



Senato della Repubblica



Camera dei deputati



Seminario Romano
s. Caracamento, che corrisponde sulla piazza di S. Ignazio, a Chiesa di S. Maria, e Prospetto del Seminario Romano a Part. del Convento del PP. Domenicani

Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale

(Schema di D.Lgs. n. 182)

(artt. 1, 3 e 4, L. 23/2014)

Luglio 2015

XVII LEGISLATURA

Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

Documentazione per l'esame di
Atti del Governo

Stima e monitoraggio
dell'evasione fiscale

Schema di D.Lgs. n. 182
(*Artt. 1, 3 e 4, L. 23/2014*)

n. 187

6 luglio 2015

SENATO DELLA REPUBBLICA:

SERVIZIO DEL BILANCIO

TEL. 06 6706-5790 – SBILANCIOCU@SENATO.IT –  @SR_Bilancio

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 28


SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451

STUDI1@SENATO.IT

CAMERA DEI DEPUTATI:

SERVIZIO STUDI – Dipartimento finanze

Tel. 06 6760-9496 – st_finanze@camera.it –  CD_finanze

ATTI DEL GOVERNO N. 187

La documentazione dei servizi e degli uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

In copertina: Piazza San Macuto in una stampa d'epoca

INDICE

LA LEGGE DELEGA	1
Principi e criteri direttivi.....	1
La procedura	2
Le disposizioni finanziarie.....	2
Lo stato di attuazione della delega.....	3
Articolo 1 (Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio).....	9
Articolo 2 (Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio).....	12
Comma 1	12
Comma 2.....	17
Articolo 3 (Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione).....	19

LA LEGGE DELEGA

La legge 11 marzo 2014, n. 23, conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro dodici mesi (27 marzo 2015).

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, l'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), ha prorogato di **tre mesi** il termine per **l'esercizio della delega** (vale a dire fino al **27 giugno 2015**).

Con l'introduzione all'articolo 1 di un **nuovo comma 7-bis** si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una **proroga automatica di novanta giorni** del predetto termine di delega (**25 settembre 2015**).

La legge, che persegue l'obiettivo della **riduzione della pressione tributaria** sui contribuenti (articolo 16), si compone di **16 articoli** concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Principi e criteri direttivi

Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del **diritto dell'Unione europea**; al rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di **irretroattività** delle norme tributarie; le nuove norme devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di **federalismo fiscale**.

Ulteriori principi di delega riguardano: la tendenziale **uniformità** della disciplina delle obbligazioni tributarie; il **coordinamento e la semplificazione** degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità

dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

La procedura

Quanto alla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, si prevede che le **Commissioni** parlamentari competenti hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) **per l'espressione del parere**, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. Si prevede altresì una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a **trasmettere nuovamente** i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modifiche. I **pareri definitivi** delle Commissioni competenti per materia sono espressi **entro dieci giorni**, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi**.

Ai sensi dell'**articolo 1, comma 3**, almeno uno degli schemi dei decreti legislativi deve essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri **entro quattro mesi** dalla data di entrata in vigore della legge (**27 giugno 2014**).

Il Governo è inoltre tenuto a **riferire ogni quattro mesi** alle Commissioni parlamentari competenti in ordine all'attuazione della delega (in sede di prima applicazione **entro due mesi**).

Nei decreti legislativi, il Governo deve provvedere all'introduzione delle nuove norme mediante la **modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche** che regolano le relative materie, provvedendo ad **abrogare espressamente le norme incompatibili** (articolo 1, **comma 9**). Il **comma 10** prevede inoltre l'emanazione di decreti legislativi recanti le norme necessarie per il **coordinamento formale e sostanziale** con le altre leggi dello Stato e **l'abrogazione** delle norme incompatibili con i nuovi decreti.

Le disposizioni finanziarie

L'**articolo 16** della legge n. 23 del 2014 (come riformulato dall'art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che dall'attuazione della delega **non** devono derivare nuovi o **maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, **né un aumento della pressione fiscale** complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli

eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le **maggiori entrate** confluiscono in un apposito **fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il richiamato **comma 2 dell'articolo 17** stabilisce che le **leggi di delega** comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. Qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi.

I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie.

A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una **relazione tecnica**, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

In sostanza, tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Lo stato di attuazione della delega

L'[Atto del Governo n. 99](#), recante lo schema di decreto legislativo in materia di **semplificazioni fiscali**, ha ricevuto parere favorevole con osservazioni

da parte della 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato il 1° agosto 2014 e successivamente il 7 agosto 2014 da parte della Commissione VI Finanze della Camera dei deputati che ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. Tra le misure previste nello schema di decreto, si ricorda l'introduzione della **dichiarazione dei redditi precompilata**, la revisione della disciplina concernente i **rimborsi IVA** e lo snellimento degli adempimenti connessi ad **operazioni intracomunitarie** e con i Paesi esteri. Sono semplificati alcuni adempimenti in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**.

A seguito dell'accoglimento parziale delle condizioni e osservazioni espresse dalle Commissioni parlamentari, il 30 settembre 2014 il Governo ha ritrasmesso, ai fini dell'espressione del parere parlamentare definitivo lo schema di decreto ([Atto del Governo n. 99-bis](#)). Rispetto al testo originario, sono state introdotte norme in materia di **società in perdita** e di **responsabilità solidale negli appalti**. È stata **soppressa** la norma in materia di **società tra professionisti**. Il 16 ottobre 2014 la Commissione VI della Camera e la 6^a Commissione del Senato hanno reso [parere favorevole](#) in ordine a tale ultima formulazione dello schema di decreto. Nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 175 del 2014](#) recante *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*.

In attuazione delle disposizioni di delega in materia di **accise** (contenute in particolare nell'**articolo 13, comma 2** della legge delega, e che tra l'altro impegna il Governo a procedere alla semplificazione degli adempimenti, alla razionalizzazione delle aliquote, all'accorpamento o soppressione di fattispecie particolari), il 22 ottobre 2014 è stato reso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, da parte della VI Commissione Finanze della Camera, in pari data anche la 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato ha reso parere favorevole con condizioni sull'[atto del Governo n. 106](#). Tale atto contiene lo schema di decreto legislativo volto a **ridefinire l'imposizione sui tabacchi**, sui **prodotti succedanei** dei prodotti da fumo e sui **fiammiferi**, contenute essenzialmente nel [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#) (testo unico delle accise). A seguito dell'esame dello [schema 106-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 20 novembre 2014 ha espresso parere favorevole, in data 25 novembre 2014 anche l'omologa Commissione della Camera ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 188 del 2014](#), in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi.

L'11 luglio 2014 il Governo ha trasmesso lo schema di decreto legislativo riguardante la **revisione delle Commissioni censuarie** ([Atto del Governo n.](#)

[100](#)). Si segnalano, al riguardo, le [audizioni](#) al Senato, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco. Il 6 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. A seguito dell'esame dello [schema n. 100-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 22 ottobre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2015 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 198 del 2014](#), in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie.

Si segnala che la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 54-89), istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni in forma individuale, un **regime forfetario** di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con l'**aliquota del 15 per cento**. Per accedere al regime agevolato (che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti) sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 per il commercio.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali **differenziazioni in funzione del settore economico** e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive.

Le disposizioni dell'articolo 1, **commi 629-633**, della medesima legge di stabilità incrementano il numero delle ipotesi di **applicazione del meccanismo di inversione contabile** (*reverse charge*) a fini **IVA**, in particolare estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del **settore edile** e del **settore energetico**, al settore della **grande distribuzione**, nonché **alle cessioni di bancali in legno (pallet)**.

Si dispone inoltre che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. *split payment*). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 9, comma 1, lettera e), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

Infine, l'articolo 1, **commi 634-641**, modificano le modalità di gestione del **rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di **migliorarne** la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

In particolare, sono rafforzati i **flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle entrate**; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del **ravvedimento operoso**, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali **semplificazioni** in materia di **dichiarazione IVA**.

Si ricorda al riguardo che l'**articolo 1, comma 1, lettera b)**, della **legge di delega fiscale** prevede – tra i principi di delega – il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Il **29 aprile 2015** il Governo ha presentato in Parlamento **tre schemi di decreto** attuativi della delega:

- lo schema di decreto legislativo recante misure per la **crescita e l'internazionalizzazione delle imprese** ([161](#)), sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 18 giugno 2015; la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 9 giugno 2015;
- lo schema di decreto legislativo in materia di **trasmissione telematica delle operazioni IVA** e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici ([162](#)) sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 18 giugno 2015; sullo stesso schema, la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, l'11 giugno 2015;
- lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente** ([163](#)), su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune condizioni e osservazioni, l'11 giugno 2015; la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015.

Il **27 giugno 2015** il Governo ha presentato in Parlamento ulteriori **cinque schemi di decreto** attuativi della delega:

- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali** ([181](#));
- lo schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale ([182](#));

- lo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio ([183](#))
- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario ([184](#));
- lo schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione ([185](#)).

Si rammenta che il **27 giugno 2015** è **scaduto il termine** per l'attuazione della delega. Restano quindi **inattuate o parzialmente attuate** le seguenti **norme**:

- revisione del **catasto dei fabbricati**, fatta salva la riforma delle Commissioni censuarie (articolo 2);
- revisione della **riscossione degli enti locali** (articolo 10, comma 1, lettera c));
- revisione dell'imposizione sui **redditi di impresa** (articolo 11, comma 1, lettera a)) e definizione di **autonoma organizzazione** ai fini Irap (articolo 11, comma 2);
- razionalizzazione dell'**imposta sul valore aggiunto** e di altre imposte indirette, fatta salva la revisione delle accise sui tabacchi lavorati (articolo 13);
- revisione della disciplina dei **giochi pubblici e rilancio del settore ippico** (articolo 14);
- revisione della **fiscalità energetica e ambientale** (articolo 15).

Per le modalità di attuazione delle singole disposizioni, si rinvia alla documentazione concernente i decreti legislativi.

La delega fiscale nel Documento di economia e finanza (DEF) 2015

Si segnala, infine, che nel DEF 2015 l'attuazione della delega fiscale rappresenta una delle **venti azioni del Cronoprogramma** del PNR.

Inoltre, il **fisco** rientra tra i cinque settori strategici di intervento dell'**Agenda per la semplificazione 2015-2017**, con l'obiettivo di ridurre i tempi e i costi amministrativi derivanti dagli adempimenti fiscali, a partire dall'attuazione della **dichiarazione precompilata e delle altre misure di semplificazione recentemente approvate**. In tale ambito il Governo punta sulle seguenti azioni principali:

- dichiarazione dei redditi precompilata per dipendenti e pensionati entro aprile 2015;
- dichiarazione dei redditi precompilata con l'indicazione delle spese sanitarie: le spese mediche effettuate presso le farmacie saranno inserite direttamente sulla dichiarazione dei redditi entro aprile 2016;
- presentazione telematica della dichiarazione di successione: dopo una fase sperimentale da avviare entro dicembre 2015, si stima la messa a regime entro dicembre 2017.

Con riguardo alla struttura del sistema tributario, si prefigura – nell'ambito dei programmi di revisione della spesa – la creazione di un sistema di **tracciabilità** telematica delle transazioni commerciali e la razionalizzazione delle **tax expenditure**.

In tale ambito, si preannuncia l'adozione – in attuazione della delega fiscale – di un provvedimento diretto ad **introdurre nel processo di decisione di bilancio la razionalizzazione delle agevolazioni fiscali**. In particolare, il Governo si impegna a predisporre un rapporto annuale sulle detrazioni fiscali da allegare al disegno di legge di

bilancio, basato su una relazione programmatica da allegare alla Nota di aggiornamento del DEF. Tale rapporto dovrà identificare le detrazioni non giustificate da esigenze sociali o economiche o che costituiscono una duplicazione al fine di eliminarle o riformarle, salvaguardando tuttavia la tutela dei redditi da lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, e di altre priorità.

Per quanto riguarda la **riforma del catasto**, attraverso l'allineamento dei valori catastali ai valori economici reali il Governo intende correggere i problemi di equità orizzontale e verticale che il sistema attuale ha generato in materia di imposizione di immobili. Il sistema si baserà su due sole classificazioni di fabbricati, "ordinari" e "speciali". A ogni unità immobiliare sarà attribuita una rendita e un relativo valore patrimoniale.

In linea con le azioni dell'Agenda digitale, sarà incentivata la progressiva adozione, a partire dal 1° gennaio 2017, della **fatturazione elettronica** e dei metodi di tracciabilità dei pagamenti nei rapporti tra privati. Grazie ai nuovi flussi elettronici incrociabili con le informazioni disponibili presso l'Anagrafe tributaria, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria potrà evolvere verso un modello cooperativo funzionale a fornire un supporto attivo al contribuente anche nella fase pre-dichiarativa, per favorire una spontanea emersione di basi imponibili.

Il Governo si impegna quindi a promuovere un fisco che incentivi l'**attrazione di investimenti esteri**, attraverso – tra l'altro – la riduzione degli adempimenti delle imprese e dei costi amministrativi, consentendo alle imprese di minori dimensioni di determinare il reddito e il valore della produzione netta secondo il criterio di cassa (e non più di competenza), nonché allineando l'aliquota per le società di persone a quella delle società di capitali, con l'intento di rendere neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica.

Per quanto riguarda gli obiettivi di **modernizzazione dell'amministrazione fiscale** e *tax compliance*, il Documento di economia e finanza ritiene urgente l'approvazione del disegno di legge, all'esame del Senato (A.S. 1719) che comprende l'accordo sottoscritto con gli USA sul *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), in materia di scambio automatico d'informazioni su basi di reciprocità e l'implementazione del nuovo standard globale, il CRS (*Common Reporting Standard*), introdotto nella legislazione comunitaria con la direttiva 2014/107/UE durante il semestre di presidenza italiana.

Nell'ottica di un rafforzamento delle misure di contrasto all'evasione e di un miglioramento della tax compliance, il Governo intende:

- I. focalizzare l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- II. adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Tra gli strumenti proposti per raggiungere i predetti obiettivi, si citano:

- I. la sinergia operativa tra le diverse componenti dell'amministrazione fiscale;
- II. l'utilizzo sinergico delle banche dati;
- III. la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi;
- IV. una maggiore educazione fiscale.

Il contrasto all'evasione verrà perseguito da un lato rafforzando gli strumenti di controllo, dall'altro ponendo le premesse per il miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra Amministrazione Fiscale e contribuente.

Articolo 1

(Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio)

L'**articolo 1** reca novelle alla legge di contabilità e finanza pubblica ([legge 31 dicembre 2009, n. 196](#)) al fine di introdurre strumenti di monitoraggio delle spese fiscali (*tax expenditures*) e prevedere il coordinamento dei medesimi strumenti con le procedure di bilancio.

Il **comma 1** inserisce il comma 5-*bis* all'articolo 10-*bis* della legge n. 196 del 2009. La nuova disposizione prevede che la Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanze, i cui contenuti sono fissati dall'articolo 10-*bis* oggetto di modifica, sia corredata da un rapporto programmatico volto a ridurre o riformare le spese fiscali ingiustificate, superate dalla nuova situazione sociale ed economica, ovvero le spese fiscali che risultino avere le medesime finalità di programmi di spesa esistenti. La norma pone quindi in capo al Governo la predisposizione di un programma annuale di riordino delle spese fiscali da attuare con la manovra di finanza pubblica. Gli interventi programmati dovranno comunque prioritariamente tenere conto della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e di pensione, delle esigenze di tutela della famiglia, della salute, delle situazione di svantaggio economico e sociale, nonché della tutela del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.

La [Relazione finale](#) del 22 novembre 2011 del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale ("commissione Vieri Ceriani"), richiamata anche dalla relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo in esame, ha delineato un campo di indagine a partire dalla nozione di "spesa fiscale" quale ricognizione *"di tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali"*. Come evidenziato dallo stesso rapporto, la ricognizione relativa alla spesa fiscale sembra solo in parte coincidere con gli elementi informativi già forniti, ai sensi della legge di contabilità, dal disegno di legge di bilancio: in allegato allo stato di previsione dell'entrata vengono infatti esposte le tabelle relative agli effetti delle norme in materia di esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio¹. Le disposizioni della legge di contabilità che prevedono la redazione di tali tabelle sono peraltro oggetto di abrogazione da parte del comma 3 dell'articolo in esame (si veda oltre).

Il **comma 2** novella l'articolo 11 della legge n. 196 del 2009. Viene, in particolare, modificato il comma 3 relativo ai contenuti della legge di stabilità: oltre alle "variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni" la legge di

¹ Si veda ad esempio la [Tabella n. 1, Stato di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 2015](#), "Elementi conoscitivi in ordine alle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio" (p. 23 e seguenti del file). Sono in particolare evidenziati gli effetti delle norme vigenti nella tabella di cui all'Allegato A con specifica evidenziazione di quelle introdotte nell'esercizio nell'Allegato B.

stabilità dovrà contenere le disposizioni finalizzate all'eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali. Viene inoltre inserito un nuovo comma *3-bis* che destina le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione annuale delle spese fiscali al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

Il Fondo per la riduzione della pressione fiscale è stato istituito dal comma 431 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014 ([legge 27 dicembre 2013, n. 147](#)), utilizzando le risorse derivanti dai risparmi di spesa prodotti dalla razionalizzazione della spesa pubblica, nonché l'ammontare di risorse permanenti che, in sede di Nota di aggiornamento del DEF, si stima di incassare quali maggiori entrate rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso e a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente, derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle derivanti dall'attività di recupero fiscale svolta dalle regioni, dalle province e dai comuni. Il citato articolo, al successivo comma 434, stabilisce poi che la Nota di aggiornamento contenga una valutazione dell'andamento della spesa primaria corrente e degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle relative previsioni di bilancio dell'anno in corso e le eventuali maggiori risorse di cui al comma 431 debbono essere iscritte, in sede di predisposizione del disegno di legge di bilancio, limitatamente al primo anno del triennio di riferimento, nello stato di previsione delle entrate e, contestualmente, nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 431. La legge di stabilità 2015 ([legge 23 dicembre 2014, n. 190](#)), ai commi 652 e 716, ha rideterminato la dotazione del Fondo: i relativi stanziamenti, allocati sul capitolo 3833 del bilancio del MEF, ammontano a 150 milioni per ciascuno degli anni 2015-2017.

Le tabelle allegate allo stato di previsione dell'entrata contenenti elementi informativi relativi alle forme di esenzione e riduzione del prelievo obbligatorio, cui si è fatto cenno precedentemente, sono previste dall'[articolo 21, comma 11, lettera a\) della legge 31 dicembre 2009, n. 196](#). Di tale previsione normativa è proposta l'abrogazione da parte del **comma 3, lettera a)**, dell'articolo in esame. La **lettera b)** del medesimo comma inserisce un nuovo comma *11-bis* allo stesso articolo 21 della legge n. 196. Tale comma dispone, in luogo degli elenchi recanti le esenzioni e le riduzioni del prelievo obbligatorio, la redazione di un rapporto annuale sulle spese fiscali a corredo dello stato di previsione dell'entrata, dando conto di "qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile e dell'imposta ovvero regime di favore". Il rapporto dovrà inoltre evidenziare in maniera specifica le spese fiscali introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso e, per ciascuna tipologia di spesa fiscale, dovrà fornire una descrizione della stessa, indicarne la tipologia di beneficiari e, ove possibile, gli effetti finanziari e il numero dei beneficiari stessi. Si prevede che le spese fiscali siano contrassegnate da specifici codici che permettano di identificarne

agevolmente natura e finalità².

Il rapporto annuale valuta gli effetti delle spese fiscali prendendo come riferimento modelli standard di tassazione³; esso, inoltre, confronta le spese fiscali con i programmi di spesa aventi medesime finalità e valuta gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali e le ricadute sul contesto sociale.

Ai fini della predisposizione del rapporto il Governo si avvale di un'apposita commissione di 15 esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie. Il comma 11-*bis* qui introdotto demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'istituzione della commissione. A tale proposito si segnala come la norma non indichi un termine per l'emanazione del decreto ministeriale.

La commissione dovrà essere così composta: due rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri; cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze; un rappresentante dell'ISTAT; un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico; un rappresentante dell'ANCI; un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome; un rappresentante della Banca d'Italia; tre professori universitari. La commissione potrà avvalersi di esperti provenienti da associazioni di categoria, ordini professionali, organizzazioni sindacali e associazioni familiari.

La partecipazione alla commissione non dà diritto a compensi, emolumenti o indennità, né a rimborsi spese.

² L'importanza (e le difficoltà) di attribuire un appropriato sistema di codici di classificazione delle spese fiscali è sottolineato anche dalla relazione finale della commissione Vieri Ceriani. In quella relazione si dà conto di come siano stati individuati 14 codici relativi ad altrettante tipologie di spese fiscali. Si ritiene utile riportarne qui la lista per fornire un'indicazione di quali tipologie di misure possano essere prese in considerazione nei rapporti annuali:

- 1) Misura che evita doppie imposizioni
- 2) Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali
- 3) Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale
- 4) Misura finalizzata a interventi di welfare
- 5) Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi
- 6) Misura volta alla semplificazione del sistema
- 7) Misura a rilevanza territoriale
- 8) Misura a rilevanza sociale
- 9) Misura a rilevanza settoriale
- 10) Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili
- 11) Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e ad incoraggiare la ricerca e lo sviluppo
- 12) Misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile
- 13) Misura rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo
- 14) Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese.

³ Sempre la relazione del gruppo di lavoro del 2011 sottolinea la necessità di individuare la "regola", ovvero "il principio generale dell'imposizione fiscale" al fine di individuare quali spese fiscali includere nell'analisi e stimarne gli effetti finanziari nei termini seguenti: "l'incremento (la perdita) del gettito conseguenti all'abolizione (l'introduzione) della spesa in esame, a invarianza dei comportamenti da parte dei contribuenti". La medesima relazione, peraltro, richiama l'attenzione su come nell'individuazione della regola generale dell'imposizione e nella stima degli effetti ad essa commisurata possano essere adottati criteri differenti.

Articolo 2
(Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio)

Comma 1

L'**articolo 2, comma 1**, aggiunge l'articolo 10-*bis*.1 alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, attuando le previsioni dell'articolo 3, della legge-delega, relative al monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva ed ai relativi profili di pubblicizzazione dei risultati connessi al contrasto del fenomeno dell'evasione fiscale. *In primis*, si prevede al **comma 1 del nuovo articolo 10-*bis*.1** che il Governo presenti annualmente un rapporto al Parlamento, unitamente alla Nota di Aggiornamento al DEF, contenente i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, ivi distinguendosi tra imposte accertate e riscosse, nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, oltre a contenere l'illustrazione dei risultati del recupero di somme dichiarate e non versate, e degli effetti della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni. È, altresì previsto allo stesso comma che la relazione contenga i dati relativi al recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, nonché l'illustrazione delle strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, completo dell'aggiornamento e del confronto dei risultati con gli obiettivi prefissati.

L'informazione sull'andamento del gettito delle entrate "tributarie" ed il grado di coerenza dell'azione amministrativa rispetto agli obiettivi di accertamento nel contrasto all'evasione fiscale, è questione che si raccorda con il tema della trasparenza ed affidabilità dei criteri che presiedono alla corretta determinazione delle previsioni delle entrate iscritte nel bilancio di previsione. Il tema della trasparenza e della congruità e correttezza delle stime delle previsioni di entrata, e della contabilizzazione del relativo flusso delle riscossioni – se siano, o meno, ascrivibili allo spontaneo maggiore adempimento agli obblighi tributari, ovvero, all'azione di accertamento e controllo dell'Amministrazione – coinvolge la corretta e integrale applicazione dei "principi" di copertura finanziaria fissati dalla legge di contabilità (articolo 17, comma 1-*bis* della legge n. 196 del 2009) dal momento che ivi si impone che le risorse derivanti dall'eventuale accertamento delle "maggiori" entrate rispetto a quelle già iscritte nelle previsioni di bilancio, debbano, a rigore, essere sempre considerate innanzitutto ai fini del "miglioramento" dei saldi di finanza pubblica e giammai utilizzate per la copertura finanziaria di "nuovi" o maggiori oneri.

La "tecnica" posta a monte della costruzione delle previsioni di entrata di bilancio, e la bontà delle stesse previsioni delle entrate "tributarie", è sempre condizionata innanzitutto dalla validità delle analisi macroeconomiche della situazione economica (formulate dal Dipartimento del Tesoro), ma anche dall'accuratezza (ed ampiezza) dei dati e dall'adeguatezza dei modelli econometrici impiegati. L'effetto combinato dell'andamento dell'economia, delle misure di finanza pubblica, dell'azione di contrasto all'evasione fiscale e del comportamento dei contribuenti, forma in definitiva oggetto delle stime di gettito. Queste, devono quindi essere confrontate con i risultati del reale introito, di tipo transitorio o strutturale, da cui si evidenzia, infine, in sostanza, il grado della loro attendibilità. A tale proposito, l'articolo 21, comma 11, lettera *a*) della legge di contabilità, prevede che la presentazione del bilancio di previsione debba essere sempre accompagnata da una nota integrativa che, oltre a contenere i criteri per la previsione relativa alle principali imposte e tasse specifica per ciascun titolo, debba indicare

anche la quota non avente carattere ricorrente distintamente da quella avente carattere ricorrente, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti. È chiaro, in tal senso, che il momento "procedurale" concernente la previsione e costruzione delle statuizioni contenute nella stato di previsione dell'entrata, si misura poi con l'effettivo andamento del gettito nell'esercizio, su cui influiscono sia aspetti propriamente tecnico procedurali, correlati allo schema applicativo dei singoli tributi (con particolare riferimento alle modalità di accertamento e riscossione), ma anche alle modalità di individuazione delle basi imponibili e al tema dell'evasione delle stesse dai meccanismi d'imposta. Sul tema, la Corte dei conti è più volte intervenuta, segnalando discrasie e problematiche nel contrasto del fenomeno da parte dell'Amministrazione e fornendo elementi per una riflessione critica circa le più opportune modalità di contrasto al fenomeno⁴.

Il tema dell'evasione fiscale riveste in sé un suo profilo di particolare criticità anche in merito al piano delle attività concernenti organizzazione e funzionamento degli apparati dell'Amministrazione finanziaria, la cui attività è essenziale alla *performance* in materia di raggiungimento degli obiettivi di recupero dell'evasione. In tal senso, va detto che l'articolo 59 del decreto legislativo n. 300/1999, assegna annualmente al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di emanazione di un Atto di indirizzo triennale alle Agenzie fiscali, concernente le linee guida e gli sviluppi della politica fiscale da porre in essere da parte di queste ultime con l'esplicita indicazione dell'indicazione degli obiettivi da raggiungere nei campi di rispettiva competenza⁵.

Il comma 2 del nuovo articolo 10-bis.1 stabilisce poi che le maggiori entrate realizzate sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, nella misura in cui le stesse possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva e di miglioramento dell'adempimento spontaneo, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, debbano essere devolute al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa vigente a disciplina del Fondo medesimo.

Il comma 3 del nuovo articolo 10-bis.1 prevede che la pubblicazione del rapporto da parte del Governo debba essere accompagnata da una esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate, anche con il contributo delle regioni,

⁴ Da ultimo, nell'esame del rendiconto generale dello Stato 2014, la Corte dei Conti ha rilevato che l'attività di accertamento e controllo svolta nel medesimo anno ha registrato una flessione dei volumi di produzione realizzati ma, ciò nondimeno, accompagnandosi all'incremento delle entrate, parte delle quali da imputare però attività delle annualità precedenti. Ha evidenziato inoltre il preoccupante incremento delle imposte dichiarate e non versate, registrato in costante crescita negli ultimi anni, e sintomo della tendenza a utilizzare il mancato versamento delle imposte dichiarate quale impropria forma di finanziamento se non, addirittura, rivelatore di condotte deliberatamente delittuose. Più in generale, ha rilevato che la strategia dei controlli tributari, continua a caratterizzarsi per la insufficiente capacità di scoraggiare la reiterazione delle condotte evasive di massa nei settori dell'imposizione sul reddito e dell'IVA per cui si rende sempre più urgente un mutamento di strategia per prevenire l'evasione all'IVA e alle imposte sul reddito, piuttosto che per tentare di reprimerla con risultati oggettivamente modesti in rapporto all'entità abnorme del fenomeno. Cfr. CORTE DEI CONTI, SS.RR. in sede di Controllo, relazione sul rendiconto generale dello Stato 2014, Volume I, pagina 60.

⁵ SENATO DELLA REPUBBLICA, XVII Legislatura, Doc. CII n. 2.

relativamente ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio. A tal fine, si stabilisce che l'elaborazione del rapporto debba avvenire avvalendosi della "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*" che dovrà essere predisposta da una apposita Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. È stabilito che quest'ultima debba essere composta da 15 esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie. Si prevede, ai fini della redazione del documento, che la Commissione possa avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari, e che la partecipazione ai lavori della medesima non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, né a rimborsi di spese.

Il **comma 4 del nuovo articolo 10-bis.1** prevede che la Commissione di cui sopra rediga una Relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, corredandola con una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime. Le finalità da perseguire sono indicate come segue:

- a) recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'ISTAT sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;
- b) stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva nonché delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- d) illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, cos' come quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;
- e) valutare i risultati sia dell'attività di contrasto e prevenzione, sia delle strategie volte ad incrementare l'adempimento spontaneo;
- f) indicare le linee programmatiche di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

L'economia non osservata comprende, oltre all'economia sommersa – derivante dall'assenza o sotto-dichiarazione del fatturato e dall'impiego di lavoro

nero – anche le attività informali ed illegali⁶. L'economia informale si riferisce alla produzione di beni e servizi caratterizzata da rapporti di lavoro basati su relazioni personali o familiari; la definizione di attività illegali riguarda sia quelle volte a produrre beni e servizi la cui vendita, distribuzione o possesso è vietata dalla legge, sia le attività legali svolte da operatori non autorizzati. In seguito alla decisione, presa in sede europea e confermata dal SEC 2010, di includere le attività illegali nella stima dei conti nazionali, il 9 settembre del 2014 l'Istat ha pubblicato per la prima volta le stime dei conti nazionali per l'anno 2011 tenendo conto di dette attività.

Si evidenzia che la Relazione annuale prevista dalla norma in esame ha per oggetto, oltre all'evasione fiscale, anche quella contributiva.

Il **comma 5 del nuovo articolo 10-bis.1** specifica che, con riferimento all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, di cui al comma 4, lettera *b*), la Relazione provvederà a misurare il divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali di cui all'articolo 21, comma 11-*bis*, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Per quanto riguarda le spese fiscali, si rimanda alla trattazione dell'articolo 1 del presente schema di decreto.

La disposizione in esame stabilisce che, in particolare, vengano misurati i seguenti elementi:

- a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;
- b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;
- c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-*bis*, e la parte residua di tale divario, attribuibile all'occultamento di basi imponibili;
- d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali, di cui al menzionato articolo 21, comma 11-*bis*.

Le analisi condotte in materia hanno messo in luce che il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva rappresenta in Italia una costante di lungo periodo ed è legato ad una molteplicità di fattori, tra i quali si possono riscontrare

⁶ La definizione di economia non osservata, riportata in modo sintetico nel SEC, è contenuta estesamente in OCSE, *Measurement of the Non-observed Economy. A Handbook*, 2002. Cfr. anche OCSE, *The Non-observed Economy in the System of National Accounts, Statistics Brief*, 2014, n. 18.

anche profili di ordine culturale ed aspetti concreti di complessità di norme e procedure⁷.

Si ricorda in questa sede che, nelle recenti raccomandazioni europee sul Programma nazionale di riforma e sul Programma di stabilità 2015 dell'Italia⁸ l'area degli aggiustamenti di bilancio e, in particolare, la fiscalità è stata oggetto di una specifica raccomandazione da parte della Commissione. È stato infatti raccomandato che, entro settembre 2015, venga data attuazione alla legge delega di riforma fiscale, con particolare riguardo alla revisione delle agevolazioni fiscali e dei valori catastali e alle misure per migliorare il rispetto della normativa tributaria.

In base al **comma 6, del nuovo articolo 10-bis.1** i risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al citato comma 4, lettera *e*), sono misurati valutando separatamente le entrate risultanti dalle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle amministrazioni – comprensive di quelle di cui al comma 5, lettere *a*) e *b*) riportate sopra – e l'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti. Tale andamento si considera approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili, (cfr. *supra* comma 5, lettera *e*)), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, (cfr. *supra* comma 5, lettere *a*), *b*) e *d*)). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui al richiamato comma 5, lettere *a*), *b*) e *d*) sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, fornendo altresì la massima disaggregazione possibile rispetto al tipo di imposta, alla categoria, al settore, alla dimensione dei contribuenti ed alla ripartizione territoriale.

La disaggregazione prevista appare suscettibile di produrre informazioni significative, in considerazione del fatto che non solo le fattispecie economiche alle quali si associano le basi imponibili, ma anche le specifiche caratteristiche proprie dei singoli tributi costituiscono elementi in grado di influenzare il comportamento del contribuente. Nel caso dell'IVA, in particolare, l'eventuale evasione può dare luogo, oltre all'azzeramento del tributo da versare, anche a rimborsi d'imposta non spettanti.

L'amministrazione fiscale ha provveduto negli anni recenti ad effettuare stime del *tax gap* con riferimento all'IRES, all'IRPEF da imprese e da lavoro autonomo,

⁷ Cfr. S. Manestra, Per una storia della *tax compliance* in Italia, Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza, dicembre 2010.

⁸ Raccomandazioni della Commissione europea rivolte al Consiglio per la definizione delle raccomandazioni sul programma nazionale di riforma 2015 e la formulazione di un parere sul programma di stabilità 2015 dell'Italia http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/csr2015_italy_it.pdf

all'IVA e all'IRAP⁹; le disposizioni in esame stabiliscono l'estensione di tale approfondimento a tutte le imposte, anche locali, nonché al versante della contribuzione.

Comma 2

Il **comma 2**, aggiungendo una nuova lettera, la **m-bis**), all'articolo 11, comma 3, della legge di contabilità, individua un ulteriore ambito del c.d. "contenuto proprio" della legge di stabilità. Si tratta delle norme volte a rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva e di quelle dirette a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

Si ricorda che il comma 3 dell'articolo 11 della predetta legge n. 196 del 2009, che disciplina la manovra di finanza pubblica, individua il contenuto proprio della legge di stabilità. In tal senso precisa che la stessa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza nel triennio considerato dal bilancio pluriennale, con divieto di prevedere norme di delega, di carattere ordinamentale, organizzatorio, o interventi di natura localistica o micro settoriale. In via ulteriore la legge di stabilità indica:

- a) il livello massimo del ricorso al mercato finanziario e del saldo netto da finanziare in termini di competenza, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, comprese le eventuali regolazioni contabili e debitorie pregresse specificamente indicate;
- b) le variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni, le altre misure che incidono sulla determinazione del quantum della prestazione, afferenti a imposte dirette e indirette, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore, con effetto di norma dal 1° gennaio dell'anno cui essa si riferisce, nonché le correzioni delle imposte conseguenti all'andamento dell'inflazione.
- c) gli importi dei fondi speciali e corrispondenti tabelle;
- d) gli importi, in apposita tabella, con le relative aggregazioni per programma e per missione, della quota da iscrivere nel bilancio di ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale per le leggi di spesa permanente, la cui quantificazione è rinviata alla legge di stabilità, con esclusione delle spese obbligatorie;
- e) gli importi, in apposita tabella, con le relative aggregazioni per programma e per missione, delle quote destinate a gravare su ciascuno degli anni considerati per le leggi che dispongono spese a carattere pluriennale in conto capitale, con distinta e analitica evidenziazione dei rifinanziamenti, delle riduzioni e delle rimodulazioni;
- f) gli importi, in apposita tabella, con le relative aggregazioni per programma e per missione, delle riduzioni, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, di autorizzazioni legislative di spesa di parte corrente;
- g) l'importo complessivo massimo destinato, in ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, al rinnovo dei contratti del pubblico impiego, ed alle modifiche del trattamento economico e normativo del personale dipendente dalle amministrazioni statali in regime di diritto pubblico.
- h) altre regolazioni meramente quantitative rinviate alla legge di stabilità dalle leggi vigenti;
- i) norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio;

⁹ Vedi in proposito: MEF, Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero del gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66), ottobre 2014 e l'Allegato II della Nota di aggiornamento del DEF 2013.

- l) norme recanti misure correttive degli effetti finanziari delle leggi di cui all'articolo 17, comma 13, della legge di contabilità;
- m) le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno nonché a realizzare il Patto di convergenza.

Si rappresenta che la legge delega (L. n. 23 del 2014) fa riferimento espresso alla legge di contabilità in due disposizioni (art. 4 e 16)¹⁰, in particolare l'articolo 4, comma 1, affida al Governo il compito di introdurre norme che prevedano, coordinandola con le procedure di bilancio di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, la redazione, da parte del Governo medesimo, di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali. L'articolo 3, comma 1, lett. d) della delega individua quindi tra le finalità del rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – anche quella di "individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali".

Si osserva che la disposizione in esame, nel silenzio della legge delega sul punto, interviene sulla disciplina della legge di contabilità integrando il contenuto proprio della legge di stabilità. Si ricorda peraltro che la legge 24 dicembre 2012, n. 243, in attuazione dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, ha ridefinito il contenuto della nuova legge di bilancio (art. 15)¹¹ che determinerà, a decorrere dal 1° gennaio 2016¹², il superamento del sistema vigente che articola la manovra di finanza pubblica nella legge di stabilità ed in quella di bilancio.

Si ricorda inoltre che la legge di stabilità per l'anno 2015 (L. n. 190 del 2014), all'articolo 1, commi da 634-641, è intervenuta sul rapporto tra fisco e contribuenti, al fine di migliorare, attraverso maggiori scambi informativi, le

¹⁰ L'articolo 16, comma 1, recante disposizioni finanziarie, prevede che qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito, si provveda ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

¹¹ A norma dell'articolo 15 della legge n. 243 il disegno di legge di bilancio sarà articolato in due sezioni. La prima sezione conterrà, per il periodo compreso nel triennio di riferimento, le disposizioni in materia di entrata e di spesa, con effetti finanziari aventi decorrenza nel triennio considerato dal bilancio. In particolare la sezione esprime, in distinti articoli, con riferimento sia alle dotazioni di competenza sia a quelle di cassa, il saldo netto da finanziare ed il livello massimo del ricorso al mercato finanziario. Permane il divieto riferito alle norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio, o ad interventi di natura localistica o microsettoriale. La seconda sezione conterrà le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e di cassa, formate sulla base della legislazione vigente, tenuto conto dei parametri economici indicati nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio e delle proposte di rimodulazioni da introdurre alle condizioni e nei limiti previsti dalla legge dello Stato, apportando a tali previsioni, alle quali viene in ogni caso assicurata autonoma evidenza contabile, le variazioni determinate dalla prima sezione del disegno di legge.

¹² Ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 243 del 2012. A partire dal 1° gennaio 2016 tutti i richiami alla legge di stabilità di cui all'articolo 11 della legge di contabilità devono intendersi riferiti alla legge di bilancio di cui all'articolo 15 della legge n. 243 del 2012.

forme di cooperazione e di aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

Articolo 3 **(Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione)**

Il **comma 1, primo periodo** dell'articolo stabilisce la decorrenza della destinazione delle eventuali maggiori entrate determinate per effetto delle misure di cui al comma 3, lettera *b*), dell'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n.196 come modificato dal presente schema di decreto legislativo (cfr. sopra articolo 1, comma 2).

In particolare, tale disposizione chiarisce che, a partire dalla manovra triennale di finanza pubblica 2016-2018, possano essere destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposte ai sensi della citata lettera *b*) dell'articolo 11, comma 3, (cfr. sopra articolo 1, comma 2, lettere *a*) e *b*)).

Il **comma 1, secondo periodo** precisa che lo schema in esame non modifica il diverso utilizzo delle eventuali maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti.

Il **comma 2** dispone che dal 1° gennaio 2016 siano applicabili le norme dello schema di decreto in esame e venga abrogato il comma 36.1 dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. La disposizione oggetto di abrogazione prevedeva l'obbligo di presentazione, in allegato alla Nota di aggiornamento del DEF, del rapporto sui risultati conseguiti dalle misure di contrasto dell'evasione fiscale. Tale rapporto descriveva inoltre le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale, aggiornando e confrontando i risultati conseguiti con gli obiettivi prefissati ed evidenziando il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, laddove questi profili fossero concretamente misurabili. L'abrogazione citata è conseguente alle modifiche alla legge di contabilità introdotte dall'articolo 2, comma 1 che, come detto, obbligano il Governo a redigere un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva da allegare alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza.