costituzionale- a cui l'ordinamento deve ispirarsi, tra i quali vanno annoverati quelli di legalità e trasparenza, quest'ultima intesa come partecipazione e coinvolgimento nel cittadino alla funzione pubblica oltre che l'esercizio di questa mediante strumenti in grado di assicurare la maggior evidenza possibile dei procedimenti amministrativi (da qui l'introduzione del responsabile del procedimento amministrativo, dell'accesso agli atti, etc...).

Proprio il principio di trasparenza quindi ha trovato concreta applicazione nella materia tributaria mediante la diffusione di strumenti in grado di favorire la partecipazione del contribuente all'attività, accertatrice e non, degli Uffici; in questo senso vanno letti il diritto di interpello e l'autotutela precedentemente analizzati e, parimenti, il complesso di strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

In base alla normativa attuale gli strumenti deflattivi del contenzioso sono da ricondurre alle seguenti tipologie:

- Accertamento con adesione
- Ravvedimento operoso
- La definizione delle comunicazioni a seguito dei controlli automatizzati o formali
- L'adesione ai Processi Verbali di Constatazione
- L'adesione agli inviti al contraddittorio
- Acquiescenza
- Definizione agevolata delle sole sanzioni
- Mediazione tributaria
- Conciliazione giudiziale

Prima di procedere all'analisi di ogni singolo istituto va rilevato come nel presente elaborato si sia scelto di trattare a parte l'istituto del diritto di appello e di autotutela; questi tuttavia secondo molti autori sono da considerare alla stregua degli strumenti di cui sopra, rivestendo parimenti la funzione di anticipare la lite tra contribuente e fisco in sede amministrativa, "deflettendo" così il contenzioso tributario.

2.3.4.1 Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, regolato dall'art. 1 della legge n. 218/1997, è un istituto mediante il quale gli Uffici hanno la facoltà di definire in via amministrativa e per mezzo di contraddittorio con il contribuente le pretese tributarie relative ad un atto di accertamento precedentemente emanato, deflettendo in tal modo il contenzioso ed anticipando la successiva fase di riscossione.

Sebbene l'accertamento con adesione, - o come era precedentemente noto il "concordato" - sia stato riconosciuto solo nel 1997 come un istituto deflattivo del contenzioso, le sue origini sono molto più lontane³²¹.

Già la legge n. 1830/1864, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile, prevedeva al suo interno disposizioni mediante le quali il contribuente avrebbe potuto portare a conoscenza dell'agente delle Finanze tutti quegli elementi idonei a rettificare le osservazioni prodotte dall'agente e giungere così ad una definizione condivisa dell'imposta dovuta.

Tale istituto venne sostanzialmente confermato successivamente per molte imposte dirette ed indirette; una disciplina analoga del concordato venne infatti prevista per l'imposta complementare sul reddito (ex r.d. n. 3062/1923) mentre gli art. 41 del R.D. n. 3269/1923 e art. 44 R.D. n. 3270/1923 rispettivamente per l'imposta di registro e l'imposta di successione prevedevano la possibilità che finché la commissione tributaria non avesse deciso l'importo da sottoporre a tassazione questo poteva essere preventivamente stabilito "di concerto" tra gli Uffici e il contribuente. Ancora l'art. 292 della legge n. 1175/1931 (Testo Unico per la finanza locale) e i d.l. n. 469/1946 e 799/1948 introdussero per la prima volta il termine di "accordo" e "concordato".

Per effetto della legge n. 1/1956 (c.d. Legge Tremelloni sulla perequazione tributaria) il concordato venne inoltre denominato nell'art. 3 come "dichiarazione di cui all'art. 81 del R.D. 11 luglio 1907 n. 560 (art.3) e poi nell'art. 4 si faceva riferimento al fatto che l'attività di accertamento potesse concludersi *"con l'adesione del contribuente"* e che *"quando l'agente concordi col contribuente le somme dei redditi, fa constatare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi"*.

Altro punto di svolta, che ha portato molti autori ad individuare l'introduzione dell'istituto nell'ordinamento tributario, è stato l'art. 34 del d.p.r. n. 645/1958 il quale prevedeva che l'imponibile potesse *"essere definito con l'adesione del contribuente"*.

A seguito dell'introduzione del concordato in base alla legge di cui sopra, sorse un ampio dibattito sulla natura dell'istituto tra chi sosteneva si trattasse di un istituto transattivo ex art. 1965 cc e seguenti e chi sosteneva si trattasse piuttosto di un atto unilaterale; la tesi prevalente alla fine fu quest'ultima.

³²¹ Fonti: P. ROSSI, *"Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente"*, Giuffrè, 2008; F. GALLO: *"La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie"* in Rassegna tributaria 1994 ; F. Gallo, *"Gli strumenti di definizione preventiva"*, Il fisco, 1995.

In altri termini dottrina e giurisprudenza erano portate a pensare al concordato come un istituto caratterizzato da uno stampo prettamente amministrativo, in cui alla base dell'atto autoritativo ed unilaterale di accertamento emanato dagli Uffici si inseriva l'adesione del contribuente alla determinazione dell'importo del tributo.

Tuttavia l'introduzione del concordato ebbe allora, tanto sotto il profilo della tutela del contribuente che del gettito erariale, effetti tutto sommato negativi soprattutto in considerazione della mancanza di una concezione di reddito effettivo; da un lato infatti gli Uffici tendevano ad effettuare accertamenti approssimativi nella previsione di un successivo accordo e dall'altro i contribuenti nella stessa ottica presentavano dichiarazioni che sottostimavano l'imposta dovuta; in estrema sintesi *“si trattava di una forma di mercanteggiamento in cui entrambe le parti partivano da posizioni di cattiva coscienza”* (cfr Falsitta, 1972).

Per tale ragione, con l'avvento della Riforma tributaria avviata negli anni '70, il concordato venne dapprima ampiamente ridimensionato, per poi essere definitivamente rimosso dall'ordinamento con la conseguenza di un incremento enorme dei contenziosi in materia tributaria.

In effetti con la legge n. 825/1971 le disposizioni riguardanti l'istituto non furono riproposte per le imposte dirette e per l'Iva ma furono invece lasciate per l'imposta di registro (ex art. 50 d.p.r. 634/1972), per l'imposta sulle successioni e donazioni (ex art. 27 d.p.r. n. 637/1972) e altresì previste per l'INVIM (ex art. 3 d.p.r. n. 643/1972). Anche per l'imposta di registro e sulle successioni e donazioni tuttavia ben presto il concordato venne abrogato rispettivamente per effetto dei D.P.R. n. 131/1986 (Testo unico sull'imposta di registro) e con il D.P.R. n. 346/1990 (Testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni).

L'abrogazione dell'istituto tuttavia venne ben presto ripensata dal legislatore; infatti per effetto dell'art. 30 della legge n. 413/1991 (legge delega sulla riforma del processo tributario) si prevedeva in sede di contenzioso la possibilità di richiedere un esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario.

Tuttavia la legge che effettivamente reintrodusse l'istituto in esame nell'ordinamento tributario fu il d.l. n. 452/1994, il quale fu previsto essenzialmente per ridurre drasticamente il numero di contenziosi in essere, cresciuto in misura incontrollata negli anni passati.

Si apriva così la stagione di quelli che sono stati poi definiti i “condoni”; in questo senso i principali provvedimenti possono essere così schematizzati:

- fu reintrodotta la definizione agevolata di chiusura delle liti pendenti;
- fu data delega al Ministero delle finanze di chiarire meglio la dottrina dell'istituto dell'autotutela ex art. 68 d.p.r. n. 287/1992;
- fu introdotta la disciplina della conciliazione giudiziale con l'introduzione dell'art. 20 – bis d.p.r. n. 636/1972;
- fu introdotta la disciplina dell'accertamento con adesione ex art. 4 d.l. n. 452/1994.

In particolare l'art. 2 – bis ella legge in esame prevedeva nei vari commi che “*ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto, la rettifica delle dichiarazioni può essere definita, con unico atto, in contraddittorio e con adesione del contribuente*”. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini penali ed extratributari. I contribuenti che aderiscono all'accertamento di cui al presente articolo non sono tenuti ai fini fiscali alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili relativi all'esercizio oggetto dell'accertamento”. Ancora l'art. 5 della legge prevedeva poi che “L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva a fini extratributari. Le sanzioni amministrative per infedele dichiarazione sono applicate nella misura di un terzo del minimo.”

Il d.l. n. 452/1994 fu poi successivamente reiterato con il d.l. n. 538/1994, il d.l. 630/1994 ed infine trasfuso in legge n. 564/1994; tuttavia da un lato le norme che regolavano l'istituto ne limitavano l'ambito di applicazione alla definizione delle questioni relative all'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito di impresa o di lavoro autonomo e dall'altro gran parte della dottrina lamentava l'inesistenza di norme procedurali certe. Va inoltre notato che per effetto delle norme in questione, alle discipline dell'accertamento e della conciliazione giudiziale, erano riservati dal legislatore trattamenti sostanzialmente simili.

In seguito con il d.p.r. n. 316/1996 trovarono più compiuta attuazione le norme disciplinate dal d.l. n. 452/1994 e seguenti, con la previsione di un contraddittorio tra contribuente ed Ufficio a seguito di accertamenti, ivi compresi quelli compiuti a seguito dell'applicazione degli studi di settore e coefficienti presuntivi.

La disciplina cui sopra, insieme a quella della conciliazione giudiziale, fu infine perfezionata con l'emanazione del d.lgs. n. 218/1997; con particolare riferimento all'accertamento con adesione fu quindi ampliato notevolmente rispetto alla legge. n. 564/1994 il relativo ambito di applicazione estendendone l'utilizzo da un lato a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali e dall'altra a qualsiasi aspetto dell'accertamento, ivi compresa la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.

Oltre alla legge sopra citata attualmente altre fonti che regolano l'istituto (o che lo hanno modificato così come di seguito descritto) sono poi da rinvenire nel:

- D.l. n. 185/2008;
- D.l. n. 40/2010;
- D.l. n. 78/2010;
- D.lgs. n.141/2010
- Legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011);
- D.L. n. 98/2011;
- C.M. n. 235/E dell' 8 agosto 1997;
- Circolare dell'agenzia delle entrate. 65/E del 28 giugno 2001;

- Circolare dell'agenzia delle entrate n. 28/E dell'8 aprile 2002;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5 agosto 2011.

Il primo passo per procedere alla disamina dell'attuale disciplina dell'accertamento con adesione è da rinvenire nell'art. 1 della legge n. 218/1997 il quale prevede che *“L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti”*.

Dunque con riferimento alle condizioni di applicabilità³²² va notato in primo luogo che l'accordo tra contribuente e Uffici può riguardare a norma del dettato di legge le imposte sul reddito, l'IVA, le imposte sostitutive, le imposte addizionali e le imposte indirette (imposta sulle successioni e donazioni, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale e tutte le altre imposte indirette minori, ivi comprese quelle locali). Le principali fattispecie in cui può essere attivato l'accertamento con adesione sono quindi riconducibili a:

- Rettifiche da accertamenti induttivi;
- Rettifiche basate su presunzioni semplici delle dichiarazioni presentate da persone fisiche;
- Accertamenti sintetici;
- Accertamenti d'ufficio in caso di omessa presentazione della dichiarazione;
- Accertamenti basati sugli studi di settore o i parametri;
- Accertamenti basati su diverse qualificazioni del reddito imponibile.

In secondo luogo con il nuovo dettato normativo non esistono più limitazioni soggettive; pertanto l'istanza può essere presentata da:

- Persone fisiche;
- Società di persone;
- Associazioni professionali;
- Società di capitali;
- Enti;
- Sostituti di imposta.

Va altresì notato che con riferimento all'ambito soggettivo e in particolare nel caso di reddito prodotto in forma associata (società di persone, associazioni professionali ed aziende coniugali) importanti novità sono arrivate per effetto della modifica all'art. 4 del d.lgs. n. 218/1997, avvenuta con l'emanazione dell'art. 27, comma 4 – bis, del d.l. n. 185/2008. Le modifiche citate hanno infatti previsto che gli Uffici territorialmente competenti debbano

³²² Fonte: R. FANELLI, *Strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, Supplemento a pratica fiscale e professionale n. 39 del 18 ottobre 2010.

effettuare la definizione del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge con un unico atto e previo contraddittorio; qualora uno di questi soggetti non avesse risposto all'invio al contraddittorio o sia rifiutato di sottoscrivere l'accordo, vedrà rettificarsi il reddito in base all'accertamento effettuato verso i soggetti principali e altresì non vedrà applicate nei suoi confronti le norme di favore attinenti alla riduzione delle sanzioni e agli interessi sui contributi assistenziali e previdenziali.

Da ultimo importanti modifiche sono arrivate per le società che abbiano potato per il regime della trasparenza fiscale ex art. 115 Tuir; infatti per effetto dell'introduzione dell'art. 9 – bis del d.lgs. n. 218/1997, avvenuta con l'art. 35, comma 2, del d.l. n. 78/2010 (convertito in legge n. 122/2010), è stato previsto che la rettifica del reddito in sede di accertamento con adesione si effettua con un unico atto (al posto del doppio livello di accertamento previgente) emesso dall'ufficio competente sulla consolidata e notificato anche alla consolidante; nel contraddittorio sono quindi invitate tanto la consolidate che la società consolidante e l'atto di adesione si ritiene perfezionato al pagamento delle somme dovute da uno qualsiasi dei soggetti sopra.

In terzo luogo l'istituto in parola può essere attivato su istanza del contribuente oppure d'Ufficio.

Nel primo caso il contribuente deve presentare istanza nella circoscrizione territoriale in cui ha il domicilio fiscale, redigendo la domanda in carta libera e senza particolari formalità, salvo l'espressa volontà di attivare la procedura in parola. L'attivazione dell'istituto può peraltro sia prima dell'emissione dell'avviso di accertamento successivamente ad Accessi, Ispezioni e Verifiche sia a seguito della notifica dell'atto entro 60 giorni.

In quest'ultima circostanza un'altra condizione fondamentale affinché l'istituto possa essere correttamente attivato è che il contribuente che intenda presentare istanza a seguito della notifica di un avviso di accertamento non abbia presentato ricorso per quest'ultimo in commissione tributaria; in tale ipotesi infatti le tutele del contribuente sono affidate al giudice tributario, oltre che ad altre tipologie di istituti (come la conciliazione giudiziale). Non realizza invece condizione di procedibilità la circostanza nella quale il contribuente si sia rifiutato di definire per adesione il processo verbale di constatazione.

Nel secondo caso invece l'Ufficio può attivare (ma non è obbligata a farlo) la procedura di accertamento con adesione, ma solo prima dell'emissione di un avviso di accertamento o rettifica, previo invito al contraddittorio verso il contribuente. In tale circostanza l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o altro procedimento formale di notifica, indicando nella stessa i periodi di imposta suscettibili dell'accertamento, data, ora e luogo ove il contribuente deve presentarsi, le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata e i motivi alla base della pretesa tributaria. Se a seguito dell'invio a comparire il

contribuente non risponde, l'amministrazione finanziaria potrà procedere all'emissione dell'avviso di accertamento.

Con riguardo agli effetti dell'attivazione della procedura in esame, occorre distinguere anche in questo caso se l'istanza viene presentata dal contribuente oppure d'Ufficio.

Nel caso di presentazione dell'istanza da parte del contribuente, occorrerà inoltre distinguere se questa è stata presentata prima o dopo rispetto l'emissione dell'avviso di accertamento.

Nella prima ipotesi, e quindi nel caso in cui il contribuente sia stato oggetto di Accessi, Ispezioni e Verifiche ex art. 33 dpr n. 600/1973, una volta che sia stata presentata istanza secondo le modalità cui sopra, gli Uffici valuteranno l'opportunità di invitare il contribuente a comparire in base all'analisi del Processo Verbale di Costatazione e degli altri elementi a disposizione.

Occorre altresì rilevare che l'eventuale invito al contraddittorio spedito al contribuente a seguito della presentazione da parte di questo di istanza non può essere suscettibile di definizione agevolata nel caso in cui l'accesso, l'ispezione o la verifica si siano conclusi con la redazione di un Processo Verbale di Costatazione.

Nella seconda ipotesi dalla data di presentazione dell'istanza i termini sono sospesi per 90 giorni; peraltro tale termine di sospensione si protrae anche nel caso in cui la procedura dovesse concludersi negativamente o comunque interrompersi prima di 90 giorni.

Entro 15 giorni di presentazione dell'istanza gli Uffici formulano e notificano al contribuente l'invito a comparire, comprensivo del contenuto sopra visti; come chiarito dalla C.M. n. 235/E/1997 la notifica di tale atto tuttavia non obbliga in nessuno modo gli Uffici successivamente a concludere l'accordo o comunque a ridimensionare la pretesa tributaria.

Nel caso in cui la procedura sia stata attivata d'Ufficio, così come nei casi di accoglimento dell'istanza presentata dal contribuente, come detto viene notificato un invito a comparire al contribuente che apre la successiva fase del contraddittorio.

La fase in parola è finalizzata da un lato alla possibile riquantificazione dell'imposta dovuta e dall'altro alla riduzione delle sanzioni; tale fase può svolgersi in più incontri e in ciascuno di essi deve essere redatto un apposito verbale. L'invito a comparire peraltro rappresenta un obbligo giuridico e non una facoltà in presenza di accertamenti basati sugli studi di settore (ex art. 10, comma 3 – bis, legge n. 146/1998) e per gli accertamenti sintetici (ex art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600/1973, così come modificato dall'art. 22 del d.l. n. 78/2010).

Il procedimento si conclude nel momento in cui le parti sono pervenute ad un accordo oppure in mancanza dello stesso (anche nel caso in cui sono scaduti i termini).

Nel primo caso viene redatto un avviso di accertamento con adesione in duplice copia, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio competente, in cui sono indicati per ciascun tributo *“gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda nonché la liquidazione delle maggior imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale”*. In tale circostanza, e questo è uno dei più importanti effetti dello strumento deflattivo in esame, le

sanzioni vengono ridotte ad 1/3 del minimo³²³ e quelle accessorie non possono essere irrogate; la determinazione delle sanzione avviene peraltro, in presenza di violazioni relative a più tributi, calcolando la sanzione relativa per ogni tributo e per ogni singola annualità e poi la somma di queste, ridotta di 1/3, darà luogo alla sanzione complessivamente dovuta.

L'accordo peraltro può ritenersi perfezionato solo al versamento delle somme risultanti dall'accordo stesso, da eseguirsi entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione mediante il modello F24 ed F23 (nel caso di imposta di registro e tributi indiretti).

Tuttavia, in luogo del versamento in un'unica soluzione, è data la possibilità al contribuente di beneficiare di una rateizzazione degli importi dovuti; in questo caso sono previste un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo (le quali diventano 12 in presenza di importi superiori a 51.645,69€), la cui prima deve essere pagata entro 20 giorni dalla redazione dell'atto. Condizioni imprescindibili affinché la rateizzazione vada a buon fine sono la presentazione di idonee garanzie, il regolare pagamenti delle rate e degli interessi; tuttavia l'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997, così come modificato dall'art. 3 del d.l. n. 40/2010³²⁴, ha previsto l'esenzione dall'obbligo di presentazione di garanzie in presenza di importi dovuto nelle rate successive alla prima inferiori a 50.000€. In realtà l'art. 9 comma 5 del d.lgs. n.141/2010 ha nuovamente previsto l'obbligo di presentazione di garanzie anche per importi inferiori a 50.000€; in seguito il più recente d.l. n. 98/2011 è stato eliminato il citato obbligo per tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, con la conseguenza che essi, ivi compreso l'accertamento con adesione, possono prevedere il versamento rateale delle somme senza necessità di prestare alcun tipo di garanzia.

A seguito del pagamento dell'importo dovuto in un'unica soluzione o della prima rata, il contribuente ha inoltre l'obbligo di far pervenire entro 10 giorni all'Ufficio competente la quietanza di avvenuto pagamento, accompagnata dall'eventuale documentazione attestanti le garanzie in presenza di rateizzazione ove richieste.

Circa gli effetti dell'inadempimento di quanto previsto dall'accordo da parte del contribuente l'art. 23, comma 17, lett. c) del d.l. n. 98/2011 (Manovra correttiva di luglio 2011) ha inasprito l'apparato sanzionatorio modificando il previgente art. 8, comma 3 – bis del d.lgs. n. 218/1997 (così come la disciplina della conciliazione giudiziale), con la previsione che in caso di omesso versamento o ritardo del pagamento delle rate successive alla prima *“entro il termine*

³²³ Le sanzioni sono state aumentate da 1/4 del minimo ad 1/3 del minimo per effetto della legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011) in relazione agli atti definibili emessi dall'agenzia a partire dal 01/02/2011.

³²⁴ In realtà l'art. 9 comma 5 del d.lgs. n.141/2010 ha nuovamente previsto l'obbligo di presentazione di garanzie anche per importi inferiori a 50.000€; in seguito il più recente d.l. n. 98/2011 è stato eliminato il citato obbligo per tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, con la conseguenza che essi, ivi compreso l'accertamento con adesione, possono prevedere il versamento rateale delle somme senza necessità di prestare alcun tipo di garanzia.

*di pagamento della rata successiva*³²⁵, l'importo ancora dovuto e le relative sanzioni, applicate in misura doppia sull'importo residuo del tributo, sono immediatamente iscritte al ruolo con il conseguente venir meno dell'accordo.

Oltre a quelli visti fino a questo momento ulteriori effetti discendono dall'accertamento con adesione, tra i quali vanno ricordati l'impugnabilità dell'atto di accertamento così definito, la sua irrilevanza ai fini extratributari (anche se, secondo quanto previsto dalle Circolari dell'agenzia delle entrate n. 4/E del 16 febbraio 2009 e n. 154/E del 4 agosto 2000, l'adesione all'accertamento può costituire un'attenuante³²⁶), l'estinzione dell'obbligazione tributaria per tutte le parti coobbligate nel caso di imposta di registro, INVIM, imposta sulle successione e donazioni ed imposta ipotecaria e catastale ed infine l'impossibilità della successiva modificazione o integrazione dell'atto da parte degli Uffici.

Peraltro il fatto che l'atto di accertamento con adesione non sia successivamente modificabile o integrabile non esclude la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di porre in essere entro i termini di decadenza altre attività accertatrici, con particolare riferimento alle ipotesi in cui:

- Sorgano nuovi elementi in base ai quali sia possibile accertare un maggior reddito superiore al 50% del reddito definito con l'atto e comunque non inferiore a 77.468,53€; in tal senso tuttavia l'art. 70, comma 3, della legge n. 342/2000 ha precisato che se l'adesione dell'accertamento è avvenuta in base all'applicazione di parametri o studi di settore, i limiti sopra esposti sono derogabili;
- La definizione abbia riguardato accertamenti parziali, ivi compresa l'adesione al Processo Verbale di Costatazione;
- La definizione abbia riguardato redditi derivanti da partecipazioni in società o in associazioni o in aziende coniugali non gestite in forma societaria.

³²⁵ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5 agosto 2011 ha tuttavia precisato che *“in conseguenza dell'avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997. L'Ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione”*.

In estrema sintesi l'interpretazione fornita dagli Uffici è che se il contribuente omette di versare una rata successiva alla prima entro il termine di scadenza ma poi mediante ravvedimento provvede ad effettuare il pagamento entro il termine di scadenza della rata successiva, si applica comunque la sanzione prevista per ritardati od omessi versamenti ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997; qualora invece vi sia un omesso versamento della rata successiva alla prima entro il termine di scadenza della successiva verrebbe ad applicarsi la sanzione prevista dal d.l. 98/2011 di cui sopra. In altri termini per l'Agenzia le due sanzioni sarebbero complementari tra di loro e quindi in ogni caso il contribuente che ritardi il pagamento sarà sottoposto a relativa sanzione.

³²⁶ Fino al 2000 tra gli aspetti più vantaggiosi dell'accertamento con adesione vi era invece l'inapplicabilità, anche per i periodi anteriori all'entrata in vigore della norma, delle sanzioni per i reati contravvenzionali ex legge n. 516/1982.

Posta in essere un'analisi dell'evoluzione normativa e della disciplina dell'accertamento con adesione, risulta opportuno procedere a qualche considerazione conclusiva.

In primo luogo lo strumento in esame, come si è avuto modo di verificare, nella sua evoluzione ha subito certamente importanti modifiche per il contribuente che lo hanno reso in molti casi uno strumento preferibile al ricorso tributario, sia per l'ampliato ambito oggettivo e soggettivo (e in generale per una disciplina molto più concreta e articolata) rispetto alle previsioni originarie, nonché per gli indubbi vantaggi in termini di riduzione della maggior imposta accertata, delle sanzioni e, seppur in misura oggi ridotta, dei reati extratributari per l'effetto attenuante dell'istituto. Allo stesso modo le modifiche viste hanno dato luogo ad uno strumento ampiamente utilizzato dagli Uffici per i vantaggi derivanti in termini di rapidità dell'attività di riscossione e per la riduzione dei contenziosi in essere.

Altra importante considerazione è in merito all'evoluzione dello strumento in esame rispetto ad uno strumento per molti versi simile, cioè l'autotutela precedentemente analizzata; il percorso normativo dei due strumenti, per quanto possano sembrar appartenere ad uno stesso *genus*, è infatti stato molto diverso e quindi oggi grandi differenze esistono tra i due istituti.

In primo luogo i presupposti di applicazione sono diversi: se quello principale dell'autotutela è da ricercare in un atto viziato, nel caso dell'accertamento con adesione il tentativo delle parti è piuttosto quello di trovare un accordo su una questione controversa nelle questioni di diritto e di fatto.

In secondo luogo anche la *ratio* dei due strumenti è diversa: se l'autotutela rappresenta l'espressione del potere amministrativo volto al perseguimento di un pubblico interesse e dunque un'equa imposizione che si realizza nell'annullamento di un atto di certo erroneo o viziato, nel caso dell'accertamento con adesione la pretesa degli Uffici viene ridimensionata a prescindere dalla legittimità dell'atto impositivo ad esempio per carenze nella fase istruttoria o ancora per evitare di incorrere nella variabilità dei processi o degli orientamenti giurisprudenziali.

Anche l'*iter* procedurale appare nettamente differente soprattutto sotto il profilo dell'attivazione dell'istituto; se l'autotutela può essere attivata entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento, nel caso dell'accertamento con adesione il termine ultimo è costituito dalla prima udienza di trattazione davanti la commissione tributaria per effetto dell'impugnazione dell'atto.

Da ultimo si rileva anche la grande differenza che svolge il contribuente nei due istituti; nell'autotutela l'intervento di questo è meramente eventuale, mentre esso è reso necessario nel caso dell'accertamento con adesione.

Occorre a questo punto chiedersi se i due strumenti di difesa del contribuente, autotutela e accertamento con adesione, siano cumulabili.

A tal proposito una parte della dottrina ritiene tale circostanza da escludersi per effetto dell'art. 2 comma 3 e 4, del d.lgs. n. 218/1997, il quale prevede che “*l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio*”; secondo altra parte della dottrina sarebbe invece ammessa la cumulabilità dei due istituti sempreché siano rispettati i termini decadenziali.

2.3.4.2 Ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997, rappresenta uno strumento di prevenzione della lite mediante il quale il contribuente regolarizza di *sua sponte* una violazione fiscale correggendo la propria posizione rispetto al fisco con il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta.

Le origini normative del ravvedimento operoso sono da rinvenire nell'art. 14 della legge n. 408/1990, la quale prevedeva un ambito di applicazione limitato nell'ambito dell'IVA e delle imposte dirette e soltanto per alcune tipologie specifiche di violazioni.

L'istituto in parola è stato quindi meglio definito con il sopra citato d.lgs. n. 472 e poi modificato da varie leggi e chiarito da alcune fonti di prassi successivamente riportate:

- D.l. n. 185/2008 (convertito in legge n. 2/2009);
- D.lgs. n. 74/2000;
- legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011);
- D.l. n. 98/2011;
- C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998;
- C.M. n. 184/E del 13 luglio 1998;
- C.M. n. 192/E/98/117294 del 23 luglio 1998;
- C.M. n. 98/E del 17 maggio 2000;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 26 settembre 2005;

Si procederà di seguito all'analisi della disciplina dell'istituto in esame partendo come al solito dalle condizioni di applicabilità³²⁷.

Proprio questo infatti è il profilo che ha maggiormente interessato il passaggio dalla vecchia disciplina alla nuova contenuta nel d.lgs. n. 472/1997, con la previsione nell'estensione dell'utilizzo dello strumento in questione a tutte le violazioni di tutti i tributi e per tutti i contribuenti; rientrano così nel suo ambito di applicazione tutti i tributi diretti ed indiretti e le principali violazioni quali:

- Omesso versamento di un tributo o di un acconto;

³²⁷ Fonte: A. COSCARELLI, N. MONFREDA, *Sanzioni tributarie e ravvedimento operoso*, Maggioli editore, 2012.

- Violazioni formali, cioè errori ed omissioni che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, ma le quali creano comunque un ostacolo all'attività di accertamento;
- Violazioni sostanziali, cioè errori ed omissioni che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo;
- Omessa presentazione della dichiarazione.

Tuttavia in merito a tali violazioni alcune condizioni risultano essere necessarie affinché l'istituto possa essere attivato correttamente; è infatti imprescindibile che la violazione:

- non sia già stata constatata e notificata formalmente³²⁸;
- non siano stati posti in essere dagli Uffici accessi, ispezioni e verifiche³²⁹;
- non siano iniziate altre attività di accertamento (come inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti ed invio di questionari ex art. 51, comma 2, del d.p.r. n. 633/1972 e art. 32 d.p.r. n. 600/1973) di cui sia stata resa comunicazione al contribuente.

Peraltro tali cause preclusive di attivazione dell'istituto devono essere riferite, oltre che al contribuente medesimo, anche rispetto ai soggetti solidalmente obbligati.

Con riferimento ai termini entro cui effettuare la regolarizzazione sono previste tassativamente dalla legge alcune scadenze.

In primo luogo per i tributi ove è richiesta dichiarazione annuale, il termine ultimo è il giorno di scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della commissione della violazione; nel caso di violazione attinente all'omissione di dichiarazione il termine si riduce però a 90 giorni dalla relativa scadenza. Se invece non è prevista la dichiarazione periodica la regolarizzazione deve avvenire nell'anno dell'omissione.

Per quanto concerne il procedimento, esso si basa essenzialmente su alcune fasi fondamentali che devono essere poste in essere dal contribuente.

La prima operazione a carico dello stesso consiste nella rimozione formale della violazione, la quale si estrinseca generalmente nel pagamento del tributo precedentemente non versato o dell'emissione o registrazione di un certo documento; il versamento del tributo deve essere ovviamente accompagnata dal pagamento degli interessi di mora e delle sanzioni in misura ridotta. Concretamente tali importi vanno poi versati mediante il modello F24 ed F23 a seconda della tipologia di tributo; il primo andrà usato relativamente ai tributi diretti, il secondo per quelli indiretti.

³²⁸ Ne consegue, come chiarito dalla C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998, che il ravvedimento è ammesso in presenza di violazioni contestate ma non ancora portate a conoscenza formalmente al contribuente e ai soggetti solidalmente obbligati mediante notifica.

³²⁹ In tal caso il ravvedimento è ammesso a condizione che gli Accessi, Ispezioni e Verifiche abbiano riguardato periodi di imposta diversi o tributi diversi da quello oggetto dell'istituto.

L'effetto fondamentale provocato dal ravvedimento operoso è, come anticipato, la riduzione delle sanzioni relativa alla violazione commessa del contribuente; tuttavia l'apparato sanzionatorio in forma ridotta previsto dal legislatore non è unico, ma piuttosto varia in ragione della tipologia di violazione e del tempo entro cui essa è stata sanata mediante ravvedimento. Va peraltro notato che la legge n. 220/2010 (Legge di stabilità per il 2011) ha profondamente modificato il sistema sanzionatorio previgente, che attualmente è basato sulle disposizioni che seguono³³⁰.

In primo luogo va rilevato che in presenza di una violazione attinente agli omessi o tardivi versamenti del tributo, il pagamento anticipato di 30 giorni rispetto alle scadenze da diritto al contribuente di ottenere uno sconto sulle sanzioni pari ad 1/10 del minimo (3% in luogo del precedente 2,50%) rispetto all'ordinaria sanzione del 30%; tale è il c.d. "ravvedimento breve". Peraltro sempre nel caso di regolarizzazione relativa agli omessi o tardivi versamenti l'art. 23, comma 21, del d.l. n. 98/2011 ha poi introdotto la previsione di un'ulteriore riduzione della sanzione dal 3% allo 0,2% per ogni giorno di ritardo se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza mentre quello degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta entro il termine di trenta giorni dalla scadenza (c.d. "ravvedimento *sprint*").

Infine nel caso di regolarizzazione in ritardo del versamento ed oltre i trenta giorni dalla originaria scadenza del tributo, la sanzione sale fino al 3,75% (in luogo del precedente 3% in vigore fino al 31 gennaio 2011) più gli interessi legali che decorrono dalla data originaria di scadenza; si parla in questo caso del c.d. "ravvedimento lungo".

In secondo luogo se la violazione riguarda omissioni e irregolarità che incidono direttamente sulla determinazione del tributo (o sul relativo versamento) se il pagamento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa la sanzione applicabile è pari ad 1/8 del minimo (3,75% in luogo del 3% in vigore fino al 31 gennaio 2011); stessa sanzione si applica anche nel caso in cui il versamento avvenga entro dodici mesi dalla violazione, se non sussiste l'obbligo di presentazione di dichiarazione.

³³⁰ Fino al 29 novembre 2008, in base all'originario art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 peraltro le sanzioni erano le seguenti (Fonte: Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del marzo 2009):

- In presenza di versamento del tributo o dell'acconto non versato entro 30 giorni dalla data dell'omissione si applicava la sanzione ridotta ad 1/8 del minimo; il d.l. n. 185/2008 ha poi modificato la sanzione ad 1/12 del minimo;
- In presenza di una regolarizzazione di errori e omissioni entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale fosse stata commessa la violazione, o in mancanza di obbligo di presentazione della dichiarazione, entro un anno dall'omissione o dall'errore si applicava la sanzione ridotta ad 1/5 del minimo; il d.l. n. 185/2008 ha poi modificato la sanzione ad 1/10 del minimo.
- In presenza di presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine si applicava la sanzione ridotta ad 1/8 del minimo; il d.l. n. 185/2008 ha poi modificato la sanzione ad 1/12 del minimo. (Fonte: Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del marzo 2009).

In terzo ed ultimo luogo se la violazione attiene all'omessa presentazione della dichiarazione annuale e il ravvedimento avviene entro 90 giorni dalla commessa violazione, la sanzione è pari a 1/10 del minimo (3% in luogo del precedente 2,5% in vigore fino al 31 gennaio 2011).

Infine si rileva che quando ai fini dell'applicazione del ravvedimento operoso sia previsto l'obbligo di una dichiarazione integrativa, il contribuente deve presentare la stessa entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'errore o l'omissione si sono verificati, dando quindi evidenza al suo interno delle correzioni ed integrazioni e del fatto che si tratta appunto di una dichiarazione integrativa.

Oltre all'effetto riguardante la riduzione delle sanzioni, il ravvedimento operoso produce anche altri effetti di minor rilievo quali l'inapplicabilità delle sanzioni accessorie, l'inapplicabilità del cumulo giuridico sulle singole sanzioni conseguenti al ravvedimento e l'impossibilità che la violazione regolarizzata costituisca un precedente ai fini della recidiva.

2.3.4.3 Adesione al Processo Verbale di Constatazione e all'invito al contraddittorio

L'adesione al Processo verbale di constatazione e all'invito al contraddittorio rappresentano innanzitutto due strumenti che appartengono al *genus* dell'accertamento con adesione, in quanto ne costituiscono due casi particolari, riguardanti il momento precedente rispetto l'emissione di un atto di accertamento³³¹. Essi sono peraltro inquadrati nella stesso d.lgs. n. 218/1997 - il quale come si è visto è il decreto istitutivo dell'accertamento con adesione – così come modificato rispettivamente dal d.l. n. 112/2008 e d.l. n. 185/2008 e successive modificazioni.

L'adesione al Processo Verbale di Constatazione, previsto dall'art. 5 – bis del d.lgs. n. 218/1997 (così come modificato dall'art. 83, comma 8, del d.l. n. 112/2008), rappresenta un istituto mediante il quale il contribuente può prestare adesione al PVC emesso dagli Uffici - in materia di imposte sui redditi, Irap, addizionali, contributi previdenziali e di IVA - il quale deve dar luogo alla successiva emissione di avviso di accertamento parziale (ex art. 41 – bis del d.p.r. n. 600/1973 e art. 54, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972).

La *ratio* dell'istituto è da ricercare nella semplificazione della gestione dei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ispirandoli a principi di reciproco affidamento e di agevolazione per il contribuente mediante la riduzione dei tempi di definizione degli accertamenti.

La disciplina di tale strumento deflattivo del contenzioso è da rinvenire, oltre che nella legge sopra citata, nelle seguenti fonti:

- Art. 83, comma 18, d.l. n. 112/2008 (convertito in legge n. 133/2008);

³³¹ Fonte: R. FANELLI, *Strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, Supplemento a pratica fiscale e professionale n. 39 del 18 ottobre 2010.

- D.l. n. 78/2010;
- Legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011);
- C.M. n. 235/E dell'8 agosto 1997;
- Nota agenzia delle Dogane n. 11636 del 27 agosto 2008;
- Circolare Agenzia delle Entrate n.55/E del 17 settembre 2008;
- Circolare Agenzia delle dogane n. 38/D del 23 ottobre 2008;
- Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 426/E del 6 novembre 2008;
- Circolare Agenzia delle entrate n. 8/E del 13 marzo 2009.

Circa le condizioni di applicabilità dello strumento in parola, in primo luogo possono essere ricondotti nel suo ambito di applicazione i PVC che contengono la constatazione di violazioni “sostanziali” della normativa afferente alle imposte sui redditi, Irap, addizionali, contributi previdenziali e di IVA; tra tali violazioni sono ricomprese l'omessa dichiarazione di redditi in tutto o in parte, l'applicazione di deduzioni, detrazioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, imposte non versate.

In secondo luogo, l'adesione può avere ad oggetto unicamente il contenuto integrale del PVC; in base a quanto detto sopra ne consegue che il contribuente può aderire tuttavia solo alle violazioni sostanziali, se nell'atto sono ricomprese violazioni anche di altra natura (es. violazioni attinenti a tributi non richiamati dalla norma, violazioni formali). Per le violazioni sostanziali tuttavia l'adesione deve essere appunto integrale.

Altra condizione di applicabilità riguarda il fatto che l'adesione deve avvenire entro il termine perentorio dei 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale tramite una comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che ha redatto l'atto in questione; la comunicazione, che può essere notificata mediante consegna diretta o spedita mezzo posta mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, deve essere effettuata mediante un apposito modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2009. Nella comunicazione inoltrata dal contribuente devono quindi essere contenute la sottoscrizione del contribuente (o del suo legale rappresentante), i relativi dati anagrafici e la chiara indicazione relativa al PVC.

Va inoltre rilevato che sotto il profilo delle modalità di presentazione della comunicazione, similmente a quanto accaduto con l'accertamento con adesione, importanti novità concernenti le società di persone, i soggetti che applicano il regime del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale sono arrivate con l'art. 35, comma 1, del d.l. n. 78/2010 (convertito in legge n. 122/2010) per le quali sono state previste particolari procedure.

Tra gli effetti dell'attivazione dell'istituto, va rilevato innanzitutto il fatto che gli Uffici, a seguito della comunicazione del contribuente secondo le modalità sopra descritte, devono notificare allo stesso entro 60 giorni un atto di definizione dell'accertamento parziale; in altri

termini quindi il perfezionamento della definizione deve necessariamente avvenire mediante l'emissione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale riflettente i contenuti del processo verbale di constatazione.

Qui si rileva peraltro una particolarità esistente tra la definizione del PVC e l'accertamento con adesione; mentre per quest'ultimo il versamento avvenuto in un'unica soluzione o della prima rata determina automaticamente il perfezionamento della definizione, la definizione dell'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali si perfeziona invece, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione.

Nell'atto inoltrato dal contribuente devono quindi essere ricompresi separatamente per ogni tributo gli elementi e la motivazione su cui si basa la definizione e la liquidazione delle maggiori imposte, degli interessi, delle sanzioni e di ogni altro importo dovuto.

Il versamento delle somme dovute (comprendente al tributo, interessi legali e sanzioni in misura ridotta) deve quindi avvenire entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale; è prevista la possibilità per il contribuente di effettuare un pagamento in un'unica soluzione o rateale ed in questo secondo caso si applica la disciplina precedentemente vista per l'accertamento con adesione. Si ricorda quindi è che ammesso il versamento in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo oppure di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia; *“qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973”* (cit. Circolare Agenzia delle entrate n. 55/E del 2008) e contestualmente viene applicata la sanzione del 30% per omesso versamento ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997.

Concretamente il versamento avviene mediante il modello F24, in cui deve essere data indicazione nell'apposita sezione del codice tributo.

L'effetto fondamentale dello strumento deflattivo in parola risulta, come è chiaro, dalla riduzione delle sanzioni e di quelle “collegate al tributo”; l'art. 2, comma 5, del d.lgs. n. 218/1997 stabilisce infatti che le sanzioni siano ridotte ad 1/8 del minimo previsto dalla legge (quindi la metà delle sanzioni previste per l'accertamento con adesione). Anche in questo caso la sanzione viene calcolata limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo di imposta, e la sanzione complessivamente dovuta dal contribuente, ridotta ad 1/8, deriva dalla somma di queste. Questa quantomeno era la disciplina prevista per l'istituto in parola per gli atti notificati fino al 31/01/2011; la legge di stabilità per il 2011, così come per gli altri istituti, ha infatti modificato la sanzione portandola ad 1/6 del minimo per gli atti notificati a partire dal 01/02/2011.

Altri effetti minori della definizione al Processo Verbale di Constatazione, in maniera analoga a quanto riscontrato nell'accertamento con adesione, sono l'impossibilità di impugnare l'atto,

l'irrelevanza dell'adesione ai fini extratributari (salvo quando detto a proposito dell'attenuante nell'accertamento con adesione).

Risulta infine opportuno chiarire cosa accade nella circostanza di mancata adesione al PVC; in questo caso evidentemente saranno attivate le successive fasi dell'accertamento consistenti sinteticamente nel trasferimento dell'atto agli Uffici per la ricostruzione di quanto dovuto dal contribuente.

Peraltro in questa fase, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, gli Uffici possono invitare al contraddittorio il contribuente; a questo punto tuttavia non potrà essere esperibile l'altro strumento deflattivo del contenzioso riguardante l'adesione all'invito al contraddittorio oggetto di successiva trattazione, ma il contribuente, ai sensi dell'art. 5, comma 1 – quinquies del d.lgs. n. 218/1997, avrà unicamente la possibilità di avvalersi della procedura di accertamento con adesione ordinaria .

L'adesione all'invito al contraddittorio, previsto dall'art. 5 comma 1 –bis del d.lgs. n. 218/1997 così come modificato dall'art. 27, comma 1, lett b) della legge n. 185/2008, rappresenta un istituto mediante il quale il contribuente può accettare i contenuti di un invito al contraddittorio ottenendo in tal modo lo stesso regime agevolato previsto per l'adesione al processo verbale di constatazione.

Le principali fonti che regolano tale strumento deflattivo del contenzioso, oltre il d.lgs. n. 218/1997, sono di seguito schematizzate.

- D.l. n. 185/2008 (convertito in legge n. 2/2009);
- Legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011);
- C.M. n. 235/E dell'8 agosto 1997;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 65/E del 28 giugno 2001;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 16 febbraio 2009.

La *ratio* dell'istituto in parola, analogamente a quanto detto nel caso dell'adesione al PVC, risulta essere quella di semplificare ed ispirare in base al principio dell'affidamento i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, nonché quella di ridurre i tempi di definizione degli accertamenti e i contenziosi tributari.

Per quanto riguarda le condizioni di applicabilità dell'istituto va in primo luogo rilevato che per mezzo dell'istituto in esame il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, Iva ed imposte indirette (imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta ipotecaria e catastale ed altre minori); già qui si rileva una prima differenza rispetto all'adesione al PVC, con il quale non possono essere invece definiti atti concernenti le imposte indirette.

In secondo luogo, affinché sia esperibile la procedura relativa all'adesione all'invito al contraddittorio, occorre che questa non sia stata preceduta dalla notifica di un processo

verbale di constatazione a cui il contribuente, in sussistenza dei presupposti, abbia mancato di aderire; in questo caso infatti, come sopra rilevato, il contribuente avrà unicamente la possibilità di avvalersi dell'accertamento con adesione. Questa regola generale tuttavia, trova alcune rilevanti deroghe.

La prima è rinvenibile nel fatto che in ogni caso rimane la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'adesione all'invito al contraddittorio qualora siano state contestate nel processo verbale di constatazione violazioni non definibili ex art. 5 – bis, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997.

La seconda deroga riguarda invece la circostanza nella quale l'invito al contraddittorio si discosti nei contenuti rispetto al processo verbale di constatazione; in questo caso infatti la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 16 febbraio 2009 ha chiarito che *“la preclusione in parola non operi qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate. In concreto, quindi, se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva debba riguardare imponibili o imposte di entità diversa da quella risultante dal processo verbale (definibile ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 281 del 1997), l'invito conseguentemente emesso resterà definibile, per adesione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis (anche ove si tratti di imponibili e/o imposte inferiori a quelle oggetto delle violazioni constatate)”*.

Infine la terza e ultima deroga si realizza nel momento in cui al contribuente sia stato notificato precedentemente un Processo Verbale di Constatazione il quale contiene la contestazione di violazioni che non consentono l'emissione di un successivo avviso di accertamento parziale (requisito essenziale come si è visto per l'adesione al PVC); anche in questo caso quindi il contribuente potrà aderire all'invito al contraddittorio.

La Circolare sopra citata contiene inoltre al suo interno un'esemplificazione delle violazioni definibili mediante adesione all'invito al contraddittorio, così come di seguito riportato³³²:

- accertamenti d'Ufficio, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione, basati su presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza;
- rettifiche di cui all'art. 38, terzo comma, ed all'art. 39, primo comma, lettera d) del d.p.r. n. 600 del 1973, nonché di cui all'art. 54, secondo comma del d.p.r. n. 633 del 1972, basate su presunzioni semplici;
- accertamenti induttivi di cui all'art. 39, secondo comma, del d.p.r. n. 600 del 1973 e all'art. 55 del d.p.r. n. 633 del 1972;
- accertamenti con metodo sintetico di cui all'art. 38, quarto comma del d.p.r. n. 600 del 1973.

³³² Con particolare riferimento invece alle violazioni in materia di imposte indirette, l'adesione deve riguardare l'intero contenuto dell'atto e non solo una parte dello stesso; solo nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni che non siano tra di loro collegate, ciascuna violazione potrà essere contraddistinta da un'imposizione autonoma e considerata come un atto distinto.

Sempre con riferimento alle condizioni di applicabilità dell'istituto ed in particolare all'ambito soggettivo occorre rilevare che la relativa procedura può essere attivata da tutti i contribuenti; nel caso di più coobbligati in solido l'adesione all'invito al contraddittorio ha evidentemente come conseguenza l'estinzione dell'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

Condizione evidentemente necessaria risulta poi essere la notifica di un invito al contraddittorio al contribuente; ai sensi dell'art. 5, comma 1 – bis, del d.lgs. 218/1997 viene stabilito che gli Uffici, prima dell'emissione di un atto di accertamento, procedano alla notifica al contribuente di un invito a comparire, con le indicazioni dei tributi, dei periodi di imposta, delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi, i motivi ed ogni altra indicazione utile all'accertamento con adesione. Si ricorda nuovamente che la notifica di un invito al contraddittorio rappresenta un obbligo in presenza di accertamenti fondati sugli studi di settore e per gli accertamenti sintetici.

A proposito degli effetti va innanzitutto rilevato che entro il quindicesimo giorno antecedente alla data fissata per l'invito a comparire il contribuente che aderisca integralmente ai contenuti dello stesso e che abbia preventivamente proceduto a versare le somme oggetto dell'adesione³³³ deve darne comunicazione in base ad un apposito modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2009, inoltrandolo all'Ufficio che ha emesso l'invito al contraddittorio mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o consegna diretta; il contribuente deve inoltre allegare al modello la quietanza di pagamento della prima rata o di quello avvenuto in un'unica soluzione, circostanza invece non necessaria come si è visto nel caso di adesione al PVC. D'altronde *“l'adempimento degli obblighi di versamento, sia pure limitati alla prima rata in caso di rateizzazione del debito, si pone, unitamente alla comunicazione del contribuente, come presupposto essenziale per la validità della definizione”*. L'effetto più importante dell'adesione all'invito al contraddittorio risulta evidentemente essere quello collegato alla riduzione dell'apparato sanzionatorio; la disciplina originaria- contenuta nell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997- prevedeva infatti che le sanzioni fossero applicate nella misura di 1/8 del minimo previsto dalla legge. Tale sanzione tuttavia, analogamente a quanto visto per l'adesione al PVC, è stata aumentata dalla legge di Stabilità per il 2011 ad 1/6 con decorrenza a partire dagli atti notificati dal 01/02/2011.

Ulteriori effetti riguardano poi la determinazione della sanzione secondo le modalità viste per l'adesione al PVC, la non applicabilità delle sanzioni accessorie, la non impugnabilità dell'adesione e l'irrilevanza ai fini extratributari della stessa (anche in questo caso la definizione può tuttavia rappresentare un'attenuante).

Tra gli effetti positivi dell'istituto per il contribuente vanno infine ricordati quelli relativi agli Studi di settore. Come più volte ricordato infatti gli Uffici, prima di procedere ad una rettifica

³³³ E' appena il caso di rilevare che, anche per lo strumento deflattivo in parola, il pagamento può avvenire in un'unica soluzione o a rate, secondo le modalità precedentemente espresse in sede di analisi degli altri istituti.

del reddito fondata su tale metodo di accertamento, devono notificare al contribuente un invito a comparire; in questa sede sarà quindi possibile procedere alla definizione di tale invito da cui discende, oltre a quelli sopra visti, un ulteriore effetto premiale connesso all'inibizione di ulteriori attività di accertamento presuntive nei confronti degli Uffici, salvo che l'ammontare delle attività presuntivamente ricostruite da un lato che non deve essere superiore a 50.000€ e dall'altra deve essere pari o inferiore al 40% dei ricavi/compensi definiti.

Da ultimo va segnalata la conseguenza connessa alla mancata adesione all'invito a comparire; evidentemente in tale circostanza si attiverà, successivamente rispetto alla notifica dell'atto di accertamento, il procedimento già analizzato connesso all'accertamento con adesione.

In estrema sintesi l'adesione al Processo Verbale di Constatazione e all'invito a comparire rappresentano istituti con i quali il contribuente è in grado di deflettere il contenzioso tributario, ottenendo ingenti benefici in termini di sanzioni e pagamento degli importi dovuti tramite rateizzazione senza prestazione di alcuna garanzia. A fronte di questi vantaggi tuttavia è da rilevare che in entrambi i casi l'adesione alle pretese dell'amministrazione finanziaria deve essere sostanzialmente integrale, senza possibilità di poter stralciare posizioni ritenute dubbie o errate.

2.3.4.4 La definizione delle comunicazioni derivanti da controlli formali ed automatizzati

Per quanto riguarda la procedura di definizione degli atti di accertamento a seguito di controlli automatizzati e di controlli formali, ex art. 2 e 3 del d.lgs. n. 462/1997³³⁴, esso si configura come un istituto mediante il quale il contribuente è in grado di definire i c.d. avvisi bonari, mediante il pagamento delle relative somme, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta.

Attualmente le principali fonti che regolano la materia sono quindi rinvenibili, oltre che nel d.lgs. n. 462/1997, nei seguenti testi di legge e documenti di prassi:

- Legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008);
- Legge n. 220/2010 (legge di stabilità per il 2011);
- D.l. n. 70/2011;
- C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998;
- C.M. n. 216/E del 4 novembre 1999;
- Circolare Direttore Regionale Lombardia n. 216/E del 24 maggio 2000;

³³⁴ Si ricorda che, ai due istituti in parola, si aggiunge la procedura di definizione agevolata dei controlli effettuati sulla liquidazione delle dichiarazioni ai fini IVA ex art. 54 – bis d.p.r. n. 633/1972, secondo modalità simili a quelle degli altri strumenti; in questa sede è sufficiente ricordare che in caso di adesione la sanzione è ridotta ad 1/3 rispetto all'ordinaria del 30%.

- C.M. n. 138/E del 5 luglio del 2000;
- Circolare n. 12/E del 12 marzo del 2010.

Per una più puntuale disamina delle discipline è opportuno a questo punto distinguere le discipline della definizione delle comunicazioni derivanti da controlli automatizzati e formali³³⁵.

Con riferimento al primo caso si deve ricordare preliminarmente che l'avviso bonario contiene indicazione della maggiori imposte dovute, degli interessi e delle sanzioni pari al 30% della maggior imposta. Mediante l'atto in parola si realizza quanto previsto dall'art. 6, comma 5 della legge 212/2000 in tema di partecipazione al contribuente ai controlli formali ed automatizzati ex art. 36 – bis d.p.r. n. 600/1973 posta in essere dagli Uffici; questi infatti devono invitare il contribuente a fornire atti, chiarimenti e documenti qualora dai riscontri effettuati sulle dichiarazioni emergano incertezze su aspetti rilevanti della stessa per poi notificare al contribuente l'avviso bonario contenente gli elementi sopra riportati.

La Corte di Cassazione, ribadendo il contenuto dell'art. 6 dello Statuto del contribuente, ha quindi chiarito che: *“Il principio di conoscenza degli atti sancito dall'art. 6, L. n. 212/2000, inibisce agli atti che incidono sulla posizione debitoria o creditoria del contribuente nei confronti del Fisco di produrre effetti prima che il contribuente ne abbia conoscenza. L'Amministrazione finanziaria è tenuta ad inviare apposita comunicazione al contribuente, all'esito della liquidazione delle imposte sulla base della dichiarazione effettuata ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, degli eventuali errori rinvenuti onde consentire la regolarizzazione degli aspetti Formali”* (Fonte: Sentenza n. 4760 del 30 marzo 2001).

Le somme dovute a seguito dei controlli automatici o formali possono essere quindi iscritte al ruolo a titolo definitivo solo successivamente rispetto la comunicazione resa al contribuente; in sussistenza di tali condizioni la cartella di pagamento viene notificata al contribuente entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

La definizione degli avvisi bonari è quindi attivabile dal contribuente il quale può evitare l'iscrizione al ruolo mediante il versamento spontaneo delle somme indicate nella comunicazione (c.d. “definizione agevolata”); tale versamento deve quindi avvenire entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso di pagamento e comporta la riduzione delle sanzioni ad 1/3 (10%) dell'imposta non versata (in luogo dell'ordinaria sanzione pari al 30%).

La definizione agevolata è ammessa anche nel caso in cui al contribuente apposti rispetto alla comunicazione effettuata dagli Uffici atti, chiarimenti e documenti; in questo caso il contribuente può procedere al versamento in misura ridotta della sanzione entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva. Scaduto il termine per effettuare il versamento delle somme dovute il contribuente ha comunque facoltà di presentare istanza di autotutela e

³³⁵ Fonti: A. VISCONTI, “La definizione delle comunicazioni di irregolarità: i c.d. avvisi bonari”, in *Innovazione e Diritto*, Speciale 2010; R. FANELLI, *Strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, Supplemento a pratica fiscale e professionale n. 39 del 18 ottobre 2010; G. MARZO, “Istituti deflattivi e mini sanzioni: novità”, www.altalex.com, articolo pubblicato il 10/04/2012.

veder così eventualmente rideterminate le somme dovute oppure si ha l'emissione di una nuova comunicazione definitiva (e in questo caso appunto sarà attivabile la definizione agevolata) nella circostanza in cui gli Uffici ravvisino la fondatezza delle prove fornite dal contribuente.

La mancata definizione agevolata nei termini e le modalità di cui sopra comporta evidentemente l'iscrizione al ruolo e la notifica della cartella di pagamento contenente la maggior imposta dovuta, degli interessi e l'ordinaria sanzione entro i termini di decadenza.

Per quanto riguarda la definizione delle comunicazioni derivanti da controlli formali delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi ex art. 36 – ter, anche in questo caso si ricorda che gli Uffici, una volta effettuati i controlli in parola, riscontrate delle violazioni ed effettuata eventuale richieste di chiarimenti e documenti al contribuente, devono notificare a questo l'avviso bonario mediante il quale sono fornite indicazioni sulla maggior imposta dovuta, interessi, ordinarie sanzioni e i motivi attinenti alla rettifica. Salvo quanto detto di seguito, l'iscrizione al ruolo viene eseguita e la cartella di pagamento viene notificata al contribuente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Anche in questo caso quindi il contribuente può evitare l'iscrizione al ruolo ricorrendo alla definizione dell'avviso bonario entro 30 giorni dal ricevimento dello stesso, incorrendo in questo caso nel pagamento di sanzioni in misura ridotta pari ai 2/3 dell'imposta dovuta (20% in luogo dell'ordinaria sanzione del 30%).

Il contribuente ha comunque la possibilità di presentare chiarimenti rispetto ai contenuti dell'avviso bonario; in questo caso, se scade il termine di 30 giorni utili per procedere al pagamento delle somme, il contribuente ha facoltà di presentare istanza di autotutela. Anche in questo caso, se gli Uffici accolgono i rilievi del contribuente, l'importo viene rideterminato oppure viene emessa una comunicazione definitiva al contribuente, che ha a questo punto la possibilità di definirla secondo le modalità ordinarie.

Evidentemente in ogni caso la mancata definizione agevolata comporta l'iscrizione al ruolo della maggior imposta, degli interessi e dell'ordinaria sanzione entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione della dichiarazione.

Sotto il profilo delle modalità di versamento degli importi definiti la disciplina risulta essere sostanzialmente analoga; in entrambi i casi infatti il pagamento avviene concretamente mediante il modello F24 e può avvenire in un'unica soluzione oppure mediante rateizzazione.

In questo secondo caso il numero di rate – comprensivo ognuna di tributi, interessi e sanzioni - può essere pari a 6 rate trimestrali (nel caso di importi compresi entro 5.000€) oppure a 20 rate trimestrali (per importi superiori a 5.000€); la prima rata deve essere versata entro 30 giorni dal ricevimento dell'Avviso Bonario mentre le rate successive alla prima vanno versate entro l'ultimo giorno del trimestre successivo a quello di scadenza della prima rata.

Sotto il profilo della rateizzazione peraltro importanti novità hanno riguardato l'istituto con vari interventi normativi, di cui di seguito si riporta brevemente l'evoluzione.

- La legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) ha eliminato, per le rateazioni di importi compresi tra 2.000€ e 50.000€, il previgente obbligo di presentare istanza preventiva all'Ufficio.
- Abrogazione della comunicazione dell'istanza di rateizzazione per gli importi fino a 2.000€; fino al 2011 per le somme inferiori a 2.000€ era richiesta la prova, da presentarsi entro 30 giorni dalla notifica dell'avviso bonario, della situazione di obiettiva difficoltà temporanea ad adempiere e la conseguente presentazione di istanza di rateizzazione agli Uffici; tale obbligo è venuto meno per effetto della legge n. 70/2011 (convertito in legge n. 106/2011).
- E' stata modificata la disciplina della prestazione delle garanzie sugli importi superiori a 50.000€ per effetto del d.l. n. 98/2011; sugli importi superiori a 50.000€ l'art. 1, comma 147, della legge 244/2007 aveva altresì previsto che la rateizzazione fosse subordinata alla prestazione di idonee garanzie; in seguito la legge n. 70/2011 aveva modificato la previgente disciplina, stabilendo che il limite di 50.000€ andasse riferito all'importo complessivo delle rate successive alla prima (escludendo in tal modo l'importo della prima rata rispetto alla previsione previgente). Il d.l. n. 210/2011 (convertito in legge n. 211/2011) ha invece soppresso definitivamente la prestazione di garanzie anche per gli importi superiori a 50.000€.
- Per effetto del d.l. n. 70/2011, è stata introdotta la possibilità di prevedere un piano di rate decrescenti, fermo restando il numero di rate previsto.
- E' stata modificata la disciplina del mancato (o tardivo pagamento) per effetto del d.l. n. 201/2011; la vecchia disciplina prevedeva che il mancato o tardivo versamento di una sola delle rate previste alla scadenza indicata comportava la perdita della rateizzazione. Il d.l. n. 201/2011 ha tuttavia introdotto la previsione che tale beneficio si perde nel momento in cui la prima rata non viene versata entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità oppure quando una rata successiva alla prima non sia pagata entro il termine di versamento di quella seguente. La possibilità di continuare ad usufruire della rateizzazione tuttavia rimane se il contribuente regolarizza la propria posizione definendo la sanzioni derivante dal tardivo od omesso versamento mediante ravvedimento operoso; in questo caso quindi sarà applicata una misura ridotta pari ad 1/10 di quella ordinaria se il pagamento avviene entro 30 giorni oppure di un 1/8 del 30% se il pagamento avviene successivamente rispetto a 30 giorni ma comunque entro il termine di scadenza della successiva rata.

Da ultimo qualche considerazione conclusiva sugli strumenti in esame; dall'analisi effettuata si palesa evidente la funzione degli istituti in questione sia svolta a grande beneficio dei

contribuenti, essendo le norme ad essere afferenti strettamente legate ai principi contenuti all'interno dello Statuto del contribuente, con particolare riferimento agli art. 5 concernente la conoscenza degli atti e semplificazione, l'art. 6 riguardante la tutela dell'affidamento e l'art. 10 sulla buona fede.

Anche tali strumenti rappresentano quindi, nel loro percorso evolutivo, modalità mediante le quali i rapporti tra fisco e contribuente hanno subito un deciso miglioramento.

2.3.4.5 Acquiescenza

L'acquiescenza si configura un istituto mediante il quale il contribuente che reputi conveniente evitare il processo tributario - in quanto incerto nell'esito a causa di dati e valutazioni difficilmente contrastabili - è in grado di procedere rapidamente all'accettazione dell'atto e così ottenere benefici in termini sanzionatori.

L'istituto in parola, previsto dall'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, fonda quindi la sua *ratio* sul fatto che la lite tra il contribuente e amministrazione finanziaria, comportando ingenti sforzi in termini finanziari e temporali, non risulta essere sempre conveniente per gli Uffici e per il contribuente, soprattutto quando quest'ultimo si rende conto del proprio torto oppure delle difficoltà oggettive di risultare vittorioso in sede di contenzioso tributario; in tali casi l'attivazione di istituti premiali sotto il profilo delle riduzione delle sanzioni, come l'acquiescenza, potrebbero risultare per tutte le parti coinvolte una scelta preferibile.

L'acquiescenza tuttavia a differenza di altri istituti non permette alcun tipo di confronto o contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente, essendo finalizzato piuttosto ad una rapida definizione della posizione fiscale del contribuente.

Le principali fonti che regolano l'acquiescenza, oltre alla norma istitutiva, sono di seguito riportate:

- d.l. n. 185/2008;
- d.l. n. 40/2010;
- d.lgs. n. 141/2010;
- legge n. 220/2010 (legge finanziaria per il 2011);
- d.l. n. 98/2011;
- C.M. n. 235/E del 8 agosto 1997;
- C.M. n. 8/E del 14 gennaio 1998;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 16 febbraio 2009.

Circa le condizioni di applicabilità dell'istituto in esame, in primo luogo va segnalato che il contribuente che abbia ricevuto un atto di accertamento o di liquidazione e che voglia avvalersi dell'acquiescenza, deve aver deciso di rinunciare a presentare ricorso e a istanza di accertamento con adesione.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione dello strumento deflattivo in discorso, questo può ricondotto ai principali tributi quali imposte sui redditi, imposte sostitutive ed addizionali, Irap, Iva ed imposte indirette.

Affinché l'acquiescenza operi correttamente risulta altresì necessario che il contribuente entro i termini di presentazione del ricorso provveda a versare il tributo, gli interessi e le sanzioni in misura ridotta; il versamento di tali somme, che concretamente si esegue mediante il modello F24 o F23, può avvenire in un'unica soluzione o nella formula rateale. Se il contribuente opta per questa seconda soluzione, sono previste 8 rate trimestrali di pari importo oppure 12 rate trimestrali di pari importo se la somma complessivamente dovuta supera i 51.645,69€, ognuna comprensiva di rata del tributo, interessi e sanzioni in misura ridotta.

Sempre a proposito del pagamento rateale, la disciplina originaria prevedeva che il contribuente dovesse prestare garanzia per tutto il periodo attinente alla rateazione, aumentato di un anno; l'art. 3, comma 1, del d.l. n. 40/2010 (convertito in legge n. 73/2010) ha tuttavia previsto tale obbligo limitatamente agli importi superiori a 50.000€. Come accaduto per l'accertamento con adesione, anche nel caso dell'acquiescenza l'art. 9, comma 5 del d.lgs. n. 141/2010 ha poi nuovamente previsto l'obbligo di presentazione di garanzie anche per importi inferiori a 50.000€. Solo con il d.l. n. 98/2011 è stato eliminato il citato obbligo anche per l'acquiescenza.

Altra condizione fondamentale di applicabilità dell'istituto riguarda il fatto che entro i 10 giorni successivi al pagamento di un'unica soluzione o della prima rata il contribuente deve far pervenire la quietanza dell'avvenuto pagamento dagli Uffici.

Circa gli effetti dell'acquiescenza, quello principale è da ricondurre ovviamente alla riduzione dell'apparato sanzionatorio; sotto questo profilo infatti è prevista una riduzione delle sanzioni ad $\frac{1}{4}$ con riferimento agli atti notificati fino al 31/01/2011 attinenti:

- Alle violazioni attinenti i tributi oggetti di accertamento commesse nell'arco del periodo di imposta;
- Alle violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relativo al periodo di imposta;
- Alle violazioni riferibili ad insufficiente dichiarazione di valore;
- All'omessa presentazione della dichiarazione della successione;

La legge n. 220/2010 (legge finanziaria per il 2011) ha invece previsto per gli atti definibili emessi dagli Uffici a partire dal 01/02/2011 la sanzione sia pari ad $\frac{1}{3}$ del minimo edittale previsto per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

La portata dell'effetto riduttivo della sanzione appena visto è peraltro differente nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento o liquidazione non siano stati preceduti da invito a comparire o processo verbale di constatazione definibile; in questo caso, ferma restando la sussistenza delle condizioni precedentemente espresse, la legge n. 185/2008 ha previsto la riduzione delle

sanzioni prevista per gli atti emessi fino al 01/02/2011 pari 1/8, incrementate per gli atti emessi a partire dal 01/02/2011 ad 1/6 per l'intervento normativo sopra citato. La *ratio* di tale agevolazione concessa al contribuente sta nel fatto che egli in precedenza non aveva avuto possibilità di aderire al processo verbale di constatazione e all'invito al contraddittorio secondo la disciplina precedentemente vista, e quindi con la notifica dell'atto di accertamento o liquidazione ha l'unica occasione di utilizzare uno strumento deflattivo del contenzioso. Oltre alla riduzione delle sanzioni, un altro effetto fondamentale riguarda l'impossibilità per gli Uffici di integrare successivamente alla prestata acquiescenza l'atto, anche qualora emergono nuovi elementi che legittimerebbero l'adozione di tale provvedimento ex art. 43, comma 3 del d.p.r. n. 600/1973 e art. 57, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972. Tale beneficio trova tuttavia alcune rilevanti deroghe nei seguenti casi:

- Se in base ai nuovi elementi gli Uffici accertano un reddito superiore del 50% del reddito definito e in ogni caso di importo non inferiore a 77.468,53€;
- Se la definizione riguarda un accertamento parziale;
- Se l'accertamento definitivo riguarda redditi derivanti da partecipazione in società o associazioni o aziende coniugali non gestite in forma societaria.

Altri effetti relativi all'acquiescenza sono poi la sua irrilevanza ai fini extratributari (salvo il fatto che possa configurarsi come attenuante) e l'impossibilità di applicazione delle sanzioni accessorie.

In definitiva come desumibili dall'analisi fin qui condotta l'acquiescenza è uno strumento di difesa "residuale" a disposizione del contribuente il quale, rendendosi conto che non ci sono sufficienti margini di manovra per l'accertamento con l'adesione o elementi in grado di rafforzare la sua posizione in sede di contenzioso, decide di adeguarsi spontaneamente alle pretese degli Uffici, ottenendo così benefici in termini di sanzioni e altri minori.

2.3.4.6 Definizione agevolata delle sole sanzioni

Mediante la definizione agevolata delle sole sanzioni, ex art. 16, comma 1 e 17, del d.lgs. n. 472/1997, il contribuente può definire immediatamente le sole sanzioni mediante il pagamento delle stesse in misura ridotta, per poi procedere a definire gli aspetti legati al tributo in sede di contenzioso tributario.

Le principali fonti che regolano lo strumento deflattivo in esame, oltre il d.lgs. n. 472/1997, sono di seguito riportate:

- Legge n. 220/2010;
- D.l. n. 98/2011;
- C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 77/E del agosto 2001;

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 12 marzo 2010;

Per quanto concerne le condizioni di applicabilità dell'istituto va innanzitutto chiarito che il termine entro cui il contribuente può procedere alla definizione delle sanzioni è pari a 60 giorni dalla notificazione dell'atto, coincidente con il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Evidentemente quindi, a differenza dei precedenti casi, la presentazione del ricorso è una strada che non preclude in alcun modo la definizione delle sole sanzioni ma anzi risulta in qualche modo ad essa complementare; peraltro anche nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione sia stato tentato ma abbia avuto esiti negativi il contribuente può comunque accedere alla definizione agevolata delle sanzioni a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso³³⁶.

Per effetto dell'art. 16, comma 7 – bis del d.lgs. n. 472/1997 così come modificato dal d.l. n. 98/2011, non è invece preclusa la possibilità al contribuente di presentare memorie difensive³³⁷ in questo caso quindi, per gli atti di irrogazione delle sanzioni notificati a partire dal 07/07/2011, la definizione agevolata è ammessa anche nel caso in cui le somme vengano rideterminate a seguito di deduzioni difensive presentate dal contribuente ma limitatamente per quella parte accolta dagli Uffici (mentre per la restante parte non potranno essere oggetto di definizione agevolata). La disciplina previgente rispetto al d.l. n. 98/2011 invece prevedeva che il contribuente che presentasse memorie difensive perdesse automaticamente il diritto ad effettuare definizione agevolata delle sole sanzioni.

Le sanzioni definibili sono inoltre tutte quelle attinenti a reati tributari e non penali³³⁸, ad eccezione delle sanzioni relative all'omesso o ritardato pagamento dei tributi ancorché risultanti dai controlli ex 36 – bis e 36 – ter e le sanzioni previste per indebita compensazione dei tributi (ex art. 27, comma 18, d.l. n. 185/2008 e successive modifiche).

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, occorre sottolineare che la definizione può essere attuata da ognuno dei soggetti destinatari del provvedimento di contestazione o irrogazione delle sanzioni.

Il contribuente che voglia avvalersi della definizione agevolata deve quindi procedere, in sussistenza dei presupposti cui sopra, alla determinazione delle sanzioni in misura ridotta e al loro successivo versamento.

Sotto il primo profilo, le sanzioni sono pari ad $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo con riferimento agli atti emessi fino al 31/01/2011; anche nel caso dell'istituto in parola infatti è intervenuta per gli atti emessi a partire dal 01/02/2011

³³⁶ Fonte: R. FANELLI, "Il tentativo di adesione andato a vuoto non impedisce la definizione agevolata delle sole sanzioni", *Quotidiano Ipsos*, pubblicato il 31/01/2012.

³³⁷ Fonte: S. SERVIDIO, "Manovra correttiva di luglio: sanzioni al mini restyling", pubblicato il 23/08/2011 su *Fiscooggi.it*.

³³⁸ E' prevista inoltre la possibilità di definizione agevolata delle sanzioni derivanti da violazioni non fiscali, ex art. 16 legge n. 689/1981.

la legge n. 220/2010, incrementando la relativa sanzione ad 1/3 del minimo edittale previsto per le violazioni più gravi riferite ad ogni tributo.

Sempre con riferimento alle sanzioni va poi rilevato che la Circolare dell'agenzia delle Entrate n. 11/E del 19 febbraio 2008, ha precisato che sia possibile definire solo alcune tipologie di violazioni tra quelle contestate e presentare ricorso per le altre; questo chiarimento amplia di molto il ventaglio di possibilità per il contribuente il quale sarà in grado di definire fin da subito le sanzioni derivanti da violazioni difficilmente da lui contestabili, rimandando la definizione delle altre nella sede del contenzioso tributario.

Per quanto concerne le modalità di versamento del tributo, quest'ultimo va pagato concretamente mediante il modello F24 o F23 a seconda della tipologia impositiva; il pagamento è da effettuare in un'unica soluzione, senza quindi possibilità di accedere alla rateizzazione.

Il principale effetto dell'attivazione dello strumento deflattivo in analisi è evidentemente connesso all'estinzione del profilo sanzionatorio della contestazione ma non viene realizzata invece in alcun modo acquiescenza rispetto al tributo; per altro verso il perfezionamento della definizione agevolata preclude la possibilità per il contribuente di avanzare pretese di rimborso in caso di eventuale sentenza favorevole, proprio per il fatto che esso estingue l'obbligazione tributaria riferita alle sanzioni.

Tra gli altri effetti poi si segnalano:

- dalla definizione agevolata discende l'impossibilità per gli Uffici di irrogare sanzioni accessorie;
- la definizione eseguita dall'obbligato solidale comporta l'estinzione dell'obbligazione della persona che ha commesso la violazione;
- la definizione eseguita dall'autore materiale e commessa con colpa non grave comporta l'estinzione dell'obbligazione per gli altri coobbligati solidali; in ogni caso per la violazione commessa con colpa non grave non può essere irrogata sanzioni nei confronti dell'autore materiale qualora questi non ne abbia tratto diretto vantaggio in presenza di somme superiori a 51.645€.

2.3.4.7 Mediazione e definizione agevolata delle liti pendenti: cenni

La conciliazione giudiziale, la mediazione e la definizione agevolata delle liti pendenti sono strumenti deflattivi del contenzioso tributario che si inseriscono in un una fase avanzata dei rapporti tra fisco e contribuente concernente il contenzioso tributario piuttosto che le fasi e gli atti ad esso precedenti, come invece accade nel caso degli altri istituti fin qui analizzati. In altri termini nella fase del loro utilizzo si sono già esaurite le possibilità tra fisco e contribuente di pervenire ad un accordo e quindi il processo tributario appare come l'unica strada percorribile.

La necessità di correlare lo studio di tali strumenti al processo tributario rende quindi poco adatta questa sede ad una disamina puntuale della disciplina; per tale ragione si effettueranno per lo più cenni sulla normativa applicabile in tema di mediazione e definizione agevolata delle liti pendenti. La conciliazione giudiziale, riguardando il processo tributario in senso stretto, non è invece oggetto di analisi del presente lavoro.

La mediazione tributaria obbligatoria è stata introdotta dall'art. 39, comma 9, del d.l. n. 98/2011 con il quale è stato introdotto l'art. 17-*bis* nel d.lgs. n. 546/1992 ed è finalizzata a cercare una soluzione conciliativa tra Fisco e contribuente, prima dell'instaurarsi della controversia dinnanzi al giudice fiscale.

La *ratio* dietro tale istituto è, da ricercare nella rimozione in via preventiva e immediata degli eventuali profili di illegittimità e infondatezza degli atti, in tal modo evitando l'instaurazione del processo tributario e contribuendo direttamente al miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuente; in altri termini l'istituto in parola è un rimedio che ha natura "para – processuale" avente carattere generale ed obbligatorio (cosa che lo differenzia da tutti gli altri strumenti deflattivi del contenzioso)³³⁹.

Lo strumento in questione quindi si configura come ulteriore possibilità concessa alle parti in causa di prevenire ed evitare il contenzioso tributario, tanto più che essa deve essere presentata anche qualora sia stata precedentemente tentata la procedura di accertamento con adesione.

Tuttavia la sua disciplina è rivolta essenzialmente alle controversie di minori dimensioni; infatti prima condizione di procedibilità riguarda il fatto che essa debba riguardare controversie di valore non superiore a 20.000€ relative a tutti gli atti impugnabili ex art. 19 D.lgs. n. 546/1992 emessi esclusivamente dall'Agenzia delle entrate e notificati dalla stessa a partire dal 1° aprile 2012. Comunque possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio - rifiuto al rimborso di tributi, sanzioni ed interessi.

In sussistenza della condizione cui sopra, il contribuente che voglia presentare ricorso deve allegare allo stesso anche l'istanza di mediazione, secondo le stesse modalità e termini per previsti per il ricorso stesso nonché con contenuto in termini di motivazione analogo. La presentazione della preventiva istanza si configura come obbligatoria e dunque il ricorso giurisdizionale eventualmente proposto senza aver dato avvio al procedimento in parola è inammissibile per espressa disposizione normativa.

Lo stesso contribuente peraltro ha facoltà di presentare una proposta di mediazione, analiticamente motivata e documentata. Se trascorrono 90 giorni senza che si riesca a concludere con esito positivo la mediazione, iniziano a decorrere i 30 giorni utili affinché il

³³⁹ Fonti: Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012; A. BENCIVENGA, "Al via la mediazione tributaria per le liti fino a 20.000€", pubblicato il 19/03/2012 su fiscooggi.it.

contribuente possa presentare ricorso mediante la presentazione dello stesso (questa volta senza istanza di mediazione) presso la Commissione tributaria provinciale competente.

L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'Ufficio e del contribuente e si perfeziona solo con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione. Infatti anche per la mediazione è ammesso il pagamento rateale suddiviso in otto rate trimestrali di pari importo; in caso di mancato versamento delle rate successive alla prima l'atto di mediazione rappresenta un titolo valido affinché gli Uffici possano procedere alla riscossione coattiva delle rate non versate.

L'effetto fondamentale della mediazione è una riduzione delle sanzioni del 60% (la sanzione in misura ridotta sarà quindi pari al 40%); a fronte di questo vantaggio tuttavia il legislatore, con una norma tesa evidentemente ad incentivarne l'utilizzo, ha previsto che qualora il procedimento in discorso si concludesse con esito negativo nel successivo giudizio tributario la parte soccombente sarà tenuta a pagare una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione (salvo i casi di soccombenza reciproca e in presenza di giusti motivi).

In estrema sintesi la mediazione agevolata svolge una funzione complementare a quella di altri istituti mentre opera come causa di inapplicabilità della conciliazione giudiziale, avendo di fatto una funzione sovrapposta a quest'ultima; infatti nei giudizi avviati per effetto del rigetto dell'istanza di mediazione o di mancata conclusione della stessa ai sensi dell'art. 17 – bis, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 “è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48”.

La definizione agevolata delle liti pendenti, prevista dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011, rappresenta un modo mediante il quale il legislatore ha voluto perseguire la chiusura del complesso dei contenziosi in corso di minore dimensione e così perseguire una maggior efficienza sul piano processuale.

Va innanzitutto chiarito che la disciplina in esame era già stata introdotta per effetto dell'art. 16 della legge n. 289/2002; l'attuale disciplina si discosta dalla precedente con riferimento a tre aspetti fondamentali:

- la precedente disciplina aveva un ambito di applicazione decisamente più vasto, operando con riferimento a tutte le liti concernenti l'Amministrazione finanziaria nel suo complesso (ivi comprese quelle attinenti all'Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio, etc.); le nuove norme sono invece circoscritte alla definizione delle sole controversie pendenti riguardanti l'Agenzia delle entrate;
- la previgente disciplina non imponeva limiti di valore per definire le controversie, mentre la nuova normativa consente la definizione unicamente per le c.d. “controversie minori” il cui valore non sia superiore a 20.000 euro;

- la precedente versione della definizione prevedeva la possibilità per il contribuente di accedere alla rateizzazione degli importi dovuti; data invece l'esiguità delle somme dovute, è tale modalità di pagamento è esclusa per la definizione delle liti minori;
- nel caso dell'istituto precedente in presenza dell'omesso versamento entro il termine previsto dell'importo definito non veniva meno la validità della definizione; al contrario la nuova disciplina in tale circostanza prevede l'inefficacia della sanatoria.

Posto che l'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011 effettua ampi richiami nei confronti della legge n. 289/2002, le attuali fonti che regolano la materia, oltre a quelle appena citate, sono da rinvenire in quanto segue.

- circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003;
- circolare n. 17/E del 21 marzo 2003;
- circolare n. 18/E del 25 marzo 2003;
- circolare n. 19/E del 27 marzo 2003;
- circolare n. 22/E del 28 aprile 2003;
- risoluzione n. 103/E del 9 maggio 2003;
- risoluzione n. 104/E del 9 maggio 2003;
- circolare n. 28/E del 12 maggio 2003;
- risoluzione n. 225/E del 18 dicembre 2003;
- risoluzione n. 80/E del 15 giugno 2004;
- risoluzione n. 103/E del 30 luglio 2004;
- circolare n. 4/E del 2 febbraio 2007;
- circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione dunque la nuova disciplina riguarda le liti fiscali pendenti sorte tra contribuente ed Agenzia delle Entrate a partire dal del 1° maggio 2011 attinenti alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio.

Secondo quanto stabilito dalla Circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011 si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali:

- alla data del 1° maggio 2011 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado;
- prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 98/2011 (entro il 5 luglio 2011) non sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva;

Non sono invece riconducibili nell'ambito di applicazione della disciplina la definizione delle c.d. "liti potenziali", cioè quelle per le quali entro il 1 maggio 2011 non sia stato presentato ricorso.

Per quanto concerne la determinazione dell'importo, il quale come detto risulta essenziale affinché le norme possano trovare applicazione, la soglia di 20.000€ viene determinata dalla

somma dell'ammontare dell'imposta o maggiore imposta accertata, dell'importo della sanzione con esclusione degli interessi e delle sanzioni accessorie collegate al tributo; ai fini della determinazione della somma dovuta occorre fare riferimento all'ultima o all'unica pronuncia non definitiva eventualmente resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

L'istanza viene quindi presentata dal contribuente, previo il pagamento degli importi procedurali previsti dall'art. 39 del d.l. n. 98/2011, esclusivamente in via telematica compilando il modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 settembre 2011.

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta entro il 30 novembre 2011 e con la successiva presentazione – entro il 2 aprile 2012– della relativa domanda di definizione; è opportuno nuovamente sottolineare che non è consentito il versamento in forma rateale degli importi dovuti. L'omesso versamento entro il termine previsto dell'importo dovuto comporta come sopra anticipato l'inefficacia della sanatoria

La definizione agevolata delle liti pendenti risulta inoltre cumulabile rispetto alla conciliazione giudiziale non ancora perfezionata alla data del 30 novembre 2011.

Con riferimento agli effetti la chiusura della lite definisce ogni aspetto della controversia.

Ciò significa in primo luogo che gli Uffici a seguito del riscontro della regolarità dei pagamenti avvenuti e dell'istanza presentata, procedono alla la sospensione della riscossione dei ruoli; l'effetto per il contribuente conseguente alla definizione agevolata della lita è quindi il venir meno dell'obbligo di pagamento.

La definizione della lite peraltro ha effetti anche sulle spese di giudizio; infatti, a seguito della definizione della lite, si ha rinuncia automatica da parte del contribuente al rimborso di tali oneri che quindi rimangono completamente a suo carico.

2.3.4.8 Giudizio di sintesi

Come emerso dall'analisi fin qui condotta gli strumenti deflattivi del contenzioso hanno visto accresciuta nel tempo la loro utilizzabilità mediante la rimozione degli ostacoli che si frapponavano tra di essi ed il contribuente.

Tra di questi vanno ricordati soprattutto la rateizzazione semplificata degli importi dovuti e l'eliminazione della presentazione delle garanzie nel caso di pagamento rateale avvenuta per molti strumenti per effetto del d.l. n. 98/2011; in questo caso l'intento perseguito dal legislatore è stato evidentemente quello di rendere più appetibili gli istituti in questione, così come peraltro si evince dalla lettura della Relazione allegata alla Manovra correttiva nonché dagli stessi articoli di legge. Allo stesso modo hanno fatto le norme sulla mediazione nel processo tributario e la definizione delle liti pendenti con valore non superiore a 20.000€, contenute sempre nel decreto sopra citato.

Tuttavia gli strumenti in questione hanno subito anche alcuni notevoli inasprimenti, con particolare riferimento all'apparato sanzionatorio; in generale infatti tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso con la legge di stabilità 2011 hanno visto incrementare le sanzioni applicabili.

Da ultimo qualche dato sull'evoluzione del numero dei contenziosi in corso dal 2006 al 2009; i dati in questione, seppur non permettono di capire le ragioni che hanno portato alla riduzione del numero dei processi tributari, possono comunque aiutare a comprendere se negli anni recenti la disciplina degli strumenti deflattivi abbia avuto un certo impatto sull'andamento della giustizia tributaria. Dalla lettura delle Relazioni al ministro dell'economia e delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria dal 2005 al 2009 si possono estrapolare i seguenti dati.

Tabella n. 37: Numero di ricorsi pendenti tra il 2004 e 2008

| | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Totale CT Prov. | 537.668 | 496.327 | 515.151 | 510.944 | 530.027 |
| Totale CT Reg. | 138.418 | 114.615 | 87.329 | 86.044 | 93.020 |
| Totale complessivo | 676.086 | 610.942 | 602.480 | 596.988 | 623.047 |

Fonte: Rielaborazione proprie in base a dati presenti su Relazioni al ministro dell'economia e delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria dal 2005 al 2009

Tabella n. 38: Numero di ricorsi acquisiti nell'arco di un anno tra il 2004 e il 2008

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Totale CT Prov. | 255.276 | 275.153 | 290.539 | 270.318 |
| Totale CT Reg. | 45.678 | 47.854 | 54.240 | 52.220 |
| Totale complessivo | 300.954 | 323.007 | 344.779 | 322.538 |

Fonte: Rielaborazione proprie in base a dati presenti su Relazioni al ministro dell'economia e delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria dal 2005 al 2009

Appare evidente che il numero di processi non abbia subito drastiche riduzioni nel periodo considerato; anzi negli anni successivi rispetto al 2005 si ravvisano importanti incrementi, con particolare riferimento al 2007 in cui il numero di ricorsi acquisiti nell'arco dell'anno è incrementato del circa il 13%. Più confortanti invece i dati in merito al numero di ricorsi pendenti nel periodo di riferimento, in quanto il dato positivo può trovare in parte giustificazione dall'incremento dell'utilizzo degli strumenti di conciliazione giudiziale e della mediazione.

Al di là dei dati comunque il legislatore, così come gli stessi Uffici, hanno mostrato una grande propensione alla diffusione nell'utilizzo di questi strumenti.

L'atto di indirizzo ministeriale per il conseguimento per gli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2010 – 2012 prevede che venga perseguita la “*diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti mediante il diffuso ricorso agli istituti deflativi del contenzioso*”; allo stesso modo la Circolare n. 26/E del 20 maggio 2010 recita come segue: “*La gestione del contenzioso tributario rappresenta una fase decisiva dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, costituendo la sede in cui si consolidano gli accertamenti e le posizioni interpretative contenute nelle circolari, nelle risoluzioni e nelle risposte agli interpelli. Il riconoscimento in giudizio della sostenibilità della pretesa erariale incrementa, infatti, la credibilità dell'azione di controllo, creando fiducia nel sistema e incentivando l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, oltre che l'adesione del contribuente agli strumenti deflativi del contenzioso.*

Per quanto riguarda la gestione del contenzioso tributario, l'azione delle strutture territoriali deve dunque favorire l'utilizzo – qualora ne ricorrano i presupposti – dell'autotutela e della conciliazione giudiziale. Prima della predisposizione delle controdeduzioni, va pertanto valutato, previo esame dei motivi del ricorso, il grado o rating di sostenibilità della controversia, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziali”.

La più recente Circolare n. 22/E dell'11 giugno 2012 relativo alla Programmazione della gestione del contenzioso tributario ha chiarito che “*nell'ottica della riduzione del contenzioso, fondamentale è l'incremento del ricorso agli strumenti deflativi del contenzioso, che consentono l'instaurarsi di controversie ovvero di definire le liti già sorte con l'Agenzia, senza necessità di avviare o perseguire un contenzioso*”.

Capitolo 3: Il sistema tributario moderno ed in prospettiva

3.1 Il quadro delle recenti riforme in ambito fiscale: atto di indirizzo sulla politica fiscale per il triennio 2012 - 2014

Il presente capitolo è dedicato all'analisi delle recenti riforme in ambito fiscale avvenute con l'insediamento del governo tecnico guidato da Mario Monti il 16 novembre 2011.

Il nuovo governo, in un momento di grave crisi nazionale ed internazionale fin dai primi giorni dell'insediamento ha immediatamente proceduto all'elaborazione e all'emanazione di importanti norme in ambito fiscale, le quali hanno notevolmente inciso sul sistema tributario previgente.

In questo senso l'atto di indirizzo sulla politica fiscale per il triennio 2012-2014 rappresenta uno dei documenti principali che hanno delineato il sentiero normativo che il governo ha deciso di percorrere ed è in grado di far presumere, qualora il dettato al suo interno fosse rispettato, l'evoluzione dell'ordinamento tributario nei prossimi anni.

Come si legge dall'atto di indirizzo sono state stabilite dal governo seguenti le priorità:

- Consolidare il percorso di risanamento finanziario;
- Supportare la ricognizione del patrimonio immobiliare delle Pubbliche Amministrazioni;
- Continuare ad operare secondo la logica di utilizzo prudente della leva fiscale al fine di ristabilire le condizioni di crescita nel medio e lungo termine e così contribuire al rilancio della produttività e della crescita economica;
- Rafforzare ulteriormente la lotta all'evasione e all'elusione fiscale e al gioco illecito;
- Migliorare il livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazione tra gli Stati;
- Potenziare l'attività di controllo, accertamento e riscossione;
- Contribuire a rafforzare il governo economico dell'Unione Europea e l'adozione delle necessarie riforme strutturali.

Più in particolare, con riferimento alle riforme fiscali prospettate, dall'atto di indirizzo si evince la volontà del governo di rendere più equo ed equilibrato il sistema impositivo mediante interventi nei seguenti ambiti:

- Modifica alla tassazione dei redditi finanziari;
- Spostamento graduale del prelievo dall'imposizione diretta a quella indiretta;
- Passaggio dalla finanza derivata a quella autonoma in ossequio alle deleghe sul federalismo fiscale mediante la creazione e la manutenzione delle banche dati relative alla c.d. fiscalità immobiliare e lo scambio di informazioni tra amministrazione centrale ed enti territoriali;

- Potenziamento del sistema informativo dell'amministrazione finanziaria mediante l'introduzione di una database integrato per l'analisi sulla fiscalità indiretta costituito dalla convergenza di informazioni derivanti dalle banche dati sui consumi ed ambientali;
- Potenziamento dell'attività degli Uffici mediante:
 - a. nuovi processi di formazione, valutazione ed incentivazione del personale;
 - b. un maggior coordinamento rispetto alla Guardia di Finanza, INPS, i Comuni e le altre Agenzie (Territorio, Demanio, Dogane) in tema di lotta all'evasione e all'elusione;
 - c. un potenziamento dell'attività di controllo mediante accurate analisi del rischio di evasione/elusione per tipologia di contribuente, per settore economico e per ambito territoriale nonché per effetto dell'implementazione e il potenziamento di istituti quali il tutoraggio per i grandi contribuenti, liste selettive, indagini finanziarie mirate e la definizione di specifici piani di controllo e metodologie di prevenzione e contrasto ai fenomeni fraudolenti;
 - d. un rafforzamento nell'utilizzo di strumenti di accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche;
 - e. un maggior livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazioni tra gli Stati;
 - f. migliori standard qualitativi sui servizi resi per effetto dell'innalzamento progressivo degli standard contenuti nelle Carte dei servizi;
 - g. nuovi interventi di comunicazione per favorire maggior trasparenza e partecipazione con i contribuenti soprattutto sia per effetto dell'emanazione di documenti interpretativi (circolari e risoluzioni) che attraverso la tempestiva risposta alle istanze di interpello e consulenza;
 - h. una semplificazione degli adempimenti a carico dei cittadini e delle imprese mediante la riduzione del numero e della complessità della modulistica e un supporto attivo allo svolgimento degli adempimenti soprattutto per via telematica;
 - i. un consolidamento ed un miglioramento del processo di controllo delle dichiarazioni e di liquidazione degli atti e sulla tempestiva liquidazione dei rimborsi richiesti fino all'anno precedente;
 - j. un rafforzamento della difesa in giudizio degli interessi erariali, con particolare riferimento alle controversie ad elevata rilevanza giuridica ed economica;
 - k. potenziamento degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

- Ammodernamento del processo tributario per effetto dell'introduzione di un regolamento per l'uso della comunicazione e dell'informazione all'interno dello stesso (ex art. 39, comma 8, lett d), del d.l. n. 98/2011, convertito con modificazioni in legge n. 111/2011) e della generalizzazione della Posta Elettronica Certificata per tutte le comunicazioni tra le parti processuali. in maniera tale da rendere sempre più il processo tributario strutturato in via telematica;
- Potenziamento delle attività delle altre Agenzie dello Stato (Territorio, Demanio, Dogane) e dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato mediante interventi in tema di rafforzamento al contrasto dell'evasione e l'elusione, aumento dell'efficienza e semplificazione degli adempimenti. Con particolare riferimento all'Agenzia del Territorio sono poi previsti obiettivi in termini di contenimento della spesa, generazione di entrate, creazione di valore e di federalismo demaniale.

L'analisi dell'atto di indirizzo del triennio, unita all'analisi in chiave normativa - evolutiva svolta nei precedenti capitoli, è in grado di far luce su alcune importanti considerazioni.

In primo luogo, sotto il profilo del sistema dei tributi, le intenzioni del governo sembrano quelle di strutturare un sistema simile a quello rinvenibile nel periodo post unificazione caratterizzato, come si è visto, da una prevalenza dell'imposizione indiretta su quella diretta ed un'ampia autonomia impositiva a livello comunale. Ovviamente, rispetto a quanto accadeva in passato, il nuovo sistema sarà caratterizzato da un maggior coordinamento tra il sistema impositivo centrale e quello periferico, in quanto *"in attuazione delle deleghe sul federalismo fiscale, finalizzate al passaggio dalla finanza derivata a quella autonoma, il Dipartimento delle Finanze effettuerà analisi, studi ed elaborazione volti all'uniforme applicazione delle norme fiscali e garantirà la predisposizione di strumenti di monitoraggio e analisi dei flussi finanziari degli enti territoriali e locali, per il supporto al governo della finanza locale anche attraverso la determinazione dei costi e fabbisogni standard. A tal fine assicurerà la creazione e la manutenzione di banche dati a supporto del nuovo assetto della finanza territoriale, e in particolare porrà in essere la creazione e la manutenzione della banca dati della c.d. fiscalità immobiliare. Inoltre continuerà a fornire supporto all'Autorità politica e alla Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale e parteciperà alla predisposizione dei provvedimenti di attuazione dei decreti legislativi"*.

In secondo luogo le intenzioni del governo sono quelle di continuare il percorso di rafforzamento e di implementazione dei poteri degli Uffici in merito alle fase di istruttoria, accertamento e riscossione; in questo senso assumono particolare rilevanza la diffusione e la creazione di nuove banche dati, le indagini finanziarie potenziate dai nuovi interventi legislativi, il tutoraggio relativo ai grandi contribuenti, l'utilizzo di liste selettive, l'intervento dei Comuni alla lotta all'evasione mediante segnalazioni qualificate e *"il consolidamento all'azione di contrasto all'evasione attraverso gli strumenti che consentono la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche"*. Appare dunque confermato quanto detto in precedenza a proposito del

potenziamento delle attività dell'amministrazione finanziaria caratterizzate da un lato da un aumento quali - quantitativo degli strumenti a disposizione e dall'altro da modalità di accertamento sempre maggiormente "automatizzate".

In terzo luogo, sotto il profilo del miglioramento dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente le novità prospettate sono molte: dalla semplificazione degli adempimenti, allo sviluppo dell'assistenza online, alla rilevazione del gradimento degli utenti gli obiettivi stabiliti del governo vanno verso la direzione della trasparenza e della semplificazione dei rapporti.

Peraltro in questo senso l'atto prevede esplicitamente di presidiare l'omogeneità di applicazione delle norme tributarie mediante ulteriore spinta all'emissione di documenti interpretativi quali circolari e risoluzioni e la tempestiva risposta alle istanze di interpello e di consulenza.

Infine, sempre in tema di rapporti tra fisco e contribuente, si evince la volontà dell'esecutivo di diffondere sempre più l'impiego degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, con particolare riferimento al nuovo istituto della mediazione. Infatti tale esigenza nasce dall'intento di rafforzare *"il presidio del processo tributario e le funzioni di indirizzo, coordinamento e analisi del rischio di soccombenza svolte dalle strutture di vertice in materia di contenzioso"* nonché per garantire *"il rafforzamento della difesa in giudizio degli interessi erariali, con particolare riferimento alle controversie a elevata rilevanza giuridica ed economica"*.

In estrema sintesi le direttrici che dovrebbero guidare l'azione del governo tecnico appaiono da un lato coerenti con l'evoluzione della disciplina in tema di poteri degli Uffici, dei diritti del contribuente e di autonomia degli enti locali, mentre sembrerebbero prefigurare rispetto al passato una rottura con il sistema dei tributi previgente, in ordine al rapporto esistente tra imposizione diretta ed indiretta.

Per verificare la coerenza dell'azione del governo rispetto agli obiettivi prefissati, i successivi paragrafi saranno rivolto all'analisi delle principali riforme fiscali attuate o in fase di attuazione. Tuttavia è opportuno per prima cosa procedere ad una disamina organica dei principali decreti emanati dall'ultimo governo di centro destra nel corso del 2011, già diffusamente riportati nei contenuti nei precedenti capitoli.

3.2 I principali interventi del 2011 in materia fiscale dell'ultimo esecutivo di centro destra

I principali ed ultimi interventi normativi rilevanti in ambito fiscale nel corso del 2011 riconducibili al governo Berlusconi possono essere così schematizzati:

- d.l. n. 70/2011 (c.d. "Decreto sviluppo", convertito in legge n. 106/2011);
- d.l. n. 98/2011 (convertito in legge n. 111/2011);
- d.l. n. 138/2011 (c.d. "Manovra di ferragosto");
- legge n. 183/2011 (legge di stabilità per il 2012).

Il d.l. n. 70/2011 (convertito in legge n. 106/2011), noto come "decreto sviluppo", è stato emanato dal governo allo scopo di sostenere la ripresa economica attraverso una serie di misure mirate alla semplificazione burocratica e fiscale. In particolare all'interno dell'art. 7 sono state previste tutta una serie di misure rivolte da un lato a rafforzare i diritti del contribuente in sede di verifica fiscale e dall'altro a modificare la disciplina dell'avviso di accertamento esecutivo ex d.l. n. 78/2010 (convertito in legge n. 122/2010) e alcuni strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Sotto il primo profilo le modifiche hanno riguardato l'introduzione di ulteriori vincoli all'attività investigativa condotta nei locali del contribuente da parte degli Uffici³⁴⁰. In primo luogo è stato infatti stabilito che, esclusi alcuni casi straordinari (es. controlli per salute e sicurezza sul lavoro, ordine pubblico, etc.), gli accessi effettuati da parte dei verificatori nei locali del contribuente avrebbero dovuto essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti svolgenti tale attività per evitare duplicazioni e sovrapposizioni nell'attività di controllo e così ridurre i disagi per i contribuenti verificati. È stato inoltre previsto l'obbligo che gli Accessi fossero condotti dai verificatori in modo unitario, discreto e comunque dovessero essere conclusi, salvo casi eccezionali entro 15 giorni lavorativi nel caso di lavoratori autonomi e di imprese in contabilità semplificata³⁴¹. È stato infine stabilito per tutti i contribuenti che le verifiche fiscali fossero svolte nell'osservanza del principio della contestualità e della non ripetizione per periodi di tempo inferiori al semestre.

³⁴⁰ Fonte: M. BARGAGLI, "I controlli fiscali: le novità del decreto Salva - Italia", IPSOA Editore, n. 4 aprile 2012.

³⁴¹ In questo senso il testo di legge in parola, modificando l'art. 12, comma 5 della legge n. 212/2000 ha infatti stabilito che "il periodo di permanenza dei verificatori presso la sede dell'impresa e l'eventuale proroga non può superare i 15 giorni lavorativi contenuti nell'arco di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta nei confronti di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi; il computo dei giorni lavorativi va eseguito computando solo i giorni di «effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente»".

Come dunque è facile comprendere si è trattato in definitiva di un complesso di disposizioni tese a ridurre i disagi arrecati dalle verifiche fiscali al contribuente, riducendo i tempo previsti dallo Statuto dei contribuenti di 15 giorni.

Con riferimento alle novità in tema di avviso di accertamento esecutivo, come visto precedentemente, è stata prevista in caso di presentazione di ricorso la sospensione dell'esecuzione forzata per 180 giorni e la riduzione dalla metà ad un terzo delle somme provvisorie da iscrivere a ruolo.

Anche gli strumenti deflattivi del contenzioso, come visto, hanno subito alcune importanti modifiche per effetto del decreto in esame; in particolare è stata da un lato prevista l'abrogazione della comunicazione dell'istanza di rateizzazione per gli importi fino a 2.000€ e dall'altro è stata resa più snella la procedura di rateizzazione degli importi dovuti in presenza di una definizione delle comunicazioni derivanti da controlli formali ed automatizzati, con la previsione che il limite di 50.000€ andasse riferito all'importo complessivo delle rate successive alla prima (escludendo in tal modo l'importo della prima rata rispetto alla previsione previgente). Sempre in tema di rateizzazione degli importi è stata altresì prevista la possibilità di prevedere un piano di rate decrescenti, fermo restando il numero di rate previsto.

Da ultimo si ricorda che altre novità in materia fiscale hanno riguardato i seguenti aspetti:

- Sono stati esonerati dallo Spesometro tutti i contribuenti che operino nei confronti dei consumatori finali, qualora il mezzo di pagamento sia da rinvenire in carte di credito, carte di debito, carte prepagate in ogni caso emesse da operatori finanziari soggetti agli obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria (ex art. 7, comma 6, dpr n. 605/1973);
- Sono state introdotte agevolazioni fiscali soprattutto in tema di ricerca scientifica, assunzioni ed investimenti nel Mezzogiorno, di ristrutturazioni edilizie e incentivi fiscali regionali;
- Sono stati elevati i limiti per la tenuta della contabilità semplificata;
- E' stato abolito per il lavoratore dipendente dell'obbligo di comunicare al datore di lavoro la documentazione relativa alle deduzioni e detrazioni.

Il d.l. n. 98/2011 (convertito in legge n. 111/2011), noto come "Manovra finanziaria 2011", ha introdotto importanti novità fiscali sia in tema di poteri degli Uffici riguardo le attività di istruttoria, accertamento e riscossione che con riferimento agli strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Sotto il primo profilo le novità hanno riguardato:

- Ampliamento del numero e di operazioni interessati in tema di accertamenti bancari;

- Novità attinenti agli Studi di settore, con l'introduzione di nuovi istituti premiali e sanzionatori;
- Novità in tema di Spesometro, con l'introduzione in capo agli intermediari finanziari dell'obbligo di comunicazione agli Uffici delle operazioni poste in essere dai loro clienti mediante i mezzi di pagamento bancari;
- Rinvio dell'entrata in vigore dell'avviso di accertamento esecutivo al 1 ottobre 2011.

Le novità in tema di strumenti deflattivi del contenzioso sono state principalmente tese alla cancellazione dell'obbligo di presentazione di garanzie da parte del contribuente che volesse effettuare, ove previsto, il pagamento degli importi mediante rateizzazione; sono state poi previste procedure più snelle per il Ravvedimento operoso (con il c.d. "Ravvedimento sprint"), la possibilità di presentare memorie difensive in caso di attivazione della definizione agevolata delle sole sanzioni ed infine nuove misure sanzionatorie per gli inadempimenti attinenti all'accertamento con adesione. Infine si ricorda l'introduzione per effetto del decreto in parola della disciplina del Reclamo e della Mediazione e della definizione agevolata delle liti pendenti.

Da ultimo si segnalano che altre importanti novità in ambito fiscale hanno riguardato:

- Modifica alla disciplina delle perdite;
- Tassazione agevolata del reddito dei lavoratori dipendenti, e relativo sgravio dei contributi dovuti da questi e dal datore di lavoro, con riferimento alle somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato in base alla contrattazione collettiva di secondo livello riferita ai c.d. "contratti di produttività";
- Nuovo regime dei contribuenti minimi;
- Novità in tema di informaticizzazione del processo tributario;
- E stata prevista la possibilità di usufruire di lievi sanzioni nel caso i ritardi non eccessivi.

Con il decreto n. 138/2011, c.d. "Manovra di ferragosto", sono state approvate tutta una serie di disposizioni in ambito fiscale e in altri settori volti a sostenere il risanamento dei conti pubblici; particolare importanza ai fini del presente lavoro rivestono peraltro le norme tese ad ampliare la potestà impositiva delle regioni e le modifiche all'attività di controllo ed accertamento attinenti agli Studi di Settore, alle liste selettive e alla partecipazione dei Comuni alla lotta contro l'evasione precedentemente viste. Le altre principali novità in ambito fiscale sono poi di seguito riportate:

- Nuove addizionali regionali. E' stata anticipata al 2012 la possibilità per le regioni a Statuto ordinario di aumentare o diminuire l'aliquota Irpef di base (pari allo 0,9%); comunque sono previsti limiti alla maggiorazione che deve essere contenuta nei limiti dello 0,5% per il 2012 - 2013, in 1,1% per il 2014 e 2,1% a partire dal 2015. E' stato

inoltre sospeso il potere delle Regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote e delle maggiorazioni (ad eccezione dell'addizionale comunale all'Irpef a partire dal 2012) fino alla definizione del nuovo patto di stabilità interno.;

- Istituzione di un contributo di solidarietà. E' stata introdotto un contributo di solidarietà per gli anni 2011 - 2012- 2013 pari al 5% sul reddito complessivo superiore a 90.000€ annui e del 10% su quello superiore a 150.000€; tale contributo è deducibile dal reddito complessivo;
- Riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale del 5% per il 2012 e del 20% dal 2013;
- Norme sulla lotta al riciclaggio e relativa riduzione all'utilizzo del contante per importi inferiori a 2.500€;
- Nuove norme in tema di tassazione di rendite finanziarie³⁴². E' prevista l'applicazione di un'unica aliquota pari al 20% a partire dal 1 gennaio 2012 sull'imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate su partecipazioni non qualificate, su strumenti finanziari partecipativi e contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, titoli (esclusi i titoli emessi da enti pubblici e di Stato, nonché titoli di Paesi *white list* e titoli di risparmio per l'economia meridionale per i quali la tassazione rimane al 12,5%), certificati di massa, valute oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi, metalli preziosi e quote in organismi di investimento. L'aliquota unica al 20% si applica anche per quanto riguarda la ritenuta sugli interessi delle obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie, la ritenuta sui dividendi da partecipazioni non qualificate, quotate e non quotate e quella sugli interessi bancari. La tassazione al 20% delle rendite finanziarie è quindi andata a sostituire quella previgente suddivisa in due diverse aliquote pari al 27% per gli interessi sui depositi e conti correnti bancari e al 12,5% per tutte le altre rendite finanziarie. Con riferimento alle minusvalenze realizzate fino al 2011 su strumenti finanziari sopra citati è prevista la deduzione dalle future plusvalenze limitatamente al 62,5% anziché al 100%;
- Estensione della "*Robin Hood Tax*" ad ulteriori operatori.

Da ultimo la legge n. 183/2011 (legge di stabilità per il 2012) ha previsto alcune novità circa i seguenti aspetti:

- Garante del contribuente. E' stata modificata la struttura dell'organo da collegiale a monocratico e sono state introdotte nuove cause di incompatibilità dall'incarico;

³⁴² N. ARQUILLA, "*Razionalizzato il regime fiscale dei titoli obbligazionari privati e agevolati i titoli pubblici*", in *Corriere tributario* n. 37/2011; G. FERRANTI, "*I dividendi e i capital gain: tra vecchia e nuova disciplina*", in *Corriere tributario* n. 34/2011.

- Detassazione premi produttività per gli anni 2012 - 2014 mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 10% sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti privati relativi agli incrementi di produttività;
- Sgravo di contributi relativi al contratto di apprendistato;
- Aumento delle accise sui carburanti;
- Modifiche alla disciplina della tracciabilità per i professionisti e le società di persone in contabilità semplificata;
- Aumento del contributo unificato. Il contributo unificato è stato aumentato del 50% nei giudizi di impugnazione e raddoppiato nei processi davanti alla Corte di Cassazione.

3.3 Gli interventi in ambito fiscale del governo Monti

Nel presente paragrafo viene svolta un'analisi dei principali interventi varati in ambito fiscale dal governo Monti; la trattazione, secondo il metodo adottato nel corso dell'elaborato, segue l'ordine cronologico dei testi di legge emanati a partire dall'incarico assunto dal nuovo governo, i quali possono essere così schematizzati:

- d.l. n. 201/2011, c.d. "Decreto Salva Italia" (convertito in legge n. 220/2011);
- d.l. n. 216/2011, c.d. "Decreto Milleproroghe 2011";
- d.l. n. 1/2012, c.d. "Decreto Crescitalia" (convertito in legge n. 27/2012);
- d.l. n. 5/2012, c.d. "Decreto semplificazioni" (convertito in legge n. 5/2012);
- d.l. n. 16/2012, c.d. "Decreto fiscale" (convertito in legge n. 44/2012);
- Delega fiscale approvata dal Cdm il 16 aprile 2012;
- d.l. n. 83/2012, c.d. "Decreto Sviluppo" (legge n. 134/2012);
- d.l. n. 95/2012, c.d. "Decreto sulla *Spending Review 2*".

L'obiettivo dell'analisi svolta sull'intervento legislativo del nuovo governo nei successivi paragrafi è duplice; da un lato comprendere la sua coerenza rispetto alle intenzioni dichiarate nell'atto di indirizzo precedentemente riportato e dall'altro comprendere quali sono i punti di contatto di rottura rispetto al percorso normativo - evolutivo del sistema tributario sin qui trattato.

3.3.1 Il "decreto Salva Italia"

Il d.l. n. 201/2011 (convertito in legge n. 220/2011) si è configurato come il primo vero intervento dal Governo Monti volto a varare misure urgenti per assicurare la stabilità finanziaria, la crescita e l'equità.

Tanto è quanto si legge nel Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 5 del 4 dicembre 2011 che ha reso note le finalità dell'intervento in parola il quale " *si è reso necessario per affrontare una crisi finanziaria gravissima che ha investito in queste settimane l'area dell'euro e specificamente il debito sovrano, anche italiano. Il Governo ha deliberato un complesso pacchetto di interventi che tuttavia, pur nell'emergenza, danno il via a una fase di riforma strutturale dell'economia italiana [...] I risparmi conseguiti in parte sono destinati a un considerevole pacchetto di interventi a favore della crescita, del sistema produttivo e del lavoro.*

Ancora nel documento di presentazione al Decreto il governo ha dichiarato che " *gli interventi in materia di entrate della manovra straordinaria di fine anno [...] perseguono la finalità di ripartire equamente l'onere del maggior prelievo favorendo l'emersione di basi imponibili e la semplificazione del rapporto fisco-contribuente, anche nell'ottica di ridurre l'incertezza nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme tributarie*".

Dunque il governo con tale testo normativo si è posto l'obiettivo da un lato di procedere al risanamento dei conti pubblici mediante un ulteriore aumento delle entrate tributarie e dall'altro compensare l'incremento della pressione fiscale con l'emanazione di misure volte a rilanciare la crescita, rendere più equo il sistema tributario mediante la lotta all'evasione ed infine migliorare i rapporti tra fisco e contribuente. I principali interventi in ambito fiscale possono essere così schematizzati³⁴³:

- Aiuto alla Crescita Economica (ACE);
- Agevolazioni legate al costo del lavoro mediante la deducibilità dalle imposte dirette dall'IRAP riferita analiticamente al costo del lavoro, l'incremento della deduzione forfetaria per le lavoratrici e i lavoratori di età inferiore ai 35 anni e la trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA);
- Detrazioni per interventi di ristrutturazione, di efficientemente energetico e per spese conseguenti a calamità naturali;
- Proroga al riallineamento delle partecipazioni per le operazioni aziendali straordinarie effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011, con la possibilità di affrancare fiscalmente i maggiori valori delle partecipazioni di controllo (acquisite a seguito di operazioni straordinarie) allocati nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali;
- Revisione della tassazione in materia di beni immobili mediante l'anticipo in via sperimentale dell'IMU e relativa tassazione della prima casa, revisione complessiva del sistema estimativo del catasto edilizio urbano e l'introduzione di un'imposta ordinaria sui beni immobili detenuti all'estero;

³⁴³ Fonte: "La manovra Salva Italia del governo Monti", guida al diritto n. 15 dicembre 2011, il sole24ore.

- Revisione del bollo su titoli, strumenti e prodotti finanziari detenuti in Italia e all'estero e introduzione di un bollo ordinario ed uno straordinario per il 2012 sulle attività scudate³⁴⁴;
- Revisione della tassazione sui beni mobili registrati (tra cui si ricorda il c.d. "superbollo auto");
- Revisione delle imposte indirette mediante rimodulazione delle accise, incremento delle aliquote IVA;
- Sostituzione della Tarsu con il Tares³⁴⁵;
- Misure per l'emersione della base imponibile mediante l'introduzione di regimi premiali per favorire la trasparenza nei rapporti tra fisco - contribuente in tema di comunicazioni e Studi di Settore e mediante la riduzione del limite per la tracciabilità dei pagamenti a 1000€;
- Modifiche alla disciplina delle verifiche fiscali. Il decreto Salva Italia ha apportato modifiche al precedente Decreto sviluppo prevedendo da un lato che fosse abrogata la norma che vietava di effettuare controlli ripetuti presso lo stesso contribuente nell'arco di un semestre e di durata superiore a 15 giorni e dall'altro abrogando altresì le sanzioni disciplinari per i dipendenti pubblici che avessero adottato provvedimenti in contrasto con il principio di contestualità ed unicità dei controlli, della loro cadenza semestrale e del termine massimo di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente. Non è stata invece modificata la disciplina sancita dal d.l. n. 70/2011 sulla durata massima dei controlli per i lavoratori autonomi e le imprese in contabilità semplificata e le norme sulla comunicazione e il coordinamento tra gli enti e i soggetti interessati all'attività di verifica. Sempre in tema di verifiche fiscali va infine rilevato che l'art. 11 dispone l'irrogazione di sanzioni penali ai sensi del art. 76

³⁴⁴ Più in particolare sono state previste:

- un'imposta dello 0,10% per il 2011 e il 2012 e dello 0,15% dal 2013 sulle attività finanziarie detenute all'estero da persone fisiche residenti;
- un prelievo annuale a titolo di imposta di bollo speciale pari all'1% nel 2012, all'1,35% nel 2013 e allo 0,4% dal 2014 sui capitali rimpatriati scudati e ancora segretati;
- un'imposta straordinaria dell'1% sulle attività finanziarie scudate che sono state in tutto o in parte prelevate dal rapporto di deposito, amministrazione o gestione acceso per effetto della procedura di emersione oppure siano state dismesse.

Successivamente il d.l. n. 16/2012 e il Provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate n.72442 del 15 giugno 2012 hanno apportato le seguenti novità:

- l'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero diventa in misura fissa se si applica a conti correnti detenuti presso un intermediario residente nell'Unione europea o negli Stati dello Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni;
- modifiche attinenti alla determinazione delle imposte sulle attività scudate e al termine per il loro versamento.

³⁴⁵ La TARSU si configura come tassa a copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani e dei rifiuti assimilati allo smaltimento e dei costi dei servizi indivisibili dei Comuni; essa è introdotta a partire dal 1 gennaio 2013 in sostituzione della la tariffa sui solidi urbani (ex d.lgs. n. 507/1993), la tariffa di igiene ambientale (d.lgs. n. 22/1997) e la tariffa integrata (d.lgs. n. 152/2006).

del Dpr n. 445/2000 per i contribuenti i quali, a seguito delle richieste avanzate in sede di verifica dall'Agenzia delle entrate o dalla Guardia di Finanza, esibiscono o trasmettono documenti falsi o forniscono informazioni non veritiere.

Si analizzeranno a questo punto le novità più importanti arrivate in ambito fiscale, posto che alcune di queste sono già state diffusamente riportate nei capitoli 1 e 2 e pertanto si rimanda a quanto detto precedentemente.

3.3.1.1 Aiuto alla Crescita Economica (ACE)

L'ACE, introdotto con il d.l. n. 201/2011 ma già previsto in realtà dalla delega fiscale del precedente governo³⁴⁶ - rappresenta un incentivo alla capitalizzazione delle imprese mediante la previsione di un trattamento fiscale di favore rivolto alle imprese che si finanziano con il ricorso al capitale proprio piuttosto che mediante quello di debito sulla scorte del modello "Allowance for Corporate Equity"³⁴⁷.

In primo luogo con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione possono usufruire dell'incentivo in esame le società e gli enti commerciali ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, le società di persone e le persone fisiche titolari di redditi di impresa in contabilità ordinaria; quindi se tutti i soggetti passivi Irpef e Ires rientrano nell'ambito di applicazione della norma rimangono invece esclusi gli enti non commerciali, le società in contabilità semplificata, le società assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta e le grandi imprese in crisi assoggettate a amministrazione straordinaria.

In secondo luogo l'incentivo è rivolto alle imprese che aumentano il proprio capitale (per effetto di iniezioni dello stesso o di accantonamenti di utili) rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010, per le quali è prevista la deduzione dalle imposte sui redditi di un "rendimento nozionale" applicato su tale incremento; conseguentemente ai fini del calcolo del rendimento nozionale assume rilevanza la determinazione della relativa aliquota applicabile e la variazione del capitale proprio.

Con riferimento all'aliquota applicabile sul rendimento nozionale essa è pari al 3% nel triennio 2012 - 2014 (successivamente invece sarà stabilita con apposito decreto ministeriale

³⁴⁶ La Commissione Biasco del 2008, chiamata ad effettuare uno studio sull'imposizione fiscale sulle società in occasione dell'emanazione di una delega fiscale, aveva già rilevato che: "è stato motivo di sorpresa constatare quanto sia stata estesa la richiesta di imprese e studiosi affinché fosse reintrodotta la Dual Income tax. Essa individuava la patrimonializzazione delle imprese come problema serio dell'economia italiana e lo scarso ricorso al mercato dei capitali come un handicap. La Commissione ha ritenuto di seguire questa strada, in forma diversa che nel 1997, coordinandola con gli indirizzi di revisione seguiti sotto la prima accezione. Accanto alla citata revisione della thin capitalisation, estesa nell'applicazione e moderata negli effetti fiscali, può contribuire a portare le nostre imprese verso quell'assetto patrimoniale equilibrato, che è premiato dalle regole di credito fissate da Basilea 2" (cit. Commissione di studio sull'imposizione fiscale delle società, Tributi, supplemento n. 3/2008).

³⁴⁷ Fonte: L. DURANTE, "Ace: ufficiale l'aiuto alla crescita", pubblicato il 20 marzo 2012 su fiscooggi.it.

in base all'andamento dei rendimenti finanziari medi riferibili ai titoli di debito pubblici e in considerazione del rischio di impresa).

Per quanto concerne la determinazione della variazione del capitale proprio, così come stabilito dal Decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 marzo 2012, occorre far riferimento al differenziale esistente tra il patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2011 e quello relativo al 31 dicembre 2010, tenuto conto di alcune regole³⁴⁸:

- Il capitale proprio va considerato al netto dell'utile conseguito a fine esercizio;
- I conferimenti in denaro rilevano ai fini dell'applicazione della norma a partire dalla data del versamento;
- I conferimenti derivanti dagli accantonamenti di utili rilevano a partire dall'esercizio in cui le riserve si sono formate e in ogni caso non assumono rilievo le riserve non disponibili³⁴⁹;
- Le riduzioni del patrimonio netto rilevanti ai fini dell'ACE sono anche quelle attribuite a qualsiasi titolo ai soci e quelli derivanti dagli acquisti di partecipazioni o aziende controllate;
- Per le società costituite nell'anno di entrata in vigore della norma si considera come "incremento" l'intero capitale versato all'atto della costituzione.

Conseguentemente ai fini del calcolo del rendimento nozionale deducibile ai fini delle imposte dirette sul reddito di impresa è necessario moltiplicare la variazione del capitale proprio (dato dalla differenza esistente tra gli incrementi di capitale e il patrimonio netto al 31/12/2010 al netto dei decrementi) per la relativa aliquota applicabile.

La parte di Rendimento Nozionale che eventualmente ecceda il reddito complessivo netto dichiarato è riportabile illimitatamente a nuovo in quanto l'agevolazione fiscale è cumulabile anche negli esercizi successivi al 2011; tale eccedenza tuttavia non si cumula alle perdite fiscali e non risulta cedibile ai fini del consolidato fiscale.

Un interessante confronto può essere fatto tra l'ACE e i previgenti meccanismi di incentivi all'utilizzo del capitale proprio precedentemente analizzati, con particolare riferimento al sistema della *Dual Income Tax*.

³⁴⁸ Va a tal proposito rilevato che il meccanismo di determinazione del capitale proprio ai fini dell'applicazione del rendimento nozionale è diverso per i soggetti passivi Ires e Irpef; mentre infatti i primi determinano il capitale proprio secondo le regola sopra riportate, i soggetti passivi Irpef, quali imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria, determinano il capitale proprio come il patrimonio netto esistente alla fine dell'esercizio, indipendentemente da quando e come questo si sia formato.

³⁴⁹ Le riserve non disponibili, per le quali la destinazione a forma di utile non entra nell'ambito di applicazione dell'agevolazione, sono costituite ai fini ACE dalle poste che non possono essere utilizzate né per la distribuzione, né per copertura di perdite, né per aumenti di capitale (es. riserva per l'acquisto di azioni proprie) nonché dalle poste alimentate da utili non ancora realizzati (es. riserva utili su cambi).

Innanzitutto come si legge dal documento di presentazione al decreto salva - Italia l'obiettivo dell'introduzione dell'incentivo in questione è comunque rivolto al perseguimento della neutralità delle fonti di finanziamento, in quanto l'ACE è "*volto a riequilibrare il trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio. L'obiettivo è quello della neutralità fiscale rispetto agli investimenti, nel senso che le imprese – nel presupposto che assumano le proprie decisioni di finanziamento e di investimento considerando solamente le aliquote dell'imposta societaria - dovrebbero tendenzialmente scegliere in maniera indifferente tra debito e capitale proprio come fonte di finanziamento*".

La differenza fondamentale tra il meccanismo previsto dalla Dit e quello dell'ACE sta nel fatto che da un lato il "rendimento nozionale" è andato a sostituire il vecchio "coefficiente di remunerazione ordinaria" (le cui modalità di calcolo erano differenti, essendo diverse le modalità di determinazione della variazione di capitale proprio e dell'aliquota) e dall'altro il rendimento del capitale incrementale, nel caso dell'Ace, non va assoggettato a un'aliquota inferiore (come previsto dalla Dit), ma è possibile portarlo interamente a deduzione dal reddito.

Va inoltre rilevato che con riferimento all'ACE non sono presenti vincoli sulla riduzione di debiti o sull'acquisto di beni strumentali nuovi; nel caso della Dit invece la variazione in aumento del capitale proprio rilevava ai fini dell'applicazione dell'agevolazione fino a concorrenza della riduzione dei debiti da finanziamento (al netto dei crediti da finanziamento) e del valore dei nuovi beni strumentali.

Da ultimo si rileva che solo nel caso dell'ACE per le società di nuova costituzione viene considerato "incremento" l'intero capitale versato all'atto della costituzione.

In attesa di un riscontro concreto nell'applicazione del nuovo regime tali considerazioni lascerebbero pensare che l'attuale sistema di agevolazione fiscale, anche in ragione di alcune simulazioni effettuate³⁵⁰, produca risparmi di imposta maggiori rispetto al precedente sistema.

3.3.1.2 Le novità in tema tassazione dei beni immobili: l'IMU

L'Imposta Municipale Unica è stata tra le principali novità introdotte per effetto dell'art. 13 del d.l. n. 201/2011 afferenti alla tassazione dei beni immobili; si tratta di un'imposta introdotta in via anticipata e sperimentale per gli anni 2012 - 2014 volta a sostituire le previgenti imposte sul reddito delle persone fisiche sugli immobili non allocati³⁵¹ e l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) .

³⁵⁰ Si veda a tal proposito: A. SACRESTANO, "*Incentivi alla crescita, Ace "Batte" la Dit*", pubblicato il 16/01/2012, ilsole24ore.

³⁵¹ Per effetto dell'introduzione dell'IMU quindi gli immobili non allocati sono assoggettati sempre a tale tributo; per quanto concerne invece gli immobili allocati con finalità abitative, questi possono essere alternativamente assoggettati per opzione alla cedolare secca prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011. In questo secondo caso l'imposta dovuta è determinata mediante l'applicazione di

Prima di procedere ad una disamina del nuovo tributo risulta opportuno ripercorrerne brevemente i prodromi normativi.

Occorre in primo luogo ricordare che la previgente Imposta Comunale sugli Immobili aveva completato durante l'ultimo governo di centro - destra il percorso di agevolazioni fiscali per effetto del d.l. n. 93/2008, il quale aveva sancito l'esenzione del tributo sull'abitazione principale e relative pertinenze rientranti in alcune categorie catastali (A2, A3, A4, A5 e A7).

Prima ancora dell'entrata in vigore del d.l. n. 201/2011 è inoltre bene ricordare che l'Imposta Municipale Unica (o Propria) era già stata prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011 varato dal governo Berlusconi il quale prevedeva che: *"L'imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili"*.

L'imposta prospettata dal decreto in parola presentava peraltro caratteristiche diverse dall'attuale IMU. In primo luogo infatti ai sensi dell'art. 8, comma 3, *"l'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale ed alle pertinenze della stessa"*; inoltre le norme successive prevedevano che l'aliquota ordinariamente applicabile fosse dello 0,76%, con possibilità per i Comuni di modificarla dello 0,2%.

L'art. 13, comma 1, del d.l. n. 201/2011 ha per l'appunto poi anticipato l'ingresso della nuova imposta nell'ordinamento tributario prevedendo che *"l'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014"*.

La disciplina attuale dell'IMU si configurerebbe quindi come transitoria in quanto è lo stesso art. 13, comma 1, del d.l. n. 201/2011 che l'applicazione a regime dell'imposta municipale propria è fissata al 2015.

Un importante intervento normativo è poi arrivato con il d.l. n. 16/2012 (convertito in legge n. 44/2012) il quale ha previsto alcune novità³⁵².

In primo luogo è stata ridefinita l'abitazione principale, intendendo con tale termine l'unità immobiliare iscritta o iscrivibile al catasto ove risiede anagraficamente e dimora abitualmente non solo del contribuente (così come previsto dal d.l. n. 201/2011) ma anche il suo nucleo familiare. Ulteriori novità sempre in tema di abitazione principale hanno poi riguardato la possibilità di assimilare a questa con apposita delibera comunale le unità immobiliari non locate di anziani e disabili residenti in istituti di ricovero e i fabbricati posseduti dai cittadini italiani residenti all'estero; è stato infine previsto che in caso di coniugi separati o divorziati ai fini IMU il coniuge assegnatario dell'ex casa coniugale sia considerato titolare del diritto di

un'aliquota ridotta al 21% e l'esercizio dell'opzione comporta che i canoni tassati con il regime dell'imposta sostitutiva siano esclusi dal reddito complessivo e, conseguentemente, non rilevino ai fini IRPEF.

³⁵² Fonte: S. FOSSATI, F. MILANO, *"Guida pratica sulle novità fiscali. Il Testo Unico dell'IMU"*, pubblicato giovedì 3 maggio, ilsole24ore.

abitazione, con la conseguenza che egli è il beneficiario della detrazione ordinaria e della maggiorazione (se spettante).

In secondo luogo importanti modifiche hanno riguardato il comparto agricolo e particolari tipologie di immobili; la più importante in questo senso ha riguardato l'esenzione dal tributo per i fabbricati rurali strumentali ubicati nei comuni montani o parzialmente montani. E' stato altresì previsto che per gli immobili d'interesse storico -artistico e per quelli inagibili o inabitabili la base imponibile sia ridotta alla metà.

In terzo luogo sono state modificate le regole del versamento del tributo; le rate sono state infatti aumentate da due a tre, da effettuarsi secondo le regole che saranno di seguito illustrate.

Un quarto importante gruppo di modifiche ha poi riguardato la dichiarazione del tributo da un lato con la previsione che, una volta a regime, questa debba essere presentata entro 90 giorni dall'evento da dichiarare e dall'altro introducendo la previsione che le dichiarazioni Ici, se compatibili, sono fatte salve e dunque non c'è alcun obbligo di presentazione di una nuova dichiarazione ai fini IMU.

In quinto luogo sono state definite le regole valide per la determinazione delle aliquote comunali per renderle compatibili con le esigenze in termini di gettito; in questo senso è stato infatti deciso che entro il 30 giugno di ciascun anno i Comuni debbano procedere all'approvazione del bilancio di previsione e contestualmente delle aliquote e le detrazioni dell'Imu sulla base dei dati del gettito convenzionale elaborati dal Ministero dell'Economia e delle finanze per ciascun comune. Sulla base dei versamenti relativi al primo acconto il Governo procede eventualmente a rivedere le stime di gettito e a questo punto entro il 30 settembre i Comuni devono eventualmente procedere alla revisione delle aliquote e delle detrazioni del tributo. Allo stesso modo entro il 10 dicembre il Governo ridetermina le aliquote e le detrazioni per rendere coerenti con la quota di spettanza erariale. Ne consegue che il saldo versato dai contribuenti il 17 dicembre deve tenere in considerazione il complesso di variazioni intervenute nel periodo.

In estrema sintesi nell'attuale fase transitoria le norme che regolano l'IMU sono da ricercare nel d.lgs. n. 23/2011 (per quanto applicabili) e nel d.l. n. 201/2011 (così come modificato dal d.l. n. 16/2012), il quale a sua volta effettua ampi rinvii al d.l. n. 504/1992; una volta entrata a regime il testo di riferimento dovrebbe invece essere il decreto istitutivo n. 23/2011.

Dunque con riferimento alla disciplina attualmente applicabile e in particolare ai soggetti passivi d'imposta questi sono da rinvenire nei proprietari di immobili, titolari di diritti reali di godimento, utilizzatori sulla base di contratti di leasing e nei concessionari di beni demaniali.

L'IMU ha come presupposto il possesso fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli (ex art. 2 d.lgs. n. 504/1992), ivi incluse l'abitazione principale e le relative pertinenze³⁵³; il suo ambito di applicazione fa riferimento unicamente al possesso di immobili e non anche il suo trasferimento. Sono inoltre previste tutta una serie di esenzioni relative agli immobili dello Stato, delle Regioni, dei Comuni e degli altri enti pubblici, fabbricati rurali a uso strumentale ubicati nei comuni montani o parzialmente montani e i terreni montani.

Per quanto riguarda le modalità di determinazione della base imponibile queste fanno riferimento alla disciplina dell'ICI; conseguentemente per i fabbricati ed i terreni occorre far riferimento al valore catastale mentre per le aree fabbricabili si deve tenere in considerazione il valore di mercato determinato all'inizio di ciascun periodo di imposta. Il valore catastale in particolare è determinato rivalutando al 5% l'ammontare di rendite catastali risultanti il 1 gennaio del periodo di imposta relativo e poi effettuando il prodotto rispetto ad un determinato moltiplicatore. La seguente tabella mostra peraltro un confronto tra i vecchi moltiplicatori ICI e quelli relativi all'IMU.

Tabella n. 39: Confronto tra i moltiplicatori ICI e IMU

| Categoria catastale | ICI 2011 | IMU dal 2012 |
|---|----------|------------------|
| A (diverso da A/10) C/2 - C/6 - C/7 | 100 | 160 |
| B | 140 | 140 |
| C/3 - C/4 - C/5 | 100 | 140 |
| A/10 e D/5 | 50 | 80 |
| D(escluso D/5) | 50 | 60 (65 dal 2013) |
| C/1 | 34 | 55 |
| Terreni agricoli | 75 | 130 |
| Terreni agricoli (Coltivatori diretti e imprenditori agricoli) | 75 | 110 |

Fonte: A. GIGLIOTTI, "Il decreto Monti", IPSOA, 2012.

Una volta determinata la base imponibile, come detto coincidente con il valore catastale, su questa deve essere applicata la relativa aliquota al fine di ottenere l'imposta lorda sulla quale saranno successivamente applicate le detrazioni³⁵⁴; il risultato coincide con l'imposta netta effettivamente dovuta dal contribuente.

³⁵³ Per abitazione principale è da intendersi l'immobile iscritto o iscrivibile in qualità di unità immobiliare al catasto edilizio urbano nel quale il possessore sia iscritto all'anagrafe ed abbia dimora abituale insieme al suo nucleo familiare; ai fini dell'applicazione dell'imposta peraltro assume rilevanza la distinzione tra abitazione principale (così come sopra definita) e "prima casa", coincidente con il primo immobile acquistato dal contribuente a cui spettano agevolazioni fiscali consistenti in imposte di registro, ipotecarie, catastali dovute in misura ridotta. Ne consegue che la disciplina di favore concessa per l'abitazione principale non per forza si applica alla prima casa.

Le pertinenze sono invece le unità iscritte nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 con la previsione di poter iscrivere al massimo una pertinenza per ognuna delle tre diverse categorie.

³⁵⁴ Sull'imposta lorda sono previste diverse detrazioni:

- Detrazione di 200€ rapportata al periodo di possesso;

A proposito dell'aliquota applicabile questa è pari al 4 per mille sull'abitazione principale (con la possibilità per i Comuni di farla variare tra lo 0,2 e lo 0,6) mentre sugli altri immobili è prevista nella misura del 7,6 per mille (fermo restando la possibilità per i Comuni di farla variare in questo caso tra lo 0,46 e 1,06).

Per quanto concerne le modalità di pagamento del tributo, che concretamente avviene mediante il modello F24, è prevista la possibilità per il contribuente di effettuare il pagamento in due diverse rate di pari importo³⁵⁵:

- La prima rata va versata entro il 18 giugno del relativo periodo di imposta. In questo caso il saldo va determinato considerando le aliquote ordinarie rispettivamente pari al 4 per mille per la prima casa e al 7,6 per mille per gli altri immobili;
- La seconda rata va versata entro il 17 dicembre del relativo periodo di imposta. Con la seconda rata si procede quindi al versamento del conguaglio, tenuto conto delle aliquote stabilite da ciascun Comune di residenza del contribuente.

Per l'abitazione principale è inoltre previsto che il pagamento possa essere frazionato in tre rate, rispettivamente da effettuare il 18 giugno, il 17 settembre e il 17 dicembre di ciascun periodo di imposta; in questo caso l'importo di ciascuna è pari al 33% del tributo.

Va inoltre ricordato che con la disciplina dell'IMU è stato modificato anche il soggetto destinatario del tributo; lo Stato infatti ottiene una compartecipazione al gettito degli immobili diversi da quelli adibiti ad abitazione principale (ed indipendentemente dalle aliquote stabilite dai Comuni), pari alla metà dell'importo risultante dall'applicazione dell'aliquota base sull'imponibile.

Infine occorre rilevare che così come accaduto per l'ICI, anche l'IMU non si configura deducibile dalle imposte sui redditi né dall'Irap.

A questo punto della trattazione è utile effettuare un confronto schematico tra la previgente disciplina ICI e quella dell'IMU al fine di segnalarne le principali differenze:

- Estensione del tributo all'abitazione principale e relative pertinenze. Mentre nel caso dell'ICI il d.l. n. 93/2008 aveva previsto l'esenzione del tributo sull'abitazione principale e relative pertinenze rientranti in alcune categorie catastali (A2, A3, A4, A5 e A7), l'IMU trova il suo presupposto anche nel possesso di immobili adibiti ad abitazione principale e relative pertinenze (per i quali è prevista come visto una tassazione ridotta);

-
- Detrazione di 50€ (per gli anni 2012 - 2013 in concorrenza di 400€) per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'abitazione principale;
 - Ulteriori detrazioni decise con apposite deliberazioni comunali;
 - Altre detrazioni (es. detrazioni per coniugi separati o divorziati).

³⁵⁵ Per effetto delle modifiche apportate dal d.l. n. 16/2012 va inoltre rilevato che per gli immobili rurali strumentali la prima rata è pari al 30% del totale mentre per quelli rurali non accatastati il pagamento avviene tutto a saldo entro il 17 dicembre relativo a ciascun periodo di imposta.

- Ridefinizione di "abitazione principale". La disciplina dell'ICI prevedeva che per abitazione principale era da intendersi quella nella quale il contribuente che la possedesse e che fosse obbligato al versamento dimorasse abitualmente; la disciplina dell'IMU ha invece previsto in primo luogo due condizioni, l'iscrizione anagrafica e la dimora abituale, e considera oltre al contribuente anche il suo nucleo familiare.
- Assorbimento del nuovo tributo rispetto alle previgenti imposte sul reddito delle persone fisiche sugli immobili non allocati. L'ICI quindi non esauriva la tassazione su tali forme di reddito, come invece accade per l'IMU.
- Determinazione base imponibile. Se il meccanismo di determinazione della base imponibile tra le due imposte è sostanzialmente analogo, la disciplina dell'IMU ha previsto importanti modifiche in tema di coefficienti, così come sopra riportato.
- Aliquota applicabile e detrazioni. Nel caso dell'ICI era prevista prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 93/2008 (e successivamente a questo per le seconde abitazioni) un'aliquota minima compresa tra il 4 per mille e 7 per mille per tutti gli immobili con possibilità per i Comuni di decidere anno per anno con apposita delibera comunale l'aliquota specifica (nonché le detrazioni effettivamente applicabili); era poi prevista una detrazione per l'abitazione principale. La struttura delle aliquote IMU invece prevede aliquote differenziate tra abitazione principale ed altri immobili con possibilità per i Comuni di determinare l'aliquota specifica con apposita delibera; è stata inoltre introdotta una maggiorazione della detrazione base di 50€ per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.
- Soggetto attivo. Mentre nel caso dell'ICI l'intero importo del tributo era interamente di spettanza del Comune, con l'IMU si realizza una compartecipazione al gettito tra Comune e Stato secondo le regole sopra riportate; va inoltre notato che i versamenti si effettuano a favore dello Stato, dei Comuni come accadeva precedentemente.
- Scadenze del versamento. A partire dal 2007 le scadenze del versamento dell'ICI erano fissate il 16 giugno e il 16 dicembre relativi a ciascun periodo di imposta; la disciplina dell'IMU invece prevede scadenze differenziate in ragione dell'abitazione principale (per cui sono previste tre rate) o degli altri immobili.

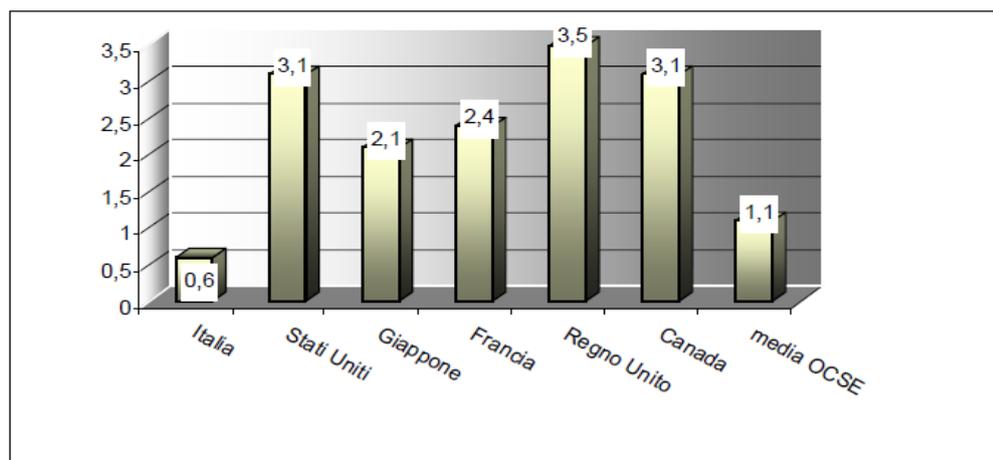
Da ultimo qualche considerazione sulla possibile evoluzione del tributo in questione.

Come si legge innanzitutto dalla Comunicazione del Governo allegato al Decreto, con riferimento alla reintroduzione di un'imposta patrimoniale sulla prima casa: "*l'anomalia italiana che si corregge con questa manovra riflette l'esenzione concessa nel 2008 alle abitazioni principali che è un unicum tra i grandi Paesi OCSE. Sul piano della policy questo intervento è in linea con le raccomandazioni*

dei più autorevoli organismi internazionali che hanno costantemente sottolineato il significativo impatto positivo sulla crescita dello spostamento dell'onere tributario dai redditi alla proprietà immobiliare".

Quanto detto sopra è peraltro supportato dai dati disponibili sul peso del prelievo immobiliare sul PIL tra i principali paesi OCSE (Grafico 12), che mostrano come l'Italia presenti al 2011 un'incidenza pressoché pari alla metà rispetto a alla media OCSE (pari allo 0,6% rispetto al 1,1%).

Grafico 12: Peso del prelievo immobiliare sul PIL tra i principali Paesi OCSE

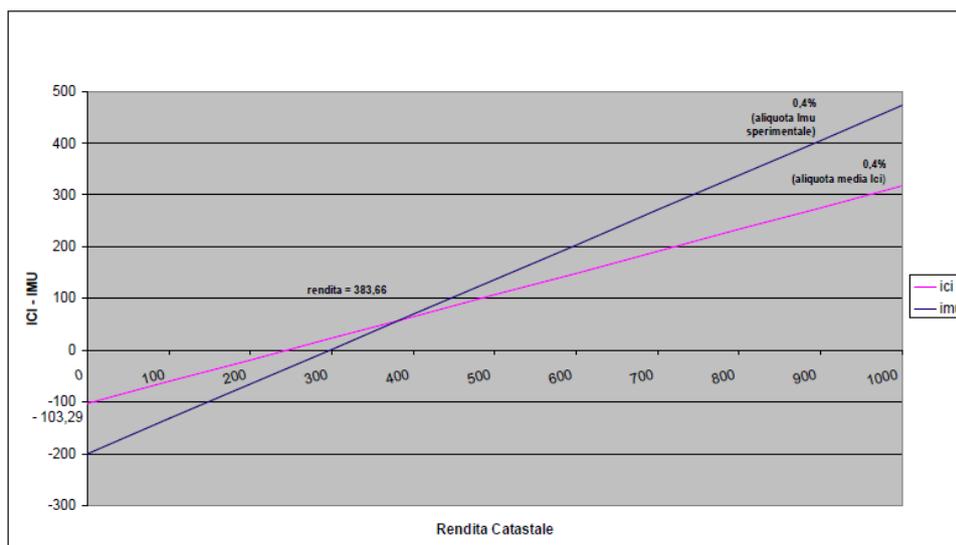


Fonte: OCSE, Revenue Statistics, 2011

Tale anomalia deriva dal fatto che la base imponibile riferibile alle abitazioni principali e secondarie dalle persone fisiche calcolata sulle vecchie rendite catastali risultava pari a 1.460 miliardi di euro; tali rendite catastali tuttavia hanno subito l'ultimo processo di revisione nel 1990. Poiché il Dipartimento delle Finanze e l'Agenzia del Territorio hanno stimato un rapporto di 1 a 3,7 rispetto ai valori di mercato, la base imponibile rivalutata per questi ultimi dovrebbe essere pari a 5.400 miliardi di euro; la base imponibile ottenuta mediante l'applicazione della nuova disciplina è invece pari a circa 2.400 miliardi di euro, poco più della metà rispetto a quella ottenibile mediante una rivalutazione completa delle rendite.

In questo senso il grafico successivo mostra il confronto tra imposta dovuta ICI e IMU.

Grafico 13: Imposta dovuta ICI e IMU a confronto con aliquota del 4 per mille



Fonte: Simulazioni effettuate dal Dipartimento delle Finanze

Quanto detto, unito alle considerazioni effettuabili in merito alle esigenze di risanamento del debito pubblico e all'importanza del gettito di un'imposta patrimoniale sugli immobili³⁵⁶, lascia poco spazio a possibili evoluzioni in senso abrogativo del nuovo tributo.

Quanto invece ad una sua possibile rimodulazione, posto che le aliquote base difficilmente saranno modificate al ribasso fino ad una situazione di stabilità dei conti pubblici³⁵⁷, sono necessarie considerazioni in merito alle aliquote applicate dai Comuni.

Un'indagine del sole24ore relativa alle delibere comunali volte ad approvare le aliquote del tributo ha tuttavia mostrato che, a fronte del fatto che sull'abitazione principale l'aliquota base è stata ritoccata solo in pochi casi, vi è stata una tendenza ad aumentare quella relativa agli altri immobili nella misura massima (1,06 per mille)³⁵⁸.

Per dare un giudizio definitivo occorrerà attendere che tutti i Comuni abbiano deliberato in materia ma già questi dati, uniti all'esperienza dell'ICI (si veda a tal proposito il grafico 6

³⁵⁶ A tal proposito è bene rilevare che solo l'acconto relativo a Giugno ha portato introiti nelle casse statali e comunali per circa 9,6 miliardi di euro, di cui 5,6 miliardi destinati ai Comuni e 3,9 miliardi destinati allo Stato. (Fonte: Ministero del Tesoro).

³⁵⁷ Vanno in questo senso le dichiarazioni del Sottosegretario Vieri Ceriani che in un'intervista al sole24ore del 7 luglio così si è espresso sui risultati raggiunti dall'acconto IMU di giugno: "Nonostante tutte le critiche e gli incitamenti alla rivolta fiscale alla fine quello che prevale è un grande senso di responsabilità. L'obiettivo di incasso dell'IMU l'abbiamo centrato per cui, le aliquote restano quelle che sono, non c'è nessuna necessità di aumento".

Tuttavia va anche segnalato che il Decreto "Crescitalia" ha introdotto un'ulteriore ipotesi di riduzione dell'aliquota IMU rispetto a quelle sopra riportate, prevedendo la possibilità per il Comune di ridurre l'aliquota fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita da parte dell'impresa costruttrice, al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:

- fintanto che permane la destinazione alla vendita del fabbricato;
- a condizione che il fabbricato non sia locato;
- per un periodo comunque non superiore a 3 anni dall'ultimazione dei lavori.

Ulteriori ipotesi di esenzione sono state poi previste con il Decreto sviluppo 2012.

³⁵⁸ Fonte: V. MELIS, "Fisco locale protagonista dei rincari", pubblicato il 03/09/2012, ilsole24ore.

riportato precedentemente), lasciano intendere che ci sarà poco spazio di manovra per aliquote minime o fortemente ribassate, soprattutto considerate le esigenze di gettito comunali in attesa che vengano definitivamente approvati tutti i decreti sul federalismo fiscale.

D'altro canto le considerazioni sopra effettuate in merito alla rivalutazione della base imponibile (come detto attualmente poco più della metà rispetto a quella ottenibile mediante una rivalutazione completa delle rendite), lasciano piuttosto prospettare nel medio e lungo periodo ulteriori aggravii derivanti dal tributo in esame, tanto più se si considera che da un lato nel documento di presentazione al decreto si fa riferimento ad "*un primo sostanziale adeguamento dei valori immobiliari ai valori di mercato*" (lasciando dunque intendere che esiste una concreta possibilità di successivi adeguamenti) e dall'altro viene prospettata per ragioni di perequazione tra i vari territori dello Stato una "*revisione complessiva del sistema estimativo del catasto edilizio urbano, un'operazione poderosa che sarà tempestivamente avviata emanando, contestualmente alla manovra, una legge di delega per la riforma del catasto edilizio urbano*"³⁵⁹.

Un'ultima considerazione va fatta in merito al fatto che l'IMU non è l'unica novità del decreto in esame relativa alla tassazione dei beni immobili. Infatti altre novità sotto questo profilo sono riferibili all'introduzione di un'imposta patrimoniale dovuta dalle persone fisiche residenti in Italia che possiedono immobili situati all'estero, indipendentemente dal fatto che questi siano stati o meno precedentemente "scudati"; in questo caso è dovuta da tali soggetti passivi un'imposta ordinaria determinata su una base imponibile coincidente con il costo di acquisto o il valore di mercato del bene immobile sulla quale viene applicata l'aliquota dello 0,76%³⁶⁰. Per evitare fenomeni di doppia imposizione viene poi riconosciuto al soggetto residente in Italia un credito di imposta pari all'ammontare di imposte dovute ed assolte all'estero.

In definitiva dunque l'introduzione tributo in parola, unito alla nuova Imposta Municipale Unica, testimonia le intenzioni del governo di spostare la tassazione sugli immobili, precedentemente oggetto di forme di imposizioni decisamente più attenuate.

3.3.1.3 Il regime premiale per favorire la trasparenza

Il Capo I del Titolo III del decreto in esame prevede diverse disposizioni volte a favorire la trasparenza nei rapporti tra contribuente e fisco e l'emersione di base imponibile; esso si fonda sulla volontaria accettazione del contribuente di adempimenti finalizzati a rafforzare e

³⁵⁹ Le novità relative alla riforma del catasto urbano sono attualmente contenute nella legge delega di riforma fiscale, oggetto di successiva trattazione.

³⁶⁰ A proposito della base imponibile va notato che il d.l. n. 16/2012 ha modificato l'impianto originale di determinazione della stessa prevedendo calcoli specifici nel caso in cui l'immobile sia situato nel territorio dell'Unione Europea o negli Stati dello Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

semplificare i controlli posti in essere dagli Uffici³⁶¹ con la conseguenza di poter accedere ad un "regime di trasparenza" particolarmente premiale.

Infatti l'art. 10 istituisce un regime opzionale, semplificato ed agevolato attivabile dal contribuente volto a garantirgli:

- semplificazione negli adempimenti;
- assistenza da parte degli Uffici nell'effettuazione degli stessi (c.d. Tutoraggio)³⁶²;
- accelerazione dei rimborsi o delle compensazioni ai fini IVA;
- esclusione dagli accertamenti analitico induttivi basati sulle presunzioni semplici per i contribuenti non soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore;
- riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento che dunque si riduce da quattro a tre anni (salvo in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74);
- riduzione dell'ambito di applicazione della determinazione sintetica del reddito che è ammessa, a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo (e non "un quinto") quello dichiarato;
- ulteriori semplificazione per i contribuenti in regime di contabilità semplificata; in particolari tali benefici consistono nella determinazione del reddito imponibile IRPEF secondo il criterio di cassa, nella predisposizione automatica delle dichiarazioni IRPEF e IRAP da parte degli Uffici, nell'esonero dalla tenuta delle scritture contabili previste ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP, dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili, dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dall'acconto ai fini IVA.

L'attivazione di tale regime di trasparenza è in particolare subordinato alla comunicazione da effettuarsi in via telematica dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggetti a fattura e all'istituzione di un conto corrente dedicato ai movimenti finanziari relativi all'attività artistica, professionale o di impresa esercitata.

³⁶¹ Circa le modalità di adempimento ai sensi dell'art. 10, comma 8: "*il contribuente può adempiere agli obblighi previsti dal comma 2 o direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica. 22 luglio 1998, n. 322*".

³⁶² L'art. 10 comma 3 prevede in particolare che la disciplina afferente al Tutoraggio sia demandata ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, il quale dovrebbe prevedere la predisposizione automatica delle liquidazioni periodiche IVA e dei relativi modelli di versamento, la predisposizione della dichiarazione annuale ai fini IVA, la predisposizione automatica del modello 770 semplificato, del modello CUD e dei modelli di versamento periodico delle ritenute, la gestione degli esiti dell'assistenza fiscale, la soppressione degli obblighi di certificazione mediante scontrino o ricevuta fiscale e notevoli semplificazione per rimborsi e compensazioni, quali, ad esempio, la soppressione del visto di conformità per le compensazioni di importo superiore a 15.000 euro o l'eliminazione dell'obbligo di garanzia per i rimborsi.

Con riferimento all'ambito di applicazione questo comprende tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa o attività artistica e professionale in forma individuale o secondo le forme associative di cui all'art.5 del TUIR (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, associazioni tra artisti/professionisti, imprese familiari, in regime di contabilità ordinaria o semplificata).

Il nuovo regime contabile entrerà peraltro in vigore il 1 gennaio 2013; conseguentemente per il contribuente che voglia aderirvi sarà necessario che l'opzione venga essere esercitata nel modello dichiarativo presentato nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione.

Infine occorre rilevare che il complesso di benefici cui sopra e quindi il relativo regime di trasparenza viene revocato qualora il contribuente non invii i dati richiesti dagli Uffici entro 90 giorni dalla richiesta di quest'ultimi oppure non adempia agli obblighi in materia di antiriciclaggio ai sensi del d.lgs. n. 231/2007, con contestuale irrogazione di una sanzione compresa tra 1.500€ e 4.000€.

Infine alcune norme sono rivolte nei confronti dei contribuenti assoggettati agli studi di settore i quali dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi stessi; in tale circostanze per i soggetti cui sopra sono previsti tutta una serie di benefici quali:

- sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici;
- sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento (la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000);
- la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un 1/3 (in luogo di 1/4) quello dichiarato.

Tale regime di premiale si applica al verificarsi di alcune condizioni:

- il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
- il contribuente deve risultare coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore;
- il contribuente deve essere potenzialmente accertabile sulla base delle risultanze degli studi di settore; ciò comporta l'esclusione per i contribuenti che presentano cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi.

3.3.2 Il Decreto "Milleproroghe" relativo al 2012, il decreto "Crescitalia" sulle liberalizzazioni e il "Decreto semplificazione e sviluppo"

Dopo l'importante numero di novità contenuto nel decreto Saliva Italia l'attività legislativa del nuovo governo - comunque molto prolifera in altri ambiti - ha subito una battuta d'arresto con i successivi Decreti Mille Proroghe e "Crescitalia", che sotto il profilo fiscale hanno apportato poche novità sostanziali.

Per quanto concerne il Decreto n. 216/2011 (convertito in legge n. 14/2012) i principali contenuti in ambito fiscale sono comunque di seguito schematizzati:

- Proroga per la definizione agevolata delle liti fiscali pendenti al 31 dicembre 2011 (in luogo della precedente scadenza fissata al 1° maggio 2011), con relativo pagamento da effettuarsi entro il 2 aprile 2012;
- Proroga al 31 dicembre 2011 il termine per deliberare per il periodo di imposta 2011 la variazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef;
- Proroghe attinenti all'entrata in vigore della nuova aliquota unica sulle rendite finanziarie.; è stato infatti previsto che per il complesso di attività finanziarie maturate entro il 31 dicembre 2011 viene applicata la vecchia ritenuta del 27%;
- Applicazione della ritenuta del 27% sulle rendite finanziarie maturate precedentemente alla data del 1° gennaio 2012;
- Proroga per la chiusura partita Iva inattive con sanzione ridotta al 31 marzo.

Il d.l. n. 1/2012, c.d. "Decreto Crescitalia" (convertito in legge n. 27/2012) ha invece previsto le seguenti novità:

- Introduzione di ulteriori riduzioni dell'aliquota IMU;
- Novità in tema di tassazione di rendite finanziarie. In particolare sono stati ricondotti nell'ambito di applicazione della nuova aliquota unica i redditi di capitale e diversi di natura finanziaria, è stata confermata la tassazione all' 11% sui fondi pensioni esteri situati in Paesi "*White List*" ed è stata prevista l' applicazione dell'aliquota del 12,50% sui proventi di contro termine relativi ai titoli di debito pubblici emessi da Paesi "*White list*".
- Novità riguardanti l'IVA con l'introduzione di un diritto di rivalsa sul cessionario in caso di accertamenti Iva;
- Agevolazioni fiscali per i giovani finalizzate all'inserimento nelle professioni e nel mondo imprenditoriale.

Da ultimo il d.l. n. 5/2012, c.d. "decreto semplificazioni" o "semplifica - Italia" (convertito in legge n. 35/2012) rappresenta un testo normativo teso ad affiancarsi ai precedenti d.l. n.

112/2008 e n. 200/2008 concernenti la semplificazione normativa ed amministrativa³⁶³. Gli obiettivi dell'intervento normativo in parola sono quindi riconducibili da un lato a favorire la semplificazione in favore dei cittadini e per le imprese con particolare riferimento ai procedimenti amministrativi e dall'altro a fornire un sostegno allo sviluppo economico mediante l'emanazione di disposizioni relative alla ricerca, all'innovazione tecnologica ed altri ambiti legati alla crescita. Il decreto in esame tuttavia non ha apportato modifiche in ambito tributario, se non una relativa alla proroga di un anno della disciplina del credito di imposta per le nuove assunzioni del mezzogiorno (ex D.l. n. 70/2011); infatti al comparto tributario è stato dedicato un decreto semplificazioni *ad hoc* oggetto di successiva trattazione.

3.3.3 Il decreto "fiscale"

Decisamente di un diverso impatto sotto il profilo fiscale rispetto ai precedenti interventi normativi è invece stato il "decreto fiscale" o "decreto semplificazioni fiscali" ex d.l. n. 16/2012 (convertito in legge n. 44/2012), il quale ha profondamente inciso in molti ambiti del sistema tributario.

Se la maggior parte di novità del testo di legge in questione sono state analizzate nel corso dell'elaborato, risulta comunque come di consueto procedere all'elaborazione di uno schema contenutistico propedeutico all'analisi della coerenza evolutiva normativa.

Un primo gruppo di novità ha innanzitutto riguardato l'incremento dei poteri a disposizione delle Agenzie fiscali e della Guardia di finanza; tra queste si ricordano:

- Nuovi poteri in tema di accertamento bancari;
- Nuovi poteri in tema di studi di settore per effetto dell'estensione delle possibilità di ricorrere all'accertamento induttivo in caso di irregolarità o anomalia legate al modello di comunicazione;
- Nuovi poteri di indagine relativi a segnalazioni non anonime relative a violazioni tributarie, con particolare riferimento agli scontrini non emessi;
- Semplificazione dei controlli sulle imprese. Le norme contenute all'interno del decreto in esame hanno ribadito la necessità per le amministrazioni in materia di controlli di attenersi ai principi di semplicità, proporzionalità rispetto alla tutela del rischio e di coordinamento; è inoltre prevista la pubblicazione delle liste di controlli a cui le imprese sono potenzialmente assoggettabili. E' prevista infine delega al governo di emanare regolamenti di delegificazione mediante i quali procedere ad una razionalizzazione, semplificazione e coordinamento dei controlli.

³⁶³ A tal proposito è opportuno sottolineare che - se solo primo testo normativo ha introdotto importanti modifiche in ambito fiscale precedentemente analizzate- entrambi i decreti in parola hanno apportato novità in tema di semplificazione normativa ed amministrativa con particolare riferimento alla riduzione del numero di leggi, pubblicazioni di banche dati relativi ai testi normativi vigenti, riduzione degli oneri amministrativi e alla semplificazione degli oneri amministrativi per le imprese.

Un secondo gruppo di norme può invece essere riferito a quelle relative alla fase di accertamento e riscossione.

- Modifica attinenti alla riscossione. In questo caso le principali novità hanno riguardato innanzitutto l'introduzione di una disciplina relativa ai minimi crediti tributari esigibili e modifiche attinenti all'iscrizione ipotecaria. Un'altra modifica è relativa poi alla rateizzazione dei debiti tributari afferenti agli avvisi bonari; è infatti previsto che in caso di mancato pagamento delle rate previste per gli stessi viene garantito al contribuente in ogni caso la possibilità di accedere alla rateizzazione del debito in presenza di una dimostrazione di ragioni legate alla momentanea difficoltà economica. Tale intervento dunque comporta che l'unica ragione per la quale è prevista la decadenza dal beneficio della rateazione è da rinvenire nella circostanza che il contribuente risulti inadempiente rispetto al pagamento di due rate consecutive.
- Novità in tema di avviso di accertamento esecutivo. Sono state in particolare introdotte l'avviso di addebito mediante lettera raccomandata da parte dell'agente della riscossione al contribuente, a seguito della notifica avvenuta nei confronti di quest'ultimo di un avviso di accertamento esecutivo (tranne nei casi di pericolo fondato per la riscossione) e nuove norme sul pignoramento di salari, stipendi ed altre indennità concernenti il rapporto di lavoro del contribuente.

Il terzo gruppo di novità è poi attinente alle norme concernenti l'apparato sanzionatorio; in questo senso sono da segnalare le seguenti modifiche:

- Nuovo apparato sanzionatorio relativo agli Studi di settore. L'intervento in questione ha previsto da un lato che i soggetti non congrui ma coerenti saranno interessati da specifici piani di controllo mentre quelli non congrui e non coerenti saranno sottoposti a verifiche prioritariamente svolte ricorrendo alle indagini finanziarie; sono inoltre state incrementate le sanzioni relative a diversi reati, come quelli relativi all'esportazioni in valuta;
- Novità in tema di ineducibilità dei costi da reato. Oltre alla previsione originaria contenuta nel d.l. n. 16/2012 relativa ai casi di rinvio a giudizio, la legge di conversione n. 44/2012 ha esteso l'ambito di applicazione della norma anche nella circostanza in cui il pm eserciti l'azione penale.

Il quarto ed ultimo gruppo di norme che hanno apportato novità in ambito fiscale sono riconducibili a quelle relative ai nuovi adempimenti e nel contempo alle semplificazioni concernenti il contribuente; tra di queste vanno segnalati:

- Nuovo apparato premiale per il contribuente relativo agli Studi di settore. Tale regime premiale comporta, a certe condizioni, la preclusione dagli accertamenti basati su presunzioni semplici, riduzione di un anno dei termini di decadenza dall'attività di

accertamento e possibilità limitata di applicare l'accertamento sintetico nei confronti delle persone fisiche;

- Obbligo di registrazione telematica dei contratti di locazione per i contribuenti che possiedono più di 10 immobili (in luogo della precedente soglia di 100);
- Abrogazione della disposizione introdotta dall'art. 14, comma 10, Legge n. 183/2011 (Finanziaria 2012), che consentiva alle imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi che effettuassero incassi e pagamenti mediante modalità e strumenti interamente tracciabili di utilizzare al posto delle scritture contabili gli estratti conto bancari;
- Novità relative allo Spesometro. Tali novità hanno comportato da un lato maggiori adempimenti per il contribuente (relativi alla comunicazione di tutte le operazioni con obbligo di emissione fattura) e dall'altro delle semplificazioni (relative al mantenimento della comunicazione per le operazioni senza obbligo di emissione fattura che superino 3.600€);
- Novità relative alle comunicazioni "*Black List*". Le norme contenute nel decreto hanno escluso dall'obbligo dell'adempimento in parola le operazioni inferiori alla soglia di 500 euro con riferimento ad ogni singola operazione;
- Abrogazione dell'obbligo di indicazione nel Quadro RW della dichiarazione dei redditi delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero gestite da intermediari finanziari;
- Ampliamento dell'ambito soggettivo dei contribuenti minimi con la previsione che le soglie per essere considerati tali siano le stesse di quelle previste per i soggetti in contabilità semplificata; requisito che dunque permette di accedere alle semplificazioni degli obblighi di fatturazione e di registrazione;
- Ampliamento del regime premiale per favorire la trasparenza di cui all'art. 10 del d.l. n. 201/2011, mediante l'estensione della possibilità di usufruire degli intermediari finanziari abilitati anche per l'invio telematico di corrispettivi, fatture emesse, ricevute e risultanze di acquisti e cessioni non soggetti a fattura, per la predisposizione delle liquidazioni periodiche Iva e per la compilazione del modello 770 semplificato, Cud e di versamento delle ritenute;
- Ampliamento dei termini di scadenza relativi agli adempimenti fiscali e al versamento di imposte, contributi Inps e altre somme a favore dello Stato, Regioni ed enti previdenziali con scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, i quali possono essere effettuati per effetto delle modifiche apportate dal decreto senza maggiorazione entro il 20 agosto.

Va infine rilevato che il decreto fiscale ha apportato modifiche, secondo le indicazioni precedentemente date, alla tassazione degli immobili sul territorio nazionale (e quindi

all'IMU) e all'estero, alle attività finanziarie detenute all'estero nonché per le attività finanziarie scudate.

3.3.4 Il disegno di legge delega fiscale del Governo Monti

Il disegno di legge delega fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri in data 16 aprile 2012 rappresenta uno dei principali atti di indirizzo rivolti alla riforma del sistema tributario italiano mediante il quale l'esecutivo si è proposto di adottare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della legge in parola, uno o più decreti legislativi rivolti alla revisione del sistema fiscale, secondo i principi e i criteri direttivi indicati nella legge stessa. Il disegno di legge in esame è dunque di fatto è andato a sostituirsi a quello precedentemente approvato dall'esecutivo di centro destra relativo nel luglio 2011, analizzato nel primo capitolo dell'elaborato.

Secondo quanto si legge dal Comunicato stampa n. 24 del Cdm pubblicato contestualmente all'entrata in vigore del disegno di legge, gli obiettivi dell'esecutivo sono quelli "*di correggere alcuni aspetti critici del sistema fiscale italiano per renderlo più equo, trasparente ed orientato alla crescita economica*" agendo, a parità di gettito e dunque nell'invarianza della pressione fiscale, su alcune leve fondamentali quali³⁶⁴:

- Una maggior certezza del sistema tributario;
- Un migliorato rapporto tra fisco e contribuenti;
- Un potenziamento dell'attività degli Uffici con particolare attenzione alla lotta ai fenomeni di evasione, elusione ed erosione fiscale;
- Una revisione del complessivo sistema di imposizione;
- Una riforma del catasto dei fabbricati e della fiscalità ambientale.

Circa il primo pilastro della riforma, con l'art. 8 (derubricato "semplificazione") è prevista una revisione sistematica dei regimi fiscali e degli adempimenti esistenti allo scopo di eliminare quelli superflui, di scarsa rilevanza per l'azione degli Uffici o comunque non giudicati conformi rispetto al principio di proporzionalità. E' altresì prevista la revisione della disciplina relativa ai sostituti di imposta e alle dichiarazioni.

Con riferimento al secondo pilastro della riforma, quello relativo ai rapporti tra fisco e contribuente, è prevista innanzitutto l'introduzione di norme tese a rafforzare la cooperazione e la comunicazione tra i soggetti cui sopra, anche per effetto di incentivi nella forma di minor adempimenti o riduzione delle sanzioni; altre norme, sempre tese a migliorare i rapporti tra contribuenti ed Uffici, sono poi da rinvenire in quanto segue:

³⁶⁴ Più precisamente il disegno di legge delega in parola è strutturato 18 articoli, suddivisi in 3 capi rubricati rispettivamente "equità e razionalità del sistema", "contrasto all'evasione e all'elusione e revisione del rapporto tra fisco e contribuente", revisione della tassazione in funzione della crescita, dell'internazionalizzazione e della tutela dell'ambiente" e "disposizioni finali". Ai fini del presente elaborato si è tuttavia scelto, per ragioni di coerenza con la struttura dello stesso, di procedere all'analisi delle norme contenute testo di legge secondo un ordine e criteri differenti.

- a)Potenziamento ed estensione del tutoraggio per tutti i contribuenti relativo all'assolvimento degli adempimenti o al calcolo delle imposte dovute;
- b)Revisione della disciplina degli interpelli allo scopo di garantire una maggior omogeneità, semplicità di applicazione e velocità nella produzione di pareri da parte degli Uffici;
- c)Potenziamento sotto il profilo informatico dei Centri di assistenza fiscale e degli intermediari fiscali;
- d)Revisione del sistema sanzionatorio penale secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti; è in particolare previsto ai sensi dell'art. 6 da un lato l'esclusione della rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie elusive e dall'altro una revisione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini di accertamento per i fatti penalmente rilevanti;
- e)Revisione al regime della prova, mediante da un lato l'attribuzione agli Uffici dell'onere di dimostrare il disegno abusivo perpetrato, la mancanza di una normale logica di mercato e la conseguente manipolazione degli strumenti giuridici da parte del contribuente e dall'altro prevedendo per quest'ultimo l'onere di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche (o comunque extrafiscali) che hanno giustificato l'adozione di quegli stessi strumenti;
- g)Potenziamento del contraddittorio con gli Uffici mediante l'emanazione di regole procedurali tese a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente in ogni fase del procedimento e in ogni grado di giudizio;
- h)Revisione dei meccanismi di riscossione, con la previsione che in caso di ricorso presentato dal contribuente, le sanzioni e gli interessi siano dovuti solo a seguito della sentenza sfavorevole della commissione tributaria provinciale;
- i)Revisione del processo tributario e potenziamento degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, mediante in particolare l'emanazione di misure tese ad accelerare la definizione delle liti pendenti, l'estensione dell'ambito di applicazione ai gradi successivi al primo della conciliazione giudiziale e una migliore distribuzione territoriale delle commissioni tributarie;
- l)Rafforzamento dei diritti del contribuente sottoposto a verifica, con particolare riferimento all'obbligo di riservatezza dell'attività di controllo esercitata dagli Uffici fino all'emanazione dell'avviso di accertamento, alla riduzione al minimo degli ostacoli al normale svolgimento dell'attività esercitata dal contribuente e rafforzamento del contraddittorio tra le parti;
- m)La previsione (contenuta nella bozza originale del disegno di legge) dell'istituzione di un fondo strutturale nel quale far confluire i proventi della lotta all'evasione da destinare a finanziare sgravi fiscali.

Per quanto concerne il terzo pilastro, in tema di potenziamento dell'attività degli Uffici è previsto quanto segue:

- a) Per le imprese di grandi dimensioni l'introduzione all'interno del sistema dei controlli interni di sistemi finalizzati alla gestione e al controllo del rischio fiscale e relativa attribuzione di responsabilità ai soggetti preposti;
- b) Introduzione di norme tese a rafforzare le attività di controllo degli Uffici mediante il potenziamento di controlli mirati esperibili attraverso banche dati e la cooperazione con altre autorità pubbliche
- c) Potenziamento degli effetti dell'accertamento sintetico mediante norme tese a stabilire che il maggior imponibile accertato ai fini Irpef sia rilevante anche per le altre imposte e i contributi assistenziali e previdenziali;
- d) Potenziamento dei metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e di fatturazione elettronica;
- e) Revisione delle norme antielusive al fine di introdurre il principio generale di divieto dell'abuso del diritto per tutti i tributi non armonizzati mediante una definizione puntuale degli strumenti e delle condotte idonee a far ottenere al contribuente un illecito risparmio di imposta e l'attribuzione in capo agli Uffici del potere di disconoscere quest'ultimo.
- f) Definizione di una metodologia di rilevazione dell'evasione per tutti i tributi mediante l'acquisizione integrata di dati provenienti dalla contabilità nazionale e l'anagrafe tributaria, con la previsione di rendere pubblici i dati con cadenza annuale ed una conseguente rapporto redatto dal governo all'interno della procedura di bilancio per rendicontare sulla strategia e i risultati conseguiti nella lotta contro l'evasione.
- g) Monitoraggio e riordino dell'erosione fiscale mediante la redazione annuale di un rapporto sulle esenzioni, esclusioni, riduzioni dell'imponibile o dell'imposta a qualunque titolo, regimi di favore (c.d. "*tax expenditures*") concessi ai contribuenti e il relativo onere fiscale, con la previsione di un'eventuale commissione indipendente nominata dal Mef a tale scopo; sempre in tema di erosione è quindi prevista l'emanazione di norme tese ad eliminare o riformare le spese fiscali cui sopra che non appaiono coerenti con il nuovo scenario sociale ed economico, conservando comunque la priorità per la tutela della famiglia, la salute, le persone economicamente svantaggiate, il patrimonio artistico e culturale, la ricerca e l'ambiente;

La quarta direttrice fondamentale della legge di delega fiscale è poi individuabile in una revisione complessiva del sistema della tassazione; rilevano a tal fine le norme tese a:

- a) Ridefinire l'imposizione dei redditi mediante una omogeneità della tassazione su tutti quelli prodotti da impresa commerciale e lavoro autonomo (ivi compresi quelli prodotti in forma associata) i quali sono ricondotti sotto un'unica modalità impositiva (in luogo della tassazione differenziata ai fini Irpef e Ires) con la previsione di introdurre un meccanismo di deducibilità degli oneri prelevati a vario titolo dagli artisti, professionisti, soci e imprenditore e il contestuale assoggettamento degli stessi alla formazione della base imponibile ai fini Irpef.

L'obiettivo sarebbe in tal modo incentivare chi decide di investire i proventi nell'azienda o nell'attività professionale rafforzandone la dotazione patrimoniale³⁶⁵.

b) Introdurre regimi fiscali semplificati per i contribuenti di minori dimensioni (individuati nelle aziende con meno di 50 occupati e con fatturato inferiore a 10 milioni di euro), per i quali è prevista il pagamento forfetario di un'unica imposta in luogo di quelle previgenti (a parità di gettito);

c) Introdurre dei regimi opzionali, non meglio specificati nel disegno di legge;

d) Razionalizzare la determinazione del reddito di impresa mediante l'emanazione di norme tese a ridurre le incertezze per effetto dell'introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio (con particolare riferimento alla disciplina delle perdite su crediti), la revisione della disciplina relativa alla tassazione delle operazioni transfrontaliere (con particolare attenzione alla disciplina della residenza fiscale, il regime di imputazione per trasparenza delle società controllate e collegate estere, il regime di tassazione delle stabili organizzazioni e al regime di rilevanza delle perdite delle società del gruppo residenti all'estero) e la revisione della deducibilità di alcune componenti negative di reddito (ammortamenti e spese generali);

e) Razionalizzazione dell'Iva mediante un integrale recepimento della direttiva 2006/112/CE;

f) Revisione del sistema delle imposte indirette previgenti quali imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, sulle concessioni governative, sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, razionalizzazione delle aliquote e accorpamento e soppressione di fattispecie particolari

Il quinto ed ultimo pilastro del disegno di legge delega è da rinvenire nella riforma del catasto dei fabbricati e nella tassazione ambientale.

Con riferimento al primo punto, coerentemente a quanto prospettato nel "Decreto Salva Italia", è infatti prevista una profonda riforma del sistema catastale da realizzarsi mediante la collaborazione dei Comuni e l'Agenzia del Territorio e l'utilizzo di moderne tecniche statistiche ed informative (attingendo tanto dalle banche dati a disposizione dell'Osservatorio del Mercato immobiliare italiano che da procedure di stima diretta) volte a determinare il valore patrimoniale medio ordinario e la rendita media ordinaria delle unità immobiliari. E'

³⁶⁵ Nella relazione illustrativa alla legge delega viene chiarito che "gli utili non distribuiti verranno tassati sempre all'aliquota dell'imposta societaria, generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale. Ciò favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese, mentre resta penalizzata la distribuzione di compensi all'imprenditore e ai soci. [...] Scindendo il reddito dell'impresa (studio) da quello dell'imprenditore (professionista) diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa (studio) e di mantenere invece una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore (professionista) ritrae dall'azienda (studio) per soddisfare i bisogni suoi e della sua famiglia [...] Mentre si mantiene un'equità orizzontale in Irpef sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale) si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto in Ires, l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda (studio)".

prevista inoltre- per evitare ciò che è accaduto in passato in tema di rivalutazione delle rendite- l'introduzione di meccanismi di adeguamento periodico dei valori delle rendite catastali, in relazione alla modificazione dei parametri utilizzati per la definizione del valore patrimoniale e della rendita prevedendo *"contestualmente alla 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 medio con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti"*.

Per quanto riguarda la tassazione ambientale, sono invece previste nuove forme di tassazione finalizzate a revisione la disciplina delle accise sui prodotti energetici soprattutto mediante l'istituzione di una *"carbon tax"* il cui gettito è devoluto al finanziamento di incentivi alle fonti rinnovabili e agli interventi alla tutela dell'ambiente.

3.3.4.1 Il disegno di legge delega del governo Monti: confronti ed analisi

Risulta a questo punto utile sviluppare una breve analisi volta a comprendere se il disegno di legge delega fiscale risulta in linea, o quanto meno compatibile e coerente, da un lato rispetto ai precedenti tentativi di riforma e dall'altro rispetto al percorso evolutivo del sistema tributario degli ultimi anni.

In effetti se si rapportano le intenzioni del governo tecnico con quelle espresse dai precedenti governi di centro destra rinvenibili nei disegni di legge delega del 2003 e del 2011, ovviamente le differenze sono molte sotto il profilo contenutistico.

Posto che tutti i disegni in parola sono contraddistinti da un certo grado di genericità - il quale può tradursi sia in una discrezionalità eccessiva nella legislazione attuativa che in una vera e propria violazione dei principi costituzionali della delega - appare evidente che il disegno del Governo Monti appare per certi versi meno ambizioso e di portata più limitata rispetto ai precedenti.

In primo luogo infatti sotto il profilo della revisione della tassazione va innanzitutto notato come manchino indicazioni su una riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, tema invece trattato in maniera più o meno approfondita dai precedenti disegni di legge; allo stesso modo mancano norme tese a dare indicazioni sull'azione del nuovo governo circa l'Imposta regionale sulle attività produttive (di cui si prevedeva una progressiva soppressione). Nella relazione illustrativa del disegno di legge delega viene infatti espressamente chiarito che circa il progetto di riforma a tre aliquote dell'Irpef *"si ritiene preferibile non ripresentare questo aspetto e limitarsi a indicare la volontà di concentrare le risorse che si renderanno disponibili in apposito Fondo destinato a finanziare i futuri sgravi fiscali"*; allo stesso modo circa le prospettive di soppressione dell'Irap viene indicato che tale circostanza *"oltre ad apparire contraddittoria con le esigenze di risanamento delle finanze pubbliche e con la politica di rigore finanziario impostata dall'attuale Governo, aprirebbe un problema molto serio di reperimento delle entrate alternative e di finanziamento delle Regioni cui compete il tributo"*.

In effetti l'unica vera e propria norma tesa ad incidere sulla tassazione delle persone fisiche era rinvenibile nell'art. 5 della bozza del disegno di legge delega concernente l'introduzione di un fondo strutturale in cui far confluire i proventi del contrasto all'evasione e all'erosione, il cui gettito sarebbe stato devoluto *"a finanziare sgravi fiscali e misure di sostegno per i redditi più bassi"*. Nel dettato della bozza di legge circolata nei giorni immediatamente precedenti all'approvazione infatti, sembrava ormai certo che il fondo sarebbe stato istituito entro il 2014 e destinato prioritariamente ad incrementare le detrazioni fiscali per alcune categorie di contribuenti e le famiglie numerose, piuttosto che agire direttamente sulle aliquote Irpef; l'art. 5 è tuttavia stato stralciato in sede di approvazione del disegno di legge delega, e dunque anche l'unico riferimento ad una riforma dell'Irpef è stato di fatto eliminato.

Certamente più corpose e meglio delineate sono invece le disposizioni in tema di tassazione dei redditi di impresa commerciale e di lavoro autonomo mediante le quali il governo sembrerebbe muoversi verso una forma di imposizione neutrale rispetto a qualsiasi diversità nella forma giuridica e nella dimensione (eccezion fatta per i contribuenti di minori dimensioni per i quali è prevista la possibilità dell'introduzione di un regime forfetario); in altri termini nelle intenzioni del governo vi sarebbe la prospettiva di sostituire l'IRI (Imposta Reddito Imprenditoriale) all'attuale Ires e ricondurvi al suo interno i redditi derivanti da tutte le attività di impresa e professionali, assoggettando invece la componente di remunerazione dell'imprenditore o del professionista a tassazione progressiva ai fini Irpef, così ottenendo la separazione della tassazione dell'impresa da quella dell'imprenditore o del professionista.

Tale ricerca di neutralità è probabilmente quella che ha spinto il governo ad introdurre un'estensione per entrambi i soggetti cui sopra di forme di tassazione opzionali, senza di nuovo una precisa indicazione di quali. In attesa di comprendere quali saranno effettivamente le disposizioni attuative, al momento risulta opportuno rilevare che il complesso di disposizioni cui sopra, indubbiamente di favore per i soggetti passivi interessati, potrebbe però generare problematiche attinenti all'erosione di base imponibile a fronte di un obiettivo già perseguito con l'ACE relativo alla patrimonializzazione.

Con riferimento invece alla disciplina afferente alle imposte indirette, che nei precedenti disegni di legge delega assumeva la forma di un'unica entità impositiva nella c.d. Imposta sui servizi, assume ora i connotati di una revisione di ridotta portata, concentrata più che altro sulla *"semplificazione degli adempimenti e razionalizzazione delle aliquote"* e sull' *"accorpamento o soppressione"*, quest'ultima tuttavia relativa solo a *"fattispecie particolari"*.

Infine si noti che mancano indicazioni su ulteriori riforme sulla tassazione delle rendite finanziarie, così come invece avveniva nel disegno di legge delega presentato nel 2011; questo risulta tuttavia ragionevole in considerazione del fatto che *"la modifica della tassazione delle rendite finanziarie è stata già in gran parte attuata dal governo precedente: è stata però mantenuta un'aliquota ridotta (12,5% rispetto al 20%) sui proventi dei titoli pubblici. Nell'attuale contesto appare improponibile completare la riforma con l'allineamento delle aliquote al livello superiore"* (cfr. Relazione illustrativa).

In secondo luogo, se è vero che un corposo numero di disposizioni della nuova legge delega è poi dedicata alla semplificazione e ai rapporti tra fisco e contribuente, va altresì notato che non viene prospettato alcun vero e proprio processo di codificazione della normativa tributaria; vengono invece previsti genericamente semplificazioni degli adempimenti e dei regimi fiscali previgenti, senza tuttavia una specifica indicazione di quali.

Per quanto riguarda le disposizioni in tema di supporto agli adempimenti per il contribuente, da realizzarsi ad esempio mediante la revisione dei Caf, degli intermediari fiscali, del tutoraggio e del sistema di interpello, per quanto certamente apprezzabili, sono prive di contenuti sostanziali che potrebbero lasciar comprendere in che direzione i decreti attuativi si muoveranno. Sono invece chiare le intenzioni del nuovo governo sull'estensione della definizione delle liti pendenti e della conciliazione giudiziale ad un numero maggiore di fattispecie.

Un aspetto della riforma invece ben delineato risulta essere quello relativo ai poteri degli Uffici e alla lotta del contrasto all'evasione e all'elusione, aspetto che invece sostanzialmente veniva ignorato nei precedenti progetti di riforma fiscale.

Il complesso di disposizioni riguardanti l'introduzione di una norma generale anti - abuso, la misurazione e il monitoraggio alla lotta contro l'evasione e l'erosione, il potenziamento dei controlli mirati con il ricorso alle banche dati e alla cooperazione, l'introduzione di sistemi di controllo afferenti al rischio fiscale ed il rafforzamento dell'accertamento sintetico e dei metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità si innestano evidentemente nel percorso di crescita degli strumenti di controllo a disposizione degli Uffici già seguito da altre leggi (quali in particolare il "Decreto sviluppo" e la "Manovra finanziaria 2011" del governo di centro destra e il "Decreto Salva - Italia" e il "decreto fiscale" dell'esecutivo tecnico).

Con riferimento all'ultimo pilastro, quello afferente alla riforma del catasto e alla tassazione ambientale, anche in questo caso le disposizioni appaiono molto ben articolate.

Se il tema della riforma del catasto d'altronde non compariva nel programma dei precedenti esecutivi di centro destra - tesi semmai alleggerire la pressione fiscale sui beni immobili - appare assolutamente coerente con il d.l. n. 201/2011 istitutivo dell'IMU con il quale già si prevedeva per ragioni di perequazione tra i vari territori dello Stato una condivisibile *"revisione complessiva del sistema estimativo del catasto edilizio urbano, un'operazione poderosa che sarà tempestivamente avviata emanando, contestualmente alla manovra, una legge di delega per la riforma del catasto edilizio urbano"*.

Per quanto riguarda il tema della tassazione ambientale, le intenzioni dell'esecutivo ricalcano sia quelle della precedente legge delega, in quanto già in questa era previsto che *"le singole accise sono gradualmente determinate e coordinate con l'imposta sui consumi, in modo da ridurre l'incidenza sui prodotti essenziali e correggerne gli effetti esterni negativi su ambiente, salute e benessere"*, che le diffuse pratiche europee in tema di *"green taxes"* ai fini del finanziamento di uno sviluppo sostenibile; evidentemente l'introduzione della *Carbon Tax* volta al finanziamento delle energie rinnovabili

ad opera del governo Monti - consistente dunque nell'appesantimento delle accise energetiche sui produttori di combustibili fossili in funzione del loro contenuto di carbonio - è perfettamente in linea con i sopra citati interventi.

In estrema sintesi dunque dall'analisi fin qui svolta, appare evidente che la legge delega fiscale del governo Monti appare per certi versi di portata ridotta rispetto alle intenzioni dei precedenti esecutivi; questo d'altronde è comprensibile da un lato considerati i ridotti spazi di manovra dovuti all'attuale e quanto mai incerto contesto economico, finanziario e politico e dall'altro i tempi ristretti (pari a 9 mesi) entro cui il governo dovrà emanare uno o più decreti attuativi volti alla revisione del sistema fiscale. Si tratta peraltro di una scelta che può essere giudicata opportuna, visto anche le raccomandazioni della Commissione Biasco circa il fatto che le misure adottate da una riforma debbano essere " *quella di correggere ma non stravolgere l'impianto di un'imposta che riguarda tutta l'attività produttiva del Paese alla quale vanno risparmiate il più possibile le incertezze e gli squilibri che i continui cambiamenti rischiano di provocare.[...] Non giova certo all'economia nel suo complesso la fibrillazione delle norme fiscali e l'incertezza*".

Allo stesso tempo, a fronte di questa "concretezza" nella *vision* di una riforma del sistema tributario, appare evidente che i contenuti della legge delega sono caratterizzati -seppur da un'elevata coerenza rispetto all'azione fin qui condotta dal governo e in parte di quelli precedenti - per gran parte da un'eccessiva genericità, la quale può per l'appunto comportare le problematiche riscontrate all'inizio del paragrafo: assoluta discrezionalità nei poteri dell'esecutivo in sede di attuazione e il mancato rispetto del vincolo costituzionale.

Non si può inoltre negare che la legge delega abbia evitato di toccare tematiche oggi più che mai pressanti, quali quella dell'Irap e dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Con riferimento a quest'ultima una coraggiosa riforma risulta ormai imprescindibile, tanto più che l'imposta sul reddito delle società sembra ormai avviarsi alla sua terza "rivoluzione" dalla sua introduzione negli anni '70; lo stesso non può invece dirsi, a dispetto degli innumerevoli progetti di riforma, per l'"ultratrentennale" imposta sul reddito delle persone fisiche.

3.3.5 Gli ultimi interventi in materia fiscale: il "decreto sviluppo" e il "decreto sulla spending review"

Il d.l. n. 83/2012, c.d. "Decreto sviluppo" (convertito in legge n. 14/2012) è tra gli ultimi decreti approvati dal Governo Monti volti ad incidere in diversi settori dell'economia italiana, tra cui quello tributario; esso "*punta ad attivare molteplici leve necessarie per stimolare il rafforzamento della competitività, la ripresa della domanda, lo stimolo al dinamismo imprenditoriale*" (cfr relazione illustrativa al decreto) prevedendo alcune importanti novità in ambito tributario di seguito riportate:

- Nuove detrazioni previste per i settori delle infrastrutture e l'edilizia. Con riferimento al settore delle infrastrutture è infatti previsto da un lato un trattamento fiscale agevolato per l'emissione dei c.d. "Project Bond" mediante la defiscalizzazione a favore dei privati che abbiano investito del capitale nella realizzazione di opere pubbliche e dall'altro un rimborso a favore del concessionario e della società di progetto di 1/3 delle entrate fiscali relative alle opere costruite. Per quanto riguarda il settore dell'edilizia è previsto il ripristino dell'Iva per cessioni e locazione di nuove costruzioni, l'esenzione dal pagamento dell'Imu per tre anni sulle costruzioni ultimate ma rimaste invendute e l'incremento delle detrazioni Irpef (sotto il duplice profilo dell'aliquota, portata dal 36% al 50%, e l'ammontare complessivo dei costi, raddoppiati da 48.000€ a 96.000€ per unità immobiliare) sulle ristrutturazioni e per le spese interenti alla riqualificazione energetica;
- Introduzione di un credito d'imposta senza limiti temporali del 35% con un limite massimo di euro 200.000 € annui per l'assunzione a tempo indeterminato di personale altamente qualificato senza vincoli sull'attività di impiego;
- Introduzione di agevolazioni fiscali per l'assunzione giovanile nei settori della *green economy*;
- Istituzione del "Fondo per la crescita sostenibile" (in sostituzione del precedente Fondo per l'Innovazione Tecnologica) in cui far confluire gli stanziamenti iscritti in bilancio ma non ancora utilizzati e le somme restituite o non erogate per effetto di revoche di leggi di incentivazione;
- Esenzione Imu per le aziende per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori concernenti immobili, magazzino, fabbricati costruiti e destinati alla vendita;
- Introduzione di una srl a capitale ridotto per gli *over 35*, tesa ad affiancarsi alla "srl semplificata" con regime fiscale relativo alla costituzione privilegiato (ex d.l. n. 27/2012);
- Novità in tema di deducibilità dei costi per veicoli aziendali.

Da ultimo il d.l. n. 95/2012, c.d. "decreto *spending review 2*" (convertito in legge n. 135/2012) ha continuato il processo di razionalizzazione della spesa pubblica già avviato con il "Decreto Salva Italia" e il d.l. n. 52/2012 (convertito in legge n. 94/2012) con lo scopo di "*migliorare il processo di decisione e di allocazione delle risorse e la performance delle amministrazioni pubbliche in termini di economicità, qualità ed efficienza dei servizi offerti ai cittadini.*" I principali interventi possono essere così schematizzati:

- Rimodulazione aliquote IVA, mediante modifica al d.l. n. 98; in particolare è previsto che nel periodo compreso tra il 1 luglio 2013 e 31 dicembre 2013 (in luogo del

precedente periodo di riferimento compreso tra 1 ottobre 2012 e il 31 dicembre 2012) le aliquote IVA del 10 e 21% saranno incrementate del 2%; è inoltre previsto che a partire dal 1 gennaio 2014 tali aliquote saranno ridotte nella misura rispettivamente dell'11% e del 22% (in luogo della variazione in aumento prevista precedentemente al 12,50% e del 23,50%);

- Anticipazione dell'addizionale Irpef fino all'1,1% anticipata dal 2014 al 2013 per le Regioni in deficit di sanità;
- Potenziamento agli organici delle agenzie fiscali.

3.4 Giudizio conclusivo sulle recenti riforme e le prospettive del sistema tributario

L'analisi condotta fino a questo momento nel suo complesso permette di effettuare alcune considerazioni conclusive circa le prospettive del sistema tributario italiano nei prossimi anni; il giudizio non può che scaturire dal confronto integrato in alcuni ambiti fondamentali dello stesso, con particolare riferimento a tre direttrici di fondo:

- Le disposizioni di riforma già attuate o previste nell'attuazione per mezzo di interventi in materia fiscale succedutesi nell'ultimo governo di centro destra. Sotto questo profilo assumono rilevanza i seguenti testi normativi:
 - a) Con riferimento agli intenti del precedente governo, si considerano il "libro Bianco sulla riforma fiscale" del 1994, la legge delega n. 80/2003 e quella relativa al 2011;
 - b) Con riferimento al complesso di disposizioni attuate, ovviamente si fa riferimento complesso di leggi approvate ed analizzate nel primo e terzo capitolo dell'elaborato.
- Gli intenti di riforma del nuovo governo. I principali testi di legge sono quelli relativi all'atto di indirizzo di politica fiscale per il triennio e la delega fiscale del 2012.
- Le disposizioni di riforma che hanno trovato già attuazione o quelle che lo troveranno a breve con ragionevole certezza. In questo caso si fa riferimento al complesso di leggi già approvate dal governo, o quelle che lo saranno a breve, così come indicato nel terzo capitolo.

Quanto detto è schematizzato nella tabella n. 40.

Tabella n. 40: Confronto integrato tra principali ambiti del sistema tributario

| <p style="text-align: center;">LEGENDA</p> <p>Verde Riforme previste/attuato</p> <p>Rosso Riforme non previste/non attuate</p> <p>Giallo Riforme parzialmente previste/attuato</p> | Riforme già attuate o previste dal precedente governo | Intenti di riforma del nuovo governo | Riforme già attuate o in fase di attuazione dal nuovo governo |
|--|---|--|---|
| Irpef | Verde | - Atto di indirizzo triennio | Rosso |
| Ires | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Giallo |
| Irap | Verde | - Atto di indirizzo triennio | Rosso |
| Tributi locali | Verde | - Atto di indirizzo triennio | Rosso |
| Imposte indirette | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Giallo |
| Tassazione rendite finanziarie | Verde | - Atto di indirizzo triennio | Giallo |
| Tassazione beni immobili | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Verde |
| Tassazione ambientale | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Rosso |
| Incremento poteri degli Uffici (Istruttoria, Accertamento e Riscossione) | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Verde |
| Rapporto fisco/contribuente | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Verde |
| Strumenti deflattivi del contenzioso | Verde | - Atto di indirizzo triennio - Delega fiscale | Giallo |
| Codificazione | Verde | Rosso | Rosso |

La tabella sopra mostra innanzitutto un dato di fondo: che tutti i principali elementi del sistema tributario italiano hanno subito riforme o tentativi di riforma da parte del precedente governo. Ovviamente vanno distinte le riforme portate effettivamente a termine da quelle solo intentate; sotto il primo profilo vanno rilevate:

- Riforma dell'Ires (escluso ACE);
- Riforma alla tassazione delle rendite finanziarie;
- Incremento dei poteri degli Uffici;
- Rapporti fisco e contribuente;
- Strumenti deflattivi del contenzioso tributario;

Con riferimento invece alle riforme prospettate ma rimaste inattuato, in tutto o in parte, si rilevano:

- Riforma dell'Irpef;
- Riforma dell'Irap (soppressione);
- Riforma dei tributi locali (attuazione completa del federalismo fiscale);
- Riforma delle imposte indirette (imposta sui servizi);
- Tassazione beni immobili (Imu);
- Tassazione ambientale;
- Codificazione.

Le direttrici di fondo dell'azione del nuovo governo Monti hanno peraltro riguardato molti degli elementi fondamentali sopra riportati, con qualche eccezione.

Innanzitutto l'Irpef risulta essere, insieme all'Irap, il grande assente del programma del nuovo governo. Essendo venuto meno il Fondo strutturale costituito per effetto della lotta all'evasione fiscale presente originariamente nella bozza di legge delega infatti, l'unico riferimento ad una sua possibile riforma sono da rinvenire nell'art. 4 del testo normativo sopra citato in cui si prevede che il Governo sia delegato ad introdurre norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le "tax expenditures" ritenute superflue o ingiustificate e nell'atto di indirizzo del triennio in cui si prevede che *"nell'ambito del processo di attuazione della riforma fiscale, saranno predisposti schemi di provvedimenti normativi diretti al riequilibrio del sistema impositivo, anche relativamente alla tassazione dei redditi finanziari, nonché alla riduzione degli effetti distorsivi delle scelte degli operatori economici e al graduale spostamento dell'asse del prelievo dalle imposte dirette a quelle indirette"*.

In effetti lo spostamento del prelievo dall'imposizione diretta a quella indiretta non può prescindere di certo - per ovvie ragioni legate all'incremento della pressione fiscale - da una riforma dell'imposta sulle persone fisiche.

Di nuovo la legge delega risulta essere l'unico riferimento su una possibile riforma della tassazione delle rendite finanziarie, anche se diversi interventi normativi hanno poi di fatto revisionato in misura parziale la disciplina introdotta nel 2011 nonché l'imposta da bollo su titoli, strumenti e prodotti finanziari detenuti in Italia e all'estero.

Non appare invece in alcun punto dell'agenda del nuovo governo una possibile codificazione della normativa tributaria esistente, con un'evidente rottura sia rispetto al programma del precedente governo che le raccomandazioni della Commissione Biasco.

Fino ad ora l'azione del nuovo esecutivo ha peraltro permesso di intervenire, seppur parzialmente, in alcuni ambiti fondamentali del sistema tributario quali la disciplina dell'Ires (con l'introduzione dell'ACE), una parziale revisione delle imposte indirette (mediante modifiche alla disciplina IVA) e della tassazione delle rendite finanziarie, una profonda riforma della tassazione dei beni immobili, i poteri a disposizione degli Uffici, i rapporti tra contribuente e fisco e una parziale modifica degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

A questo punto non rimane che procedere a qualche considerazione di sintesi sui possibili sviluppi del sistema tributario nei prossimi mesi, anche in considerazione dei tempi ristretti della legge delega fiscale; ovviamente molto dipenderà dalla "tenuta" dell'attuale governo e soprattutto su una sua possibile ricandidatura, anche se l'analisi fin qui svolta ha permesso di individuare importanti analogie rispetto alla passata legislatura, quindi è lecito attendersi (almeno nei programmi di riforma) risultati non troppo dissimili in presenza di un nuovo governo di centro destra.

Presumibilmente i principali interventi continueranno a concentrarsi in primo luogo sulla tassazione immobiliare e su quella ambientale. In questo senso entro qualche mese dovrebbe essere varata la riforma del catasto la quale, insieme alla possibile introduzione dell'Imu a regime a partire dal 2014, permetterà di allineare questo ambito impositivo a quello dei principali Paesi Ocse; difficilmente quindi si assisterà ad una riduzione della pressione fiscale in questo settore del sistema tributario ma al contrario è possibile un suo incremento (in virtù della revisione delle rendite catastali, della rivalutazione dell'imponibile tutt'ora parziale e delle osservazioni effettuate in precedenza a proposito dell'elevatezza media delle aliquote comunali Imu). Sempre nello stesso arco temporale e con le stesse logiche di adesione alle politiche internazionali dovrebbe essere inoltre introdotta la *Carbox tax*.

Circa la tassazione delle rendite finanziarie, al momento non appaiono probabili né tantomeno coerenti con il contesto economico e finanziario, possibili mutamenti di una disciplina introdotta solo qualche mese fa. Possibili novità potrebbero invece arrivare sul fronte della c.d. "*Tobin tax*" sulle transazioni finanziarie, anche se questo dipenderà molto dalla tenuta dell'attuale esecutivo (ad esempio il precedente governo aveva scartato l'idea di una sua possibile introduzione fin da subito) e dal panorama politico internazionale³⁶⁶.

³⁶⁶ Tanto è quanto si legge in un'intervista al sole24ore del 18 giugno 2012 in cui il Premier Monti ha dichiarato in tema di Tobin Tax che "*il governo precedente aveva una posizione negativa sulla tassa; noi siamo più aperti e non escludiamo una cooperazione rafforzata. Ma vogliamo una visione più equilibrata e più ampia: se ci si muove in questo senso, allora la nostra aspettativa è che ci dovrebbe essere una cooperazione rafforzata anche nella politica finanziaria, per esempio per porre rimedio ai fallimenti del mercato sul debito sovrano*".

Per quanto concerne la riforma dell'Irap e l'Irpef, difficilmente si avranno risultati concreti prima di qualche anno; l'importanza di gettito del primo tributo e la mancanza di programmi concreti per il secondo, fanno sì che sia lecito presumere una sostanziale invarianza della disciplina afferente agli stessi. Certamente sono prevedibili immediati incrementi della pressione fiscale dovuti allo sblocco anticipato delle addizionali per le regioni con la sanità in rosso.

Comunque, per quanto riguarda la riforma dell'Irpef, molto dipenderà da come il nuovo governo intenderà gestire la riforma delle imposte indirette, posto che le intenzioni di spostare gradualmente verso di queste il prelievo appare indiscutibile. Non si può di certo immaginare infatti un inasprimento dell'imposizione indiretta a fronte di una invarianza di gettito e della disciplina dell'Irpef, posto che essa rappresenta *"l'imposta più rilevante del sistema tributario italiano il cui gettito supera l'11% del PIL risultando di circa 2 punti superiore a quello medio degli altri Paesi. Il prelievo è particolarmente squilibrato e oneroso per quanto riguarda i redditi da lavoro dipendente, con una impressionante tendenza ad un peggioramento nel corso del tempo. Se si osserva il peso delle ritenute alla fonte (sui redditi di lavoro dipendente e pensione) nel periodo intercorso tra gli anni '80 del secolo scorso e gli anni più recenti, si può notare come il loro peso rispetto alle imposte dirette salga dal 40% circa nel 1980 al 52% del 2008; al tempo stesso i proventi Irpef da redditi non di lavoro dipendente sommati al gettito delle imposte sostitutive (dell'Irpef) si riducono dal 37% a poco più del 24%. E ciò mentre la quota dei redditi di lavoro dipendente sul valore aggiunto nazionale si riduceva dal 66% al 53% . In altre parole i redditi di lavoro dipendente si sono ridotti come quota del reddito nazionale e al tempo stesso sono stati penalizzati dal prelievo fiscale. "* A ciò va aggiunto che *"negli ultimi anni, quelli compresi tra il 2008 e il 2010, la pressione fiscale in Italia si è attestata intorno al 43% del Pil; nel 2011 essa è aumentata a causa delle misure discrezionali introdotte, nel 2012 e negli anni successivi supererà il 45%"*³⁶⁷.

Tuttavia anche sotto il profilo della riforma alla tassazione indiretta al momento non ci sono atti significativi che lascino intendere possibili evoluzioni in un senso o nell'altro; da un lato la mancanza di previsioni circa forme di accorpamento dei tributi esistenti sulla falsariga dell'Imposta sui servizi e dall'altro la stessa variazione delle aliquote Iva - cui è previsto dapprima un incremento del 2012 e poi una riduzione nell'anno successivo- nulla lasciano presagire su come effettivamente avverrà lo spostamento dell'asse del prelievo. L'unica indicazione concreta è rinvenibile in una revisione imposte indirette mediante una *"semplificazione degli adempimenti e razionalizzazione delle aliquote"* e sull' *"accorpamento o soppressione relativa a fattispecie particolari"*.

Quel che è certo è, secondo i dati della contabilità nazionale, nel 2010 l'incidenza delle imposte dirette era pari al 50,69%. Questo dato tuttavia non è comprensivo dell'Irap che figura formalmente tra le imposte indirette; accorpando tale tributo alle imposte dirette

³⁶⁷ Cfr. V. VISCO, *"Audizione presso la VI^a Commissione (Finanze Tesoro) del Senato della Repubblica nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale"*, 9 febbraio 2012.

l'incidenza sarebbe pari al 57,87%³⁶⁸: uno spostamento dell'asse impositivo "dalle persone alle cose" sembra quindi ormai improrogabile ed è quindi possibile che nei prossimi mesi qualcosa si muoverà in tal senso coerentemente con il programma dell'esecutivo.

Circa la tassazione della riforma sui redditi delle società la strada appare piuttosto chiara: l'introduzione dell'IRI andrà di fatto a coprire sotto un unico ombrello la tassazione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo e sarà presumibilmente preceduta da importanti revisioni circa il meccanismo di determinazione della base imponibile, dei regimi opzionali e semplificati per i contribuenti di minori dimensioni. Le modifiche in parola, unite peraltro alla recente introduzione dell'Aiuto alla Crescita Economica, lasciano prospettare che rimangano immutate le intenzioni del governo in carica nel perseguimento di una neutralità fiscale tra capitale di debito e di proprietà.

Per quanto riguarda la riforma dei tributi locali - se è vero che le intenzioni del governo sono chiarissime circa la volontà nell'attuazione del federalismo fiscale- ancora non sono stati emanati decreti attuativi *ad hoc*. L'introduzione anticipata ed in via sperimentale dell'IMU (pur con la rilevata compartecipazione dei Comuni e le rilevanti differenze rispetto l'originaria disciplina), l'anticipazione dell'addizionale Irpef al 2013 per le regioni in dissesto sanitario, l'introduzione della TARES a partire dal 1 gennaio 2013 e la riduzione degli stanziamenti in favore dei Comuni (precedentemente attratti nel Fondo Sperimentale di Equilibrio e nel Fondo Perequativo) rimangono al momento i principali interventi posti in essere dall'attuale esecutivo.

Molto più certe appaiono infine le prospettive di crescita tanto dei poteri a disposizione degli Uffici che del miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuente; aspetti, come si è visto, tenuti sempre maggiormente in considerazione dal legislatore negli ultimi anni.

Sotto il primo profilo, a causa del noto problema attinente all'evasione fiscale³⁶⁹, assumeranno innanzitutto un rilievo sempre maggiore in qualità di strumenti di controllo e di verifica le banche dati; l'esigenza infatti di incrementare sempre più le informazioni sotto il profilo qualitativo ha comportato che tanto il legislatore che la dottrina siano concordi sull'affermare che una strategia efficace di lotta all'evasione "*si deve basare su un'utilizzazione razionale delle banche dati esistenti e di altre che vanno create e su un nuovo ruolo dell'amministrazione. [...]* *Queste misure, unite al potenziamento e alla qualificazione dell'amministrazione, possono portare ad un nuovo modello di rapporto tributario. [...]* Non si deve, quindi, usare l'arma dell'accertamento in modo

³⁶⁸ Ai dati sopra riportati, per maggior chiarezza, si aggiunge che fino al 1997 l'incidenza delle imposte dirette sul prelievo tributario complessivo era pari al 55%; nel 1998, a seguito della riforma Visco concernente tra le altre cose l'Irap, tale rapporto si ridusse al 48%. ne consegue che sotto il profilo formale nell'arco di meno di quindici anni l'incidenza dell'imposizione diretta su quella complessiva è aumentata di circa il 20%. A titolo di paragone si pensi che in Francia, l'incidenza delle imposte dirette sulle entrate tributarie del 2010 è stata del 40,89%, in Spagna del 46,92% mentre in Germania del 49,43%.

³⁶⁹ Nel 2012 l'evasione è stata stimata dalla Agenzia delle Entrate in almeno 120 miliardi di euro, pari all'8 % del PIL, ad oltre il 18% delle entrate fiscali, e ad oltre il 27% di quelle tributarie; si tratta peraltro di livelli di evasione superiori di 2 o 3 volte a quelli riscontrabili in altri paesi europei.

*indiscriminato, ma occorre impostare un costruttivo confronto con il contribuente prima che egli formalizzi la sua dichiarazione, opponendo alle sue intenzioni dichiarative le eventuali incoerenze e le contraddizioni che emergono dalle informazioni oggettive in possesso dell'amministrazione, raccogliendo le sue obiezioni e prospettandogli, in caso di conferma degli elementi, le conseguenze alle quali andrà incontro"*³⁷⁰.

Proprio per tali ragioni si assisterà con ogni probabilità nei prossimi mesi ad un ulteriore potenziamento dei *database*, e del relativo rafforzamento dei poteri istruttori e di accertamento degli Uffici. In particolare saranno portati a pieno funzionamento nuovi applicativi come Serpico, Dbgeo, lo Spesometro e allo stesso tempo le informazioni contenute nell'Anagrafe Tributaria saranno ulteriormente integrate e rafforzate con quelle provenienti da altre banche dati di altre amministrazioni (come quelle Comunali e dell'INPS)³⁷¹, dagli strumenti di pagamento caratterizzati da elevata "tracciabilità" nonché dagli stessi contribuenti che aderiranno ai nuovi regimi premiali di trasparenza.

Anche i Comuni avranno - sia in virtù delle ultime novità legislative di tipo premiale che della riforma locale dell'attività di riscossione - un ruolo sempre maggiore nelle azioni di contrasto all'evasione fiscale mediante la produzione di segnalazioni qualificate agli Uffici soprattutto, così come è accaduto in passato, in materia di proprietà immobiliare e beni indicativi di capacità contributiva.

Saranno ulteriormente estesi - così come previsto dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 31/05/2012 in tema di programmazione dell'attività dei controlli per il prossimo anno - l'utilizzo di applicativi come RADAR, INTERSECO e PANDORA e le liste selettive assumeranno un'importanza crescente parallelamente agli Studi di settore e al Redditometro.

Proprio con riferimento a questi ultimi, è lecito attendersi forme di accertamento sempre maggiormente basate su "automatismi", così come avvenuto negli ultimi anni ed una conseguente diffusione e potenziamento dell'accertamento da Studi di Settore, sintetico e redditometrico.

Da ultimo, con riferimento ai rapporti tra amministrazione finanziaria e soggetti passivi, dovrebbe realizzarsi innanzitutto un potenziamento dei regimi premiali concessi al contribuente che si dimostri "trasparente" nei rapporti con il Fisco; in questo senso a breve dovrebbe essere emanato ai sensi dell'art. 10, comma 3, del "Decreto Salva Italia" un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate volto a dare concreta attuazione al Tutoraggio concesso al contribuente nel caso di adesione al regime cui sopra. Si assisterà in definitiva ad un processo di semplificazione degli atti e di supporto degli Uffici

³⁷⁰ Cit.: V. VISCO, M. ROMANO, *"Più banche dati, meno evasione"*, pubblicato il 20/01/2010, *ilssole24ore*.

³⁷¹ Questo peraltro è un obiettivo dello stesso governo Monti il quale nella delega fiscale si è prefissato di porre in essere un *"rafforzamento dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria di controlli mirati, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche dati e prevedendo, laddove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nell'ottica di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo"*(cfr art. 10) .

nell'adempimento degli stessi, per effetto delle novità analiticamente riportate nei precedenti paragrafi.

Infine, con riferimento agli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, non sono previste profonde riforme che li riguardino; d'altro canto l'analisi fin qui svolta lascia intendere che si assisterà ad un forte incremento nell'utilizzo degli stessi. Questo è quanto è previsto dal programma dell'attuale esecutivo nonché l'atto di indirizzo operativo dell'Agenzia dell'Entrate per il 2012 ed è quanto è lecito aspettarsi viste le ultime novità in tema di cancellazione delle garanzie e sulla rateizzazione dei debiti tributari, i buoni risultati raggiunti fino ad ora circa la riduzione del numero di processi e le intenzioni del governo tecnico di potenziare alcune fattispecie³⁷² quali la conciliazione giudiziale e la definizione agevolata delle liti pendenti.

³⁷² A questi va aggiunto un possibile potenziamento della Mediazione; di questo avviso è il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, il quale in una conferenza stampa del marzo 2012 ha dichiarato che *"le liti che potenzialmente si possono chiudere grazie al nuovo istituto sono più di 110 mila, 66% del contenzioso; se avrà successo, l'agenzia delle entrate chiederà un'elevazione della soglia"*.

CONCLUSIONI

La produzione di un giudizio su un qualsiasi tentativo di riforma normativa non è mai un esercizio semplice; essa infatti presuppone alla base lo studio del complesso di elementi fondanti il sistema precedente – *rectius*, i sistemi precedenti - e le relazioni rispetto a quello riformato; solo a questo punto sarà possibile comprendere se di riforma si è trattata o piuttosto di una mera correzione della precedente situazione.

Lo studio di una riforma orientata al sistema tributario italiano presenta ulteriori problematiche non di poco conto: l'intensa produzione normativa che da sempre ha caratterizzato il legislatore, lo scenario politico contraddistinto da rapide successioni di esecutivi e conseguentemente delle loro *vision* riformatrici, i vincoli di bilancio con i quali il legislatore tributario deve da qualche decennio a questa parte responsabilmente fare i conti sono solo alcuni degli aspetti che rendono difficile pronunciarsi sulla questione.

Questo è particolarmente vero nel caso dell'ultimo aspetto citato; basti pensare al fatto che a partire dagli anni '90 la maggior parte di riforme fiscali doveva teoricamente essere realizzata "nel rispetto dei vincoli di disciplina del bilancio" o senza che da essa potessero derivare "nuovi oneri per il bilancio dello Stato"; evidentemente il rispetto di tale vincolo rende certamente più cauto il giudizio sugli effetti di una riforma, atteso che nessun radicale cambiamento al sistema dei tributi può essere perpetrato senza un'ampia copertura finanziaria. Allo stesso modo risultano talvolta di difficile interpretazione le scelte di un governo circa la volontà o meno di seguire la strada del predecessore, che magari si era inizialmente disconosciuta: emblematica in questo senso l'abrogazione di un istituto come la *Dual Income Tax*, poi ripresentata dallo stesso esecutivo in una forma solo parzialmente differente ed infine introdotta da un governo ancora diverso.

Ciò premesso il percorso seguito dall'elaborato e la metodologia adottata al suo interno hanno permesso in primo luogo di mettere in luce un dato di fondo: che il sistema dei tributi ha subito nel corso del tempo alcune modifiche trasformatesi poi talvolta in riforme, altre volte in revisioni e altre ancora in semplici interventi; ad esempio si può certamente parlare di *riforma* nel periodo degli anni '70, sarebbe invece parlare più corretto di *interventi* nel periodo intercorrente fino agli anni '90 e ancora di *revisione* fino al 1998.

Un'altra importante conclusione a cui si è potuto giungere attiene al fatto che l'ordinamento fiscale sotto il profilo della struttura dei tributi sembri presentare

nell'attuale periodo alcuni dei caratteri tipici dello Stato post - unitario: numerosità di imposte indirette, ampia autonomia impositiva degli enti locali e molteplici imposte reali; se a ciò si aggiunge la volontà del governo di spostare in prospettiva l'asse impositivo dalla tassazione diretta a quella indiretta e di completare il percorso relativo al federalismo fiscale, il dato risulta ancora più interessante.

La seconda parte dell'elaborato è stata poi propedeutica all'analisi di come i rapporti tra fisco e contribuente nel loro complesso si siano evoluti nel corso del tempo; a tal fine si è analizzata in primo luogo l'evoluzione dei poteri riferibili al soggetto attivo d'imposta.

I risultati dell'analisi possono essere sintetizzati nel modo seguente: i poteri a disposizione degli Uffici hanno incominciato realmente a rafforzarsi soltanto a partire dagli anni '90, momento in cui da un lato le novità legislative e dall'altro gli strumenti di verifica e di accertamento hanno subito un potenziamento senza precedenti.

Sotto il profilo della fase istruttoria ad esempio l'evoluzione dell'accertamento bancario ed in particolare l'abrogazione del segreto bancario, delle verifiche fiscali (soprattutto negli ultimi anni), il potenziamento e la crescita delle banche dati e degli obblighi di comunicazione tra fisco e contribuente insieme all'intervento di nuovi soggetti come i Comuni o gli stessi contribuenti in base al nuovo regime di trasparenza hanno certamente agevolato il lavoro dell'Amministrazione Finanziaria o quantomeno hanno reso possibile il raggiungimento un livello di accuratezza, precisione ed analiticità precedentemente sconosciuto.

Il miglioramento di *performance* è stato evidente e permette di giungere ad una importante conclusione: che la riforma degli anni '70, pur avendone le intenzioni, non era stata in grado di far fronte ad un sistema tributario divenuto per effetto degli interventi apportati "di massa" risultando lacunosa dal punto di vista dell'attribuzione agli Uffici dei poteri, delle risorse e dei mezzi necessari ad adeguarsi al nuovo contesto.

La lettura dei documenti operativi prodotti dall'Agenzia delle Entrate testimonia ulteriormente come, nei successivi anni, si assisterà ad un progressivo ampliamento delle tecniche di istruttoria e in discorso.

Un analogo discorso può essere fatto circa le modalità di accertamento; come si è avuto modo di osservare l'intenso ricorso a strumenti basati su "automatismi" è divenuta una costante a partire anche in questo caso dagli anni '90: oggi giorno quindi gli Studi di settore e gli accertamenti redditometrici rappresentano, con tutte le

problematiche che ne derivano, le forme maggiormente applicate ai fini della ricostruzione della capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta.

L'altra faccia della medaglia è quella relativa ai diritti del contribuente; nel corso del lavoro si è avuto modo di osservare come, da una situazione di sostanziale assenza delle difese dello stesso fino agli anni recenti, si sia assistito ad loro un graduale incremento rispetto alle pretese dell'amministrazione finanziaria.

Tale percorso è iniziato formalmente con l'emanazione dello Statuto ed è continuato mediante la codificazione di norme tese a salvaguardare il contribuente tanto in sede di verifica che di accertamento, con particolare riferimento alla possibilità di sfruttare istituti volti a prevenire tali circostanze come l'istanza di interpello e di quelli rivolti più specificatamente a deflettere le liti, quali i c.d. strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Con riferimento all'istituto dell'interpello si è potuto verificare come, da strumento rivolto unicamente a disapplicare specifiche norme anti - elusive, sia divenuto oggi una modalità imprescindibile di regolazione dei rapporti tra fisco e contribuente, coerentemente rispetto a quanto accade nel contesto internazionale in cui il *Ruling* assolveva tale funzione già da molto tempo.

Per quanto concerne invece gli strumenti deflattivi del contenzioso, anche in questo caso si è avuto modo di comprendere come la loro diffusione sia giustificata da tutta una serie di ragioni, di cui la prima è probabilmente da ricondurre ad un sistema processuale pesantemente ingolfato ed inefficiente, non in grado quindi di realizzare una certezza del diritto in tempi rapidi.

L'estensione del loro utilizzo è peraltro in gran parte dovuta dall'evoluzione dell'afferente disciplina, che fino agli anni recenti ha favorevolmente creato le condizioni di adesione a tali istituti da parte del contribuente; in questo senso non è un caso che siano stati denominati dall'opinione pubblica "condoni fiscali".

Tuttavia le recenti manovre in ambito tributario hanno da un lato snellito le procedure volte ad attivare e definire tali istituti ma dall'altro ne hanno resa meno "premiale" l'applicazione mediante l'inasprimento del relativo apparato sanzionatorio. Ciò nonostante essi con ogni probabilità avranno un peso sempre maggiore sulla scena dei rapporti tra fisco e contribuente, almeno fino a che il contenzioso tributario non sarà profondamente ristrutturato. Anzi, proprio gli strumenti deflattivi possono essere una strada per chiudere quel complesso di liti, spesso di entità modeste, che hanno reso così ingolfato il sistema processuale; in questo senso giocheranno un

ruolo chiave la definizione agevolata delle liti pendenti, la mediazione e la conciliazione giudiziale.

L'ultima parte dell'elaborato è stata infine rivolta all'analisi dell'attuale sistema tributario e delle sue prospettive. Mediante l'applicazione del metodo evolutivo - normativo e dunque tramite l'analisi puntuale degli interventi legislativi, si è giunti alla ricostruzione di un quadro di insieme delle recenti novità in ambito fiscale.

Il termine novità qui utilizzato non è un caso: come si è avuto modo di osservare infatti molti interventi del nuovo governo non possono essere intesi come riforma in senso stretto.

L'introduzione dell'ACE, ad esempio, risulta essere una riproposizione di istituti già precedentemente introdotti dal legislatore e poi abrogati; allo stesso modo l'IMU da un lato presenta forti analogie rispetto alla previgente imposta sugli immobili e dall'altro era già alla base di precedenti progetti di riforma (da cui peraltro presenta non poche discrepanze). Diverso è il discorso della nuova disciplina sulla trasparenza dei rapporti fisco - contribuente la quale, una volta attuata, potrebbe realmente apportare una riforma in termini di miglioramento delle relazioni dei soggetti cui sopra.

D'altro canto le intenzioni del nuovo governo, a fronte della mancanza di intenti su alcuni ambiti fondamentali quali l'Irpef e l'Irap, appaiono davvero riformatrici: l'introduzione dell'Imposta sul Reddito Imprenditoriale, lo spostamento dell'asse impositivo a favore della tassazione indiretta, la riforma del catasto urbano edilizio, la "Carbon Tax", la clausola generale relativa dell'abuso del diritto ed altre ancora sono modifiche che, qualora fossero portate a termine, avrebbero un impatto profondo sul sistema tributario italiano, tali da consentire legittimamente di parlare di riforma fiscale.

Il condizionale in questi casi è d'obbligo, come ha dimostrato l'analisi dei diversi progetti di riforma poi rimasti su carta; tuttavia da un lato i tempi stretti entro cui emanare i decreti attuativi della legge delega e dall'altro la definizione di un ambito di intervento decisamente più ristretto rispetto al passato, lasciano prospettare buone probabilità che si possa realizzare in ambito fiscale una *vera riforma*.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

- L. MINERVINI, *Intorno al progetto di legge sull'imposta per i redditi sulla ricchezza mobile. Discorsi del deputato Luigi Minervini*, Tipografia V. Vercellino, 1863, pag. 78
- C.A. CONIGLIANI, *La finanza locale in Italia*, Torino, 1896
- U. MANNARA, *La pretesa imponibilità del soprapprezzo nelle azioni di nuova emissione e la pretesa personalità giuridica delle società commerciali*, Unione tipografico - editrice torinese, 1911
- F. MEDA, *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Fratelli Treves Editori, 1920
- E. VANONI *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, 1946
- E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932
- E. VANONI, "Il problema della codificazione tributaria", in *Rivista di Diritto Fin. e Scienza delle Fin.* 1938, I, pp. 361-398
- E. VANONI., *Problemi dell'imposizione degli scambi*, Padova, Cedam, 1939
- Ministero per la Costituente 1946, "Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente sui temi della finanza pubblica"
- C. COSCIANI, *La riforma tributaria. Analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, La Nuova Italia, 1950
- C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Nuova Italia, 1950
- C. FORTE, "Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano", in *Rivista Diritto Finanziario*, 1952
- A. DE VITI – DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1953
- N. D'AMATI, "Profilo giuridico dell'imposta complementare", in *Diritto e Pratica tributaria*, 1963
- "Rapporto del Vice Presidente della Commissione nazionale per la programmazione economica", Roma, Servizio informazioni della Presidenza del Consiglio dei Ministri, 1964
- S. STEVE, *Il problema della finanza locale in Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma tributaria*, Giuffrè, 1964
- M. PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino 1967
- F. FORTE, *La riforma della tassazione indiretta*, in *La riforma fiscale in Italia*, Franco Angeli Editore 1967
- Istat, *Sommario di statistiche storiche dell'Italia, 1961 - 1965*, Roma 1968
- Ministero del Bilancio, Cap. XXIII Finanza pubblica, del "Progetto di programma di sviluppo economico per il quinquennio 1965 - 1969"
- Commissione per lo studio della riforma tributaria, "Verbale della seconda seduta, 1970

- C. COSCIANI, "*Annotazioni concrete sulla riforma tributaria*", in *Bancaria* 1971
- C. COSCIANI, "*Struttura dei sistemi tributari e loro riforma*" , in *Bancaria*, 1978, n. 10, pp. 957-964
- C. COSCIANI, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, n. 3 (parte prima), pp. 505-510
- D. NICHOLAS A. H. STACEY, *English accountancy: 1800-1954, a study in social and economic history*, Arno Press, 1980
- TRAMONTANA, "*Verso il ripristino della potestà impositiva degli enti locali*", in *Diritto e pratica Tributaria*, 1983
- A. PEDONE, *I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984
- C. COSCIANI, *I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli editore, 1984
- V. VISCO, "*Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977 – 1983*", in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Franco Angeli Editore, 1984
- A. DI MAJO, "*Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*", Banca d'Italia, 1986
- M. MAGRI, G.C. ZUCCOTTI, *Enciclopedia di direzione e consulenza aziendale*, Editore Piccin - Nuova libreria, 1989
- N. AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Utet 1989
- V. ZAMAGNI, *Dalla periferia al centro: la seconda rinascita economica dell'Italia, 1861-1981*, Il Mulino, 1990
- F. GALLO, "*La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*", in *Rassegna Tributaria*, 1994
- F. GALLO, "*Gli strumenti di definizione preventiva*", *Il fisco*, 1995
- C. MONTI , A. SELVINI, "*Il Catasto nella Storia*", *Bollettino SIFET*, 1/97
- F. MARCHETTI (coordinamento), R. DOLCE (a cura di), *Profili storico – evolutivi nella tassazione del reddito d'impresa*, Ceradi, Edizioni Quasar, 1998
- "*IRAP. Imposta regionale sulle attività produttive*", in le guide di notiziario fiscale, a cura del C.A.A.F. U.I.L. srl, 1998
- T. DI TANNO, *La Dual Income Tax. Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese. DL 18 dicembre 1997, n. 466*, Editore Giuffrè, 1998
- M. LUCA, "*Le novità in materia Irap e tributi locali*", in *Corriere tributario* n. 4/2000
- S. BOTARELLI, "*La progressività dell'IRPEF*", *Studi e note di economia*, 2001

- J. ALWORTH, G. ARACHI, "The effect of taxes on corporate financing decisions: evidence from a panel of Italian firms", in *International Tax and Public Finance*, vol. 8, 2001 pp. 353-376
- S. GIANNINI, M. GUERRA, "Requiem per la riforma Visco?", in *La finanza pubblica italiana. - Rapporto 2001*, a cura di L. Bernardi e A. Zanardi, il Mulino, 2001
- R. SALERNO, M. ALBANO, "La Visco - sud "cambia pelle": riconosciuta la cumulabilità con la "Tremonti - bis", in *Sanpaolo IMI per le imprese, IPSOA*, 2001
- Ministero dell'Interno, "Trasferimenti erariali per gli anni dal 1992 al 2001"
- G. RIPA, *La fiscalità d'impresa*, Cedam, 2001
- G. ARACHI, "Alcune osservazioni sulla proposta di riforma dell'imposizione sui redditi di capitale", in *Politica Economica*, n. 3, dicembre 2002
- V. VISCO, "Alcune considerazioni in tema di riforma fiscale e neutralità della tassazione", in *Politica economica: Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, numero 3, dicembre 2002, pag. 341 - 364, il Mulino
- "La competitività fiscale dell'Italia", Rapporti biennali del Centro Studi di Confindustria, il sole 24 ore, 2002
- S. GIANNINI, "La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?", in *Politica economica. Rivista di studi e ricerche per la politica economica*, n. 3, dicembre 2002, edizioni Il Mulino
- G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Cedam, Padova 2002, pag. 323
- G. MAURIZI, D. MONACELLI, "Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia", Pavia, Ottobre 2002, Siep
- G. MAURIZI, D. MONACELLI, "Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia", in *Studi e note di economia*, n. 3/2002
- "Statuto in materia dei diritti del contribuente", Studio n. 2, Documento n. 7 del 25 marzo 2002, Fondazione Luca Pacioli (IRCDEC)
- S. ERCOLINO "La nuova tassazione dei redditi di impresa: un'analisi economica", in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F, 2003
- F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, 2003
- A. MARTINI, *Riscossione e discarico dei tributi e dei contributi iscritti a ruolo*, Aracne editrice, 2003
- G. RIPA, "La tassazione per i gruppi di impresa. Il consolidato nazionale", in *Ires, Italia Oggi*, n. 23/2003
- C. AMBROSETTI, "Ezio Vanoni e la Riforma tributaria in Italia", pubblicato in *Società italiana di economia pubblica*, working paper n. 325, 2004
- L. F. NATOLI, *La riforma tributaria e l'IRES*, Rubbettino, 2004

F. CARRIROLO, "La clausola di salvaguardia si applica anche al 2004", in fiscooggi.it, pubblicato il 02/02/2004

G. BERNONI, "Thin capitalization. Indeducibilità interessi derivanti da finanziamenti soci: effetti (anche imprevisti) nella sua applicazione", *il fisco*, n. 32/2004

F. TAVONE, "Manovra finanziaria 2005: le disposizioni fiscali in materia di studi di settore, accertamento e riscossione", in *Rivista della scuola superiore dell'economia e delle Finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F, 2004

M. ANDRIOLA, "L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale", in fiscooggi.it, pubblicato il 01/03/2005,

Consorzio ANCI - CNC, "Imposta Comunale sugli immobili, Analisi statistiche", 2005

R. LUPI, D. STEVANATO, "Il valore aggiunto tra Iva e Irap le due facce di un equivoco", in *Rivista diritto finanziario* 2005

V. UCKMAR, F. TUNDO, "Codice delle ispezioni e verifiche tributarie", editore la Tribuna, 2005

F. CARRIROLO, G. TUCCI, "Il nuovo art. 41 – ter del dpr 600/1973", in fiscooggi.it, pubblicato il 18/02/2005

V. D'ANDO', "Studi di settore per il periodo di imposta 2004 e novità della finanziaria 2005", in *Altalex*, pubblicato il 27/06/2005

A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente in sede di verifica fiscale*, in *Tutela del contribuente nel procedimento tributario*, editrice Ad Maiora, 2005

M. VITI, "La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70", in *Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.r.d.e.f., 2007

M. VITI, "Il nuovo ordinamento della finanza comunale in Italia a partire dagli anni '90: la progressiva riduzione dei trasferimenti erariali alla luce di un'accresciuta autonomia finanziaria", in *Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del Ce.r.d.e.f., 2007

N. MONFREDA, "I nuovi poteri del fisco per l'acquisizione di dati ed elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale sulle imprese", *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, a cura del Ce.R.F.E.D, 2007

"Finanziaria 2007": *L'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*", pubblicato il 17/01/2007, su www.overlex.com

R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Editore Giuffrè, 2007

S. CINIERI, "La nuova imposta sulle successioni e sulle donazioni?", pubblicato il 05/03/2007, in fiscooggi.it

D. MARESCA, "Articolo breve. Breve parere sugli aiuti di stato sottoforma di agevolazioni fiscali", in *Diritto del mercato: portale giuridico*, pubblicato il 05/07/2007

Centro Studi Confcommercio, "Rapporto Consumi. Dicembre 2008"

P. BORIA, *Il sistema tributario italiano*, editore Utet giuridica, anno 2008

C. De VINCENTI, R. PALADINI, *L'IRPEF dalla sua istituzione ai giorni nostri*, in Libro Bianco: L'imposta sul reddito delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie, in *Tributi*, Supplemento n. 1/2008

"Commissione di studio sull'imposizione fiscale sulle società", in *Tributi*, Supplemento n. 3/2008

L. MATTA, *"Profili giuridici e prospettive economiche del federalismo fiscale"*, in *Norma*, 2008

A. COTTO, *Guida alla manovra finanziaria 2008*, Ipsoa, 2008

P. PETRANGELI, *Il reddito di impresa. Guida pratica all'Ires, Irap e alle relative basi imponibili dopo la finanziaria 2008*, Giuffrè, 2008

E. HOLZMILLER, *"Studi di settore – novità della finanziaria 2008 e chiarimenti della CM 5/E/2008"*, in la settimana fiscale n. 6, pubblicato il 14/02/2008

C. GARBARINO, in *"Federalismo fiscale in Italia: dalla finanza derivata al modello a struttura variabile"*, SUPSI, 2008

G. DALLERA, *"Imposizione patrimoniale ed esperienze di altri paesi?"*, in *Tributi*, Supplemento n. 1, 2008 (Libro Bianco, l'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie)

M. FRANCESE e A. PACE, *"Il debito pubblico italiano dall'Unità a oggi. Una ricostruzione della serie storica"*, in *Questioni di economia e finanza* n. 31, ottobre 2008, Banca d'Italia - Eurosystema

G. PALUMBO, *"Evoluzione dell'Irap e finanziaria del 2008"*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, a cura del C.e.R.D.E.F., 2008

G. MARTANI, *"Consolidato fiscale, le novità in campo"*, in *fiscooggi.it*, pubblicato il 06/2008

A. GIGLIOTTI *"I principali provvedimenti del d.l. n. 112/2008"*, pubblicato su *Osra informa studio* il 01/09/2008

B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale ed internazionale*, Giuffrè, 2009

I. GIROLAMO, *Imposta comunale sugli immobili*, Ipsoa, 2008

E. PISCINO, *"Il decreto legge e l'esenzione Ici per l'abitazione principale"*, in *Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F, 2008

L. MINGIONI, *"Il fisco chiama all'appello petrolieri, banche ed assicurazioni?"*, in *Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F, 2008

M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Editore Giappichelli, 2008

V. FUSCONI, *"Comuni alleati nel Fisco alla lotta all'evasione"*, in *Fiscooggi*, pubblicato il 01/01/2008

P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Giuffrè, 2008

G. MARONGIU, *"Lo Statuto dei diritti del contribuente"*, Giappichelli, 2008

- A. GIORDANO, “*Tremonti – ter in azione dal 2009, premia le imprese che investono*”, in *fiscooggi.it*, pubblicato il 07/08/2009
- P. PARISI, “*Interpello: trattamento speciale per i soggetti di grandi dimensioni?*”, pubblicato il 24/02/2009, in *fiscooggi.it*
- E. SETTESOLDI, C. CURINI, “*Accertamenti sintetici: il redditometro*”, Commissione di studio Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa, Pisa, Giovedì 3 dicembre 2009
- M. ALTOBELLI, S. CIANFROCCA, C. ROTUNNO, *La disciplina dell'ICI*, Maggioli Editore, 2009
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore - Torino, 2009
- D. PITARO, “*Le disposizioni italiane di contrasto all’elusione fiscale internazionale*”, Quaderni di ricerca giuridica della consulenza legale n. 65, pubblicato in luglio 2009, Banca d’Italia – Eurosystema
- P.M. TABELLINI, “*Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società*”, Biblioteca delle scienze dell’Università di Pavia, 2010
- V. VISCO, M. ROMANO, “*Più banche dati, meno evasione*”, pubblicato il 20/01/2010, *ilsole24ore*
- A. BONGI, “*Il ruolo dell’anagrafe tributaria nel contrasto all’elusione fiscale*”, in *Italiaoggi* n. 37 del 08/02/2010
- A. PEDONE, F. GALLO, *Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime*, Volume 3, editore Laterza, 2010
- M. PARRIVECCHIO, “*Tax ruling*”, *Rivista Superiore della scuola dell’economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F, 2010
- S. MANESTRA, “*Per una storia della tax compliance in Italia*”, in “*Questioni di Economia e di Finanza*” n. 81 dicembre 2010, Banca d’Italia
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2010
- D. BORZUMATO, “*Le nuove regole CFC e l’impatto sulle strutture di gruppo*”, in *Diritto e pratica delle società*, il sole24 ore, n. 1 gennaio 2010
- “*La finanza locale in Italia. Rapporto 2010*”, V.V., editore Franco Angeli, 2010
- R. FANELLI, *Strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, Supplemento a *pratica fiscale e professionale* n. 39 del 18 ottobre 2010
- A. CAZZATO, “*Riflessioni sull’interpello alla luce della Circolare 32/E*”, pubblicato il 18/08/2010, su *fiscooggi.it*
- F. MILANO, “*Casa, viaggi, retta del nido. I beni dei contribuenti finiranno tutti sotto il grande occhio del fisco*”, *ilsole24ore*, pubblicato il 19/08/2010
- M. MASTALLI, *L’interpello per la disapplicazione di norme antielusive e l’abuso del diritto*, CERADI, febbraio 2010

- M. BELLINAZZO, *“Lotta alle ricchezze nascoste: l'anagrafe dei contribuenti?”*, ilsole24ore, pubblicato il 12/10/2010
- R. FABIO, R. GUERINO, *Le agevolazioni alle imprese*, Ipsoa, 2010
- R. PIANESE, *“Il principio di autotutela nel diritto tributario”*, in *Diritto e Innovazione*, Speciale 2010
- P. De JULIIS, *“Ruling internazionale. Il quadro dei rapporti tra fisco e imprese”*, in *fiscooggi.it*, pubblicato il 22/04/2010
- M. VILLANI, *“L'interpello antielusivo”*, in *Innovazione e Diritto*, 2010
- A. VISCONTI, *“La definizione delle comunicazioni di irregolarità: i c.d. avvisi bonari”*, in *Innovazione e Diritto*, Speciale 2010
- “Comunicazione delle operazioni con paesi black list”*, Centro studi castelli srl, pubblicato in *Ratio* n. 12/2010
- F. TOSI, *“Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega”*, Osservatorio regionale sul federalismo fiscale, giugno 2011
- E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, 2011
- M. LEO, *Le imposte sui redditi nei Testo Unico*, Giuffrè editore, 2011
- M. BASILAVECCHIA, M. CANNIZZARO, A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Giuffrè, 2011
- Fondazione Anci, *“La partecipazione dei comuni nelle attività di contrasto fiscale”*, 2011
- OCSE, *Revenue Statistics*, 2011
- G. LEMBO, *“L'avviso di accertamento esecutivo: la nuova procedura di riscossione”*, ilsole24ore, 19/10/2011
- G. FERRANTI, *“I dividendi e i capital gain: tra vecchia e nuova disciplina”*, in *Corriere tributario* n. 34/2011
- N. ARQUILLA, *“Razionalizzato il regime fiscale dei titoli obbligazionari privati e agevolati i titoli pubblici”*, in *Corriere tributario* n. 37/2011
- P. ROSSI, *“Il potenziamento degli accertamenti parziali”*, Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e revisori contabili, 14/01/2011
- E. MARRO, *“Dalla banda dati del fisco la radiografia dell'evasione”*, il corriere della sera, pubblicato il 03/04/2011
- M. VILLANI, *“Verifiche fiscali”*, Altalex.it, pubblicato il 05/04/2011
- Consiglio regionale del Piemonte, *“Focus Decreto legislativo 14 marzo 2001, n. 23: “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”*, 19 aprile 2011
- L. GAIANI, *“Partita aperta sugli interpelli CFC”*, pubblicato il 06/09/2011, ilsole24ore
- G. VITALI, *“La politica per la concorrenza nell'Unione Europea”*, Ceris, 05/11/2011

M. LEMBO, “UE: operativa nuova direttiva sullo scambio di informazioni”, fiscooggi.it, pubblicato il 17/06/2011.

E. JORIO, “Un primo esame del d.lgs. 68/2010 sul federalismo regionale e provinciale, nonché sul finanziamento della sanità”, in federalismi.it (Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato), pubblicato il 08/06/2011

A. G. GAETANO, “La nuova disciplina dell'accertamento e delle verifiche fiscali”, editore La Tribuna, 2011

N. CIPRIANI, “Cambiano le regole per il riporto delle perdite nelle società di capitali”, fiscooggi.it, pubblicato il 05/08/2011

A. MAINARDI, G. LEONI, L. DI NUNZIO, “Il busillis del nuovo regime di riporto delle perdite”, lex24, pubblicato il 14/11/2011

G. DE LUCA, *Diritto tributario con appendice di aggiornamento*, editore Simone, 2011

A. MASTRANGELO, “Evoluzione dell'accertamento sintetico e redditometrico”, fiscooggi.it, pubblicato il 08/03/2011

P. DE JULIIS “1861 - 1875: gli interventi fiscali che pareggiarono il bilancio”, pubblicato il 16/03/2011, in fiscooggi.it.

L. CHINI, “Le riforme nel sistema fiscale nell'Italia “una dall'Alpi al Mar””, pubblicato il 16/03/2011 in fiscooggi.it

S. SERVIDIO, “Manovra correttiva di luglio: sanzioni al mini restyling”, pubblicato il 23/08/2011 su fiscooggi.it

D. DEOTTO, “Redditometro: risultati da supportare con altri elementi?”, ilsole24ore, pubblicato il 24/10/2011

V. SALVATORE, *Public finance and consumption taxes (1862-1913) in: Rivista economica del Mezzogiorno, Vol. XXV, No. 3 (31. September 2011): pp. 635-652*

“La manovra Salva Italia del governo Monti”, in guida al diritto n. 15 dicembre 2011, il sole24ore

A. SACRESTANO, “Incentivi alla crescita, Ace “Batte” la Di”, pubblicato il 16/01/2012, ilsole24ore

L. CARRARO, “Le novità Irap”, Confindustria Venezia, 2012

G. MARZO, “Istituti deflattivi e mini sanzioni: novità”, www.altalex.com, articolo pubblicato il 10/04/2012

S. FINESSO, “Black list: il dl 16/2012 esenta le operazioni inferiori a 500 euro”, pubblicato il 14/05/2012 in Fisco e Tasse

F. PISTOLESI, “Un sistema per scegliere controlli e controllati”, ilsole24ore, pubblicato il 01/05/2012

E. HOLZMILLER, “Studi di settore – novità. Chiarimenti della C.M. 8/E/2011”, in la settimana fiscale n. 14, pubblicato il 13 aprile 2012

- G.P. RANOCCHI, “*Spesometro e riflessi sull’attività di accertamento*”, in *Spesometro 2011*, pubblicato su *Il Fisco*, aprile 2012
- A. FERRETTI, “*Evasione fiscale: le linee guida per il 2012*”, *altalex.it*, pubblicato il 06/06/2012
- C. MARAGANI, M. REGGI, *Controlli bancari e verifiche tributarie*, Giuffrè, 2007
- T. G. DONATO, “*Indagini bancarie e finanziarie: evoluzione, novità legislative, efficacia probatoria*”, in *Diritto.it*, pubblicato il 26/01/2012
- V. VISCO, “*Audizione presso la VI^a Commissione (Finanze Tesoro) del Senato della Repubblica nell’ambito dell’indagine conoscitiva sulla riforma fiscale*”, 9 febbraio 2012
- S. FOSSATI, F. MILANO, “*Guida pratica sulle novità fiscali. Il Testo Unico dell’IMU*”, pubblicato giovedì 3 maggio 2012, *ilsole24ore*
- A. GIGLIOTTI, *Il decreto Monti*, IPSOA, 2012
- R. FANELLI, “*Il tentativo di adesione andato a vuoto non impedisce la definizione agevolata delle sole sanzioni*”, *Quotidiano Ipsoa*, pubblicato il 31/01/2012
- “*Anagrafe tributaria e contrasto all’evasione*”, in *Guida pratica per le aziende n. 4 del 01/04/2012*, *ilsole24ore*
- R. FANELLI, *Guida alla riscossione*, IPSOA, 2012
- A. BENCIVENGA, “*Al via la mediazione tributaria per le liti fino a 20.000€*”, pubblicato il 19/03/2012 su *fiscooggi.it*
- S. CERATO, S. UNGARO, in “*Spesometro 2011*”, pubblicato su *Il Fisco*, aprile 2012
- L. DURANTE, “*Ace: ufficiale l’aiuto alla crescita*”, pubblicato il 20 marzo 2012 su *fiscooggi.it*
- A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012
- A. COSCARELLI, N. MONFREDA, *Sanzioni tributarie e ravvedimento operoso*, Maggioli editore, 2012
- M. BARGAGLI, *I controlli fiscali: le novità del decreto Salva - Italia*, IPSOA Editore, n. 4 aprile 2012
- V. MELIS, “*Fisco locale protagonista dei rincari*”, pubblicato il 03/09/2012, *ilsole24ore*