

Camera dei deputati - XVI Legislatura - Dossier di documentazione	
Autore:	Servizio Studi - Dipartimento finanze
Titolo:	Delega al Governo per la riforma fiscale e assistenziale - A.C. 4566 - Schede di lettura
Riferimenti:	AC N. 4566/XVI
Serie:	Progetti di legge Numero: 533
Data:	15/09/2011
Organi della Camera:	VI-Finanze

Camera dei deputati

XVI LEGISLATURA

Documentazione per l'esame di
Progetti di legge

Delega al Governo per la
riforma fiscale e assistenziale
A.C. 4566

15 settembre 2011

Servizio responsabile:

SERVIZIO STUDI – Dipartimento Finanze

☎ 066760-9496 – ✉ st_finanze@camera.it

Hanno partecipato alla redazione del *dossier* i seguenti Servizi e Uffici:

SEGRETERIA GENERALE – Ufficio Rapporti con l'Unione europea

☎ 066760-2145 – ✉ cd RUE@camera.it

I *dossier* dei servizi e degli uffici della Camera sono destinati alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. La Camera dei deputati declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I N D I C E

SCHEDE DI LETTURA

- Articolo 1 (*Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale. Codificazione*) 3
- Articolo 2 (*Imposta sul reddito*)..... 19
- Articolo 3 (*Imposta sul valore aggiunto*)..... 41
- Articolo 4 (*Imposta sui servizi*)..... 56
- Articolo 5 (*Accisa*)..... 61
- Articolo 6 (*Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive*)71
- Articolo 7 (*Nuovi investimenti e attrazione di investimenti esteri*)..... 78
- Articolo 8 (*Attuazione, raccordi e copertura finanziaria*)..... 80
- Articolo 9 (*Parere parlamentare*)..... 82
- Articolo 10 (*Interventi di riqualificazione e riordino della spesa in materia sociale*)
84
- Articolo 11 (*Disposizione finale*)..... 102

Schede di lettura

Articolo 1

(Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale. Codificazione)

1. Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi, da ordinare in un unico codice, recanti la riforma del sistema fiscale statale, secondo i principi e criteri direttivi indicati nella presente legge.

2. Il codice ordina il sistema fiscale sulla base dei seguenti principi:

a) la legge disciplina gli elementi essenziali dell'imposizione, nel rispetto dei principi di legalità e di capacità contributiva;

b) è introdotta una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo. La disciplina dell'obbligazione fiscale prevede principi e regole, comuni a tutte le imposte, in materia di dichiarazione, accertamento e riscossione;

c) le norme fiscali si adeguano ai principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione europea e non pregiudicano l'applicazione delle convenzioni internazionali in vigore per l'Italia;

d) le norme fiscali sono basate sui principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività;

e) è vietata la doppia imposizione giuridica;

f) è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto e il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni;

g) è garantita la tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco;

h) la disciplina dell'obbligazione fiscale riduce quanto più possibile lo sforzo del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali;

i) la sanzione fiscale si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione;

l) le disposizioni del codice possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

L'**articolo 1** delega il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, da ordinare in un unico **codice**, volti a realizzare un **riforma del sistema fiscale statale (comma 1)**.

Si ricorda che il **Documento di economia e finanza 2011 (DEF)**, il cui esame si è concluso alla Camera il 28 aprile 2011 con l'approvazione della risoluzione Cicchitto n. 6-00080, prevede, tra le priorità dell'azione di governo, una **delega** al governo per riformare il sistema fiscale ed assistenziale sulla base dei seguenti **quattro principi e criteri direttivi**:

- **progressività**, in funzione della capacità contributiva propria delle persone, delle famiglie, delle imprese;
- **neutralità** e/o non distorsività rispetto alla scelta delle persone, delle famiglie, delle imprese (si citano, in particolare, le **imposte ambientali**);
- **solidarietà**, verso il reale bisogno delle persone e delle famiglie;
- **semplicità**, basata su di un codice di principi comuni generali.

Il DEF delinea quindi le seguenti **azioni**:

- **ridurre** drasticamente il **numero di regimi di favore fiscale**, esenzione ed erosione dell'imponibile, con l'obiettivo di abbattere il costo personale e burocratico della complessità fiscale e lasciare spazio a mirati interventi di sostegno, per la ricerca, la natalità e il lavoro;
- spostare gradualmente l'asse del **prelievo fiscale** dalle imposte dirette alle **imposte indirette**;
- conseguentemente, acquisire le risorse per finanziare la **riduzione delle aliquote** e rendere più competitivo il sistema produttivo.

Al riguardo, la **Commissione Finanze**, nell'esprimere il proprio parere favorevole sul Documento, aveva indicato la necessità di concentrare la leva fiscale su alcuni **obiettivi prioritari** per il rilancio della crescita

economica del Paese, quali il sostegno alla famiglia, la promozione della ricerca e dell'innovazione, il superamento dei divari territoriali, il miglioramento del capitale umano.

Con particolare riferimento agli interventi di natura tributaria per il sostegno alle imprese, la Commissione aveva sottolineato la necessità di dedicare specifica attenzione al **sostegno dei progetti di innovazione tecnologica e di ricerca delle imprese**, privilegiando l'utilizzo di incentivi di più pronto utilizzo, quali quelli **di natura automatica**, sia pure in un quadro di garanzia circa il corretto utilizzo degli incentivi stessi e di compatibilità con le esigenze di stabilità della finanza pubblica.

Altri aspetti rilevanti per la Commissione da affrontare in sede di riforma dell'ordinamento tributario riguardano: la revisione del sistema della giustizia tributaria, il regime tributario dei trust, nazionali ed esteri, gli interventi di natura tributaria a sostegno della crescita, attraverso una detassazione maggiormente significativa degli investimenti produttivi, nonché l'introduzione di incentivi in favore del reinvestimento degli utili e per una maggiore capitalizzazione e crescita dimensionale delle imprese, e di benefici in favore delle assunzioni, tali da incentivare, soprattutto nelle regioni del Mezzogiorno, l'emersione del lavoro nero o irregolare.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, il **codice** non è inteso come strumento di semplice "riordino normativo", volto a eliminare una situazione di disordine, ma il motore di un vero e proprio «**riassetto**» **della regolazione**, capace di creare un complesso di norme tali da ricondurre la materia a sistema.

L'analisi dell'impatto della regolamentazione mette in evidenza l'**eccessivo carico fiscale** italiano per quanto riguarda il lavoro rispetto al consumo nonché la **lunghezza dei tempi** necessari per adempiere agli obblighi fiscali. Gli **interventi proposti** – in estrema sintesi – riguardano:

- una **riduzione delle aliquote** dell'imposta sul reddito personale dalle attuali cinque (23, 27, 38, 41 e 43 per cento) a tre aliquote più basse (20, 30 e 40 per cento);
- la graduale **eliminazione dell'IRAP**, con prioritaria esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile;
- l'**aumento dell'imposizione sui consumi**, da determinare tenendo conto degli effetti inflazionistici che esso potrebbe innescare;
- la **semplificazione del sistema tributario**, attraverso l'accorpamento di alcune imposte (di registro, ipotecarie e catastali, di bollo, delle tasse sulle concessioni governative, oltreché dell'imposta sulle assicurazioni e di quella sugli intrattenimenti) in un'unica imposta sui servizi; l'accorpamento delle aliquote applicabili sui redditi di natura finanziaria; l'allargamento della base imponibile dell'imposta personale sul reddito, eliminando o riducendo i regimi di esenzione;
- la **rideterminazione della disciplina dell'obbligazione fiscale** che minimizzi lo sforzo che il contribuente è tenuto a sostenere per effettuare gli adempimenti fiscali.

Si fa presente che, secondo quanto emerge dal Rapporto dell'Unione europea "*Taxation trends in the European Union 2011*"¹¹ - che contiene l'analisi economica e statistica dei sistemi fiscali degli Stati membri dell'Unione europea, più Islanda e Norvegia, che sono membri dell'area economica europea – nel **2009** l'Italia aveva una **pressione fiscale pari al 43,1 del PIL**, posizionandosi come il quarto Paese con il maggior carico fiscale dell'Unione europea (+ 7,3% rispetto alla media UE e + 6,6% rispetto all'area euro). Secondo il **DEF 2011**, essa è risultata pari al 42,6% nel 2010 ed è destinata a salire al 42,7 nel 2012 per poi tornare al 42,6 nel 2013 e scendere al 42,5 nel 2014.

Secondo il Rapporto, il peso della **tassazione indiretta** nel **2009** ammonta al **32,1%** del totale (inferiore rispetto alla media Ue pari al 37,7%) e riflette l'alto tasso di dipendenza dalla **tassazione diretta, par al 35,8%** (rispetto al 31,1% della media Ue).

Gli introiti derivanti da **IVA** e **accise**, rispettivamente pari al **5,7** e al **2,1%** del PIL, rappresentano il secondo e il terzo valore più basso dell'Ue; nonostante nel 1998 l'IVA si passava dal 18 al 20% e sia stata

abolita la tariffa intermedia al 16%, la **tassazione su consumi, pari al 16,3%** è il quarto valore più basso dell'Ue, in parte dovuto al fatto che l'Italia applica una tassazione favorevole alla casa.

Al contrario, a causa dell'**Irap**, l'Italia è al quarto posto nell'Ue per la tassazione sulla produzione.

Regioni ed enti locali hanno entrate proprie pari al **14,1%** (16,1% nel 2010).

La **tassazione sul lavoro**, pari al **42,6%**, è più alta rispetto alla media Ue di circa il 30%.

La **tassazione da società**, pari all'**11,2%** (che comprende anche le entrate da **lavoro autonomo**) è la più alta dell'Ue.

Le **entrate da capitali**, anche grazie allo scudo fiscale, ammontano al 39,1%.

Infine, le **tasse ambientali** ammontano al 2,6%.

Quanto al **2010**, secondo i dati riportati nel **DEF 2011**, le entrate totali, pari a 712,8 milioni di euro nel 2010, risultano aumentate dello 0,8 per cento rispetto al 2009, prevalentemente a causa dell'aumento delle **imposte indirette** che sono cresciute del 5,1 per cento, passando da 206 miliardi a 216,5 miliardi di euro (crescita dovuta principalmente al maggior gettito dell'IVA, anche grazie alle norme introdotte in materia di contrasto dei crediti IVA indebitamente fruiti in compensazione).

Le **imposte dirette** sono aumentate in misura minore (+1,2 per cento) passando da 222,8 miliardi a 225,4 miliardi di euro, principalmente per la crescita dell'IRPEF.

Le **imposte in conto capitale** hanno subito invece una drastica riduzione (con un calo del 72,3 per cento) passando da 12,2 miliardi a 3,3 miliardi di euro, dovuta al venir meno sia degli introiti derivanti da regolarizzazioni e rimpatri di attività detenute all'estero sia dei versamenti a tantum dell'imposta sostitutiva per il riallineamento volontario dei valori di bilancio ai principi IAS.

Nel **2011** è previsto un moderato **incremento delle entrate tributarie** (+2,6 per cento) che passano da 445,4 miliardi a **457 miliardi di euro**, crescita dovuta principalmente alle imposte indirette (+4,6 per cento) più che alle imposte dirette (+2,2 per cento); previsto ancora una sensibile riduzione delle imposte in conto capitale, che passano da 3.392 a 573 milioni di euro.

Si ricorda che il **processo di riforma** è stato avviato – anche al fine di conoscere le risorse finanziarie disponibili – attraverso l'individuazione di quattro aree da analizzare con il supporto di **quattro gruppi di lavoro**:

- il primo presieduto dal professor Piero Giarda, dell'Università cattolica del Sacro Cuore, al fine di analizzare il bilancio pubblico per cercare di **ridurre la spesa pubblica** e il patrimonio pubblico, verificando la realizzabilità di un **programma di dismissioni**;
- il secondo, presieduto dal professor Enrico Giovannini, Presidente dell'ISTAT, avente il compito di analizzare le caratteristiche dell'«**economia non osservata**» e del suo impatto sui flussi finanziari;
- il terzo, presieduto dal dottor Vieri Ceriani, capo del Servizio rapporti fiscali della Banca d'Italia, avente il compito di analizzare **l'area dell'erosione fiscale**, in particolare il regime delle esenzioni e delle agevolazioni;
- infine, il quarto gruppo di lavoro, presieduto dal professor Mauro Marè, membro del Consiglio degli esperti del Ministero dell'economia e delle finanze, attualmente distaccato all'OCSE, avente il compito di analizzare **l'area della sovrapposizione tra Stato fiscale e Stato sociale**.

L'articolo 1 del decreto ministeriale 22 dicembre 2010 ha quindi previsto l'istituzione del **Tavolo per la riforma fiscale**, “finalizzato all'acquisizione dei contributi degli Enti competenti nonché delle parti sociali interessate che hanno designato propri rappresentanti per la partecipazione ai lavori preparatori ritenuti necessari per la redazione di un progetto di riforma dell'ordinamento fiscale”.

Nell'esperienza italiana del secondo dopoguerra, una prima importante fase riformatrice coincide con la **cosiddetta riforma Vanoni**, attuata tra il 1951 ed il 1954 con la legge 11 gennaio del 1951 n. 25 "Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale tributario", cui fece seguito, nel 1954, l'introduzione dell'imposta sulle società.

Tale riforma, più che modificare radicalmente la struttura del sistema di imposizione, che rimase caratterizzato da imposte dirette a carattere prevalentemente reale, cercò di affinarne gli strumenti. Mentre era limitata l'incidenza, in termini di gettito, delle imposte personali (complementare, progressiva e sulle società), la quota più consistente del gettito era assicurata dall'imposta sui redditi di ricchezza mobile, il cui presupposto era costituito dalla produzione di un reddito, in denaro o in natura, continuativo ovvero occasionale derivante da qualsiasi fonte non assoggettabile alle imposte sui terreni o sui fabbricati.

La nuova legge che, come si evince dal titolo stesso, mirava alla perequazione tributaria tra persone fisiche e persone giuridiche, si pose come obiettivo anche quello di combattere l'evasione fiscale già molto elevata in quegli anni cercando di stabilire un nuovo rapporto di fiducia tra contribuenti e amministrazione. Venne sancito infatti con modalità più rigorose l'obbligo annuale a carico dei contribuenti della dichiarazione dei redditi attraverso l'ampliamento dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

L'introduzione dell'imposta sulle società venne disposta con la legge 6 agosto del 1954 n. 603^[2].

L'altro obiettivo che la riforma si prefiggeva era quello di procedere ad una codificazione in materia fiscale che mettesse ordine nel fitto panorama normativo che si era stratificato nel tempo. Tale obiettivo trovò parziale attuazione qualche anno più tardi, con l'emanazione del Testo unico delle imposte dirette (T.U. 29 gennaio 1958 n. 645) che oltre a riunire tutta la normativa della materia rappresenta anche il primo tentativo di dare una nozione legislativa a varie espressioni tecniche.

Tale sistema delle imposte dirette a carattere prevalentemente reale rimase in vigore fino alla riforma degli anni 1971-1973 che, come le successive riforme fiscali, è stata attuata mediante lo strumento della delega.

E' il caso, in particolare:

- della **legge 9 ottobre 1971 n. 825** (c.d. **legge Visentini**), in attuazione della quale sono stati emanati, tra gli altri, il D.P.R. n. 597/73 (istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), il D.P.R. n. 633/72 (istitutivo dell'IVA), il D.P.R. n. 600/73 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), il D.P.R. n. 636/72 (revisione della disciplina del contenzioso tributario);
- della **legge 23 dicembre 1996, n. 662**, in attuazione della quale sono stati emanati numerosi decreti legislativi, tra i quali il D.Lgs. n. 358/97 (in materia di fusioni e scissioni), D.Lgs. n. 460/97 (relativo agli enti non commerciali e alle ONLUS); il D.Lgs. n. 461/97 (in materia di redditi di capitale e diversi), il D.Lgs. n. 446/97 (istitutivo dell'IRAP e recante norme in materia di tributi locali); il D.Lgs. n. 464/97 (istitutivo della *Dual income tax*).

La richiamata **legge delega 9 ottobre 1971 n. 825** avviò un nuovo un processo di riforma strutturale del sistema impositivo.

Venne introdotto il principio cardine dell'accertamento tributario analitico e l'estensione degli obblighi contabili a tutti i soggetti passivi tranne i lavoratori dipendenti.

L'imposta sulle persone giuridiche IRPEG, l'imposta sulle persone fisiche IRPEF, l'imposta locale sul reddito ILOR sostituirono le precedenti imposte a carattere reale. Tale nuova struttura del sistema, unitamente alla revisione delle aliquote, mirava ad una più equa realizzazione dei principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione sanciti dagli articoli 23 e 53 della Costituzione.

Attraverso una serie di decreti delegati emanati tra il 1973 e il 1974, oltre a ridurre fundamentalmente a tre le imposte dirette erariali, vennero aboliti i tributi gestiti dalla finanza locale con un accentramento del prelievo fiscale (si passa alla c.d. finanza locale "di trasferimento").

Diversamente dalla riforma precedente, venne modificata radicalmente la struttura del gettito: l'imposizione personale progressiva, che aveva tradizionalmente garantito una quota relativamente esigua di gettito, divenne la parte preponderante fino a raggiungere, anche a causa degli effetti distorsivi del "fiscal drag", i 3/5 del gettito totale.

Contemporaneamente, si determinò una riduzione delle imposte indirette sui consumi e sui trasferimenti la cui struttura venne anch'essa semplificata. Il principale tributo di questa categoria diventerà l'imposta sul valore aggiunto IVA (quasi il 70% del gettito), affiancata, per quanto riguarda il prelievo sui trasferimenti, dall'imposta di registro, dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili INVIM, dall'imposta sulle successioni e donazioni ampiamente rivista e da una serie di tributi minori erariali e locali.

Più recentemente, una nuova stagione di riforme si è realizzata nel corso della XIII legislatura, in particolare in attuazione delle numerose deleghe conferite al Governo dalla **legge n. 662 del 1996**.

Quanto al merito delle varie riforme realizzate, in termini estremamente sintetici, si possono ricordare i seguenti aspetti:

- a) una parziale semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, con la possibilità di presentare dichiarazioni unificate e di compensare crediti e debiti, cui si accompagna la riforma delle modalità di versamento delle imposte, con riferimento specifico alla riscossione mediante ruolo;
- b) l'istituzione di un nuovo tributo regionale, l'IRAP destinato, insieme alla compartecipazione delle regioni all'IVA e al rafforzamento della compartecipazione delle stesse all'IRPEF, ad avviare il processo di potenziamento dell'autonomia finanziaria delle regioni, cui si è accompagnata la contestuale soppressione di numerosi tributi "minori";
- c) il rafforzamento dell'autonomia regolamentare degli enti locali per quanto concerne la disciplina dei rispettivi tributi, nell'ambito del più generale riordino della finanza dei medesimi enti;
- d) l'introduzione di una disciplina organica, almeno sotto il profilo tributario, degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), volta a promuovere lo sviluppo del cosiddetto "terzo settore";
- e) la revisione del regime dei redditi di capitale con il triplice obiettivo di ricondurre a tassazione le diverse tipologie di redditi, di avviare il processo di tendenziale uniformità di trattamento e di incentivare l'impiego del risparmio in modalità più evolute, anche ai fini della crescita dell'investimento azionario;
- f) la revisione della disciplina delle sanzioni tributarie penali e amministrative cui si accompagna la modifica della normativa di strumenti di definizione concordata delle controversie tra fisco e contribuenti (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale) e la parziale riforma del contenzioso tributario;
- g) l'introduzione di un regime di tassazione agevolato sulla parte di reddito derivante dagli investimenti realizzati con risorse proprie o con capitale di rischio (la cosiddetta DIT - dual income tax), cui si è aggiunto un trattamento più favorevole, sia pure di durata limitata, dei nuovi investimenti. Ad analoghe finalità è ispirata la riforma del trattamento fiscale delle fusioni, delle scissioni e dei conferimenti, improntata al principio della neutralità fiscale, in considerazione dell'esigenza di non interferire nelle scelte aziendali per quanto riguarda l'assetto da assumere;
- h) la parziale revisione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF, accompagnate alla riforma dei regimi di detrazione e deduzione degli oneri sostenuti, con particolare riferimento alle spese per famigliari a carico, agli oneri sostenuti per gli interventi di ristrutturazione degli immobili e alle spese sanitarie.

Un esteso disegno di riorganizzazione del sistema tributario è stato delineato dalla **legge 7 aprile 2003, n. 80**, che – su atto d'iniziativa governativa – conferiva la delega legislativa per la riforma del sistema fiscale statale. Il nuovo sistema fiscale si sarebbe dovuto basare su cinque imposte (articolo 1):

- **imposta sul reddito (IRE)**, con riduzione a due aliquote (23% per redditi sino a 100.000 euro e 33% per redditi oltre tale importo), previsione di una soglia di reddito esente da imposta, progressiva sostituzione delle detrazioni d'imposta con deduzioni dall'imponibile e clausola di salvaguardia in favore dei singoli contribuenti;
- **imposta sul reddito delle società (IRES)**, con aliquota unica del 33 per cento, caratterizzata fra l'altro da alcuni nuovi istituti (tassazione consolidata di gruppo; regime della trasparenza fiscale; regime forfetario di *tonnage tax* per la determinazione del reddito di alcune imprese marittime); esenzione, a determinate condizioni, per le plusvalenze da partecipazioni, con corrispondente indeducibilità delle relative minusvalenze, nonché esclusione da tassazione, nella misura del 95 per cento, degli utili distribuiti da società, anche non residenti; misure volte a contrastare la sottocapitalizzazione (c.d. *thin capitalization*); abrogazione della *dual income tax* (DIT);
- **imposta sul valore aggiunto (IVA)**, da riorganizzare – nel rispetto dell'ordinamento comunitario – con la riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, la loro armonizzazione con il regime delle imposte dirette, la semplificazione degli adempimenti formali, il coordinamento con la disciplina delle accise e la razionalizzazione dei sistemi speciali; infine, la possibilità di determinare ogni anno, mediante la legge finanziaria, l'ammontare del volume d'affari detassabile qualora destinato dai consumatori finali a finalità etiche;
- **imposta sui servizi**, nella quale concentrare le esistenti imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'imposta di bollo, le tasse sulle concessioni governative e sui contratti di borsa nonché le imposte sulle assicurazioni e sugli intrattenimenti.
- **accisa**, riformata secondo principi di efficienza e semplificazione, avendo riguardo a finalità ambientali, di equilibrio territoriale e di adeguamento alla liberalizzazione dei servizi.

Era inoltre prevista l'emanazione di un unico **codice tributario**, articolato in una parte generale, contenente i principi fondamentali del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte.

Erano altresì previsti la graduale **eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)**, a tal fine indicandosi come prioritaria l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile, e il coordinamento del sistema fiscale statale con la finanza decentrata.

Dai decreti legislativi relativi all'IRES, all'IVA, all'imposta sui servizi e alle accise non sarebbero potuti derivare oneri aggiuntivi per la finanza dello Stato. Era invece previsto che i decreti legislativi relativi all'IRE e alla soppressione dell'IRAP potessero recare oneri finanziari, da coprire mediante le variazioni dell'ammontare delle entrate indicate nel documento di programmazione economico-finanziaria e le disposizioni normative contenute nella legge finanziaria.

La **delega è stata attuata soltanto parzialmente** attraverso il **decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344**, che ha provveduto alla **riforma dell'imposizione sul reddito delle società**. Alcune iniziative contemplate nella delega – segnatamente i cosiddetti “moduli” della riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche – sono state successivamente eseguite mediante legislazione ordinaria.

Il processo di attuazione del federalismo fiscale

Il processo di attuazione del federalismo fiscale è stato avviato con l'approvazione della **legge delega n. 42 del 2009** che reca i principi e i criteri direttivi per **l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione** e delinea il nuovo quadro istituzionale dei **rapporti finanziari tra i livelli di governo** per il passaggio da un sistema di finanza derivata ad una maggiore **autonomia di entrata e di spesa** prevista per comuni, province, città metropolitane e regioni.

In tale quadro è previsto il superamento del sistema dei trasferimenti di risorse in base alla spesa storica e la graduale **convergenza verso i costi e i fabbisogni standard** in misura da garantire sull'intero territorio nazionale il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali.

Si ricorda che il termine generale di 24 mesi per **l'attuazione delle norme di delega**, fissato dalla legge n. 42/2009 a partire dalla sua entrata in vigore (21 maggio 2009), è stato prorogato di 6 mesi, al **21 novembre 2011**, da parte della **legge 8 giugno 2011, n. 85**, che ha novellato alcune disposizioni della citata legge delega. Vengono altresì **prorogati**, da 2 a 3 anni e da 36 a 48 mesi, i termini per l'adozione rispettivamente dei **decreti legislativi correttivi ed integrativi** e di quelli istitutivi delle singole città metropolitane^[3]. E' stata inoltre prevista l'**estensione** da 60 a 90 giorni del **termine per l'emanazione dei pareri** da parte della Commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni bilancio, sopprimendo contestualmente la disposizione che prevedeva la possibilità di richiedere una proroga di 20 giorni del relativo termine.

In ottemperanza alla disposizione relativa all'adozione di un primo decreto legislativo entro il **termine più breve di 12 mesi**, scaduto il 21 maggio 2010, è stato inizialmente approvato il decreto legislativo concernente il c.d. **Federalismo demaniale (D.Lgs. n. 85 del 2010)** relativo all'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio in attuazione dell'articolo 19 della legge delega.

Il decreto ha previsto in particolare l'attribuzione dei beni statali secondo criteri di territorialità, sussidiarietà, adeguatezza, semplificazione e capacità finanziaria, nonché correlazione con competenze e funzioni, stabilendo l'obbligo in capo all'ente territoriale della valorizzazione funzionale dei beni trasferiti e la possibilità di conferirli nell'ambito di fondi immobiliari ovvero di alienarli allo scopo di destinarne i proventi in quota-parte alla riduzione del debito dell'ente e dello Stato, ovvero a spese di investimento.

Successivamente all'adozione di tale primo provvedimento, sono stati definitivamente approvati altri decreti legislativi concernenti:

- **l'ordinamento transitorio di Roma Capitale (D.Lgs. n. 156 del 2010)**, che ne ha individuato gli organi (Assemblea capitolina, quale organo di indirizzo e controllo politico-amministrativo; Sindaco, quale responsabile dell'amministrazione di Roma capitale; e Giunta, quale organo di governo), in attesa dell'attuazione della disciplina delle città metropolitane;
- **i fabbisogni standard per gli enti locali (D.Lgs. n. 216 del 2010)**, che costituiscono i nuovi parametri cui ancorare il **finanziamento delle funzioni fondamentali di comuni e province** (funzioni generali di amministrazione, polizia locale, viabilità, istruzione pubblica ed altre) al fine di assicurare il graduale e definitivo superamento del criterio della spesa storica, prevedendo meccanismi di perequazione delle capacità fiscali in ordine al finanziamento delle altre funzioni;
- **il federalismo municipale (D.Lgs. n. 23 del 2011)**, volto a realizzare il passaggio dalla finanza derivata ad una maggiore autonomia tributaria e responsabilità impositiva dei comuni. Durante una prima fase transitoria nel triennio 2011-2013, si prevede, oltre che l'assegnazione diretta ai comuni di una compartecipazione all'IVA (in misura pari al 2,58 per cento del gettito dell'imposta sul valore aggiunto relativo all'anno 2011, ai sensi del DPCM 17 giugno 2011) ripartita sulla base dei consumi, la **devoluzione** a tali enti di una quota statale del gettito derivante dalla fiscalità immobiliare, nonché l'attribuzione sia del gettito Irpef relativo ai redditi fondiari e sia di quote della nuova imposta sulle locazioni (c.d. cedolare secca). I tributi – o loro quote - oggetto di devoluzione transiteranno in un **Fondo sperimentale di riequilibrio** da ripartire successivamente in base a determinati criteri quali il numero di abitanti ed i fabbisogni standard. Tali somme andranno a compensare la fiscalizzazione dei tributi erariali oggetto di devoluzione, oltre che, a partire dal 2012, il venir meno dell'addizionale comunale sull'energia elettrica che verrà soppressa nelle regioni a statuto ordinario. Dal 2014 è prevista l'entrata a regime di un **Fondo perequativo** in cui confluirà l'intero gettito dei tributi devoluti, ferma restando l'attribuzione diretta ai comuni della predetta compartecipazione IVA, nonché **l'istituzione di un'imposta municipale** sugli immobili (**IMU**) in sostituzione dell'ICI e dell'Irpef, e delle relative addizionali, sui redditi fondiari non agrari con riferimento a immobili non locati, e di un'**imposta municipale secondaria** per compensare la soppressione di vari tributi di occupazione di spazi pubblici e sui mezzi pubblicitari.

Novità rilevanti sono altresì la facoltà dei comuni di istituire **imposte di soggiorno e di scopo**, nonché lo **sblocco** dell'aumento, ovvero dell'istituzione, dell'**addizionale comunale all'IRPEF**.

Alla fine di marzo 2011, inoltre, è stato approvato in via definitiva il decreto legislativo in materia di **autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province**, nonché di determinazione dei costi e dei **fabbisogni standard nel settore sanitario (D.Lgs. n. 68 del 2011)**.

Il provvedimento individua le fonti di finanziamento delle regioni a statuto ordinario, disponendo la contestuale soppressione dei trasferimenti statali. In particolare, dal 2013, si prevede la **rideterminazione dell'addizionale regionale all'Irpef** – alla quale possono aggiungersi eventuali maggiorazioni regionali - e la corrispondente riduzione delle aliquote Irpef di competenza statale, al fine di mantenere inalterato il prelievo fiscale a carico del contribuente, in misura da garantire alle regioni entrate equivalenti alla soppressione sia dei trasferimenti statali che della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina. Alle regioni spetterà altresì una **compartecipazione al gettito Iva** che dal 2013 sarà fissata in misura pari al fabbisogno sanitario "in una sola regione" e attribuita in base al luogo effettivo di consumo.

Si prevede altresì la possibilità per le regioni, a carico del proprio bilancio, di **ridurre l'aliquota IRAP** fino al completo azzeramento, nonché di istituire detrazioni fiscali in favore delle famiglie, oltre alla **soppressione, dal 2013, dei trasferimenti regionali** di parte corrente diretti al finanziamento delle spese comunali, sostituita da una compartecipazione dei comuni ai tributi regionali, e prioritariamente all'addizionale regionale Irpef. Il relativo gettito confluirà, in una quota non superiore al 30%, ad un **Fondo sperimentale di riequilibrio**, di durata triennale. Il provvedimento fissa inoltre a regime, dal 2013, le fonti di finanziamento delle spese per i **livelli essenziali delle prestazioni**, costituite dalla compartecipazione all'Iva, dall'addizionale regionale Irpef, dall'Irap, dalle entrate proprie (principalmente i *ticket*) del settore sanitario e da quote di un **Fondo perequativo** istituito in ciascuna regione al fine di garantire l'integrale finanziamento delle predette spese computate anche in base ai valori di spesa storica, per poi convergere gradualmente verso i costi standard.

Il decreto contiene norme per la disciplina dell'**autonomia di entrata delle province e delle città metropolitane** e per la determinazione dei costi e **fabbisogni standard nel settore sanitario**, che riprende in buona parte il sistema di *governance* definito tra Stato e regioni con il Patto per la salute per gli anni 2010-2012.

Si segnala che il **D.L. 138 del 2011** ha anticipato al **2012** la possibilità per le regioni e i comuni di **aumentare le addizionali Irpefe** ha anticipato gli effetti dell'**articolo 17, comma 6 del d.lgs. n. 68 del 2011**, in materia di **imposta provinciale di trascrizione (IPT)**, il quale consente che la **tassazione degli atti soggetti ad IVA** avverrà, anziché secondo una tariffa in somma fissa (150,81 euro), in misura modulata sulla base delle caratteristiche di potenza e portata dei **veicoli soggetti ad immatricolazione**.

In attuazione dell'articolo 15 della legge n. 42/2009, infine, il decreto istituisce la **Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica**, quale sede istituzionale di conciliazione degli interessi delle amministrazioni centrali e locali ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale, cui sono affidati compiti di verifica e controllo dell'ordinamento finanziario delle regioni e degli enti locali.

Tale nuovo organo si affianca alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (**COPAFF**), già istituita con il DPCM del 3 luglio 2009, cui è stato attribuito il compito di acquisire ed elaborare gli **elementi conoscitivi** utili per la predisposizione dei contenuti dei decreti legislativi da approvare, nonché svolgere attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, in data 5 maggio 2011, ha inoltre concluso l'esame ed approvato un parere favorevole sullo schema di decreto legislativo in attuazione dell'articolo 16 della citata legge n. 42, in materia di **risorse aggiuntive e interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali (D.Lgs. n. 88 del 2011)**, sul quale tuttavia la Conferenza unificata Stato-regioni e autonomie locali non aveva sancito l'intesa.

Tale decreto, oltre ad intervenire sulla disciplina del Fondo per le aree sottoutilizzate (FAS), che viene ridenominato come "**Fondo per lo sviluppo e la coesione**", individua nuovi strumenti procedurali finalizzati a rendere più efficace la politica di riequilibrio economico e sociale tra le diverse aree del Paese, stabilendo altresì specifiche regole di programmazione per un miglior utilizzo delle risorse finanziarie derivanti prioritariamente dal predetto Fondo, nonché dai **finanziamenti a finalità strutturale dell'Unione europea** e dai relativi **cofinanziamenti nazionali**[\[4\]](#).

Il successivo **D.Lgs. n. 118 del 2011** in materia di **armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni**, degli enti locali e dei loro enti ed organismi è volto ad armonizzare i bilanci degli enti territoriali per renderli maggiormente confrontabili sulla base di principi riguardanti, tra l'altro,

regole contabili uniformi, la raccordabilità dei sistemi contabili, la definizione di specifiche tassonomie per la riclassificazione dei dati, nonché la definizione di sistemi di indicatori di risultato semplici e misurabili, stabiliti secondo metodologie comuni ai diversi enti territoriali. In particolare si dispone che le regioni, gli enti locali ed i loro enti strumentali (aziende società, consorzi ed altri) adottino la **contabilità finanziaria**, cui devono affiancare, a fini conoscitivi un sistema di contabilità economico-patrimoniale. A tal fine viene prevista una fase sperimentale di due anni, al termine della quale verranno precisate le regole contabili definitive a regime dal 2014, con particolare riferimento, tra l'altro, ai contenuti del **nuovo principio della competenza finanziaria**.

La seconda parte del provvedimento, relativa ai **principi contabili generali e applicati per il settore sanitario**, reca inoltre una disciplina finalizzata ad assicurare l'uniformità dei conti sanitari delle regioni - che, com'è noto, assorbono la quasi totalità delle risorse regionali - nonché degli enti sanitari (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, policlinici universitari ed altri). Al riguardo assume rilievo, nella nuova disciplina, l'esatta **perimetrazione delle entrate e delle uscite** relative al finanziamento del servizio sanitario, per consentire la confrontabilità tra le entrate e le spese iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti che determinano il fabbisogno sanitario della regione e che, correlativamente, ne individuano le fonti di finanziamento.

In ultimo, il 27 luglio 2011 la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale ha concluso l'esame dello schema di decreto legislativo recante **meccanismi sanzionatori e premiali** relativi a regioni, province e comuni che completa la normativa attuativa del federalismo fiscale finora emanata introducendo, con la finalità di sostanziare i **criteri di responsabilità ed autonomia** che caratterizzano la nuova *governance* degli enti territoriali, elementi sanzionatori nei confronti degli enti che non rispettano gli obiettivi finanziari e sistemi premiali verso gli enti che assicurano qualità dei servizi offerti e assetti finanziari positivi.

Con riferimento ai **meccanismi sanzionatori**, il provvedimento istituisce, per le regioni assoggettate a un piano di rientro della spesa sanitaria, l'obbligo di redigere un "**inventario di fine legislatura regionale**". Vengono inoltre elencate le condizioni al cui verificarsi si determina la fattispecie di "grave dissesto finanziario" riferito al **disavanzo sanitario**, che determina la rimozione del presidente della Giunta regionale per "fallimento del proprio mandato di amministrazione dell'ente Regione".

In relazione ai **meccanismi premiali**, inoltre, il provvedimento istituisce un sistema di premialità per gli **enti "virtuosi"** (regioni e gli enti locali che abbiano rispettato il patto di stabilità interno), che si attiva qualora l'obiettivo programmatico assegnato all'ente sia stato raggiunto, consentendosi in tal caso all'ente interessato di ridurre nell'anno successivo l'obiettivo di saldo finanziario ad esso assegnato. Tale riduzione è determinata in base alla valutazione della posizione di ciascun ente rispetto ad un insieme di **indicatori economico-strutturali**: grado di rigidità strutturale dei bilanci e di autonomia finanziaria, risultati dell'attività finanziaria, livello dei servizi e della pressione fiscale.

Il **comma 2** definisce i **principi** sulla base dei quali il governo è chiamato ad operare il riordino del sistema fiscale e a curare la predisposizione del codice, tra i quali si segnalano:

a) i principi di **legalità** e di **capacità contributiva** in base ai quali la legge disciplina gli elementi essenziali dell'imposizione;

Con riguardo al **principio di legalità**, si ricorda che l'**articolo 23 della Costituzione** stabilisce che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (secondo il principio delle democrazie liberali *no taxation without representation*). Anche le leggi regionali soddisfano il precetto dell'articolo 23 (tra le altre, **C. Cost. nn. 180 del 1996 e 37 del 2004**). Inoltre, nella Costituzione l'imposizione tributaria è anche strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito, per cui la disciplina delle entrate "imposte" non può che essere attribuita all'organo rappresentativo della volontà popolare.

Per quanto attiene alla **capacità contributiva** si ricorda, anzitutto, che l'**articolo 53 della Costituzione** stabilisce che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

In dottrina e giurisprudenza, la capacità contributiva viene considerata sostanzialmente quale specificazione del principio di uguaglianza ed identificata con la capacità economica di concorrere alle spese pubbliche, considerando la forza economica o ricchezza complessiva di ciascun soggetto. Affinché il concorso dei contribuenti alle spese pubbliche sia commisurato alla loro ricchezza, si ritiene

conseguentemente necessario che il prelievo tributario trovi la sua causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza. Al riguardo, peraltro, occorre prendere in considerazione non soltanto i cespiti rivelatori di ricchezza, ma anche considerare la situazione personale e familiare del contribuente. Si ricorda, che secondo l'orientamento consolidato della **Corte Costituzionale** il principio della capacità contributiva deve essere determinato con riguardo a diversi indici rivelatori di ricchezza e non soltanto dal reddito personale, sempreché si tratti di presupposti oggettivamente rilevabili e rispondenti a criteri distributivi equi e ragionevoli (**sentenza 21 maggio 2001, n. 156**).

- b) l'introduzione di una **disciplina, unitaria per tutte le imposte**, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo nonché la definizione di principi e regole comuni a tutte le imposte in materia di dichiarazione, accertamento e riscossione;

La disposizione in esame sembrerebbe, in sostanza, prevedere l'inserimento del codice di una **parte generale di principi e definizioni**, alla quale le disposizioni relative alle singole imposte e ai singoli istituti dovrebbero ricondursi.

- c) l'adeguamento ai principi fondamentali dell'**ordinamento dell'Unione europea** delle norme fiscali, le quali, peraltro, non devono pregiudicare l'applicazione delle **convenzioni internazionali** in vigore in l'Italia;

Si ricorda che l'**articolo 117 Cost.** subordina la potestà legislativa statale e regionale ai **vincoli** derivanti dall'**ordinamento comunitario** e dagli **obblighi internazionali**. Le **convenzioni internazionali** in materia tributaria riguardano i dazi e la doppia imposizione dei redditi, dei patrimoni e delle successioni, nonché la collaborazione tra autorità fiscali di Stati diversi, la lotta all'evasione e all'elusione fiscale internazionale, ecc. Di regola, tali norme, in quanto speciali, prevalgono sulle norme interne.

Le norme dei **Trattati europei in materia fiscale** sono piuttosto scarse: sostanzialmente esse prevedono il divieto di istituire tassazioni discriminatorie, rispetto a quelle applicate sui prodotti nazionali, su prodotti provenienti da altri Stati membri e l'armonizzazione comunitaria dell'IVA, delle imposte di consumo (Accise) e delle altre imposte indirette. L'imposizione diretta non è invece armonizzata e rimane di competenza esclusiva degli Stati membri.

L'**articolo 113** del Trattato sul funzionamento dell'unione europea (TFUE) prevede che il Consiglio adotti le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza. L'**articolo 110** prevede poi che nessuno Stato membro possa applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro può applicare ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni. L'**articolo 112** esclude le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette dall'obbligo di preventiva approvazione da parte del Consiglio (su proposta della Commissione) per l'introduzione di misure nazionali di esonero e rimborso all'esportazione negli altri Stati membri, nonché di tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri. Gli **articoli da 106 a 109 del TCE** disciplinano gli **aiuti fiscali alle imprese**.

La **politica fiscale nell'Unione europea** opera su due fronti: la **fiscalità diretta**, che rimane di **competenza esclusiva degli Stati membri**, e la **fiscalità indiretta**, che interessa la libera circolazione delle merci e la libera prestazione dei servizi e che invece è oggetto di forte **armonizzazione**, in quanto la concorrenza tra gli Stati membri nell'ambito del mercato interno non deve essere falsata da disparità di aliquote e di regimi d'imposizione a livello della fiscalità indiretta. Il funzionamento dei **sistemi fiscali** è di competenza degli **Stati membri** pertanto l'organizzazione dell'amministrazione fiscale, il controllo dei soggetti d'imposta e la riscossione dell'imposta sono settori che sono di competenza degli Stati. Nonostante ciò la Commissione europea ha sottolineato di avere il dovere di incentivare e **facilitare la cooperazione tra gli Stati membri**, al fine di garantire il funzionamento regolare del mercato interno e la tutela degli interessi finanziari della Comunità.

In particolare, l'Unione europea rivolge un'attenzione particolare alla **tassazione delle società** per impedire che le imposte possano creare ostacoli alla circolazione di beni, servizi e capitali all'interno del

mercato unico europeo. I paesi membri sono tenuti al rispetto di un codice di condotta onde evitare che concedano agevolazioni fiscali tali, ad esempio, da influenzare le decisioni relative agli investimenti.

d) i principi di **chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività**;

Si tratta di principi sulla produzione normativa già contemplati dalla **legge n. 212 del 2000** ("Disposizioni in materia di **statuto dei diritti del contribuente**").

In particolare, l'**articolo 2** dello Statuto (*Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*), prevede che le leggi e gli altri atti aventi forza di legge recanti disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.

Il comma 2 del medesimo articolo dispone, inoltre, che le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.

Il comma 3 precisa, infine, che i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria devono indicare il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio, mentre in base al comma 4 le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Il successivo **articolo 3** (*Efficacia temporale delle norme tributarie*) stabilisce l'irretroattività delle disposizioni tributarie, precisando che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

Il comma 3 del medesimo articolo stabilisce, infine, che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

e) il **divieto** di applicare la **doppia imposizione giuridica**, la quale si configura quando il medesimo reddito è tassato due o più volte in capo a soggetti diversi;

Nelle sue articolazioni più significative il divieto implica:

- che non può essere applicata la stessa imposta, sullo stesso presupposto, nei confronti di soggetti diversi;
- che lo stesso reddito non può essere tassato con modalità diverse (ad esempio, come reddito da capitali e reddito di una persona fisica oppure prima tassato con Iva e poi soggetto ad imposta di registro).

Tale norma è esplicitamente enunciata per le imposte dirette ma riflette un **principio generale dell'ordinamento tributario** (art. 67, D.P.R. n. 600 del 1973; art. 163 Tuir)

f) il **divieto di applicare in via analogica norme fiscali** che stabiliscono il presupposto e il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni;

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, tale divieto non è assoluto, ma relativo, in quanto si riferisce alle sole norme che stabiliscono i presupposti soggettivi ed oggettivi dell'imposizione, le esenzioni e le agevolazioni.

In linea generale, si ricorda che la dottrina distingue tra:

- **norme procedurali e processuali**, per le quali si ritiene comunemente che esse siano suscettibili di applicazione analogica al di là dei casi in esse espressamente previsti.
- **norme penali tributarie**, la cui applicazione analogica è esclusa dalla previsione dell'art. 25 della Costituzione (riserva assoluta di legge).
- **norme impositive**, per le quali si esclude, in linea di massima, l'operatività del procedimento analogico sulla base di diverse considerazioni:
secondo alcuni autori, la preclusione deriverebbe dall'inesistenza del presupposto stesso dell'analogia, ossia di un vuoto normativo: fuori dei casi espressamente disciplinati dalla norma opererebbe il principio di intangibilità della sfera personale e patrimoniale dell'individuo e

sopravvivrebbe il suo correlato diritto soggettivo (v. Russo). Secondo altri autori, Il divieto dell'analogia per le norme tributarie impositrici deriverebbe dal principio della riserva di legge sancito dall'art. 23 Cost. (v. A.D. Giannini).

g) la **tutela dell'affidamento** e della **buona fede** nei rapporti tra contribuente e fisco;

La **tutela del legittimo affidamento** è un principio generale dell'ordinamento, riconosciuto sia dalla giurisprudenza comunitaria, sia dalla giurisprudenza nazionale, come principio costituzionale e come principio che regola i rapporti di diritto pubblico, anche in materia tributaria, ove è reso esplicito dall'**articolo 10, comma 1, dello Statuto** (*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*), il quale dispone che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della **collaborazione** e della **buona fede**.

Il comma 2 precisa che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Il comma 3 dispone, infine, che le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

h) l'obiettivo di **riduzione dello sforzo del contribuente nell'adempimento** degli obblighi fiscali;

La disposizione sembra disporre in sostanza l'applicazione di un principio di proporzionalità degli adempimenti formali e di pagamento, in base al quale al contribuente non dovrebbero essere imposti oneri maggiori di quanto effettivamente necessario per il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria. Si tratta, peraltro, di un principio che appare sotteso ad alcune previsioni dello **Statuto del contribuente**, in particolare in materia di rimessione in termini (art. 9), interpello (art. 11), diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12).

i) la concentrazione della **sanzione** fiscale sul **soggetto** che ha tratto **effettivo beneficio** dalla violazione;

Si ricorda che la riforma della **disciplina delle sanzioni tributarie** amministrative è stata operata con i **D.Lgs. n. 471, 472 e 473 del 1997**. In particolare, l'articolo 2 del D.Lgs. n. 472 (recante la disciplina delle sanzioni tributarie amministrative) afferma espressamente il principio della personalità della responsabilità, stabilendo, al comma 2, che la sanzione deve essere riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione e, all'articolo 27, che le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni o enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici. Secondo l'articolo 11 del medesimo provvedimento, peraltro, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione (dipendente, amministratore o rappresentante) nell'esercizio delle sue funzioni, sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, sempre facendo salvo il diritto di regresso. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

In sostanza, la disposizione in esame, secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, superando l'impostazione del sistema vigente, prospetta l'imputabilità della responsabilità amministrativa per le violazioni tributarie in capo alle persone giuridiche che ne abbiano tratto vantaggio, in analogia con la disciplina sulla responsabilità delle persone giuridiche per alcuni reati introdotta dal d.lgs. n. 231 del 2001.

In particolare, l'articolo 5 del d.lgs. n. 231 stabilisce che gli enti forniti di personalità giuridica, le società e associazioni anche prive di personalità giuridica sono responsabili per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio:

- a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;
- b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).

Il comma 2 del medesimo articolo esclude, tuttavia, la responsabilità dell'ente se le persone sopra indicate hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.

La previsione della responsabilità delle persone giuridiche garantirebbe, secondo la relazione, una stretta connessione tra punizione ed indebiti vantaggi connessi all'evasione fiscale.

l) la possibilità di **derogare** o **modificare** le disposizioni del codice solo **espressamente**.

Al riguardo va tenuto presente che tale disposizione, essendo contenuta in una legge ordinaria, non rappresenta un vincolo cogente per il legislatore: non sarebbe pertanto invalida una deroga al Codice contenuta in una legge successiva o in una legge speciale. In proposito, la relazione illustrativa evidenzia che tal principio non intende escludere le modifiche al Codice ma la asistematicità di successivi interventi legislativi, nella logica di garantire che la riforma non venga vanificata dall'emanazione di disposizioni extracodicistiche.

Si osserva in linea generale che alcuni dei principi richiamati, quali ad esempio, i principi di chiarezza, di semplicità, conoscibilità effettiva e irretroattività, e i principi tutela dell'affidamento e della buona fede, sono già affermati dagli articoli 2 e 10 della legge n. 212 del 2000 ("Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"), che, dal punto di vista della gerarchia delle fonti normative, sembra collocarsi sullo stesso piano, per quanto attiene alla forza e alla efficacia, del codice.

Articolo 2 **(Imposta sul reddito)**

1. L'imposizione sul reddito personale è operata in ragione di tre aliquote di base, rispettivamente del 20 per cento, del 30 per cento, del 40 per cento.

2. Criterio base della delega è quello di applicare le aliquote indicate al comma 1 ad un imponibile per quanto possibile non eroso da regimi fiscali che nel corso degli anni sono stati introdotti per indirizzare le scelte e i comportamenti del contribuente verso obiettivi che lo Stato considerava costruttivisticamente meritevoli, lasciando invece alle persone e alle famiglie libertà di scelta in ordine all'uso del loro denaro.

3. Per il fine indicato al comma 2, il Governo è delegato ad eliminare o ridurre in tutto o in parte i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale di cui all'allegato 1, fatta eccezione per i regimi introdotti in esecuzione di accordi internazionali, ovvero in ottemperanza alla normativa dell'Unione europea. Ulteriori forme di copertura finanziaria saranno progressivamente costituite dai proventi derivanti dalla riduzione dell'evasione fiscale, dal riordino della tassazione delle attività finanziarie, dallo spostamento dell'asse del prelievo dal reddito verso forme di imposizione reale, da economie nel comparto della spesa pubblica.

4. In particolare, nel rispetto dei principi della codificazione di cui all'articolo 1, la riforma dell'imposta sul reddito si articola secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) inclusione, tra i soggetti passivi dell'imposta, degli enti non commerciali, con favore per il non-profit;

b) per quanto riguarda l'imponibile:

1) identificazione, in funzione della soglia di povertà, di un livello di reddito minimo personale escluso da imposizione;

2) concentrazione dei regimi di favore fiscale essenzialmente su natalità, lavoro, giovani;

3) regime differenziato di favore fiscale per la parte di retribuzione o compenso commisurata ai risultati dell'impresa;

4) inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate, fuori dall'esercizio di impresa, su partecipazioni societarie qualificate;

5) per la determinazione del reddito di impresa, applicazione, in quanto compatibili, delle norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società, 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;

c) per quanto riguarda il regime fiscale sostitutivo per i redditi di natura finanziaria:

1) con esclusione dei titoli pubblici ed equivalenti, introduzione di un'unica aliquota per le ritenute e le imposte sostitutive applicabili sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria non superiore al 20 per cento, facendo salva l'applicazione delle minori aliquote introdotte in adempimento di obblighi derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea;

2) possibilità di applicare un'aliquota inferiore rispetto a quella stabilita ai sensi del numero 1) sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria derivanti da piani di risparmio a lungo termine appositamente istituiti e dalle forme di previdenza complementare;

3) definizione dei termini di decorrenza della nuova disciplina e possibilità di introdurre un regime transitorio volto a consentire l'applicazione delle aliquote delle ritenute e delle imposte sostitutive previgenti sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria maturati fino alla data di entrata in vigore della nuova disciplina;

d) per quanto riguarda le semplificazioni:

1) revisione degli attuali regimi forfetari, per favorire le nuove imprese;

2) revisione degli studi di settore;

3) introduzione del concordato biennale preventivo per l'imposizione sul reddito di impresa e di lavoro autonomo;

e) previsione di una clausola di salvaguardia, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole o eguale, mai peggiore del precedente.

Gli **articoli da 2 a 7** contengono i **principi e criteri di delega** relativi a **ciascuna imposta**.

L'**articolo 2** prevede, in estrema sintesi:

- la determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**) in base a **tre aliquote** (in luogo delle cinque attuali) **del 20 per cento, del 30 per cento e del 40 per cento**, da applicare ad un imponibile per quanto possibile non eroso dalle diverse agevolazioni introdotte nel corso degli anni. La **copertura** finanziaria della rimodulazione delle aliquote è assicurata mediante **l'eliminazione o la riduzione** totale o parziale **dei regimi di favore fiscale** attualmente vigenti, fatta eccezione per i regimi introdotti in esecuzione di accordi internazionali, ovvero in ottemperanza alla normativa dell'Unione europea.

Altri principi di delega riguardano:

- **l'inclusione degli enti non commerciali** fra i soggetti passivi delle imposte sui redditi;
- un nuovo sistema di determinazione dell'imponibile e di calcolo dell'imposta, caratterizzato dall'identificazione, in funzione della soglia di povertà, di un **livello di reddito minimo** personale escluso da imposizione;
- la concentrazione dei regimi di favore fiscale su **natalità, lavoro e giovani**;
- **l'inclusione** parziale nella base imponibile degli **utili percepiti** e delle **plusvalenze** realizzate, fuori dall'esercizio dell'impresa, su **partecipazioni qualificate**.

Viene inoltre previsto un **nuovo regime fiscale per i redditi di natura finanziaria**, superando la distinzione tra "redditi di capitale" e "redditi diversi" a favore di una unica categoria di "redditi finanziari" assoggettati ad un'imposta sostitutiva con una stessa aliquota. E' infine introdotto un livello di aliquota più basso per i redditi di natura finanziaria derivanti da **piani di risparmio a lungo termine** appositamente istituiti e da forme di previdenza complementare. Tali ultime disposizioni sono peraltro già previste nel D.L. 138 del 2011.

L'evoluzione delle modalità di tassazione del reddito in Italia

Le **imposte sul reddito (IRPEF** – imposta sul reddito delle persone fisiche ed **IRES** - imposta sul reddito delle società, secondo la dicitura vigente dal 1° gennaio 2004) rivestono un ruolo fondamentale nel sistema tributario nazionale, sia per l'elevato gettito che da esse deriva (dato dall'ampia platea dei soggetti colpiti), sia per le problematiche interpretative ed applicative derivanti dalla gestione di tali tributi.

Il sistema di tassazione dei redditi trae origine dalla **legge-delega 9 ottobre 1971, n. 825**, cui sono seguiti i decreti delegati emanati nel settembre 1973. Le imposte sul reddito sono oggi disciplinate dal **Testo Unico delle Imposte sui Redditi – TUIR (di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)**.

Il precedente sistema di imposizione diretta si basava su quattro imposte reali e proporzionali: i redditi erano suddivisi in diverse categorie a seconda della fonte di produzione (imposta su terreni, su reddito agrario, sui fabbricati e sulla ricchezza mobile). Ad esse si aggiungevano due tributi globali, l'imposta complementare sul reddito complessivo delle persone fisiche e l'imposta sulle società.

Il sistema introdotto con la riforma degli anni Settanta è incentrato su due sole imposte, che colpiscono i redditi delle persone fisiche (IRPEF) e degli enti (ex IRPEG, ora IRES), con l'intento di incidere sul reddito complessivo a disposizione del soggetto passivo, ancorché composto da ricchezza proveniente da fonti eterogenee. Tale sistema, come è stato sostenuto in dottrina, ha la duplice funzione di realizzare la progressività del sistema di tassazione personale e di non sovrapporre all'imposizione dei redditi delle società la tassazione degli stessi redditi presso i soci.

In particolare, presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate dalla legge.

Alle due imposte sui redditi, il sistema fiscale italiano affianca i **regimi sostitutivi** e l'**IRAP** (che non incide sul reddito, ma sul valore della produzione netta).

La **legge delega 7 aprile 2003, n. 80** (cfr. la scheda di lettura dell'articolo 1) contemplava la riforma sia dell'imposizione gravante sulle persone fisiche (una generale imposta sul reddito con due aliquote, al 23% per redditi sino a 100.000 euro e 33% oltre tale importo, con una soglia di reddito esente e la progressiva sostituzione delle detrazioni d'imposta con deduzioni dall'imponibile), sia del prelievo sui redditi delle società, (imposta sul reddito delle società - IRES) con aliquota unica e con l'introduzione di nuovi istituti.

La delega è stata attuata soltanto parzialmente attraverso il **decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344**, che ha provveduto alla **riforma dell'imposizione sul reddito delle società**.

Relativamente agli interventi di riforma incidenti sull'IRPEF, la **legge finanziaria 2007** (legge 29 dicembre 2006, n. 296) ha **rimodulato le aliquote nazionali** (per cui cfr. *infra* per maggiori dettagli), introducendo inoltre un articolato sistema di detrazioni, riservate ai percettori di redditi medio-bassi.

Per un'esposizione più ampia delle riforme fiscali introdotte nell'ordinamento dal dopoguerra ad oggi, si veda la scheda di lettura dell'articolo 1.

Da ultimo, si ricorda che l'articolo 2, comma 1-*bis* del D. L. n. 138 del 2011 ha introdotto un contributo di solidarietà, per il periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2013, a carico dei contribuenti il cui reddito complessivo ai fini IRPEF sia superiore a 300.000 euro lordi annui. Tale contributo ammonta al 3 per cento della parte di reddito eccedente la predetta soglia ed è deducibile dalle imposte sui redditi.

Ai fini del superamento del predetto limite di 300.000 euro concorrono anche i redditi da lavoro dipendente dei dipendenti pubblici e i trattamenti pensionistici cui si applicano le riduzioni temporaneamente previste da precedenti disposizioni (in particolare dall'articolo 9, comma 2, del D.L. n. 78 del 2010 e dall'articolo 18, comma 22-*bis*, del D.L. n. 98 del 2011, la cui efficacia viene confermata) al lordo delle riduzioni.

Le norme precisano che l'introdotta contributo di solidarietà del 3 per cento non colpisce i redditi da pubblico impiego o da pensione già soggetti alle decurtazioni; ha dunque ad oggetto la parte dei redditi di natura diversa.

Riduzione delle aliquote

Ai sensi del **comma 1** dell'articolo in esame, il disegno di legge di riforma si prefigge l'obiettivo di **fissare nel numero di tre le aliquote ordinarie dell'imposta sui redditi, al 20 per cento, al 30 per cento e al 40 per cento**, da applicare ad un **imponibile** per quanto possibile **non eroso dalle diverse agevolazioni** introdotte nel corso degli anni.

A differenza di quanto prevedeva l'articolo 3 della legge 80 del 2003, non vengono specificati gli scaglioni di reddito cui tali aliquote verrebbero applicate.

Le aliquote IRPEF, dunque, verrebbero ridotte da cinque a tre.

Attualmente, l'IRPEF dovuta dal contribuente è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le seguenti cinque aliquote per altrettanti scaglioni di reddito (articolo 11 del TUIR):

- a) 23 per cento, fino a 15.000 euro;
- b) 27 per cento, oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro;
- c) 38 per cento, oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro;
- d) 41 per cento, oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro;
- e) 43 per cento, oltre 75.000 euro.

Per quanto riguarda invece l'IRES, ai sensi dell'articolo 77 del TUIR, l'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con un'aliquota unica del 27,5 per cento.

La relazione illustrativa che accompagna il provvedimento specifica che, a seguito dell'approvazione delle riforme, si passerebbe da un sistema basato su cinque aliquote ad un sistema basato su tre: anche nel silenzio della norma (che dispone in merito alle "imposte sul

reddito”) è desumibile che le suddetta rimodulazione delle aliquote riguardi la **sola IRPEF**. Analogamente, dal tenore della relazione illustrativa e dell’AIR si desume che la riforma toccherebbe le sole **aliquote nazionali** dell’IRPEF e non, dunque, il complesso sistema di addizionali disposte dagli enti territoriali, recentemente modificate a seguito dell’attuazione del federalismo fiscale (legge n. 42/2009).

Le addizionali all’IRPEF disposte da enti territoriali, nell’ottica del federalismo fiscale

Ai fini della determinazione complessiva dell’IRPEF dovuta dai contribuenti si ricorda che, accanto alle aliquote nazionali, la legge consente agli enti territoriali di istituire addizionali all’imposta sul reddito.

Il **decreto legislativo n. 360 del 1998** ha istituito una **addizionale provinciale e comunale IRPEF**, con decorrenza 1999.

La misura dell’addizionale non può eccedere complessivamente lo **0,8 per cento** (art. 1, comma 3, del D.Lgs. 360/1998), salvo deroghe espressamente previste dalla legge.

A partire dal 2009 e fino all’attuazione del federalismo fiscale, è stato sospeso il potere degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, addizionali, aliquote ovvero maggiorazioni di aliquote di tributi loro attribuiti con legge dello Stato, con la sola eccezione della T.A.R.S.U. (art. 1, comma 7, D.L. 93/2008; art. 77 bis, comma 30, D.L. 112/2008; disposizione da ultimo confermata dall’art. 1, comma 123, della legge di stabilità 2011, L. 220/2010).

Il **D.Lgs. n. 23/2011** in materia di federalismo fiscale municipale (articolo 5) aveva previsto l’emanazione di un regolamento governativo, volto a disciplinare la graduale cessazione della sospensione del potere di deliberare l’istituzione dell’addizionale ovvero gli aumenti della relativa aliquota. In caso di mancata tempestiva emanazione del regolamento, era concesso ai comuni che non avessero istituito l’addizionale - ovvero che l’avessero istituita in ragione di un’aliquota inferiore allo 0,4% - di istituire l’imposta o aumentare l’aliquota, con alcuni specifici limiti. Da ultimo, l’**articolo 1, comma 10 del citato D.L. 138 del 2011**, oltre ad abrogare la suddetta norma del D.Lgs. 23/2011, ha disposto la **cessazione**, a partire dal 2012, del blocco del potere dei comuni di rideterminare le aliquote dell’addizionale, fatte salve le delibere adottate dai comuni durante la vigenza dell’abrogato articolo 5.

Per quanto invece concerne l’**addizionale regionale IRPEF**, l’aliquota di base è fissata nella misura dello **0,9 per cento**^[5] (sino alla rideterminazione da effettuarsi con DPCM da emanare entro il 26 maggio 2012) **dall’articolo 6 del D.Lgs. 68/2011** (in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), con il potere per le regioni a statuto ordinario di apportarvi modifiche nell’ambito dell’autonomia ad esse riconosciuta.

Dal combinato disposto del citato articolo 6 e dell’articolo 1, comma 10 del citato D.L. 138/2011, a decorrere dall’anno 2012 le regioni a statuto ordinario possono, con propria legge, modificare la misura dell’aliquota di base. In caso di maggiorazione l’incremento non può essere superiore:

- allo 0,5 per cento, per gli anni 2012 e 2013;
- all’1,1 per cento, per l’anno 2014;
- al 2,1 per cento, a decorrere dall’anno 2015.

Sono confermate fino al 31 dicembre 2011 le maggiorazioni di aliquote deliberate dalle regioni prima del 27 maggio 2011, ferma restando la facoltà di provvedere ad una loro eventuale riduzione.

Le disposizioni in materia di federalismo fiscale regionale introducono alcuni **limiti** alla facoltà di modifica dell’addizionale IRPEF da parte delle regioni, connessi in particolare alla eventuale maggiorazione dell’IRAP, alla non applicazione a determinate fasce medio-basse di reddito, nonché limitazioni specifiche (commi 9 e 10 dell’articolo 6) per le regioni che evidenzino degli squilibri nel settore sanitario ovvero siano impegnate in piani di rientro dal deficit sanitario.

L’addizionale IRES per il settore energetico

L’**articolo 81 del decreto-legge n. 112 del 2008** ha introdotto un’**addizionale IRES** pari al **5,5%** per le società operanti nel settore petrolifero, ivi compreso il settore dell’energia elettrica, aventi ricavi superiori a 25 milioni. L’aliquota è stata elevata al 6,5% dall’articolo 56 della legge n. 99 del 2009 (collegato energia), a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso 15 agosto 2009. Da ultimo, l’**articolo 7 del D.L.**

138 del 2011 ha elevato l'aliquota di tale addizionale al **10,5%** per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010, allargando altresì la base imponibile e la platea dei soggetti colpiti da tale forma di prelievo (in particolare, essa è estesa anche ai soggetti operanti nei settori della produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione e commercializzazione dell'energia elettrica, nonché nel settore del trasporto o distribuzione del gas naturale. Vengono così incluse anche le imprese operanti nel settore delle energie rinnovabili).

Il **comma 2** dispone, come **criterio base** della delega, l'applicazione delle tre aliquote indicate al suddetto comma 1 ad un **imponibile**, per quanto possibile, **non eroso** da regimi fiscali che nel corso degli anni sono stati introdotti per indirizzare le scelte e i comportamenti del contribuente verso obiettivi che lo Stato considerava meritevoli, con l'obiettivo di lasciare alle persone e alle famiglie maggiore libertà di scelta in ordine all'uso del loro denaro.

La **copertura** finanziaria della rimodulazione delle aliquote IRPEF è assicurata, ai sensi del **comma 3**, con una delega al governo volta a **eliminare o ridurre** totalmente o parzialmente i **regimi di favore fiscale** attualmente vigenti - fatta eccezione per i regimi introdotti in esecuzione di accordi internazionali, ovvero in ottemperanza alla normativa dell'Unione europea - individuati **all'allegato 1 del disegno di legge**.

Si tratta dell'elenco di disposizioni vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio che, ai sensi **dell'articolo 21, comma 11 della legge di contabilità (legge n. 196/2009)** sono riportate nella nota integrativa al bilancio dello stato, allo stato di previsione dell'entrata, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti.

Si ricorda in proposito che il combinato disposto dell'articolo 40, comma 1-*ter* del D.L. n. 98 del 2011 e dell'articolo 1, comma 6 del successivo D.L. n. 138 del 2011 ha ridotto del 5% nel 2012 e del 20% a decorrere dal 2013 i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale riportati nell'allegato C-*bis* al citato D.L. 98/2011, che riproduce il citato allegato 1 della proposta in esame.

Per i casi nei quali tale riduzione non sia suscettibile di diretta ed immediata applicazione, con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità tecniche per l'attuazione del presente comma con riferimento ai singoli regimi interessati.

Il comma 1-*quater* del citato articolo 40 (come modificato e integrato dal D.L. 138 del 2011) prevede che la suddetta disposizione (di cui al comma 1-*ter*) non si applichi qualora, entro il 30 settembre 2012 siano adottati provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione e agevolazione fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi (cioè riduzioni), ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 4 miliardi di euro per il 2012, a 16 miliardi di euro per il 2013 e 20 miliardi annui a decorrere dal 2013.

L'articolo 1, comma 6 del D.L. 138 del 2011 ha inoltre aggiunto al comma 1-*ter* una clausola di salvaguardia ai sensi della quale, al fine di garantire i predetti effetti finanziari, in alternativa, anche parziale, alla riduzioni citate, può essere disposta, con decreto del Presidente del consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, la rimodulazione delle aliquote delle imposte indirette, inclusa l'accisa.

Si veda, più in dettaglio, la scheda di lettura dell'articolo 11 del provvedimento in esame, anche per le eventuali osservazioni sull'opportunità di coordinare il testo della riforma con quanto previsto dai decreti-legge citati.

Il **comma 3** individua **ulteriori forme di copertura finanziaria** da costituire "progressivamente" dai proventi derivanti da:

- **riduzione dell'evasione fiscale;**

Quanto al **recupero dell'evasione fiscale**, che viene stimata in circa **120 miliardi di euro** l'anno, si ricorda che - secondo i dati riportati nel Documento di economia e finanza 2011 - nel **2010**, le somme recuperate dal contrasto all'evasione hanno superato i **25 miliardi di euro**, di cui 10,5 derivanti dal rafforzamento dei controlli da parte dell'Agenzia delle entrate, 6,6 dal contrasto all'abuso delle cosiddette auto-compensazioni, 6,4 dal recupero dell'evasione dei contributi INPS e 1,9 dall'aumento delle riscossioni da parte di Equitalia. Le disposizioni introdotte negli ultimi anni hanno rafforzato i poteri sia dell'Agenzia delle Entrate, sia degli Enti territoriali nella lotta all'evasione fiscale: nella prospettiva del federalismo fiscale è stato previsto un maggior **coinvolgimento degli Enti territoriali** nell'attività di accertamento e riscossione, anche attraverso l'introduzione di specifici meccanismi premiali in favore dei suddetti enti (articolo 19 del D.L. 78/2010; articolo 2 del d.lgs. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale; articolo 9 del d.lgs. 68/2011 in materia di federalismo regionale, provinciale e costi e fabbisogni standard sanitari; articolo 10 dello schema di decreto legislativo n. 365 in materia di sanzioni e premi per regioni ed enti locali (il cui esame è stato concluso dalla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale in data 27 luglio 2011). Tra le norme che hanno ampliato e/o potenziato gli istituti relativi all'accertamento dei tributi, si ricorda l'estensione progressiva dell'operatività dell'**accertamento con adesione** (articolo 83, commi da 18 a 18-quater del D.L. n. 112/2008; articolo 27, commi da 1 a 3-bis del D.L. n. 185/2008); i cd. "**accertamenti esecutivi**", per cui gli accertamenti di imposte sui redditi, IVA e IRAP dovranno contenere anche l'intimazione al pagamento degli importi in essi indicati entro il termine per la presentazione del ricorso. Tali atti diverranno dunque prontamente esecutivi; tuttavia, il decreto "sviluppo" (D.L. 70/2011) ha attenuato il principio del "solve et repete", disponendo la sospensione dell'esecuzione forzata eventualmente conseguente ai predetti atti per centottanta giorni decorrenti dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione. Inoltre, le disposizioni di stabilizzazione finanziaria recate col citato D.L. 98 del 2011 hanno differito l'operatività dell'istituto agli atti emessi a partire dal 1° ottobre 2011. Sotto il profilo della lotta all'evasione particolare importanza è rivestita dalle misure del decreto legge n. 40 del 2010 (decreto "incentivi") per **contrastare l'evasione IVA** con particolare riferimento alle c.d. "frodi carosello" effettuate mediante soggetti operanti in alcuni Paesi a regime fiscale agevolato (*black list*). A tal fine è stato introdotto l'obbligo di inviare una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle entrate per ciascuna operazione (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuata e ricevuta nei confronti di operatori economici operanti nei Paesi inclusi nella *black list*. Il decreto legge n. 78 del 2010 (articolo 21) ha introdotto l'obbligo di presentare la **comunicazione IVA** a carico dei soggetti passivi che effettuano **operazioni** il cui corrispettivo è di ammontare **superiore a 3.000 euro** ovvero, per le cessioni di beni e prestazioni di servizio relativamente alle quali non è prescritto l'obbligo di fatturazione, superiori a 3.600 euro. Tale obbligo è stato tuttavia attenuato dal cd. "Decreto Sviluppo" (DL 70/2011), che l'ha escluso per le operazioni effettuate con carte di pagamento. Dall'altro lato, diverse norme hanno reso più agevole l'adempimento dell'obbligazione tributaria e, più specificamente, la riscossione dei tributi, al fine di migliorare la *tax compliance*. In questa sede si ricordano soprattutto gli incentivi al **versamento rateale dei debiti tributari** (da ultimo, articolo 23, commi da 17 a 20 del D.L. n. 98/2011), nonché l'estensione dell'ambito applicativo della **transazione fiscale** proposta in sede di concordato preventivo (articolo 32, commi 5 e 6 del D.L. n. 185/2008), applicabile anche (articolo 23, comma 43 del D.L. 98/2011) agli imprenditori agricoli in crisi.

Da ultimo il **decreto-legge n. 138 del 2011** ha previsto una serie di norme volte a migliorare gli strumenti di lotta all'evasione fiscale:

Il **comma 4 dell'articolo 2** riduce 5.000 a 2.500 euro la soglia massima per l'utilizzo del contante e dei titoli al portatore. Il termine entro il quale i libretti di deposito bancari o postali al portatore con saldo pari o superiore a 2.500 euro devono essere estinti ovvero il loro saldo deve essere ridotto entro tale importo è posticipato dal 30 giugno 2011 al 30 settembre 2011.

Il **comma 4-bis** prevede che le sanzioni previste per le violazioni delle disposizioni in tema di divieto dell'utilizzo del denaro contante e dei titoli al portatore non si applichino per le violazioni commesse tra il 13 agosto 2011 al 31 agosto 2011 e riferite ad un importo oltre la soglia massima modificata dal comma 4 (2.500 euro) ed entro la soglia precedentemente in vigore (5.000 euro).

Il **comma 5** introduce una sanzione accessoria a carico dei professionisti iscritti ad albi ovvero ordini professionali ai quali siano state contestate reiterate violazioni dell'obbligo di emettere il documento certificativo dei corrispettivi, consistente nella sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine.

I **commi 5-bis e 5-ter** prevedono la possibilità per l'Agenzia delle entrate e le società del gruppo Equitalia e di Riscossione Sicilia di intervenire coattivamente per il recupero delle somme non riscosse con i condoni e le sanatorie previsti dalla legge finanziaria 2003. In caso di mancato pagamento delle somme dovute e iscritte a ruolo entro il 31 dicembre 2011, è prevista l'applicazione di una sanzione pari al 50 per cento delle predette somme nonché la sottoposizione a controllo, da parte dell'Agenzia delle entrate e

della Guardia di finanza, entro il 31 dicembre 2012, della posizione del contribuente relativa a tutti i periodi di imposta successivi a quelli condonati. E' infine previsto che i termini pendenti per l'accertamento ai fini IVA siano prorogati di un anno.

Il **comma 35** reca disposizioni in materia di studi di settore. Vengono in particolare resi più restrittivi i presupposti affinché il contribuente congruo alle risultanze degli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, non sia sottoposto all'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria nei confronti di soggetti passivi; le norme intervengono poi sulla pubblicazione delle integrazioni agli studi di settore, rese possibili anche per aggiornare o istituire gli indicatori da cui desumere gli indicatori di coerenza.

I **commi da 36-bis a 36-quater** recano norme in materia di società cooperative disponendo, in anticipazione della riforma del sistema fiscale, la riduzione dei benefici fiscali a loro vantaggio relativamente alle somme destinate a riserve indivisibili. In particolare nella formazione della base imponibile è previsto un aumento del peso degli utili annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.

I **commi da 36-quinquies a 36-novies** dispongono, per le cd. società di comodo, una maggiorazione di 10,5 punti percentuali sull'imposta sul reddito delle società (IRES). I successivi commi da 36-decies a 36-duodecies estendono l'applicazione della maggiorazione alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi.

I **commi da 36-decies a 36-duodecies** estendono l'applicazione della maggiorazione alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi.

I **commi da 36-terdecies a 36-duodevicies** contemplano una nuova ipotesi di tassazione per l'uso di beni intestati fittiziamente a società: viene considerata reddito diverso ai fini IRPEF la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore. Inoltre è prevista l'indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato. Le norme, infine, prevedono un potenziamento dell'attività di accertamento effettuata dall'Agenzia delle Entrate.

Il **comma 36-undevicies** autorizza l'Agenzia delle Entrate a elaborare specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo, basate sulle informazioni relative ai rapporti e alle operazioni oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria da parte degli operatori finanziari, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari in rapporto alle tipologie di informazioni da acquisire.

Il **comma 36-viceies** assoggetta all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale anche per le prestazioni rese, sul litorale demaniale, da parte dei titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti.

Il **comma 36-viceies semel** novella il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, concernente la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA con l'intento generale di eliminare disposizioni di favore o abbassare la soglia di imposta evasa a partire dalla quale scatta l'applicazione delle sanzioni penali. Ulteriori disposizioni riguardano i termini di prescrizione dei suddetti reati e i presupposti per l'accesso al beneficio della sospensione condizionale della pena.

Il **comma 36-viceies bis** prevede la riduzione alla metà delle sanzioni previste per la violazione di alcuni obblighi di dichiarazione e documentazione (in materia di imposte dirette e di IVA) in favore di imprese di medio-piccole dimensioni, e cioè per gli esercenti imprese, arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro, a condizione che:

- nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA indichino gli estremi identificativi dei rapporti con operatori finanziari in corso nel periodo d'imposta;
- per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzino esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante

Il **comma 36-viceies ter** prevede alcuni requisiti per i soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA che intendono effettuare l'estrazione dei beni da un deposito IVA.

▪ riordino della **tassazione delle attività finanziarie**;

Si ricorda in questa sede che il citato **articolo 2, commi 6-34 del decreto-legge n. 138 del 2011** reca la revisione della ritenuta sulle attività finanziarie, nel senso di prevedere, a decorrere dal 1° gennaio 2012, una **aliquota unica del 20 per cento** - in luogo delle due aliquote delle 12,50 e del 27 per cento attualmente previste in relazione alle diverse tipologie di strumenti finanziari - ad esclusione degli interessi, premi e altri proventi derivanti da titoli di Stato ed equiparati, buoni fruttiferi postali, titoli emessi da altri Stati, titoli di risparmio per l'economia meridionale, i piani di risparmio a lungo termine, fino alle forme di previdenza complementare.

Al riguardo si segnala l'opportunità di coordinare quanto previsto dalla proposta in esame con le disposizioni recate dal citato D.L. 138/2011.

- spostamento dell'asse del prelievo dal reddito verso **forme di imposizione reale**;

Le **imposte reali** colpiscono isolatamente i singoli tipi di reddito, senza ricostruire l'unità della persona che li possiede. Le **imposte personali** prendono invece in considerazione la condizione economica complessiva del soggetto passivo. I due tipi di imposta si differenziano dunque per due principali aspetti:

- l'imposta reale colpisce singolarmente un determinato tipo di reddito, mentre l'imposta personale colpisce il reddito complessivo, come somma dei singoli tipi di reddito;
- l'imposta reale è quindi "insensibile" alle circostanze, diverse dal reddito, che concorrono a determinare la capacità contributiva, mentre l'imposta personale fa dipendere anche da queste la relazione funzionale che lega il prelievo al reddito.

Nell'ordinamento italiano, tipico esempio di imposta reale è l'ICI – Imposta comunale sugli immobili (istituita e disciplinata dal D.Lgs. 504/1992). Presupposto dell'imposta è costituito dal possesso - a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie - di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, situati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi gli immobili strumentali all'esercizio dell'attività professionale, artigianale o imprenditoriale, nonché quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 1, comma 2, del d.lgs. 504/92). Dal 2014 l'ICI verrà sostituita **dall'Imposta municipale – IMU** (ai sensi del D.Lgs. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale), sostitutiva anche – per la componente immobiliare - dell'Irpef e delle relative addizionali dovuta per i redditi fondiari relativi ai beni non locati. Anche l'IMU ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale, cui pertanto non si applica, incluse le pertinenze.

- **economie** nel comparto della **spesa pubblica**.

Gli altri principi di delega

Il **comma 4**, nel rispetto dei principi della codificazione recati di cui all'articolo 1, la riforma dell'imposta sul reddito si articola secondo gli ulteriori principi e criteri direttivi:

a) inclusione, tra i soggetti passivi dell'imposta, degli **enti non commerciali**, con favore per il *non-profit*,

Attualmente l'**articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR** definisce "enti non commerciali" gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**. Rientrano nella suddetta definizione anche gli enti che svolgono attività commerciale, purché in via secondaria; infatti, qualora l'esercizio dell'attività commerciale diventi principale o esclusivo, viene perduta la qualifica di "ente non commerciale" ai fini fiscali. Gli enti non commerciali godono oggi di un regime generalmente agevolato di tassazione, in virtù delle finalità non lucrative da essi perseguite. Per numerose tipologie di enti non commerciali, infatti (tra cui le ONLUS, le associazioni sportive dilettantistiche, le pro loco), sono previste norme tributarie speciali. La relazione illustrativa specifica che l'intento della norma è di ampliare la platea dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito attraverso l'inclusione, accanto alle persone fisiche, delle persone morali e degli enti non commerciali, con favore per gli enti operanti nel settore "non profit". In tal modo, questi soggetti acquisiscono uno status fiscale più coerente con la loro funzione sociale; l'allargamento risponde all'esigenza di voler connotare l'imposta sul reddito, estendendola oltre alle persone fisiche, come imposta che riguarda tutti i soggetti che producono reddito e risorse.

b) per quanto riguarda l'imponibile:

1) identificazione, in funzione della soglia di povertà, di un **livello di reddito minimo personale escluso da imposizione**.

L'**articolo 11 del TUIR** prevede l'esenzione da imposta in favore dei soggetti il cui reddito è costituito da redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze. Analogamente, l'imposta non è dovuta quando alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di importo complessivo non superiore a 500 euro.

2) concentrazione dei regimi di favore fiscale essenzialmente su **natalità, lavoro, giovani**;

L'**articolo 12 del TUIR** prevede detrazioni per carichi di famiglia consistenti in una riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) dovuta dai titolari di redditi imponibili. Ai sensi dell'articolo 12 sono considerati fiscalmente a carico i soggetti che realizzano un reddito complessivo annuo non superiore a 2.840,51 euro.

Per il coniuge a carico, la misura della detrazione massima è fissata in 800 euro annui. Tale detrazione è decrescente all'aumentare del reddito fino ad azzerarsi quando quest'ultimo supera gli 80.000 euro annui

La detrazione IRPEF per figli a carico spetta a prescindere dall'età del figlio, fermo restando, invece, il requisito reddituale necessario per poter essere considerato fiscalmente a carico. La misura del beneficio non è unica, ma è determinata in funzione di alcune variabili tra le quali l'età del figlio, il numero dei figli nonché il reddito complessivo realizzato dal contribuente. In particolare, sono previste maggiori agevolazioni in presenza di figli di età inferiore a tre anni, figli portatori di handicap o famiglie numerose; al fine di rispettare la progressività dell'imposta la misura della detrazione è decrescente, fino ad annullarsi, al crescere del reddito complessivo realizzato.

La detrazione IRPEF per le spese di istruzione è disciplinata dall'articolo 15, comma 1, lettera e) del TUIR. L'ammontare della detrazione è pari al 19% delle spese sostenute per la frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, in misura comunque non superiore a quella stabilita per le tasse e i contributi degli istituti statali. Ai sensi del comma 2 del richiamato articolo 12 del TUIR, la detrazione spetta anche se tali spese sono state sostenute per i familiari fiscalmente a carico.

È prevista una detrazione del 19 per cento delle spese documentate sostenute dai genitori per il pagamento delle rette degli asili nido. Le spese sono ammesse in detrazione per un importo non superiore a 632 euro annui (art. 2, comma 6, L. 203/2008).

L'articolo 15, comma 1, lettera *i-quinquies*), del TUIR disciplina una detrazione IRPEF in relazione alle spese sostenute per spese sportive, vale a dire l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica. La misura del beneficio è pari al 19% della spesa, per un importo non superiore a 210 euro (in sostanza la misura massima della detrazione è pari a 40

euro annuo per ciascun giovane iscritto). Ai sensi del comma 2 del richiamato articolo 12, la detrazione spetta anche se tali spese sono state sostenute per i familiari fiscalmente a carico.

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera *i-sexies*), del TUIR spetta una detrazione IRPEF, in misura pari al 19% della spesa annua per canoni di locazione sostenuti da studenti universitari fuori sede, ossia studenti che frequentano un'università ubicata in un comune distante dal comune di residenza almeno 100 km e comunque in una provincia diversa. Il beneficio fiscale spetta in relazione a contratti stipulati o rinnovati ai sensi della legge n. 431/1998^[6], ai canoni relativi a contratti di ospitalità, nonché agli atti di assegnazione in godimento o locazione stipulati con enti per il diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fine di lucro e cooperative. Ai sensi del comma 2 del richiamato articolo 12, la detrazione spetta anche se tali spese sono state sostenute per i familiari fiscalmente a carico.

L'articolo 16, comma 1-ter, del TUIR dispone una detrazione IRPEF in favore dei giovani di età compresa fra i 20 e i 30 anni, che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori. Il beneficio spetta per i primi tre anni di locazione in misura pari a:

- euro 991,60 se il reddito complessivo non supera 15.493,71 euro;
- euro 495,80 se il reddito è compreso tra 15.493,72 e 30.987,41 euro.

3) introduzione di un **regime differenziato** di favore fiscale per la **parte di retribuzione o compenso commisurata ai risultati dell'impresa**.

In favore dei **lavoratori dipendenti**, l'articolo 2 del decreto-legge n. 93 del 2008 ha introdotto una imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali (con aliquota al 10 per cento), in luogo del regime ordinario di tassazione, da applicare alle remunerazioni per lavoro straordinario o per premi di produttività percepiti dai lavoratori del settore privato. Il regime agevolato, inizialmente previsto per il solo secondo semestre del 2008 e poi prorogato agli anni 2009, 2010 e 2011 (rispettivamente, dal decreto-legge n. 185 del 2008, dalla legge 23 dicembre 2009, n. 191 - finanziaria 2010 e dalla legge n. 220 del 2010 - legge di stabilità per il 2011), può essere fruito dai soggetti che hanno realizzato un reddito da lavoro dipendente non superiore a determinati limiti e su determinato ammontare di remunerazioni. Tale agevolazione è estesa (articolo 4, comma 3, del decreto-legge n. 185/2008) ad alcuni dipendenti del settore pubblico quali la difesa, la sicurezza e il soccorso pubblico;

4) inclusione parziale nell'imponibile degli **utili** percepiti e delle **plusvalenze realizzate, fuori dall'esercizio di impresa, su partecipazioni societarie qualificate**.

In merito occorre ricordare che l'**articolo 2, commi da 6 a 34, del D.L. n. 138/2011** ha operato una complessiva **riforma dei redditi di natura finanziaria**, finalizzata principalmente all'adozione di un'unica aliquota del 20% (intermedia tra quelle attuali del 12,5 e del 27%) per le ritenute e le imposte sostitutive da applicare in relazione ai detti redditi. Tra le tipologie reddituali alle quali si applica la nuova aliquota rientrano anche gli **utili e le plusvalenze** relativi alle **partecipazioni societarie non qualificate** detenute al di fuori dell'attività d'impresa: resta, invece, invariato il regime attualmente previsto per le partecipazioni qualificate e per quelle non qualificate (e non quotate) in società residenti nei cosiddetti paradisi fiscali, nonché per quelle possedute nell'ambito dell'attività d'impresa.

Le partecipazioni qualificate

Secondo quanto disposto dall'**articolo 67, lettera c) del TUIR**, costituiscono cessioni di "partecipazioni qualificate" quelle riguardanti i titoli seguenti, a condizione che risulti superata almeno per un giorno una delle percentuali di qualificazione:

- azioni, salve le azioni di godimento emesse da soggetti residenti;
- azioni di risparmio, ove ne sia consentita la convertibilità in azioni ordinarie o di altro tipo, esercitabile al momento della cessione e senza condizioni;
- quote sociali e altre partecipazioni al capitale o al patrimonio di società residenti ed enti commerciali residenti (fatte salve le quote di partecipazioni in associazioni professionali), ivi compresi gli strumenti finanziari assimilabili alle azioni;
- azioni e partecipazioni a capitale o patrimonio di soggetti non residenti;
- altri titoli partecipativi (titoli o diritti per mezzo dei quali è possibile acquisire partecipazioni sociali (ad es. opzioni, obbligazioni convertibili).

Perché tali partecipazioni siano considerate "qualificate" la legge pone ulteriori condizioni, connesse all'ammontare di capitale o patrimonio sociale rappresentato dalla partecipazione, nonché – in casi specifici – il collegamento coi diritti di voto in assemblea.

Per tutte le società o enti, sono sempre qualificate le partecipazioni che superano le seguenti percentuali di capitale sociale:

- 5% per azioni negoziate in mercati regolamentati;
- 25% per gli altri titoli.

Per le società di capitali e per gli enti forniti di organo assembleare, la partecipazione è qualificata anche se non supera le predette percentuali, ma basta che rappresenti una percentuale di diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria superiore alle seguenti soglie:

- 2% per le azioni negoziate su mercati regolamentati;
- 20% negli altri casi.

Sono previste delle regole particolari per la “qualificazione” delle partecipazioni ove si tratti di specifici strumenti finanziari (azioni speciali, ipotesi di possesso contemporaneo di azioni ordinarie e strumenti finanziari). Inoltre, vi sono delle ipotesi specifiche assimilate alle cessioni qualificate.

Le modifiche introdotte dal numero 4) in esame richiedono una diversa valutazione in riferimento, rispettivamente, agli **utili** percepiti e **alle plusvalenze realizzate** fuori dall'attività di impresa.

Il regime fiscale che si applica agli utili percepiti dalle persone fisiche è infatti diverso secondo la fonte da cui essi provengono. Per quanto riguarda i dividendi realizzati fuori dall'attività di impresa, l'attuale regime fiscale prevede già una parziale inclusione nell'imponibile, alle condizioni di legge. In base a quanto disposto dall'articolo 44 del TUIR, gli utili percepiti su partecipazioni azionarie, al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, rientrano nella categoria dei “redditi di capitale”.

Per quanto concerne le persone fisiche non imprenditori, dal 2008 gli utili derivanti da partecipazioni qualificate concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile nel limite del 49,72 per cento (articolo 47 del TUIR e DM 2 aprile 2008) ove provengano da soggetti residenti in Italia. Se provengono da paesi esteri non “*black list*”, gli utili sono sottoposti a ritenuta d'acconto sul 49,72 per cento del loro ammontare; analogo trattamento è riservato agli utili provenienti da paesi “*black list*” ove si dimostri, tramite interpello da inoltrare all'Agenzia delle Entrate, che dal possesso delle partecipazioni non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi nello Stato o territorio a fiscalità privilegiata. Altrimenti, gli utili provenienti da imprese site in paesi “*black list*” sono sottoposti a ritenuta d'acconto sull'intero ammontare.

Analogamente, per quanto riguarda le **plusvalenze** realizzate, il numero 4) in esame ne dispone la parziale inclusione nella base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito.

Al di fuori dell'attività di impresa, le plusvalenze si qualificano come “redditi diversi” (ai sensi dell'**articolo 67 del TUIR**) di natura finanziaria.

Le plusvalenze derivanti da cessione di **partecipazioni qualificate** emesse in società residenti (v. articolo 68, comma 3 del TUIR), in società estere non “*black list*” e in società estere “*black list*” se l'interpello all'Amministrazione finanziaria è favorevole **concorrono alla formazione dell'imponibile** nella misura del **49,72 per cento**. Concorrono totalmente alla formazione del reddito imponibile le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate in società estere “*black list*” senza interpello favorevole, o i cui titoli non siano quotati.

Le modifiche operate dal D.L. 138 del 2011 hanno innalzato dal 12,5 al 20 per cento l'aliquota dell'imposta sostitutiva gravante sulle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate.

Come testé illustrato, il vigente regime fiscale di utili e plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate conseguiti al di fuori dell'attività di impresa ne prevede già la parziale imponibilità. In proposito, sembrerebbe opportuno precisare se con la prescrizione recata dal n. 4 del comma 4 il legislatore intenda delegare il Governo a modificare, anche in senso ampliativo, la percentuale dei proventi da includere nel reddito imponibile.

- 5) **l'estensione delle norme** contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società – **IRES** anche alla **determinazione del reddito di impresa a fini IRPEF**, in quanto compatibili. Tale disposizione, come emerge dalla relazione illustrativa, ha l'effetto di ampliare la base imponibile.

Sostanziali modifiche alla determinazione del reddito d'impresa a fini IRES e IRPEF sono state apportate dalla **legge finanziaria 2008** (articolo 1, commi da 33 a 95 della legge n. 244 del 2007). Le citate norme hanno modificato anzitutto i criteri di deducibilità degli oneri, al fine di ampliare la base imponibile; dall'altro lato, in favore delle persone fisiche che dichiarano redditi d'impresa è stata introdotta la facoltà di optare, in presenza di specifici requisiti, per la tassazione separata del reddito d'impresa applicando un'aliquota (27,5%) uguale a quella IRES (articolo 1, commi da 40 a 42 della legge 244/2007).

In particolare, a tal fine i decreti delegati dovranno prevedere **l'inclusione parziale** nell'imponibile degli **utili** percepiti e delle **plusvalenze** realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non qualificate, con simmetrica deducibilità dei relativi costi e delle minusvalenze realizzate.

La **riforma del 2003** ha introdotto, in luogo del precedente regime di imputazione (e credito d'imposta) di utili e plusvalenze, la cd. "*participation exemption*" (PEX) che consiste nell'esenzione parziale o totale da imposta dei suddetti proventi, in presenza di determinate condizioni di legge.

Per quanto riguarda le **plusvalenze**, a seguito delle modifiche apportate dalla citata legge finanziaria 2008 (articolo 1, comma 33, lettera *h*) della legge 244/2007) la **percentuale di esenzione** per le società di capitali e per gli enti commerciali è **pari al 95%** (articolo 87 del TUIR) in presenza di specifici requisiti legati al possesso azionario ed alle caratteristiche della società di cui si detiene la partecipazione. All'esenzione delle plusvalenze si accompagna l'indeducibilità delle minusvalenze aventi la stessa natura.

Relativamente agli **utili**, l'**articolo 89 del TUIR** ne regola l'inclusione nel calcolo del reddito di impresa, differenziando gli utili delle società tassate "per trasparenza" (ovvero con imputazione del reddito della partecipata alla società partecipante, indipendentemente dalla effettiva percezione). In linea generale, nel caso di tassazione "per trasparenza" gli utili posti in distribuzione dalla partecipata sono esclusi dal calcolo del reddito della partecipante (ovvero non lo sono per i periodi in cui si è optato per tale regime). Per le altre società, i dividendi sono esclusi della formazione del reddito della società partecipante per il 95 per cento del loro ammontare; il rimanente 5 per cento concorre a formare il reddito della partecipante solo in quanto viene distribuito.

Se il socio è un imprenditore individuale o una società di persone, l'esclusione spetta nella misura del 50,28 per cento (si veda il trattamento dei dividendi corrisposti alle persone fisiche).

Nel **documento** approvato il **4 maggio 2011**, la **Commissione Finanze** della Camera, all'esito dell'esame sulla proposta di direttiva relativa a una **base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (COM(2011)121)** (per la quale si veda *infra*, al paragrafo redatto a cura dell'Ufficio Rapporti con l'Unione Europea) ha sottolineato come la progressiva armonizzazione dell'imposizione sulle società costituisca una **misura necessaria e urgente** per il corretto funzionamento del mercato interno, il rilancio della competitività dell'economia europea e l'equità del carico fiscale, anche a fronte di fenomeni di concorrenza fiscale dannosa tra gli stati membri.

6) per quanto riguarda il **regime fiscale sostitutivo per i redditi di natura finanziaria**:

1. con esclusione dei titoli pubblici ed equivalenti, introduzione di un'**unica aliquota** per le ritenute e le imposte sostitutive applicabili sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria non superiore al **20 per cento**, facendo salva l'applicazione delle minori aliquote introdotte in adempimento di obblighi derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea;
2. possibilità di applicare un'**aliquota inferiore** rispetto a quella stabilita ai sensi del numero 1) sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria derivanti da **piani di risparmio a lungo termine** appositamente istituiti e dalle forme di previdenza complementare;

Si ricorda che a tali strumenti - e alla possibilità di istituire uno specifico regime fiscale di favore - si è fatto riferimento nel corso dell'**indagine conoscitiva sui mercati degli strumenti finanziari** svolta dalla Commissione Finanze della Camera dei deputati. I piani individuali di risparmio illustrati in tale sede prevedono una durata non inferiore a cinque anni e un limite annuo ai versamenti effettuabili; si tratterebbe in sostanza di strumenti di investimento a lungo termine, alternativi alla previdenza obbligatoria e a quella complementare, caratterizzati da stringenti vincoli all'utilizzo

delle somme investite, analogamente a quanto previsto in altri stati dell'Unione europea (ad esempio, i *Plans d'Epargne en Actions* in Francia e gli *Individual Savings Accounts* nel Regno Unito).

3. definizione dei termini di **decorrenza della nuova disciplina** e possibilità di introdurre un **regime transitorio** volto a consentire l'applicazione delle aliquote delle ritenute e delle imposte sostitutive previgenti sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria maturati fino alla data di entrata in vigore della nuova disciplina.

Tali disposizioni di riordino sono contenute nell'articolo 2, commi da 6 a 34, del già citato D.L. 138 del 2011, col quale apparirebbe opportuno un coordinamento.

7) per quanto riguarda le **semplificazioni**:

1. revisione degli **attuali regimi forfetari**, per favorire le nuove imprese.

Alcune disposizioni di legge consentono la determinazione dei redditi sulla base di criteri cd. "forfetari": esse concernono singole categorie di reddito o l'intera base imponibile. Il legislatore intende così concedere un trattamento agevolativo a determinate situazioni economiche. Tale trattamento è ad esempio riservato all'attività di allevamento, ove ne ricorrano le condizioni (articolo 56, comma 5 del TUIR) e alle imprese di autotrasporto conto terzi (articolo 66, comma 5 del TUIR), per cui è prevista una deduzione forfetaria delle spese non documentate.

Sotto un diverso profilo la manovra finanziaria per il 2011 (**articolo 27 del D.L. n. 98/2011**) ha previsto, con lo scopo di favorire la costituzione di **nuove imprese** da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire la costituzione di nuove imprese, la **riforma e la concentrazione degli attuali regimi forfetari**. Ai sensi della citata disposizione, dal 1° gennaio 2012 il regime fiscale semplificato per i cd. "contribuenti minimi" si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione o che l'abbiano intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Pertanto la platea dei beneficiari del c.d. "forfettone" (una tassazione forfetaria del 20 per cento per i titolari di partite Iva e i lavoratori autonomi che a fine anno incassano meno di 30 mila euro) è stata ridotta a coloro i quali hanno iniziato l'attività negli ultimi tre anni e mezzo o vorranno iniziarla adesso. Nello stesso tempo per questi ultimi il beneficio è stato aumentato: a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali viene ridotta al 5 per cento (in luogo del 20 per cento).

2. **revisione degli studi di settore.**

Gli studi di settore, introdotti dall'**articolo 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331**, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono strumenti diretti a facilitare la ricostruzione induttiva dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo. Ciascuno studio di settore risulta, in particolare, costituito da tante funzioni di ricavo e di compenso quanti sono i gruppi omogenei di contribuenti nei quali sono stati suddivisi tutti coloro che operano nello stesso settore di attività. La derivazione della funzione di ricavo prende le mosse dall'elaborazione di un'ampia struttura informativa attinente ai dati contabili ed extracontabili dei contribuenti, pervenendo alla determinazione di indici statistici specifici per ogni categoria economica, ai quali è possibile ragguagliare la situazione del singolo contribuente. Gli studi di settore sono approvati con decreti ministeriali e sono soggetti a revisione periodica.

L'articolo 10-*bis* della legge 8 maggio 1998, n. 146^[7] dispone che gli studi di settore siano soggetti a revisione, al massimo, ogni tre anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore ovvero da quella dell'ultima revisione e che, nella fase di revisione, si tiene conto anche dei dati e delle statistiche ufficiali, quali quelli di contabilità nazionale, al fine di mantenere, nel medio periodo, la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica cui si riferiscono. La revisione degli studi di settore è programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno. Da ultimo, il programma delle revisioni degli studi di settore è stato approvato per il 2011, con Provv. 31 gennaio 2011 (pubblicato nel sito internet dell'Agenzia delle entrate il 31 gennaio 2011).

In particolare, si segnala che l'articolo 8 del D.L. 185/2008 (decreto "anticrisi") ha introdotto la possibilità di una **revisione congiunturale degli studi di settore**, che possono essere integrati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali. Viene

precisato che ai fini dell'integrazione si tiene conto dei dati della contabilità nazionale, nonché di ulteriori elementi acquisibili presso operatori specializzati e delle segnalazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore. Con D.M. 7 giugno 2011 è stata approvata la revisione congiunturale degli studi di settore per il periodo di imposta 2010.

Da ultimo, modifiche alle norme in materia di studi di settore sono state recate dall'**articolo 2, comma 35 del citato D.L. 138/2011** (tra cui la limitazione della potestà accertativa dell'amministrazione finanziaria nel caso di congruità di un soggetto alle risultanze degli studi di settore conseguente ad adeguamento, in relazione al periodo di imposta precedente).

3. introduzione del **concordato biennale preventivo** per l'imposizione sul **reddito di impresa e di lavoro autonomo**, con una formulazione che parzialmente riproduce quanto prescritto dall'articolo 3, comma 1, lettera e), n. 3) della legge 80/2003.

Il legislatore tributario è più volte intervenuto per disciplinare forme di accordo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria (sotto le varie denominazioni di "concordato fiscale", "programmazione fiscale" o "pianificazione fiscale") volte a definire preventivamente la misura della base imponibile o il *quantum* della tassazione (diretta e indiretta) per giungere ad una applicazione delle imposte in misura agevolata per il soggetto passivo. In sostanza, l'accordo con l'Amministrazione consente al contribuente di usufruire di determinate agevolazioni (tra cui la limitazione del potere di accertamento); l'Amministrazione, dal proprio canto, ottiene un gettito certo e prevedibile.

La legge finanziaria per il 2003 (articolo 6 della legge n. 289/2002) ammetteva al concordato preventivo i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, alle seguenti condizioni:

- soggettività Irpef e Irap;
- realizzazione, nel periodo di imposta immediatamente precedente quello in corso alla data della definizione del concordato, di ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro.

Attraverso il concordato, i soggetti in possesso delle suddette caratteristiche potevano effettuare la definizione per tre anni della base imponibile ai fini Irpef e Irap, con esclusione da imposta di eventuali maggiori imponibili ottenuti rispetto a quelli oggetto di concordato. Si trattava dunque di un'agevolazione tributaria consistente nella "detassazione" (eventuale) dei ricavi o dei compensi eccedenti rispetto a un *quantum* preventivamente conciliato tra fisco e contribuente.

L'articolo 3, comma 1, lettera e) n. 3), della legge n. 80 del 2003, recante la **delega al governo per la riforma del sistema fiscale statale**, a fini di "semplificazione", disponeva l'introduzione del concordato triennale preventivo per l'imposizione sul reddito di impresa e di lavoro autonomo, anche in funzione del potenziamento degli studi di settore.

L'attuazione del concordato era affidata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. La principale differenza tra la disposizione della legge delega e quella recata nella legge finanziaria 2003 risiedeva nella base di riferimento: se la finanziaria 2003 menzionava infatti la "base imponibile", la delega appariva focalizzata sui redditi di impresa e di lavoro autonomo.

In "forma sperimentale", un **concordato preventivo biennale** riferito agli anni 2003 e 2004 è stato poi introdotto dall'articolo **33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269**. La configurazione di tale concordato come istituto di natura "sperimentale" ne sottolineava, appunto, la funzione di anticipare la messa a punto del concordato preventivo triennale che la legge delega per la riforma del sistema fiscale prevedeva quale istituto "a regime". A tale proposito, infatti, il comma 15 dell'articolo 33 stabiliva espressamente che le disposizioni non dovevano incidere sull'esercizio della delega legislativa di cui al citato articolo 3 della L. n. 80/2003.

In linea generale, l'istituto del concordato preventivo è definibile come un accordo contrattuale stipulato tra contribuente e Amministrazione finanziaria, ai sensi del quale:

- il contribuente si impegna a dichiarare, nei periodi di imposta interessati, un reddito di impresa o di lavoro autonomo non inferiore a una soglia minima concordata sulla base di parametri prefissati;
- l'Amministrazione finanziaria, a fronte dell'impegno assunto dal contribuente, accetta una limitazione di taluni suoi poteri di accertamento, nonché riconosce una agevolazione fiscale in termini di imposizione sui redditi dichiarati dal contribuente in eccedenza rispetto alla soglia minima per la quale si è impegnato.

In estrema sintesi, l'istituto si applicava al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 e al successivo; erano ammessi i titolari di redditi d'impresa e gli esercenti arti e professioni, salve

alcune esclusioni. Gli interessati erano tenuti a presentare comunicazione di adesione in via telematica.

La **legge finanziaria 2005** (all'articolo 1, commi 387-398 della L. 311/2004) aveva disciplinato l'istituto della pianificazione fiscale concordata triennale, destinata a entrare in funzione dal 2005. Tale disciplina è stata poi sostituita dalla **programmazione fiscale triennale**, prevista a regime dalla legge finanziaria 2006 (articolo 1, commi 499-509 e 519-520 della legge n. 266/2005), con decorrenza dal periodo fiscale 2006. La programmazione fiscale triennale è stata **abrogata** dall'articolo 37, comma 51 del D.L. 223/2006.

- 8) previsione di una **clausola di salvaguardia**, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole o eguale, mai peggiore del precedente.

Documenti all'esame delle istituzioni dell'Unione europea
(a cura dell'Ufficio Rapporti con l'Unione europea)

Coordinamento delle politiche fiscali

I Trattati vigenti non contengono una base giuridica espressa per l'armonizzazione delle imposte sul reddito e, più in generale, delle imposte dirette nazionali che, pertanto, è stata sinora operata nei limiti e alle condizioni definite dall'articolo 115 del Trattato sul funzionamento dell'UE (in precedenza articolo 94 del Trattato CE), clausola generale per il riavvicinamento delle normative nazionali relative al mercato comune.

Tale disposizione stabilisce che il Consiglio, deliberando all'unanimità, su proposta della Commissione e previa consultazione del PE, adotta direttive per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri con un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune.

La necessità dell'accordo unanime in seno al Consiglio ha reso difficile l'adozione di atti normativi in materia sia per la ferma volontà di taluni Stati di non vedere intaccata la propria sovranità impositiva, sia per l'intenzione di altri di conservare alcuni regimi preferenziali per gli investimenti stranieri.

A partire dalla seconda metà degli anni novanta, in conseguenza degli effetti del completamento della libera circolazione dei capitali (il primo luglio 1990) e del passaggio, nel 1999, alla terza fase dell'Unione economica e monetaria che ha portato all'introduzione della moneta unica nel 2002, è emersa peraltro in misura crescente l'esigenza di un maggiore coordinamento delle politiche fiscali nazionali, soprattutto al fine di prevenire e ridurre i fenomeni di concorrenza fiscale dannosa. I c.d. differenziali fiscali tra i vari Stati membri hanno infatti assunto un rilievo determinante nella localizzazione delle attività produttive e nelle scelte di investimento dei risparmiatori e degli investitori professionali.

Alcuni degli interventi prospettati al riguardo dalla Commissione europea sono stati realizzati mediante atti giuridicamente vincolanti, quali, in particolare la **direttiva 2003/48/CE** sulla **tassazione del risparmio** e la **direttiva 2003/349/CE** volta ad eliminare le ritenute alla fonte sui pagamenti transfrontalieri di interessi e diritti fra società.

In alcuni casi si è fatto ricorso a strumenti non vincolanti, quali il **codice di condotta in materia di tassazione delle imprese**, adottato definitivamente il 1° dicembre 1997 con una risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti degli Stati Membri riuniti in forma di Consiglio.

Il Codice mira a contribuire a prevenire all'interno della Comunità le distorsioni economiche e l'erosione delle basi imponibili, impegnando gli Stati membri a non introdurre nuove misure fiscali dannose (clausola di *standstill*) e a riesaminare la normativa e le prassi esistenti alla luce del codice, eliminando nel più breve tempo possibile qualsiasi misura dannosa (clausola di *roll back*).

Per monitorare l'attuazione del Codice è stato istituito un Gruppo "Codice di condotta", composto da un rappresentante ad alto livello di ciascuno Stato membro e della Commissione, che presenta relazioni periodiche.

Il Patto europlus

Il rafforzamento del coordinamento delle politiche fiscali nell'Unione europea, anche in materia di imposizione sul reddito, ha acquisito rilievo centrale, nell'ambito del nuovo sistema di *governance* economica dell'UE, per effetto del **Patto euro plus**^[8], approvato dai Capi di Stato o di governo della zona euro nella riunione dell'11 marzo 2011^[9] e avallato dal Consiglio europeo del 24-25 marzo^[10].

Il Patto – cui hanno aderito sinora gli Stati dell'eurozona nonché Bulgaria, Danimarca, Lettonia, Lituania, Polonia, Romania - impegna gli Stati partecipanti ad adottare le misure necessarie per realizzare, oltre ad un maggior coordinamento fiscale, quattro obiettivi: promuovere la competitività; stimolare l'occupazione; concorrere ulteriormente alla sostenibilità delle finanze pubbliche; rafforzare la stabilità finanziaria.

Il Patto, pur riconoscendo che l'imposizione diretta resta di competenza nazionale, ne sottolinea la rilevanza ai fini del sostegno al risanamento di bilancio e alla crescita economica. In tale contesto gli Stati partecipanti si impegnano ad avviare **discussioni strutturate** sulle questioni di politica fiscale, segnatamente per assicurare che si scambino migliori prassi, si evitino prassi dannose e si presentino proposte di lotta contro la frode e l'evasione fiscale.

Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società

Il 16 marzo 2011 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva^[11] (COM(2011)121) che prevede un regime comune opzionale per calcolare la base consolidata per l'imposizione sulle società (CCCTB) che sono fiscalmente residenti nell'Unione europea e delle succursali ubicate nell'UE di società di Paesi terzi.

Il regime comune includerebbe, in particolare, regole per il calcolo dei risultati fiscali di ciascuna società (o succursale), il consolidamento di tali risultati, qualora vi siano altri membri del gruppo, e la ripartizione della base imponibile consolidata tra ciascuno Stato membro ammissibile. Non sarebbero invece armonizzate le **aliquote d'imposta**, che rimarrebbero di esclusiva competenza nazionale, pur incoraggiando la Commissione una leale concorrenza tra gli Stati membri al riguardo. La proposta non dovrebbe inoltre incidere sulla redazione dei bilanci, e dunque sulla preparazione dei conti annuali o consolidati.

La proposta sarà esaminata da Consiglio e Parlamento europeo secondo una procedura legislativa speciale (con mera consultazione del Parlamento europeo e deliberazione all'unanimità in seno al Consiglio).

Tassazione delle transazioni finanziarie

La proposta di decisione sul sistema delle **risorse proprie** dell'UE (COM(2011)510) per il 2014-2020^[12], presentata dalla Commissione europea nell'ambito di un più ampio pacchetto di proposte relative al prossimo quadro finanziario pluriennale dell'UE, prospetta l'introduzione, quale nuova risorsa propria dell'UE, di **una tassa sulle transazioni finanziarie**.

Ai fini dell'istituzione della tassa – che sarebbe applicata al più tardi a decorrere dal 1° gennaio 2018 – la Commissione preannuncia la presentazione nell'autunno 2011 di un'apposita proposta legislativa.

Il 7 ottobre 2010 la Commissione europea ha già presentato una comunicazione sulla tassazione del settore finanziario (COM(2010)549) in cui si valuta l'introduzione di due strumenti: la **tassa sulle transazioni finanziarie (TTF)** e la **tassa sulle attività finanziarie (TAF)**.

La TTF è concepita come una tassa sul **valore delle singole transazioni**, la cui **base imponibile** copre operazioni di borsa su obbligazioni e derivati come pure gli strumenti negoziati fuori borsa (*over-the-counter* - OTC) che comprendono operazioni su derivati e operazioni in valuta a pronti. La Commissione riconosce

che l'imposizione di una tassa sulle transazioni finanziarie esclusivamente a livello dell'UE porrebbe **seri problemi di efficacia**, data la portata mondiale del settore finanziario e la sua forte interconnessione.

Per quanto concerne invece la **tassa sulle attività finanziarie**, nella sua forma più estesa (TAF calcolata secondo il metodo "additivo"), essa **colpirebbe profitti e compensi complessivi**, ma potrebbe anche essere destinata a colpire espressamente le **rendite economiche e/o il rischio economico**. La TAF additiva, ad avviso della Commissione, non modificherebbe direttamente le strutture dei mercati in cui sono attivi gli istituti finanziari, poiché essa colpirebbe il reddito indipendentemente da come è generato. In questo senso, i diversi prodotti non sarebbero discriminati tra loro e l'imposta non influirebbe direttamente sull'esistenza di **negoziazioni ad alta velocità** (che sono per loro natura speculative).

La Commissione ritiene che sia opportuno esplorare l'opzione TAF nel contesto dell'UE, valutando anche le sue **eventuali implicazioni a livello della concorrenza**, e se sia possibile compensare tali implicazioni con eventuali **disincentivi alla delocalizzazione delle società**.

Il Parlamento europeo ha sollecitato in più occasioni, anche con un'apposita risoluzione approvata l'8 marzo 2011, l'istituzione di una tassa sulla transazioni finanziarie internazionali.

Successioni transfrontaliere

Nel programma di lavoro per il 2011 la Commissione europea ha preannunciato la presentazione di raccomandazioni agli Stati membri in merito alla tassazione delle successioni transfrontaliere volta a promuovere un maggiore coordinamento nell'UE al fine di evitare la doppia imposizione o la doppia non imposizione.

Articolo 3 (Imposta sul valore aggiunto)

1. La riforma dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) si articola, sulla base dello standard comunitario, come segue:

- a) revisione graduale delle attuali aliquote, tenendo conto degli effetti inflazionistici prodotti da un aumento;
- b) progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, in modo da avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria e tipica di un'imposta sui consumi;
- c) coordinamento con il sistema dell'accisa, in modo da ridurre gli effetti di duplicazione;
- d) razionalizzazione dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati, anche evitando le distorsioni applicative della cosiddetta IVA di gruppo;
- e) semplificazione degli adempimenti formali.

L'**articolo 3** contiene i principi e i criteri direttivi per la **riforma dell'imposta sul valore aggiunto (IVA)**. In particolare, si prospetta, nel rispetto dell'ordinamento comunitario:

- **la revisione graduale delle aliquote;**

In materia di **aliquote**, l'articolo 97 della direttiva 2006/112/CE (cosiddetta direttiva IVA, vedi oltre) stabilisce che l'**aliquota normale** d'imposta fissata da ciascun paese membro non può essere, fino al 31 dicembre 2010, inferiore al 15%.

Gli articoli 98 e 99 consentono agli Stati membri la facoltà di applicare una o due **aliquote ridotte**. Tale facoltà è ammessa **esclusivamente** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle **categorie individuate nell'allegato III** della direttiva. In ogni caso, la misura dell'aliquota ridotta non può essere inferiore al 5%. In deroga alle regole normali, alcuni Stati membri sono stati autorizzati a mantenere delle aliquote ridotte, comprese le aliquote "ultraridotte" e le aliquote zero, in alcuni ambiti.

La **direttiva 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE** è intervenuta sulla direttiva 2006/112/CE apportando, tra l'altro, modifiche all'allegato III della direttiva 2006/112/CE al fine di ampliare l'ambito delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte. Nel secondo considerando della direttiva 2009/47/CE viene evidenziato che la Commissione europea, nella sua **Comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale** presentata al Consiglio e al Parlamento europeo nel luglio 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati localmente non pone problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, in presenza di determinate condizioni, produrre effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta all'economia sommersa.

In **Italia**, le aliquote IVA sono disciplinate dall'articolo 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Nel dettaglio, accanto all'**aliquota normale (20 per cento)** si prevede un'**aliquota ridotta del 10 per cento** e un'**aliquota "super-ridotta" del 4 per cento** per le operazioni aventi per oggetto i beni e i servizi elencati nella Tabella A allegata al citato DPR n. 633.

In particolare, nella **parte III della Tabella A** vi è l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota del 10 per cento. La **parte II della Tabella A** reca invece l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota del 4 per cento.

Si fa presente, inoltre, che l'ordinamento prevede anche alcuni specifici **regimi agevolati e forfetari** di applicazione dell'IVA.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, l'attuale struttura delle aliquote, pari al 4, 10 e 20 per cento, risale al 1997, un'epoca a partire dalla quale la composizione delle entrate dello Stato e i bisogni e le necessità delle imprese e delle famiglie si sono evoluti notevolmente. La relazione rileva quindi

l'opportunità di dare avvio ad una revisione delle aliquote, compatibilmente con gli effetti inflativi che un loro aumento potrebbe innescare.

Si ricorda che il decreto-legge n. 138 del 2011 provvede (articolo 2, comma 2-*bis*) ad **aumentare, dal 20 al 21 per cento** della base imponibile, **l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (IVA)** di cui all'articolo 16 del DPR n. 633 del 1972. Il comma 2-*ter* precisa che tale aumento si applica alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto. Il comma 2-*quater* esclude l'applicazione dell'aumento alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e di determinati enti ed istituti pubblici, per le quali sia stata emessa e registrata la fattura fino al giorno precedente la suddetta data di entrata in vigore, sebbene al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato pagato.

- la **riduzione delle forme di indetraibilità** e delle **distorsioni** della base imponibile;

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, la riforma mira all'obiettivo di **avvicinare la struttura dell'imposta sul valore aggiunto** a quella propria e tipica di **un'imposta sui consumi**. Ciò perché sono presenti nella disciplina vigente distorsioni applicative che incidono sui criteri di determinazione della base imponibile. In particolare, secondo la relazione, le disposizioni in tema di indetraibilità dell'imposta assoluta a monte non sono coerenti con il criterio generale di neutralità che regola alle fondamenta il funzionamento dell'imposta. Con la disposizione in esame si dispone quindi la progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile allo scopo di avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria e tipica di un'imposta sui consumi.

- il **coordinamento** della disciplina IVA con quella delle **accise**;

La relazione illustrativa motiva la necessità di un coordinamento con il sistema dell'accisa con l'obiettivo di evitare gli effetti di **parziale duplicazione giuridica ed economica**, che potrebbero derivare dalla disciplina vigente in materia di determinazione della base imponibile.

- la **razionalizzazione dei sistemi speciali** in relazione alla particolarità dei settori interessati;

Partendo dal presupposto che ogni regime speciale deve assicurare - nel rispetto delle prescrizioni europee in materia - l'attuazione dei principi generali e dei criteri informativi propri dell'IVA, introducendo gli elementi differenziali specifici, richiesti dalla particolarità dei settori interessati, la relazione illustrativa chiarisce che i regimi speciali devono manifestarsi in adattamenti della disciplina generale, senza contraddirne i principi ispiratori. Le particolarità dei singoli settori non devono produrre distorsioni nell'applicazione dell'imposta, aggravii od oneri maggiori, rispetto a quelli ordinariamente configurabili.

- la **semplificazione degli adempimenti formali**.

Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto

La **politica fiscale dell'UE** ha il compito di sostenere i principi del mercato unico e della libera circolazione dei capitali, garantendo che le norme nazionali in materia di fiscalità siano coerenti con gli obiettivi generali dell'Unione a favore dell'occupazione e che queste norme non comportino un vantaggio sleale per le imprese di un paese rispetto ai concorrenti di un altro.

L'**imposta sul valore aggiunto (IVA)** rappresenta una parziale eccezione e richiede un maggiore coordinamento al livello dell'Unione europea, dal momento che è fondamentale per assicurare il corretto funzionamento del mercato unico ed una concorrenza leale al suo interno. L'UE ha pertanto stabilito norme comuni e un limite minimo per le aliquote IVA applicabili.

Agli Stati membri resta comunque un considerevole margine di manovra nella fissazione delle rispettive aliquote IVA. Ciò è dovuto in particolare alla mancanza di aliquote massime, all'applicazione facoltativa di una o due aliquote ridotte, alla possibilità lasciata agli Stati membri di scegliere le categorie di beni o servizi che beneficiano di aliquote ridotte (all'interno di un vasto elenco di prodotti che include alimentari e farmaci), nonché alle deroghe temporanee accordate a determinati paesi UE a particolari condizioni.

Inoltre, le norme sull'IVA e le aliquote rispettano il principio europeo per cui le decisioni sulle questioni fiscali possono essere adottate soltanto all'unanimità, e questo al fine di salvaguardare l'autonomia nazionale.

Il **sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto** si applica ai beni e ai servizi acquistati e venduti ai fini del consumo in ambito europeo. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

La **direttiva 2006/112/CE** ha proceduto alla **rifusione delle norme che costituiscono il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto**, contenute principalmente nella direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (cosiddetta "sesta direttiva IVA"), più volte modificata nel corso degli anni da numerose direttive.

La direttiva 2006/112/CE costituisce pertanto una sorta di testo unico di tutte le norme sul sistema comune di IVA, razionalizzando e coordinando le numerose e sostanziali modifiche intervenute nel tempo.

Il nuovo testo è entrato **in vigore dal 1° gennaio 2007** in tutti i Paesi dell'Unione europea.

La direttiva 2006/112/CE si compone di 414 articoli, raggruppati in 15 titoli e 12 allegati. La rifusione, come previsto espressamente nel terzo *considerando*, ha apportato solo poche modifiche sostanziali alla legislazione esistente. La maggior parte dei cambiamenti sono strutturali e redazionali e servono a rendere il testo più chiaro e comprensibile, ovvero a correggere errori e divergenze linguistiche. I riferimenti agli articoli abrogati si intendono fatti alla nuova direttiva 2006/112/CE, secondo una tavola di concordanza contenuta nell'allegato XII della stessa. Tuttavia, oltre alla rielaborazione del testo, sono state introdotte alcune modifiche sostanziali recependo anche sentenze della Corte di giustizia.

Tra le modifiche sostanziali vi è quella contenuta nell'articolo 44, che precisa che la **territorialità delle prestazioni di servizi effettuate da un intermediario** che agisce in nome e per conto terzi (intermediario con rappresentanza) sia sempre da ricondurre al luogo in cui avviene l'operazione principale cui si riferisce la prestazione, salvo il caso in cui il destinatario della prestazione sia identificato ai fini Iva in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio è effettuata l'operazione principale. In questo caso, la rifusione si è rifatta alla sentenza del 27 maggio 2004, relativa alla causa C-68/03, che si era pronunciata al riguardo.

Altra modifica sostanziale riguarda la definizione di **prodotti soggetti ad accisa ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IVA**. L'articolo 2, paragrafo 3, della nuova direttiva ha specificato che sono considerati prodotti soggetti ad accisa i prodotti energetici, l'alcole e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, quali definiti dalle disposizioni comunitarie in vigore" ma non il gas fornito dal sistema di distribuzione di gas naturale e l'energia elettrica": per questi ultimi valgono norme speciali circa il luogo della cessione.

L'articolo 59 della direttiva, in relazione alla **territorialità delle prestazioni di telecomunicazione**, rende obbligatorio l'utilizzo della regola dell'utilizzazione o dell'impiego effettivi per i servizi forniti a cittadini extra-comunitari che non siano soggetti passivi d'imposta. In questo modo, viene adottato lo stesso criterio previsto per le prestazioni di commercio elettronico.

Territorialità dell'IVA

Il **decreto legislativo n. 18 del 2010** ha apportato modifiche alla disciplina IVA, con decorrenza 1° gennaio 2010, al fine di recepire le direttive comunitarie in materia di territorialità delle prestazioni (**2008/8/CE**), rimborsi IVA (**2008/9/CE**) e contrasto alle frodi negli scambi intracomunitari (**2008/117/CE**).

La **direttiva 2008/8/CE** del Consiglio del 12 febbraio 2008 interviene in materia di individuazione del **luogo delle prestazioni di servizi** rese in ambito comunitario, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, modificando, a tal fine, la citata "**direttiva IVA**" 2006/112/CEE.

La direttiva 2008/8/CE è stata emanata per tenere conto dell'**evoluzione avvenuta nel settore dei servizi** ed interviene sulle modalità di individuazione del paese nel quale si considera effettuata la prestazione di un servizio.

Come emerge dal terzo *considerando*, la disciplina introdotta con la direttiva 2008/8/CE è volta ad introdurre un principio generale in base al quale il luogo di **imposizione** per tutte le prestazioni di servizi **dovrebbe essere il luogo in cui avviene il consumo effettivo**.

Al fine di introdurre il principio dell'imposizione nel luogo in cui avviene il consumo, sono stabiliti due criteri di ordine generale che trovano applicazione laddove non sono disposte specifiche deroghe. In particolare:

- **per i servizi resi nei confronti di soggetti passivi IVA**, la prestazione si intende effettuata nel **luogo** in cui è stabilito il soggetto **committente**;
- **per i servizi resi nei confronti di privati**, le prestazioni sono tassate nel **luogo** di stabilimento del **prestatore** del servizio stesso.

Territorialità dell'imposta (articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972)

L'individuazione del Paese nel quale si considera effettuata la prestazione è effettuata sulla base del seguente **principio generale**:

- per le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi IVA, l'imposta deve essere assolta nel Paese ove è stabilito il committente (*business to business- B2B*);
- per le prestazioni rese nei confronti di soggetti privati, la tassazione deve avvenire nel Paese di stabilimento del prestatore del servizio (*business to consumer- B2C*).

In **deroga** al sopra indicato principio generale, sono individuati criteri applicabili a talune tipologie di **prestazioni di servizi specifiche**. In particolare:

- a) per i **servizi resi per immobili**, la prestazione si considera effettuata nel Paese nel quale è ubicato l'immobile. Rientrano in questa categoria, a titolo esemplificativo, le perizie, le intermediazioni delle agenzie, i campeggi, le prestazioni professionali per l'esecuzione dei lavori;
- b) per i **servizi di trasporto di passeggeri**, il principio della territorialità è correlato al tragitto percorso. In particolare, l'imposta è determinata in proporzione alla distanza percorsa in Italia;
- c) per i **servizi di ristorazione e di catering**, ai fini della territorialità si distingue se sono resi o meno a bordo di una nave, aereo, o treno nel corso di un trasporto di passeggeri all'interno della Comunità. Nel primo caso, le prestazioni si considerano effettuate in Italia se

il luogo di partenza del trasporto è in Italia; negli altri casi le prestazioni si considerano effettuate in Italia se sono materialmente eseguite all'interno del territorio dello Stato;

- d) per i **servizi di locazione di mezzi di trasporto** la prestazione si considera effettuata nel Paese nel quale i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario purché siano utilizzati all'interno del territorio della Comunità europea. Tale principio si applica alle locazioni, anche finanziarie, ai noleggi e simili dei mezzi di trasporto;
- e) le **prestazioni rese a privati per servizi pubblicitari, di consulenza e assistenza tecnica o legale, bancari, di elaborazione dati e simili**, non si considerano effettuate in Italia quando sono rese a committenti privati domiciliati e residenti fuori dalla Comunità europea;
- f) le **prestazioni culturali, artistiche, educative, sportive, scientifiche, ricreative e simili**, ivi comprese le fiere e le esposizioni, si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente svolte nello Stato (decorrenza **1° gennaio 2011**);
- g) le **prestazioni di intermediazione** si considerano effettuate in Italia quando l'operazione principale oggetto di intermediazione è effettuata in Italia (decorrenza **1° gennaio 2013**).

Modello INTRASTAT (articolo 49 del D.L. n. 331/1993)

Al fine **contrastare le frodi IVA** intracomunitarie, il D.Lgs. n. 18/2010 è intervenuto sugli obblighi, a carico dei soggetti passivi IVA che effettuano prestazioni di servizio in ambito comunitario, concernenti la compilazione e l'invio del modello Intrastat.

Le principali modifiche relative agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto IVA italiano (modello Intrastat) riguardano:

- l'**ambito oggettivo**, in quanto viene esteso l'obbligo di dichiarazione alle **prestazioni di servizi** effettuate in ambito comunitario, fatte salve le deroghe espressamente indicate;
- la **periodicità** degli elenchi, relativamente alla quale specifiche modalità sono state disciplinate dal D.M. economia e finanze 22 febbraio 2010 e dalla Determinazione 22 febbraio 2010 n. 22778 del Direttore dell'Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica. In particolare, il D.M. ha stabilito che ciascun elenco deve essere presentato con **cadenza trimestrale** per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni^[13], un ammontare trimestrale non superiore a 50.000 euro ovvero con **cadenza mensile** per i soggetti che superano la predetta soglia; è stata pertanto abolita la presentazione annuale del modello Intrastat;
- le **modalità** di invio, in quanto la presentazione degli elenchi deve avvenire esclusivamente in via telematica entro il giorno 25 del mese successivo a quello del periodo di riferimento.

Modifiche alla direttiva IVA

La **direttiva 2009/47/CE** del Consiglio del 5 maggio 2009 reca modifiche alla direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi del secondo considerando della direttiva, la Commissione, nella sua comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale presentata al Parlamento europeo e al Consiglio nel 2007, ha concluso che l'applicazione di **aliquote ridotte ai servizi prestati localmente** non pone reali problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, a determinate condizioni, avere effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta contro l'economia sommersa. È dunque opportuno offrire agli Stati membri la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte ai **servizi ad alta intensità di lavoro** che sono oggetto

delle disposizioni temporanee applicabili fino al termine del 2010 nonché ai **servizi di ristorazione e catering**.

Il quarto considerando precisa inoltre che la direttiva 2006/112/CE può essere modificata per consentire l'applicazione di **aliquote ridotte** o di un'**esenzione**, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per **motivi sociali o sanitari** nonché per precisare e **adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri** nell'allegato III di tale direttiva. Le premessa della direttiva enuncia le finalità e i principali elementi di novità che essa apporta.

La **direttiva 2009/69/CE** del Consiglio del 25 giugno 2009 modifica la direttiva 2006/112/CE in relazione all'**evasione fiscale** connessa all'importazione.

L'importazione di beni è esente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) se ad essa fa seguito una cessione o un trasferimento di tali beni a un soggetto passivo in un altro Stato membro. Le condizioni alle quali è concessa la suddetta esenzione sono fissate dagli Stati membri. L'esperienza tuttavia dimostra che le divergenze nell'applicazione di questa disposizione sono sfruttate dagli operatori per evitare il pagamento dell'IVA sui beni importati in tali circostanze. Per prevenire detto sfruttamento la direttiva specifica, per determinate operazioni, una serie di condizioni minime a livello comunitario per l'applicazione di tale esenzione.

La **direttiva 2009/132/CE** del Consiglio del 19 ottobre 2009 ha determinato l'ambito d'applicazione dell'articolo 143, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE in materia di **esenzione dall'IVA di talune importazioni definitive di beni**.

Si ricorda poi la **direttiva 2009/162/UE** del Consiglio del 22 dicembre 2009 che **modifica varie disposizioni della direttiva 2006/112/CE**.

Le principali modifiche sono introdotte sulle disposizioni relative all'importazione e al luogo di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica. In particolare, la direttiva 2006/112/CE non applicava il regime speciale derivante dalla direttiva 2003/92/CE relativamente alle norme sul **luogo di cessione di gas e di energia elettrica** alle importazioni e cessioni di gas trasportato mediante i gasdotti che non fanno parte della rete di distribuzione e soprattutto ai gasdotti transfrontalieri. La direttiva si prefigge quindi di chiarire che il regime speciale si applica alle importazioni e alle cessioni di gas effettuate mediante ogni sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità o ogni rete connessa a un siffatto sistema. Si introduce altresì una procedura semplificata di consultazione preliminare del comitato IVA, volta a garantire che la Commissione e gli altri Stati membri vengano correttamente informati in presenza di riduzione di aliquota da parte di uno Stato membro in questo settore estremamente sensibile.

A norma dell'articolo 131 e dell'articolo 143, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE, **gli Stati membri esentano le importazioni definitive di beni** che fruiscono di una **franchigia doganale diversa** da quella prevista dalla tariffa doganale comune. Pur ritenendo auspicabile la più stretta unità possibile tra il regime doganale e quello applicabile in materia d'imposta sul valore aggiunto, è tuttavia opportuno tener conto, ai fini dell'applicazione di quest'ultimo regime, delle differenti finalità e strutture dei dazi doganali, da un lato, e dell'imposta sul valore aggiunto, dall'altro. La direttiva prevede quindi un regime dell'imposta sul valore aggiunto differente per le importazioni nella misura necessaria a soddisfare gli obiettivi dell'armonizzazione fiscale. Le esenzioni all'importazione possono essere concesse solo qualora esse non rischino di falsare le condizioni di concorrenza sul mercato interno. Inoltre, alcune franchigie applicate negli Stati membri sono state istituite da convenzioni tra alcuni Stati membri e paesi terzi le quali, in considerazione del loro oggetto, riguardano soltanto lo Stato membro firmatario. Non è proficuo determinare sul piano comunitario le condizioni di concessione di siffatte franchigie. È sufficiente autorizzare gli Stati membri interessati a mantenerle.

Successivamente, la **direttiva 2010/23/UE** del Consiglio del 16 marzo 2010 ha modificato la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del **meccanismo dell'inversione contabile** alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi.

Ai sensi del secondo considerando della direttiva, tenuto conto della gravità delle frodi in materia di IVA, è opportuno che gli Stati membri siano autorizzati, a titolo temporaneo, ad applicare un meccanismo in base al quale l'obbligo di versare l'IVA spetti al **soggetto al quale sono trasferite le quote di emissioni di gas a effetto serra** definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE e altre unità che possono essere utilizzate per conformarsi alla stessa direttiva.

La **direttiva 2010/45/UE** del Consiglio del 13 luglio 2010 reca modifiche alla direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme in materia di **fatturazione**.

In particolare, oltre ad introdurre alcuni chiarimenti tecnici in materia di fatturazione elettronica, la direttiva, per aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare l'IVA all'autorità competente prima di aver ricevuto i pagamenti dai loro acquirenti/destinatari, dà agli Stati membri la possibilità di autorizzare la contabilizzazione dell'IVA tramite un regime di contabilità di cassa che consenta al fornitore/prestatore di pagare l'IVA all'autorità competente quando ha ricevuto il pagamento relativo alla cessione/prestazione e che stabilisca il suo diritto a detrazione quando paga una cessione/prestazione. In tal modo, gli Stati membri potranno introdurre un regime facoltativo di contabilità di cassa che non andrà a incidere negativamente sui flussi di cassa legati alle loro entrate IVA.

La **direttiva 2010/88/UE** del Consiglio del 7 dicembre 2010 che proroga la durata dell'obbligo di applicazione di un'**aliquota normale minima** fino al **31 dicembre 2015**.

L'Unione europea, infine, con **Regolamento 15 marzo 2011, n. 282**, è intervenuta sulla disciplina in materia di **territorialità IVA** al fine di assicurare una omogeneità nell'applicazione tra i paesi membri delle disposizioni previste dalla direttiva 2008/8/CE. In particolare, viene fornita una definizione di stabile organizzazione (art. 53) e vengono forniti chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta rispetto alla fornitura di specifici servizi tra i quali si segnalano il commercio elettronico, le traduzioni di testi e la radiodiffusione televisiva delle partite di calcio.

Il Libro verde sul futuro dell'IVA

Il Libro verde sul futuro dell'IVA, presentato dalla Commissione europea il 1° dicembre 2010 (COM(2010)695), ha avviato un **riesame complessivo del sistema vigente dell'imposta** in vista di una sua riforma organica volta al conseguimento di cinque principali **obiettivi**:

- rafforzare la coerenza tra il regime dell'IVA e il mercato unico;
- incrementare il gettito dell'imposta e respingere gli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni, anche al fine di sostenere il processo di risanamento del bilancio negli Stati membri;
- ridurre i costi di conformità alle norme e di riscossione per i contribuenti;
- adattare la disciplina dell'imposta ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico;
- contribuire alla realizzazione della strategia "Europa 2020" per la crescita e l'occupazione e, più in generale, il rilancio dell'economia europea dopo la crisi.

La Commissione europea ritiene necessario un riesame complessivo del sistema IVA in quanto gli interventi specifici di semplificazione e modernizzazione operati nell'ultimo, pur producendo risultati positivi, non sono più adeguati a fronte delle varie criticità emerse; sottolinea, inoltre, che la riforma dell'IVA rientra tra le iniziative indicate nell'Atto per il mercato unico al fine di creare un ambiente giuridico e fiscale favorevole alle imprese.

Sul Libro verde si è svolta una consultazione conclusa il 31 maggio 2011. Sulla base delle conclusioni che si potranno trarre da questo dibattito, entro la fine del 2011 la Commissione presenterà una comunicazione in cui individuerà i settori prioritari nei quali sarebbero opportune

ulteriori misure a livello UE. Altre iniziative successive a detta comunicazione saranno basate su valutazioni d'impatto approfondite.

La **Commissione Finanze** e la Commissione Politiche Ue della Camera hanno avviato l'esame del Libro verde, rispettivamente, nelle sedute del 3 maggio e del 7 giugno 2011.

In particolare, nel corso dell'esame presso la **Commissione Finanze** sono emerse tre principali tipologie di fattori problematici concernenti l'attuale disciplina dell'IVA: il primo fattore attiene alla **eccessiva complessità del sistema**, in particolare in termini di oneri amministrativi per le imprese. Un secondo gruppo di criticità attiene agli **ostacoli** che il regime dell'imposta può determinare al **corretto funzionamento del mercato interno**, con particolare riferimento al diverso trattamento delle operazioni nazionali e intra-UE. Un terzo gruppo di criticità attiene alla **riscossione dell'imposta** e alle **pratiche elusive** e alle frodi.

Nella **risoluzione Pescante ed altri (6-00043)** sul programma legislativo della Commissione europea per il 2010, approvata il 13 luglio 2010, la Camera sottolineava l'opportunità di promuovere la **razionalizzazione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto**, attraverso la progressiva soppressione delle deroghe concesse a singoli Stati membri e la definizione di un unico elenco di beni e servizi assoggettabili ad aliquote ridotte.

Al riguardo si ricorda che secondo il **rapporto sull'IVA allegato al Libro verde**, la complessità del sistema provoca un mancato introito da IVA, dovuto a frodi IVA, mancati pagamenti, errori, ecc., che per il 2009 può essere prudentemente stimato pari al **6,9% del PIL e al 12% delle entrate IVA dell'Ue**. Ciò significa un'**evasione** pari a circa **118,8 miliardi di euro**. Secondo il rapporto, in **Italia** la percentuale salirebbe al **22%**, per un totale di circa **29 miliardi di euro** di IVA evasa rispetto ad un **gettito complessivo pari a oltre 130 miliardi di euro**.

Interventi sulla disciplina dell'IVA nella XVI legislatura

L'**articolo 7 del decreto-legge n. 185 del 2008** ha esteso la possibilità di effettuare **cessioni di beni e prestazioni di servizi** per le quali l'IVA diventa esigibile al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo ai soggetti che realizzano un volume d'affari non superiore a 200.000 euro. La norma consente di evitare l'anticipazione del versamento dell'IVA da parte del cedente, qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga in un momento successivo a quello dell'effettuazione delle operazioni (esigibilità per cassa). L'**articolo 3-bis del decreto-legge n. 5 del 2009** ha previsto la possibilità di estendere il beneficio ad altri soggetti ed in particolare ai fornitori delle grandi imprese in amministrazione straordinaria.

L'**articolo 31 del decreto-legge n. 185 del 2008** ha **modificato l'aliquota IVA** applicata ad alcuni **servizi televisivi**. In particolare, ha escluso l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata (10%) su alcuni canoni di abbonamento che interessano la radio e le televisioni a pagamento gestite da privati facendoli rientrare nell'ambito di applicazione dell'aliquota ordinaria (20%).

Con la **legge n. 88 del 2009** (legge comunitaria 2008) sono stati recepiti alcuni obblighi comunitari in materia di IVA, quali:

- il **regime di territorialità** per le prestazioni di intermediazione intracomunitarie;
- la definizione di **valore normale** e il suo utilizzo ai fini della determinazione della base imponibile, con particolare riferimento alle cessioni di immobili;
- la disciplina dei **rimborsi per i soggetti non residenti**;
- l'ambito di definizione delle **operazioni intracomunitarie**.

Ulteriori interventi riguardano la disciplina delle prestazioni ausiliarie infragruppo nei settori creditizio e assicurativo.

Tra le novità introdotte con il **decreto-legge n. 78 del 2009** si segnalano le disposizioni finalizzate a **contrastare gli abusi in materia di utilizzo in compensazione dei crediti IVA** di importo superiore a 10.000 euro tra le quali l'obbligo del visto di conformità delle dichiarazioni nelle quali risulti un credito IVA superiore a 10.000 euro. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 2010 ha chiarito che le nuove disposizioni si applicano ai crediti IVA sorti a decorrere dal 2009, mentre quelli evidenziati nelle dichiarazioni relative agli anni precedenti, per i quali il contribuente abbia richiesto l'utilizzo in compensazione, possono essere utilizzati direttamente senza la necessità di richiedere la preventiva autorizzazione.

Lo stesso decreto, inoltre, estende la facoltà di **rateizzare il pagamento dell'IVA** risultante dalla dichiarazione annuale ai soggetti che evidenziano un debito d'imposta a seguito di adeguamento agli studi di settore.

Il **decreto legge n. 135 del 2009** ha introdotto misure di adeguamento della normativa italiana a quella comunitaria al fine di concludere alcune procedure d'infrazione aperte dall'Unione europea. Tra queste si segnala l'articolo 11, ai sensi del quale le imprese non residenti che hanno una **stabile organizzazione** in Italia non possono più chiedere il rimborso dell'IVA corrisposta sugli acquisti la quale, invece, dovrà essere portata in detrazione dalla stabile organizzazione in Italia.

Il **decreto legislativo n. 18 del 2010** reca attuazione delle direttive 2008/8/CE, per quanto riguarda il **luogo di prestazione di servizi**, 2008/9/CE, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso ma in un altro Stato membro, e 2008/117/CE, relativa al sistema comune di IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie. Alcune delle modifiche introdotte in materia di territorialità dell'IVA nelle prestazioni di servizi hanno trovato, di fatto, attuazione con decorrenza dal 1° gennaio 2010 secondo quanto indicato nella circolare n. 58/E emanata il 31 dicembre 2009 dall'Agenzia delle entrate. Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al periodo transitorio, decorrente dal 1° gennaio 2010, nella successiva circolare n. 14/E emanata il 18 marzo 2010.

Il **decreto legge n. 40 del 2010** (decreto incentivi) ha introdotto misure di contrasto all'evasione IVA con particolare riferimento alle c.d. "**frodi carosello**" effettuate mediante soggetti operanti in alcuni Paesi a regime fiscale agevolato (*black list*). A tal fine è stato introdotto l'obbligo di inviare una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle entrate per ciascuna operazione (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuata e ricevuta nei confronti di operatori economici operanti nei Paesi inclusi nella *black list*. Il Ministro dell'economia può, con apposito decreto non regolamentare, estendere od escludere l'obbligo con riferimento a specifici Paesi indipendentemente dall'inclusione degli stessi nella *black list* (in proposito si veda, da ultimo, il DM 27 luglio 2010); egli, inoltre, può imporre l'obbligo anche con riferimento a settori di attività ovvero a specifiche tipologie di soggetti.

Il **decreto-legge n. 78 del 2010** (articolo 21) ha introdotto l'**obbligo di presentare la comunicazione IVA** a carico dei soggetti passivi che effettuano operazioni il cui corrispettivo è di **ammontare superiore a 3.000 euro** ovvero, per le cessioni di beni e prestazioni di servizio relativamente alle quali non è prescritto l'obbligo di fatturazione, superiori a 3.600 euro. Tale

obbligo è stato tuttavia **attenuato dal cd. "Decreto Sviluppo"** (DL 70/2011), che l'ha **escluso** per le operazioni effettuate con **carte di pagamento**.

Allo scopo di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani o di coloro che perdono il posto di lavoro, **l'articolo 27 del decreto-legge n. 98 del 2011** ha modificato il regime fiscale semplificato per i cosiddetti **contribuenti minimi**: esso si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione o che l'abbiano intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Pertanto la platea dei beneficiari del c.d. "forfettone" (che prevede una tassazione forfettaria del 20 per cento per i titolari di partite Iva e i lavoratori autonomi che a fine anno incassano meno di 30 mila euro) è ridotta a coloro i quali hanno iniziato l'attività negli ultimi tre anni e mezzo o vorranno iniziarla adesso. Con una norma introdotta nel corso dell'esame al Senato è previsto che il suddetto regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile si applica anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno d'età. Nello stesso tempo, per questi ultimi il beneficio è aumentato: a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali viene ridotta al 5 per cento (in luogo del 20 per cento). Per tali soggetti l'applicazione del nuovo regime dei minimi non potrà eccedere il periodo d'imposta in corso al 2015, nel caso in cui abbiano iniziato l'attività nel 2011.

Documenti all'esame delle istituzioni dell'Unione europea
(a cura dell'Ufficio Rapporti con l'Unione europea)

Libro verde sul futuro dell'IVA

Il 1° dicembre 2010 la Commissione ha presentato il Libro verde sul futuro dell'IVA (COM2010)695^[14] su cui si è svolta, sino al 31 maggio 2011, una consultazione pubblica delle parti interessate in vista di un riesame complessivo del sistema vigente dell'imposta.

Sulla base dei risultati della consultazione la Commissione presenterà entro la fine del 2011 una comunicazione in cui individuerà i settori prioritari nei quali intervenire a livello europeo.

Luogo dell'imposizione

Il documento propone di valutare il mantenimento dell'attuale sistema basato sulla **tassazione nello Stato di destinazione**, eventualmente con alcuni correttivi, rinunciando al passaggio al principio della tassazione nello Stato membro di origine previsto sin dall'istituzione dell'imposta.

Si prospetta, in particolare, l'applicazione generalizzata di un meccanismo di **inversione contabile** alle operazioni nazionali da impresa a impresa, che, per un verso, assicurerebbe un trattamento uniforme delle operazioni nazionali e di quelle intra-UE e rimedierebbe alla vulnerabilità alla frode insita nell'attuale sistema dell'IVA ma, per altro verso, imporrebbe controlli e obblighi di dichiarazione supplementari per le operazioni nazionali.

In alternativa, ad avviso della Commissione si potrebbe procedere alla tassazione delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi intra-UE all'aliquota e alle condizioni dello Stato membro di destinazione. Questa soluzione garantirebbe l'uniformità di trattamento fra le operazioni nazionali e quelle intra-UE ma aumenterebbe il numero di operazioni per i soggetti passivi.

Organismi pubblici

Una seconda questione affrontata nel Libro verde attiene delle norme applicabili agli organismi pubblici che, essendo esenti dall'IVA o al di fuori del suo campo di applicazione, sarebbero incentivati a limitare l'esternalizzazione per evitare di pagare IVA che non possono detrarre.

La Commissione richiama due soluzioni possibili:

- includere tutte le attività economiche degli organismi pubblici nel campo di applicazione dell'IVA e redigere un elenco delle attività da escludere;
- chiarire e aggiornare le condizioni in base alle quali gli organismi pubblici non possono più essere considerati al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Esenzioni e deroghe

La Commissione propone una drastica riduzione delle numerose esenzioni e delle deroghe individuali concesse a singoli Stati membri, al fine di migliorare l'efficacia e la neutralità dell'imposta nonché di ampliarne la base imponibile, offrendo un'alternativa valida all'aumento delle aliquote IVA.

Detrazioni

Il Libro verde prospetta il riesame della disciplina delle detrazioni in relazione ai casi in cui beni o i servizi sono utilizzati per fini diversi (attività soggette a imposta, attività esenti o scopi non professionali) e i cambiamenti di uso intervengono durante la vita economica dei beni o dei servizi.

Aliquote

La Commissione, rilevato che nell'UE l'aliquota ordinaria copre attualmente soltanto i due terzi circa dei consumi complessivi, mentre il terzo rimanente è oggetto di diverse esenzioni o aliquote ridotte, formula quesiti alle parti interessate senza proporre soluzioni specifiche.

In primo luogo, la Commissione chiede se la struttura attuale delle aliquote crea seri ostacoli al corretto funzionamento del mercato unico e un trattamento diseguale di prodotti comparabili o comporta ingenti costi di conformità per le imprese.

Con un secondo quesito si chiede se sarebbe preferibile eliminare le aliquote ridotte o stabilire un elenco di aliquote IVA ridotte obbligatorio e uniformemente applicato nell'UE.

Riduzione degli oneri amministrativi

La Commissione propone di elaborare un **modulo UE standard di dichiarazione IVA** disponibile in tutte le lingue, che le imprese potrebbero scegliere di utilizzare ma che tutti gli Stati membri sarebbero tenuti ad accettare. In alternativa, si potrebbero limitare le differenze definendo a livello UE un elenco esaustivo di obblighi standardizzati in materia di IVA che possono essere imposti dagli Stati membri.

Il Libro verde propone inoltre di istituire un regime speciale IVA a favore delle **PMI**, applicabile sulla base di una soglia comune a livello europeo.

Riscossione

Al fine di semplificare e rendere più efficace la **riscossione dell'imposta**, la Commissione prospetta quattro possibili modelli di riforma:

- l'acquirente o il destinatario incarica la propria banca di pagare i beni o i servizi e la banca scinde il pagamento tra l'importo imponibile, che viene versato al fornitore o al prestatore, e l'importo dell'IVA, che viene trasferito direttamente all'autorità fiscale;
- tutti i dati di fatturazione sono inviati in tempo reale a una banca dati centrale di controllo dell'IVA;
- il soggetto passivo inserisce dati prefissati relativi alle operazioni, presentati in un formato convenuto, in un deposito di dati (*data warehouse*) IVA sicuro, gestito dal soggetto passivo stesso e accessibile all'autorità fiscale direttamente o su richiesta con brevissimo preavviso;
- la certificazione della procedura attuata dal soggetto passivo per assolvere i propri obblighi in materia di IVA e i suoi controlli interni.

La nuova risorsa propria IVA

La richiamata proposta di decisione sul sistema delle **risorse proprie** dell'UE prospetta l'introduzione, quale nuova risorsa propria dell'UE, anche di **una** nuova risorsa IVA.

La risorsa consisterebbe in una quota dell'IVA applicabile alle forniture di beni e servizi, agli acquisti intracomunitari di beni e alle importazioni di beni soggetti a un'aliquota IVA normale in ogni Stato membro a norma della direttiva 2006/112/CE (sesta direttiva IVA). L'aliquota applicabile sarebbe definita con un apposito regolamento e in ogni caso non dovrebbe essere superiore **al 2% dell'aliquota normale**.

Articolo 4 **(Imposta sui servizi)**

1. La riforma dell'imposizione sui servizi si articola concentrando e razionalizzando, in un'unica obbligazione fiscale e in un'unica modalità di prelievo, in particolare i seguenti tributi:

- a) imposta di registro;
- b) imposte ipotecarie e catastali;
- c) imposta di bollo;
- d) tassa sulle concessioni governative;
- e) imposta sulle assicurazioni;
- f) imposta sugli intrattenimenti.

L'**articolo 4** è volto a razionalizzare il settore delle cosiddette "**imposte minori**" che, secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, risulta comprensivo di una pluralità di tributi e presupposti impositivi che lo rendono complesso in termini di gestione e di difficile applicazione per i contribuenti.

La riforma dell'imposizione sui servizi avviene attraverso l'unificazione in **un'unica obbligazione fiscale** e in **un'unica modalità di prelievo** dei seguenti tributi:

a) imposta di registro;

L'imposta di registro, regolata dal **Testo unico dell'imposta di registro** (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) è dovuta al momento della **registrazione di determinati atti giuridici presso l'Agenzia delle Entrate**. Essa si presenta come tributo avente natura di **tassa**, quando è correlata all'erogazione di un servizio da parte della pubblica amministrazione, di **imposta** quando è determinata in proporzione al valore economico dell'atto o del negozio. Il legislatore pone quale presupposto dell'imposta di registro la richiesta della registrazione dell'atto o del negozio. In virtù di tale presupposto gli atti rilevanti si articolano in: atti soggetti a registrazione in termine fisso; atti soggetti a registrazione in caso d'uso; atti non soggetti a registrazione. In base alla peculiarità dell'atto che deve essere registrato, l'imposta può essere predeterminata dalla legge, proporzionale in percentuale al valore dell'atto da registrare, o fissa, a prescindere dal valore dell'atto.

b) imposte ipotecarie e catastali;

L'**imposta ipotecaria** e l'**imposta catastale** sono regolate dal **Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale** (d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e hanno per oggetto i **trasferimenti immobiliari**, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso. Si applicano per autotassazione e versamento diretto.

L'**imposta ipotecaria** ha come presupposto le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione nei pubblici registri immobiliari. La base imponibile, per i trasferimenti a titolo oneroso e per le donazioni, è la stessa accertata ai fini dell'imposta di registro; per i beni trasmessi per successione a causa di morte è determinata secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di successione. L'ammontare della tassa ipotecaria e del tributo speciale catastale e i tributi speciali catastali (D.L. n. 533/54) varia in funzione della tipologia di servizio richiesto. Gli importi sono indicati, rispettivamente, nella tabella allegata al D.Lgs. n. 347/90 e nella Tabella A allegata al D.L. n. 533/1954.

L'**imposta catastale** ha come presupposto l'esecuzione delle volture catastali. La voltura è l'annotazione con la quale, a seguito del trasferimento di un bene, viene mutata nei registri catastali l'intestazione del bene stesso dal precedente possessore a quello attuale. E' anche essa un'imposta proporzionale e ha la stessa base imponibile dell'imposta ipotecaria.

La stipulazione degli atti sopra indicati comporta l'obbligo di eseguire alcune formalità presso la **Conservatoria dei pubblici registri immobiliari** (imposta ipotecaria) nonché il compimento di variazioni degli atti del **Catasto** (imposta catastale). La misura dell'imposta è determinata in misura fissa in alcuni

casi (ad es. è stabilita in 168 euro ciascuna per l'acquisto della prima casa), ovvero in misura proporzionale applicando alla base imponibile l'aliquota indicata nella Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/90 e corrispondente alla tipologia di atto stipulato.

c) imposta di bollo;

L'**imposta di bollo** è una imposta applicata alla produzione, richiesta o presentazione di determinati documenti, regolata dal **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642**. Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nella tariffa allegata al D.P.R. L'imposta non si applica agli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella tariffa, agli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi. L'imposta di bollo può essere fissa o proporzionale. Per gli atti, documenti e registri soggetti a bollo solo in caso d'uso l'imposta è dovuta nella misura vigente al momento in cui se ne fa uso.

Si ricorda che l'articolo 6 della citata **legge delega n. 80 del 2003** – che riproduce in una formulazione pressoché identica l'articolo in commento – annoverava, tra i tributi che dovevano confluire nella nuova tassa sui servizi, la **tassa sui contratti di borsa**, nel frattempo abolita dall'art. 37 del D.L. 248/2007.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che restano **soggetti all'imposta fissa di registro** gli atti pubblici e le scritture private aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti, nonché **soggetti all'imposta di bollo** gli atti relativi al trasferimento di quote sociali, sottoposti a registrazione mediante procedure telematiche. Da ultimo, il **D.L. n. 98 del 2011** (articolo 23, comma), con una modifica all'articolo 13 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, incrementa l'ammontare dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi di titoli inviati dagli intermediari finanziari (per un importo minimo di 34,20 euro fino ad un massimo di 1.100 euro per depositi pari o superiori a 500.000).

d) tassa sulle concessioni governative;

La **tassa sulle concessioni governative** è disciplinata dal **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641**. Oggetto della tassa sulle concessioni governative sono i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nell'annessa tariffa, vale a dire le concessioni, le autorizzazioni, le licenze, ecc., che di volta in volta vengono rilasciate dagli organi dell'Amministrazione pubblica per consentire agli interessati di compiere taluni atti e esercitare determinati diritti. L'articolo 2 del D.P.R. n. 641/72 indica le specie di tassa alle quali l'atto amministrativo può essere assoggettato dal momento della sua formazione e fino a che dura la sua efficacia: 1. la **tassa di rilascio**, la quale è dovuta quando viene emanato l'atto e va corrisposta «non oltre la consegna di esso all'interessato»; 2. la **tassa di rinnovo**, la quale è dovuta sugli atti che, giunti a scadenza, vengono di nuovo posti in essere; 3. la **tassa per il visto e quella per la vidimazione** debbono essere corrisposte al momento dell'espletamento della indicate formalità; 4. la **tassa annuale**, il cui obbligo di pagamento sorge alle scadenze fissate dalla legge per mantenere l'efficacia dell'atto. Sono previsti particolari casi di esenzione, quali quello relativo ad atti e i provvedimenti concernenti le ONLUS, nonché gli atti costitutivi, gli statuti ed ogni altro atto necessario per l'adempimento di obblighi dei movimenti o partiti politici, derivanti da disposizioni legislative o regolamentari.

e) imposta sulle assicurazioni;

L'**imposta sulle assicurazioni**, disciplinata dalla **legge 29 ottobre 1961, n. 1216**, si applica ai premi versati dai contraenti. In particolare, sono soggette alle imposte stabilite nell'annessa tariffa ordinaria, di cui all'allegato A alla citata legge n. 1216:

- a) le assicurazioni riguardanti beni immobili o beni mobili in essi contenuti che non siano in transito commerciale, quando i beni immobili sono situati nel territorio della Repubblica;
- b) le assicurazioni riguardanti veicoli, navi od aeromobili immatricolati o registrati in Italia;
- c) le assicurazioni aventi durata inferiore o pari a quattro mesi e relative a rischi inerenti ad un viaggio o ad una vacanza, quando sono stipulate nel territorio della Repubblica;
- d) le assicurazioni riguardanti le merci trasportate da o verso l'Italia, quando sono stipulate per conto di soggetti domiciliati o aventi sede nel territorio della Repubblica e sempreché per dette assicurazioni non sia stata pagata imposta all'estero;
- e) le assicurazioni contro i danni diverse da quelle indicate alle precedenti lettere a), b), c) e d), quando il contraente ha nel territorio della Repubblica il proprio domicilio ovvero, se trattasi di persona giuridica, la sede o lo stabilimento cui si riferisce il contratto o cui sono addette le persone assicurate;

- f) le assicurazioni sulla vita, quando il contraente ha nel territorio della Repubblica il proprio domicilio o, se trattasi di persona giuridica, la sede o lo stabilimento cui sono addette le persone assicurate.

L'imposta varia dal 2,5% (polizze infortuni e malattie) sino al 21,25% (polizze incendio e furto). Tale imposta non si applica ai contratti di assicurazione sulla vita ed ai contratti di capitalizzazione stipulati a partire dal 1° gennaio 2001.

f) **imposta sugli intrattenimenti.**

L'**imposta sugli intrattenimenti** è disciplinata dal **d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60**, che reca gli adempimenti concernenti sia le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti di cui alla tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 640, sia le manifestazioni spettacolistiche e assimilate, soggette all'imposta sul valore aggiunto, elencate nella Tabella C allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Il citato decreto legislativo ha riformato il regime tributario degli spettacoli, dei giochi e degli intrattenimenti, secondo i seguenti criteri-guida: a) abolizione dell'imposta sugli spettacoli e istituzione della nuova imposta sugli intrattenimenti limitatamente a tre categorie di attività e precisamente: esecuzione di musica non dal vivo, con esclusione dei concerti musicali, vocali e strumentali soggetti ad Iva; utilizzazione degli apparecchi da divertimento o intrattenimento; ingresso nelle case da gioco e nei luoghi specificamente riservati all'esercizio delle scommesse, nonché esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati. b) riconduzione di tutte le altre attività spettacolistiche nel regime Iva ordinario. E' soggetto d'imposta chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR ovvero esercita case da gioco. La base imponibile è costituita dall'importo dei singoli titoli di accesso venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione del posto o dal prezzo comunque corrisposto per assistere o partecipare agli intrattenimenti ed alle altre attività elencati nella tariffa, al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, l'opera di razionalizzazione potrà avere benefici effetti non solo in termini gestionali per l'Amministrazione finanziaria ma anche per i contribuenti, i quali avranno così un'unica fonte di riferimento per quanto riguarda la normativa in questione e in particolare per le imposte direttamente connesse con le richieste di servizi resi dalla pubblica amministrazione o comunque riconducibili, sia pure indirettamente, ad un analogo presupposto impositivo unitario.

Dalla formulazione letterale della disposizione e dalla stessa relazione non appare, peraltro, chiaro se la razionalizzazione e la concentrazione delle imposte sopra richiamate sarà operata mediante la soppressione delle medesime e la contestuale introduzione di una nuova ed unica imposta sui servizi, come potrebbe far intendere la rubrica dell'articolo, ovvero attraverso la razionalizzazione e l'armonizzazione della disciplina delle imposte stesse.

Va comunque osservato che, tenuto conto della diversità dei presupposti e della struttura delle imposte sopra richiamate, non appare del tutto chiaro, in assenza di specifici principi e criteri direttivi al riguardo, quali saranno gli elementi caratterizzanti del sistema di imposizione sui servizi di cui la disposizione in esame prospetta l'introduzione.

Si segnala inoltre che il **D.Lgs. n. 23 del 2011** sul **federalismo fiscale municipale** ha disciplinato l'**assetto delle competenze fiscali tra Stato ed enti locali**, a decorrere, in una prima fase di avvio triennale, dal 2011, e poi a regime a decorrere dal 2014, con l'introduzione, in sostituzione di tributi vigenti, dell'imposta municipale (IMU). La nuova disciplina incide quindi su alcune delle disposizioni sopra richiamate nei termini di seguito indicati.

In sintesi, dal **2011** vengono attribuiti ai **Comuni**:

- l'intero gettito dell'Irpef sui redditi fondiari (escluso il reddito agrario) e quello relativo alle **imposte di registro e bollo sui contratti di locazione immobiliare**;

- una quota, pari al **30%**, del gettito delle **imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento immobiliare** ed una quota, pari al **21,7% nel 2011** ed al **21,6% dal 2012**, del gettito della **cedolare secca sugli affitti**, che **assorbe anche le imposte di registro e bollo** sui contratti; l'intero gettito relativo alle imposte ipotecarie e catastali versate in corrispondenza di atti soggetti ad IVA rimane peraltro attribuito allo Stato.

I gettiti in questione affluiscono ad un Fondo sperimentale di riequilibrio, di durata triennale, finalizzato a realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione dei gettiti medesimi ai Comuni.

Vengono inoltre modificate le aliquote di tassazione delle transazioni immobiliari, che sono individuate al 2 per cento nel caso di prima casa di abitazione ed al 9 per cento nelle restanti ipotesi (le attuali aliquote sono stabilite rispettivamente al 3 ed al 10 per cento, comprese alcune imposte indirette che vengono eliminate). Le **nuove aliquote dell'imposta di registro sostituiscono** inoltre, a decorrere dal **2014** – data di entrata in vigore delle stesse – **l'imposta di bollo** e le **imposte ipocatastali**, nonché i tributi speciali e le **tasse ipotecarie**.

A decorrere dal **2014**, in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili e dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali dovuta per i redditi fondiari relativi ai beni non locati attribuite ai Comuni, si applicano le seguenti forme di prelievo:

- a) l'imposta municipale propria (IMU);
- b) l'imposta municipale secondaria.

Ai comuni spetta inoltre una **compartecipazione** pari al trenta per cento dei tributi applicati ai trasferimenti immobiliari. Dal 2014 **l'imposta di registro** si applica nella misura del 9 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (compresa la rinuncia agli stessi), ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed ai trasferimenti coattivi. Se il trasferimento investe case di abitazione, diverse da immobili signorili, ville e castelli, la misura dell'aliquota è pari al 2 per cento, al ricorrere delle condizioni di legge, ferma restando una misura minima di imposta pari a 1000 euro.

Il D.Lgs. reca infine specifiche norme per le regioni a statuto speciale.

Occorrerebbe pertanto introdurre una disposizione di coordinamento con il d.lgs. n. 23 del 2011, con particolare riferimento alle modalità di sostituzione del gettito attribuito dal d.lgs. ai comuni con una quota della nuova imposta sui servizi, anche in considerazione di quanto previsto dal successivo articolo 8 del presente disegno di legge, che fa salve eventuali anticipazioni del federalismo fiscale.

Articolo 5 (Accisa)

1. La riforma del sistema dell'accisa è improntata a criteri di efficienza e ottimalità. In particolare, 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. Il coordinamento con le altre forme di imposizione, inoltre, evita gli effetti viziosi di moltiplicazione dell'imposta.

L'**articolo 5** concerne il riordino della disciplina delle **accise**, prospettando:

- la graduale **rimodulazione** delle **aliquote** delle singole accise;
- il **coordinamento** delle medesime aliquote con l'IVA, al fine di ridurre l'incidenza sui "prodotti essenziali" e la duplicazione dell'imposizione;
- la **correzione degli effetti esterni negativi** dell'imposizione su ambiente, salute e benessere.

Appare opportuno ricordare, in via preliminare, che la disciplina delle accise è oggetto di **armonizzazione comunitaria**, ai sensi **dell'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'unione europea (TFUE)**^[15] in quanto funzionale al conseguimento dell'obiettivo della effettiva abolizione delle frontiere fiscali, principio alla base della politica fiscale e doganale dell'Unione europea.

L'**articolo 112 del TFUE** esclude le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette dall'obbligo di preventiva approvazione da parte del Consiglio (su proposta della Commissione) per l'introduzione di misure nazionali di esonero e rimborso all'esportazione negli altri Stati membri, nonché di tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri.

L'**articolo 7 della legge delega della riforma fiscale del 2003** (legge n. 80/2003), accanto ai principi di efficienza e ottimalità, improntava la riforma del sistema dell'accisa anche a quello di semplificazione. Venivano elencati ulteriori criteri direttivi di esercizio della delega, tra i quali:

- la salvaguardia della salute e dell'ambiente privilegiando l'utilizzo di prodotti ecocompatibili;
- l'eliminazione graduale degli squilibri fiscali esistenti tra le diverse zone del Paese e la previsione di un'aliquota di accisa sugli oli minerali da riscaldamento diversificata, correlata alla quantità di consumi, tale da consentire la riduzione dell'incidenza nelle aree climaticamente svantaggiate, e di un'aliquota di accisa sugli oli minerali diversificata per le isole minori, compatibilmente con la disciplina comunitaria;
- la previsione di nuove figure di responsabili solidali per il pagamento dell'accisa;
- la revisione delle agevolazioni, in modo da ridurre l'incidenza dell'accisa sui servizi e sui prodotti essenziali e previsione di forme di partecipazione degli enti territoriali alla gestione stessa delle agevolazioni nell'ambito di quote assegnate ovvero di stanziamenti previsti;
- lo snellimento degli adempimenti e delle procedure anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici;
- il coordinamento dell'attività di controllo posta in essere da soggetti diversi.

Nonostante il legislatore non abbia effettuato una revisione organica del sistema delle accise con apposito decreto delegato, il **D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504** – recante il *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico delle Accise - TUA)* è stato progressivamente **modificato**, in parte nel senso voluto dalla delega del 2003, anche in occasione del recepimento delle norme varate nel tempo in sede europea.

L'evoluzione della disciplina comunitaria e nazionale in materia di accise

Dalla natura di "imposte armonizzate" delle accise discende una disciplina complessa e stratificata, costituita da norme comunitarie e nazionali, queste ultime di rango primario e secondario.

In primo luogo, si ricorda che le **direttive 92/12 e 92/108** hanno introdotto, dal 1° gennaio 1993 un regime generale per la detenzione, la circolazione e il controllo dei prodotti soggetti ad accise. Sempre nel 1992, con le **direttive 92/78, 92/79, 92/80, 92/81, 92/83, 92/84 e con la decisione 92/150**, si è provveduto, per l'alcool e le bevande alcoliche, le sigarette e il tabacco e gli oli minerali, all'armonizzazione minima delle strutture nazionali delle accise (base imponibili, modalità di riscossione, esenzioni, condizioni di pagamento) e alla fissazione di aliquote minime. Le direttive sopra richiamate hanno fatto salvo il generale potere impositivo degli stati membri sugli oli minerali, gli alcoli e i tabacchi, esercitabile mediante la previsione di eventuali imposizioni aggiuntive su tali prodotti, al fine di soddisfare specifiche finalità (ad esempio, di protezione dell'ambiente, di politica energetica, di natura congiunturale).

La **legge 29 ottobre 1993, n. 427** ha armonizzato la disciplina nazionale delle principali imposte di fabbricazione e di consumo con quella di altri Stati membri, recependo la disciplina comunitaria. La legge n. 427/1993 ha consentito di distinguere un nucleo fondamentale di accise "armonizzate" (su oli minerali, alcolici e tabacchi lavorati) per le quali sono state introdotte regole generali sulla detenzione, la circolazione e i controlli, e un gruppo di accise "non armonizzate", con il mantenimento della disciplina nazionale già vigente, con la modifica delle norme precedenti o l'introduzione *ex novo* di forme di imposizione (rispettivamente, l'imposta di consumo sull'energia elettrica, l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi e i contributi di riciclaggio).

Successivamente, la materia delle accise è stata ricollocata entro un apposito Testo Unico, di cui al **D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504** (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative; Testo Unico delle Accise - TUA).

La **direttiva 2003/96/CE**, che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, anche al fine di recepire il **protocollo di Kyoto**, ha ampliato l'ambito delle accise armonizzate, al fine di estenderlo in generale a tutti i "prodotti energetici" (tra cui il gas naturale) e l'elettricità, introducendo dunque livelli minimi di tassazione anche per i suddetti prodotti. Di conseguenza, con il **D.Lgs. n. 26/2007**, di recepimento della direttiva 2003/96/CE, il TUA è stato oggetto di profonde modifiche.

Una complessiva rifusione delle norme sul regime generale delle accise – anche a seguito della stratificazione della normativa comunitaria succedutasi nell'arco di quasi vent'anni - è stata da ultimo operata con la **direttiva 2008/118/CE**, relativa al regime generale sui prodotti soggetti ad accisa, che ha abrogato la citata direttiva 92/12/CEE.

I beni interessati dal provvedimento sono:

- prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE;
- alcole e bevande alcoliche di cui alle direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE;
- tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE.

Questi prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

- della loro fabbricazione, compresa, se applicabile, l'estrazione, nel territorio della Comunità;
- della loro importazione nel territorio della Comunità.

Le accise divengono esigibili al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo. Il debitore dell'accisa è generalmente il depositario autorizzato o il destinatario registrato. I prodotti sottoposti ad accisa che sono stati immessi in consumo possono essere oggetto di rimborso o sgravio alle condizioni stabilite dagli Stati membri e sono esentati dal pagamento dell'accisa quando sono destinati a particolari utilizzi (nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari; da organizzazioni internazionali; dalle forze armate di qualsiasi Stato; nel quadro di un accordo concluso con paesi terzi o organizzazioni internazionali).

Gli Stati membri possono anche esentare dal pagamento dell'accisa i prodotti sottoposti ad accisa venduti nei punti di vendita in esenzione da imposte (qualsiasi esercizio situato in un aeroporto o in un porto, autorizzato a effettuare vendite esenti da imposta ai viaggiatori che lasciano il territorio della Comunità) e trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori che si recano in un territorio terzo o in un paese terzo per via aerea o via mare.

Le accise sono esigibili unicamente nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati da un privato. Per determinare se i prodotti sottoposti ad accisa siano destinati all'uso personale di un privato, gli Stati membri tengono segnatamente conto dei seguenti elementi:

- lo status commerciale del detentore dei prodotti;
- il luogo in cui si trovano i prodotti;
- qualsiasi documento relativo ai prodotti;
- la natura dei prodotti;
- la quantità dei prodotti.

Se i prodotti sottoposti ad accisa destinati al consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro, essi sono sottoposti ad accisa e l'accisa diventa esigibile in quest'ultimo Stato membro. Le accise pagate nel primo Stato membro possono essere rimborsate. In caso di vendita a distanza da uno Stato membro verso un altro Stato membro, il venditore deve pagare l'accisa nello Stato membro di destinazione.

La direttiva 92/12/CEE stabiliva che i prodotti soggetti ad accisa circolanti in regime sospensivo fra i territori dei vari Stati membri fossero scortati da un "documento di accompagnamento", emesso dallo speditore. L'art. 21 della direttiva 2008/118/CE specifica ora che la circolazione in regime sospensivo abbia luogo sotto la scorta di un **documento amministrativo elettronico**. L'informatizzazione del sistema è funzionale a permettere alle autorità competenti di seguire i movimenti dei prodotti sottoposti ad accisa e di monitorare la circolazione di questi ultimi quando circolino in sospensione dall'accisa.

Gli Stati membri possono inoltre prescrivere che i prodotti sottoposti ad accisa siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento utilizzati a fini fiscali nel momento in cui sono immessi in consumo nel loro territorio o, in alcuni casi specifici, quando entrano nel loro territorio. Per garantire il pagamento dell'accisa in caso di mancato appuramento della circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa, le autorità competenti dello Stato membro di spedizione potranno richiedere una garanzia a copertura dei rischi inerenti alla circolazione in sospensione dall'accisa, la quale è prestata dal depositario autorizzato speditore o dallo speditore registrato o (se lo Stato membro di spedizione lo consente), da un altro soggetto che interviene nella circolazione, alle condizioni fissate dagli Stati membri.

Il recepimento della disciplina comunitaria è stato effettuato con il **D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48**, che ha sostituito o modificato numerose disposizioni contenute nel Testo Unico Accise, con specifico riguardo a quelle relative:

- a) ai soggetti obbligati. In particolare, le vigenti figure dell' "operatore professionale" registrato e non registrato vengono sostituite dalla figura del destinatario registrato (anche occasionale); viene introdotta la figura dello speditore registrato, soggetto che - previa autorizzazione - può spedire, ma non detenere prodotti in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica dei medesimi;
- b) alla nozione di "perdita irrimediabile" e "distruzione totale" dei prodotti in sospensione d'accisa, ai fini del riconoscimento dell'abbuono d'imposta;
- c) all'adozione del documento amministrativo elettronico, destinato sostituire il documento amministrativo di accompagnamento cartaceo;
- d) alla circolazione di prodotti già immessi in consumo in un altro Stato Membro;
- e) alla espresa disciplina delle irregolarità nella circolazione di prodotti già immessi in consumo in un altro Stato Membro, volta a stabilire le ipotesi in cui l'accisa debba essere riscossa nel territorio nazionale;
- f) al termine di decadenza previsto per la richiesta di rimborso dell'accisa quando risulti indebitamente pagata.

Tra le principali modifiche apportate al TUA, viene segnalato infine l'inserimento organico, in un'apposita nuova partizione (Capo III-*bis*), della disciplina sui tabacchi lavorati, nonché per esigenze di completezza ed organicità del medesimo testo unico l'introduzione, nel titolo III (Altre imposizioni indirette), delle disposizioni riguardanti l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi. L'articolo 2 del decreto legislativo reca le disposizioni transitorie volte al progressivo adeguamento alle disposizioni europee.

In materia di tabacchi lavorati, il D.Lgs. 31 marzo 2011 n. 57 ha attuato nell'ordinamento la direttiva 2010/12/UE, che ha modificato le direttive 92/79/CEE, 92/80/CEE, 95/59/CE e 2008/118/CE per quanto concerne la struttura e le aliquote delle accise che gravano sui tabacchi lavorati; come emerge dai considerando, tale direttiva risponde alla necessità di garantire il corretto funzionamento del mercato interno ed assicurare, al contempo, un livello elevato di protezione della salute, come richiesto dall'articolo 168 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Tra le novità più significative delle norme europee (nonché della disciplina italiana di recepimento) si segnalano:

- l'individuazione del "prezzo medio ponderato di vendita al minuto" dei tabacchi lavorati quale criterio cui agganciare l'accisa dovuta su detti prodotti;
- la progressiva crescita della misura dell'accisa globale.

Oltre al recepimento delle disposizioni comunitarie, gli interventi legislativi più recenti in materia di accisa hanno prevalentemente modificato il *quantum* dell'accisa dovuta su alcuni prodotti (in particolare, tabacchi e oli minerali). Per quanto riguarda le aliquote vigenti sui prodotti più diffusi, si vedano *infra* le apposite tabelle.

Da ultimo, si ricorda che l'**articolo 2, comma 3 del D.L. 138/2011** ha conferito al direttore generale dell'Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato un'ampia potestà di proporre al Ministro dell'economia e delle finanze l'aumento dell'aliquota di base dell'imposta di consumo sulle sigarette.

L'**articolo 5** in commento, tra i principi e i criteri direttivi per l'esercizio della delega indica anzitutto **l'efficienza e l'ottimalità dell'imposizione**.

La portata dei criteri in questione non appare chiara, anche per l'assenza nella relazione di ulteriori elementi al riguardo; né soccorre in merito la relazione illustrativa, secondo cui la riforma si uniformerà anche a criteri di maggiore funzionalità (tra cui la graduale modulazione delle aliquote di accisa applicate a prodotti che risultino indispensabili al soddisfacimento delle esigenze primarie degli individui).

In secondo luogo, viene prospettata la graduale **rimodulazione** delle **aliquote** delle singole accise.

Si osserva che la disposizione non specifica in base a quali criteri e con quale misura si dovrà effettuare tale rimodulazione.

La relazione illustrativa specifica in merito che tale rimodulazione sarà effettuata nei limiti consentiti dalla normativa europea in materia, relativi anche al rispetto dei previsti livelli minimi di tassazione.

Di seguito sono illustrate le **misure dell'accisa e delle imposte di consumo** applicabili^[16] ai **prodotti di uso comune** soggetti a tale forma di imposizione.

PRODOTTI ENERGETICI		
Prodotto	Carburazione	Combustione per riscaldamento
Benzina	€ 613,20 per mille litri ^[17]	
Gasolio o oli da gas	€ 472,20 per mille litri ^[18]	€ 403,21391 per mille litri ^[19]
Gas di petrolio liquefatti (GPL)	€ 227,77 per mille kg. ^[20]	€ 189,94458 per mille kg. ^[21]

GAS NATURALE			
Prodotto	Carburazione	Combustione per usi industriali	Combustione per usi civili ^[22]
Gas naturale	€ 0,00291 ^[23] al m ³	€ 0,012498 ^[24] al m ³	consumi fino a 120 m ³ annui: € 0,044 per m ³ consumi sup. a 120 m ³ annui e fino a 480 m ³ : € 0,175 per m ³ consumi sup. a 480 m ³ annui e fino a 1560 m ³ : € 0,170 per m ³ . consumi superiori a 1560 m ³ annui: € 0,186 per m ³
Gas naturale territori di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 217 del 6 marzo 1978, (t.u. leggi sul Mezzogiorno)			consumi fino a 120 m ³ annui: € 0,038 per m ³ consumi sup. a 120 m ³ annui e fino a 480 m ³ : € 0,135 per m ³ consumi sup. a 480 m ³ annui

		e fino a 1560 m ³ : € 0,120 per m ³ . consumi superiori a 1560 m ³ annui: € 0,150 per m ³
--	--	---

ENERGIA ELETTRICA	
Abitazioni	€ 0,004700 per ogni kWh ^[25]
Luoghi diversi da abitazioni	€ 0,00310 per ogni kWh ^[26]

ALCOLE E BEVANDE ALCOLICHE	
Alcol etilico	€ 800,01 per ettolitro anidro ^[27]
Birra	€ 2,35 per ettolitro e per grado plato ^[28]
Vino	€ 0 ^[29]
Prodotti alcolici intermedi	€ 68,51 per ettolitro ^[30]

L'allegato C-*bis* al disegno di legge in esame, nell'operare la ricognizione delle agevolazioni fiscali vigenti, reca una sezione concernente le vigenti agevolazioni in materia di accisa.

Le principali **agevolazioni** in materia di accise sui **prodotti energetici** sono connesse a **particolari impieghi** dei prodotti tassati in rapporto ai **soggetti** che consumano tali prodotti e alle **zone geografiche** del Paese in cui tali prodotti sono consumati.

A titolo esemplificativo, in questa sede si ricordano le misure agevolate di accisa su benzina e gasolio:

- utilizzati per l'azionamento delle autovetture da noleggio da piazza (compresi i motoscafi per alcune località)^[31]: rispettivamente, euro 359,00 ed euro 330,00 per mille litri;
- utilizzati per l'azionamento delle autoambulanze, destinate al trasporto degli ammalati e dei feriti di pertinenza di vari enti di assistenza e pronto soccorso, da determinare con provvedimento dell'Amministrazione finanziaria: rispettivamente, euro 359,00 ed euro 330,00 per mille litri^[32];

Di recente, la legge finanziaria 2009 (articolo 2 della legge n. 203 del 2008) ha introdotto a regime alcuni benefici che venivano in precedenza prorogati annualmente. Si tratta, in particolare delle agevolazioni fiscali in materia di:

- accisa sul gas metano per gli utilizzatori industriali, termoelettrici esclusi, con consumi superiori a 1.200.000 metri cubi annui (grandi consumatori) (articolo 2, comma 11 della richiamata legge finanziaria 2009);
- accisa sul gasolio e GPL per riscaldamento impiegati in zone montane ed in altri specifici territori nazionali (articolo 2, comma 12);
- credito d'imposta sulle reti di teleriscaldamento alimentate con biomassa ovvero con energia geotermica, di cui all'articolo 6 del D.L. n. 356 del 2001 (articolo 2, comma 12).

La norma prevede poi il **coordinamento** delle **aliquote rimodulate** con l'**imposta sui consumi**, disposizione che appare strettamente connessa all'ultimo periodo dell'articolo in esame, il quale precisa che il coordinamento delle accise con le altre imposte indirette dovrebbe evitare "gli effetti viziosi di moltiplicazione dell'imposta".

L'articolo 3, comma 1, lettera *b*) del provvedimento, nell'illustrare i principi e i criteri direttivi cui il legislatore deve adeguarsi nella riforma dell'IVA, menziona specificamente il coordinamento dell'imposta con il sistema dell'accisa, in modo da ridurre gli effetti di duplicazione.

La relazione illustrativa motiva la necessità di un coordinamento con il sistema dell'accisa con l'obiettivo di evitare gli effetti di parziale duplicazione giuridica ed economica, che potrebbero derivare dalla disciplina vigente in materia di determinazione della base imponibile.

Al riguardo si ricorda che, fra gli oneri che concorrono a formare la base imponibile IVA, rientrano anche quelli tributari e contributivi (articolo 13 e 15 del D.P.R. n. 633/72) tra i quali, appunto, le accise.

Appare opportuno ricordare inoltre che l'inclusione delle accise e delle altre imposte nella base imponibile IVA è infatti espressamente prevista dalla disciplina comunitaria. In particolare, ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, nella base imponibile IVA si devono comprendere "le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto".

I decreti legislativi delegati dovranno operare rimodulando le aliquote e coordinandole con l'IVA in modo da **ridurne l'incidenza sui prodotti essenziali** e **correggerne gli effetti esterni** negativi su **ambiente, salute e benessere**.

Dalla lettera della norma non appare del tutto chiaro quali siano i prodotti "essenziali".

In tal senso, la relazione illustrativa specifica che la riforma del sistema dell'accisa sarà finalizzata ad una revisione della **tassazione** che **orienti i consumi** in modo da **disincentivare l'utilizzo dei prodotti** sottoposti ad accisa **non funzionali** al perseguimento degli obiettivi di **salvaguardia dell'ambiente**, consentendo al contempo un maggior benessere della collettività.

L'ultimo periodo dell'articolo 5 prevede che il coordinamento con altre forme impositive "evita gli effetti viziosi di moltiplicazione delle imposte".

Sotto il profilo formale, si segnala che sembrerebbe opportuno formulare l'ultimo periodo dell'articolo 5 secondo modalità prescrittive - proprie di una proposizione normativa - in luogo della forma assertiva.

La relazione illustrativa specifica che la più efficace razionalizzazione dell'applicazione delle varie forme di tassazione è finalizzata ad **evitare**, laddove consentito dal diritto dell'Unione europea, la **sovrapposizione di più imposte su di un medesimo prodotto**.

Su un piano generale, si osserva che la formulazione dell'intero articolo appare generica e non del tutto chiara, in particolare sotto il profilo della necessaria individuazione di criteri e principi che devono presiedere all'esercizio della delega. Si valuti in proposito l'opportunità di inserire nel testo della proposta alcune precisazioni effettuate dalla relazione illustrativa.

Documenti all'esame delle istituzioni dell'Unione europea
(a cura dell'Ufficio Rapporti con l'Unione europea)

La Commissione europea ha presentato, il 13 aprile 2011, una proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (COM(2011)169). In base alla proposta le imposte sull'energia vigenti sarebbero divise in due componenti:

una basata sulle emissioni di CO₂ rilasciate dal prodotto energetico, che ammonterebbe a 20 euro per tonnellata di CO₂;

un'altra basata sul contenuto energetico (energia effettiva generata dal prodotto misurata in gigajoule (GJ)).

La proposta prospetta altresì:

- la revisione dei **livelli minimi di imposizione**, in particolare per garantire che riflettano le emissioni di CO₂ e il potere calorifico netto in modo uniforme per le diverse fonti di energia, se necessario prevedendo periodi transitori. Le **aliquote minime** applicabili alla tassazione generale del consumo di energia andrebbero inoltre adeguate **automaticamente**, a intervalli regolari, per tenere conto dell'evoluzione del loro valore reale, al fine di preservare il livello attuale di armonizzazione
- l'abolizione della possibilità per gli Stati membri di applicare un trattamento fiscale distinto per il gasolio usato come carburante per usi commerciali o per usi non, che non sarebbe più compatibile con l'esigenza di migliorare l'efficienza energetica e di affrontare il crescente impatto dei trasporti sull'ambiente.
- l'**abolizione** della vigente **distinzione tra usi commerciali e usi privati** dei prodotti energetici utilizzati per riscaldamento e dell'elettricità
- l'introduzione di un **credito d'imposta** relativo alla tassazione legata al CO₂ per gli impianti appartenenti a settori o sottosectori considerati esposti a un rischio significativo di **rilocalizzazione del carbonio**;
- il mantenimento della facoltà degli stati membri di applicare **più di un'imposta** sul consumo di energia e di stabilire esenzioni o riduzioni di imposta a vantaggio dei **nuclei familiari e delle organizzazioni caritative** per ragioni di ordine sociale;
- la progressiva riduzione della possibilità di concedere **esenzioni o riduzioni per il gas naturale e il GPL**, non essendo energie da fonti rinnovabili, e di applicare un livello di tassazione inferiore al carburante per motori consumato dai taxi;
- la limitazione della facoltà degli Stati membri di applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati nei lavori nei settori dell'**agricoltura, dell'orticoltura o della piscicoltura, e della silvicoltura** nella misura necessaria ad evitare il rischio di rilocalizzazione del carbonio;
- eliminare l'opzione, per gli Stati membri, di prevedere un'esenzione o una riduzione fiscale per i **biocarburanti**, riconoscendo nelle norme generali della direttiva le specificità dei carburanti costituiti interamente o in parte da biomassa o prodotti ottenuti dalla biomassa, in termini sia di contributo al bilancio di CO₂ sia del loro minore contenuto di energia per unità quantitativa rispetto ai combustibili fossili concorrenti.

La proposta sarà esaminata da Consiglio e Parlamento europeo secondo una procedura legislativa speciale (con mera consultazione del Parlamento europeo e deliberazione all'unanimità in seno al Consiglio).

Articolo 6 **(Graduale eliminazione dell'imposta regionale** **sulle attività produttive)**

1. Il Governo è delegato ad emanare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile.

L'**articolo 6** conferisce al Governo una specifica delega per la **graduale eliminazione dell'IRAP** (imposta regionale sulle attività produttive), a tal fine indicando come **prioritaria l'esclusione** dalla base imponibile del **costo del lavoro**.

Con formulazione analoga, l'articolo 8 della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, richiedeva la **graduale eliminazione dell'imposta**, partendo dall'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile; era specificato che nell'attuazione della delega si sarebbe data precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza di esso rispetto agli altri costi, e con semplificazione della base imponibile. Come si vedrà *infra*, anche la riforma del federalismo fiscale (prospettata dalla legge 42/2009 e dai decreti legislativi di attuazione) manifesta l'intento del legislatore di sopprimere gradualmente l'imposta.

Al riguardo, la relazione illustrativa specifica che tale previsione si colloca in linea con gli interventi che, a partire dal 2004, hanno gradualmente ridotto la base imponibile IRAP sul costo del lavoro; si specifica inoltre che essa andrà coordinata con le recenti disposizioni che prevedono una graduale riduzione dell'imposta (articolo 40 del D.L. 78/2010 e articolo 5 del d.lgs. n. 68/2011 in materia di federalismo fiscale cd. "regionale").

IRAP: disciplina vigente

L'**Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP** è un'imposta a carattere reale, istituita e disciplinata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446[33], emanato in base alla delega conferita con l'articolo 3, commi 143 e seguenti, della legge n. 662/1997, in sostituzione di numerosi altri tributi.

Presupposto d'imposta (articolo 2 del D.Lgs. 446/1997) è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Anche l'attività così esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce presupposto di imposta.

Soggetti passivi sono infatti le persone fisiche, le società e gli enti (privati e pubblici) che esercitano la suddetta attività (articolo 3).

La base imponibile (articolo 4) è il **valore della produzione netta** realizzato nel territorio di ciascuna regione, che viene determinato secondo regole differenziate per tipi di attività e soggetti passivi.

Per quanto riguarda l'**attività di impresa**, il valore della produzione netta è dato dalla differenza tra proventi e costi della cd. "gestione ordinaria" (rispettivamente, i valori da inserire nel conto economico ai sensi delle lettere A e B dell'articolo 2425 c.c), fatto salvo il costo del personale e alcune partite espressamente indicate. L'imposta dunque non colpisce i componenti positivi e negativi della gestione finanziaria (lettera C dell'articolo 2425 c.c. tra cui, in particolare, gli interessi) né quelli afferenti alla "gestione straordinaria" (lettera D).

Non si considerano comunque in deduzione, tra l'altro, le spese per il personale dipendente e assimilato (anche se classificate in voci diverse dalla lettera B dell'articolo 2425 del codice civile), la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, le perdite su crediti e l'ICI - imposta comunale sugli immobili.

Sono previste regole specifiche di determinazione dell'imponibile per le imprese che operano nel **settore bancario e assicurativo**, alle quali si applica anche un'aliquota più elevata di quella ordinaria. Anche per i produttori agricoli titolari di reddito agrario la legge prescrive apposite regole di determinazione dell'imponibile.

Per i **lavoratori autonomi**, la base imponibile è determinata dalla differenza tra i compensi percepiti e i costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi (articolo 8 del d.lgs. 446/1997).

Per gli **enti privati non commerciali** (articolo 10, comma 1) che non svolgono attività commerciale anche in via secondaria, l'imponibile è pari al totale dei compensi per lavoro dipendente, assimilato od autonomo occasionale, calcolato con il criterio della **competenza** (criterio cd. "retributivo"). Qualora l'ente svolga anche attività commerciale (articolo 10, comma 2) si applica, per la parte di attività avente detta natura, il calcolo dell'imponibile avviene secondo quanto già specificato per le imprese commerciali.

Le norme sugli enti non commerciali si estendono agli organi e alle amministrazioni dello Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e agli enti pubblici non commerciali. Ove le predette amministrazioni svolgano anche attività commerciali, possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività.

L'articolo 11 del decreto legislativo n. 446/1997 reca disposizioni in materia di **deduzioni** IRAP ai fini della determinazione della base imponibile. Nel dettaglio sono previste alcune deduzioni generali, il cui importo è stabilito per scaglioni di valore netto di produzione, e ulteriori deduzioni di natura più specifica che spettano in presenza di determinate condizioni o requisiti (quali, ad esempio, il numero dei lavoratori dipendenti).

L'imposta è dovuta per periodi di imposta - a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma - determinati secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi. L'ammontare da versare si ottiene applicando alla base imponibile l'aliquota di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 446/1997.

In particolare, **l'aliquota ordinaria** (inizialmente fissata al 4,25 per cento) ammonta al **3,9 per cento**.

Sono previste le seguenti speciali misure di aliquota:

- a) ai soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l'aliquota del 4,20 per cento (così modificata dall'articolo 23, comma 5 del D.L. "manovra", 98/2011);
- b) a banche, enti e società finanziari si applica l'aliquota del 4,65 per cento (così modificata dall'articolo 23, comma 5 del D. L. "manovra", 98/2011);
- c) alle imprese di assicurazioni si applica l'aliquota del 5,90 per cento (così modificata dall'articolo 23, comma 5 del D. L. "manovra", 98/2011);
- d) ai soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi si applica un'aliquota è stabilita nella misura dell'1,9%.

Nei confronti delle pubbliche amministrazioni, relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciali, si applica l'aliquota dell'8,5 per cento.

Per il potere delle Regioni di modificare le aliquote IRAP si veda *infra*, al paragrafo *La natura erariale dell'IRAP e il tributo nell'ottica del federalismo fiscale*.

La disciplina dell'IRAP ha subito sostanziali modifiche durante la XV legislatura; gli interventi normativi in materia hanno tra l'altro riguardato l'aliquota ordinaria di imposta, la determinazione del valore netto di produzione, il recupero a tassazione delle deduzioni extracontabili e la determinazione della base imponibile. In rapporto a tale ultimo intervento, la legge finanziaria 2007 (articolo 1, commi da 266 a 269, della l. n. 296/2006) al fine di ridurre il cd "cuneo fiscale" ha introdotto all'articolo 11 del D.Lgs. 446/1997 specifiche deduzioni IRAP per le ipotesi di assunzione di lavoratori impiegati nelle regioni del Mezzogiorno e di impiego di donne lavoratrici.

Per quanto riguarda gli interventi operati durante la presente legislatura, si segnala che in deroga alla regola generale di indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, l'articolo 6 del decreto-legge n. 185/2008 (convertito dalla legge n. 2 del 2009) ha previsto una parziale deducibilità ai fini IRES e IRPEF (nella misura del 10 per cento) dell'imposta regionale sulle attività produttive, riferibile alla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, nonché alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti *ex lege*.

Da ultimo, il già citato articolo 23, comma 5 del D. L. 98 del 2011 ha rideterminato le aliquote (cfr. *supra*) IRAP applicabili a determinate categorie di imprese.

Profili di costituzionalità e di compatibilità con le norme europee

La dottrina e la giurisprudenza nel tempo hanno dibattuto la natura e le caratteristiche dell'IRAP, sia sotto il profilo della compatibilità costituzionale e comunitaria del tributo, sia in rapporto alla riforma in senso federalista del sistema fiscale (per approfondimenti sul federalismo fiscale, si veda la scheda di lettura dell'articolo 1 del provvedimento in esame).

All'introduzione del tributo nell'ordinamento, la dottrina ha infatti espresso dubbi sulla compatibilità costituzionale dello stesso, specialmente per la supposta irragionevolezza della tassazione in capo al titolare di attività produttive su una ricchezza altrui, nonché per la tassabilità di soggetti in perdita e l'equiparazione tra impresa e lavoro professionale.

La Corte Costituzionale, con la **sentenza n 156 del 2001** ha ritenuto non fondate le censure basate sul presunto contrasto con gli articolo 3 e 53 Cost.; essa ha infatti argomentato che è compito del legislatore desumere i fatti espressivi di capacità contributiva "da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza", quindi non solo dal reddito individuale. La scelta della base imponibile IRAP non è dunque irragionevole o contraria all'articolo 53 Cost.

Nel caso dell'IRAP il legislatore, infatti, nell'esercizio di tale discrezionalità ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Sotto il diverso profilo della compatibilità comunitaria, la **Corte di giustizia UE** ha escluso la contrarietà delle norme in materia di IRAP con la disciplina europea in materia di IVA (articolo 33

della Sesta Direttiva, ora rifiuta nella direttiva 2006/112/CE), in quanto l'IRAP non costituisce una forma di ulteriore prelievo sulla cifra d'affari avente le caratteristiche essenziali dell'IVA (vietato dalla disciplina europea). Secondo la Corte, infatti, si tratta di due imposte aventi presupposti diversi: l'IRAP non è proporzionale al prezzo di beni e servizi forniti, né è una forma di prelievo concepita per "traslarsi" sul consumatore finale, in quanto non è neutrale rispetto ai soggetti passivi.

La natura erariale dell'IRAP e il tributo nell'ottica del federalismo fiscale.

Dottrina e giurisprudenza hanno nel tempo dibattuto sulla natura di tributo erariale o di "tributo proprio regionale" dell'imposta regionale sulle attività produttive. Detta forma di prelievo svolge infatti funzioni essenziali nel quadro del finanziamento delle funzioni regionali, stante l'ampiezza della platea dei contribuenti e la conseguente entità del gettito ricavato. Sia nel sistema antecedente alla legge 42/2009, sia nel quadro del federalismo fiscale "a regime" – prospettato dal D.Lgs. 68/2011 – l'IRAP svolge un ruolo chiave nell'alimentazione della spesa sanitaria^[34], accanto ad altre fonti di finanziamento fiscali e non.

Si ricorda preliminarmente che, ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. 446/1997, l'IRAP è **dovuta alla regione** nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

All'indomani della novella del Titolo V della Costituzione, si sono registrati numerosi interventi regionali, volti ad intervenire soprattutto sull'IRAP sulla base dell'ipotizzata propria titolarità sia del gettito dell'imposta, che di pur limitati poteri di gestione della stessa, riconosciuti dalla sentenza della Consulta n. 138/1999, precedente la novella costituzionale.

L'interpretazione è stata rigettata dalla Corte costituzionale che, a partire dalla **sentenza n. 296/2003**, ha indicato l'IRAP come **tributo proprio dello Stato**, affermando chiaramente che la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi «tributo proprio della Regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. La disciplina sostanziale dell'imposta non è dunque oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e).

Gli interventi della Corte sulla normativa (statale e regionale) riguardante tributi il cui gettito è attribuito alle autonomie territoriali e che sono legittimate - dalla stessa normativa statale di riferimento - a modulare in parte o in *toto* il tributo in funzione delle diverse situazioni hanno dunque confermato il buon titolo dell'intervento statale ed a censurare invece l'intervento regionale esorbitante.

Per ovviare alla situazione determinatasi a seguito del suddetto orientamento espresso dalla Corte costituzionale, la **legge finanziaria 2004** (articolo 2, commi 21 e 22 della legge n. 350 del 2003) ha concesso la **sanatoria** per le disposizioni adottate dalle medesime regioni in materia di tassa automobilistica e di IRAP, in difformità dai poteri attribuiti in materia dalla normativa statale, conferendo ad esse temporanea efficacia e prescrivendo che le regioni debbano rendere conformi alla normativa statale le disposizioni adottate relativamente alla tassa automobilistica^[35]. L'applicazione delle norme regionali emanate in difformità è stata da ultimo **prorogata** – secondo il

combinato disposto del D. L. 225/2010 (c.d. "milleproroghe", tabella allegata all'articolo 1) e del DPCM 25 marzo 2011 - **al 31 dicembre 2011**.

L'articolo 1, comma 43, della **legge finanziaria 2008** (legge n. 244 del 2007) aveva poi previsto, "in attesa della completa attuazione dell'articolo 119 della Costituzione" **la trasformazione dell'IRAP in tributo proprio della regione**, consentendo che essa potesse istituirsi, a decorrere dal 1° gennaio 2010 (termine in così prorogato dal D.L. 207/2008) con legge regionale.

La Corte costituzionale, con la **sentenza 14 luglio 2009, n. 216** ha comunque riaffermato che tali disposizioni non modificano sostanzialmente la disciplina dell'IRAP, che rimane statale; sulla qualificazione effettuata dal legislatore, precisa la Corte, deve infatti prevalere la disciplina del tributo posta dallo Stato che continua a regolare la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale, in particolare vietando di modificare le basi imponibili.

L'**articolo 8, lettera d)** della **legge delega sul federalismo fiscale** (legge n. **42 del 2009**), nell'individuare i principi e criteri concernenti il finanziamento delle spese "essenziali" (ovvero attinenti alle spese per i livelli essenziali delle prestazioni) prescrive che esse siano - tra le altre fonti - finanziate con il gettito dell'IRAP, valutato ad aliquota e a base imponibile uniformi, ma in via **transitoria** e solo fino alla data della sua **sostituzione con altri tributi**.

L'**articolo 15 del D.Lgs. n. 68/2011** in materia di federalismo fiscale cd. "regionale", nel disciplinare la fase a regime (a decorrere dal **2013**) del nuovo sistema di finanziamento delle regioni, al comma 1 annovera l'IRAP tra le entrate regionali che dovranno coprire le spese per le funzioni attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni nella **sanità, nell'assistenza, nell'istruzione e nel trasporto pubblico locale** (conto capitale), ribadendo l'intento di sostituzione di tale prelievo con altri tributi.

L'**articolo 5** del citato D.Lgs. 68/2011 attribuisce alle regioni a statuto ordinario, **dal 2013**, la facoltà di **ridurre l'aliquota IRAP** con legge regionale, fino anche ad azzerarla, ovvero di disporre deduzioni dalla base imponibile nel rispetto della normativa comunitaria e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea^[36].

Viene confermato il potere di variazione dell'aliquota, attribuito alle regioni dall'articolo 16, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 e consistente nella facoltà di modificare, in aumento o in diminuzione fino ad un massimo di un punto percentuale, l'aliquota ordinaria IRAP, nonché di applicare aliquote differenziate per settori di attività e per categorie di soggetti passivi^[37].

Si ricorda in questa sede che l'articolo 1, comma 7 del D. L. 93/2008 ha disposto - fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno in funzione della attuazione del federalismo fiscale - il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato. Tale sospensione del potere di delibera è stato confermato dalla legge di stabilità 2011 (articolo 1, comma 123 della legge n. 220 del 2010) sino all'attuazione del federalismo fiscale; da ultimo, un parziale "sblocco" del potere di aumento (relativo però solo all'addizionale comunale IRPEF) è stato disposto con l'**articolo 1, comma 11, del D.L. 138/2011**.

Nei casi in cui la regione deliberi una riduzione dell'aliquota ovvero introduca specifiche deduzioni dall'imponibile, il conseguente minor gettito è esclusivamente a carico della regione stessa e non comporta alcuna forma di compensazione perequativa.

E' confermata (articolo 5, comma 4) altresì l'applicazione degli automatismi fiscali previsti dalla vigente legislazione nel **settore sanitario** nei casi di squilibrio economico, nonché le disposizioni in materia di applicazioni di incrementi delle aliquote fiscali per le regioni sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari.

A decorrere dall'esercizio **2006**, le **regioni** in cui sono stati certificati **deficit** nel settore sanitario sono obbligate ad **innalzare le aliquote**, anche oltre il limite massimo fissato dalla legge dello Stato. Più

precisamente, a decorrere dal 2005 (L. 311/2004 art. 1, co. 174) è stato possibile derogare al blocco delle aliquote disposto dalla L. 289/2002 esclusivamente ai fini del ripiano dei disavanzi sanitari certificati nell'ambito del monitoraggio cui sono sottoposte le regioni. A decorrere dal 2006 (L. 266/2005, art. 1 co. 277) gli aumenti delle due aliquote (addizionale IRPEF e IRAP) sono stati resi obbligatori al verificarsi di determinate condizioni. Così è stato per le regioni Abruzzo, Campania, Lazio e Molise a decorrere dall'esercizio 2006 per entrambe le aliquote.

La **legge finanziaria 2010** (articolo 2, commi da **76 a 91** della legge n. 191/2009) ha regolato le nuove procedure per la predisposizione e l'approvazione del **Piano di rientro** dai disavanzi di natura sanitaria da parte delle regioni. In particolare, a sensi del comma 86 il mancato raggiungimento degli obiettivi del piano, con conseguente determinazione di un disavanzo sanitario, comporta, oltre all'applicazione delle misure previste dal comma 80, e ferme restando le misure eventualmente scattate ai sensi del comma 83, l'incremento nelle misure fisse di 0,15 punti percentuali dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive e di 0,30 punti percentuali dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche rispetto al livello delle aliquote vigenti.

L'**articolo 10 del D.Lgs. 68/2011** disciplina poi, affidandole all'Agenzia delle entrate, le attività relative all'IRAP in materia di controllo e rettifica delle dichiarazioni, accertamento e contenzioso. Si affida ad apposite convenzioni tra l'Agenzia delle entrate e le regioni la disciplina delle modalità di gestione delle suddette imposte, nonché il relativo rimborso spese.

Articolo 7 **(Nuovi investimenti e attrazione di investimenti esteri)**

1. Il Governo è delegato ad 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.

L'**articolo 7** prevede l'introduzione di un **aiuto alla crescita economica (ACE)**, nella disciplina relativa alla tassazione del reddito di impresa, rendendo **deducibile il rendimento del capitale di rischio**, valutato tramite l'applicazione di un **rendimento nozionale** al nuovo capitale proprio.

La norma affronta quindi la sottocapitalizzazione delle imprese italiane con un **sistema premiante per le imprese virtuose**, sulla falsa riga di quello che prevedeva la vecchia *dual income tax* (Dit), fornendo un incentivo alle imprese che decidono di trattenere in azienda gli utili conseguiti anziché distribuirli fra la base partecipativa.

Si ricorda, al riguardo, che la **Dit**, introdotta dal **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466** e abrogata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, prevedeva una tassazione duale del reddito di impresa: una parte con aliquota ordinaria e, l'altra, con aliquota agevolata (all'epoca del 19%) che interessava la quota di reddito ricollegabile ai nuovi apporti di capitale dei soci e agli utili d'impresa non distribuiti. Il meccanismo prevedeva che si sommassero tutti gli incrementi di capitale effettuati dal 1996 in poi. Ottenuta tale somma, la stessa andava moltiplicata per 1,4. Al risultato ottenuto, infine, veniva applicato un coefficiente di remunerazione ordinaria (Cro) del 7% (che richiama il concetto di rendimento nozionale previsto dall'attuale ddl di delega). Successivamente, con la legge n.133/99, fu introdotta una sorta di variante parallela alla Dit. Con questa norma (nota come "legge Visco"), gli incrementi di capitale andavano confrontati con i nuovi investimenti in beni strumentali realizzati nell'anno. Il valore minore fra i due elementi di confronto, poi, andava assoggettato ad aliquota fiscale ridotta.

Inoltre, l'Ace potrebbe essere particolarmente favorevole per le nuove iniziative produttive, così come per le imprese che si quotano. Infine, esso potrebbe essere più vantaggioso di quanto non fosse la Dit, qualora il rendimento del capitale incrementale non fosse assoggettato ad un'aliquota inferiore, come avveniva in passato, ma venisse detassato, attraverso un sistema di deduzione dal reddito.

Questo vantaggio era già stato individuato dalla Commissione Biasco, istituita nel 2006 per studiare la riforma del reddito d'impresa. In particolare, la Commissione aveva evidenziato come un meccanismo analogo a quello previsto dalla norma in commento fosse molto più di "impatto" fra le imprese di quanto non lo fosse il sistema di tassazione duale previsto dalla Dit. L'Ace potrebbe, inoltre, superare uno dei principali limiti applicativi della Dit, ovvero la differente applicabilità dell'incentivo fra le imprese individuali e quelle societarie.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, l'introduzione di una deduzione per il rendimento del capitale di rischio ha anche la **finalità** di riequilibrare, nell'ambito del sistema di tassazione del reddito d'impresa, il carico fiscale relativo alle diverse fonti di finanziamento mediante una **riduzione dell'imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio**, tenendo conto delle esigenze di **rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese** e del sistema produttivo italiano. In tal senso, l'ACE può coesistere con regole interne dell'ordinamento che generano un'azione di contenimento dell'indebitamento eccessivo.

Tra le **agevolazioni fiscali** introdotte nella legislatura a sostegno delle imprese, si segnalano:

- deduzione forfetaria ai fini IRPEF ed IRES pari al 10% dell'IRAP pagata (articolo 6, D.L. 185/2008);
- disciplina fiscale dei distretti produttivi e reti d'impresa finalizzata ad incentivare l'utilizzo di tali forme aggregative (articolo 6-bis del D.L. 112/2008, articolo 3 del D.L. 5/2009 e articolo 1, comma 1, lettera c) della L. 99/2009);
- incentivi alla capitalizzazione delle imprese: in particolare, per gli aumenti di capitale sociale fino a 500 milioni si presume un reddito pari al 3% del capitale stesso (articolo 5 del D.L. 78/2009);
- credito d'imposta in favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca (articolo 1 del D.L. 70/2011);
- credito d'imposta (articolo 2 del citato D.L. 70/2011) per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno, utilizzabile in compensazione entro tre anni dalla data di assunzione;
- rifinanziamento del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree sottoutilizzate, già previsto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (articolo 2-bis del citato D.L. 70/2011) mediante il ricorso ai fondi strutturali europei;
- incentivi fiscali (articolo 31 del D.L. 98 del 2011) al fine di sostenere l'avvio e la crescita di nuove imprese, a vantaggio dei sottoscrittori di "Fondi di Venture Capital" specializzati nelle fasi di avvio delle nuove imprese.

Si evidenzia, inoltre, che con delibera CIPE dell'8 maggio 2009 (pubblicata in G.U. l'11 luglio 2009) sono state individuate 22 località qualificate come zone franche urbane. Con la stessa delibera sono state assegnate le risorse a ciascuna zona nell'ambito della dotazione complessiva fissata dalla legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007) pari a 50 milioni di euro per ciascuno degli anni 2008 e 2009.

Articolo 8 **(Attuazione, raccordi e copertura finanziaria)**

1. L'attuazione della riforma è modulata con più decreti legislativi, da emanare entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge.

2. Fino al completamento della riforma prevista ai sensi della presente legge continuano ad applicarsi, in quanto compatibili, le disposizioni vigenti, non espressamente abrogate. Per lo stesso periodo e per i tre anni successivi al completamento della riforma, nel rispetto degli stessi principi e criteri direttivi e con le procedure di cui alla presente legge, possono essere emanate, con uno o più decreti legislativi, disposizioni integrative e correttive delle disposizioni adottate ai sensi della presente legge, nonché tutte le modificazioni legislative necessarie per il migliore coordinamento delle disposizioni vigenti. Apposita normativa transitoria escluderà inasprimenti fiscali, rispetto a regimi fiscali garantiti dalla legislazione precedentemente in vigore.

3. Fino al completamento del processo di riforma costituzionale restano garantiti in termini quantitativi e qualitativi gli attuali meccanismi di finanza locale. In particolare, la progressiva riduzione dell'IRAP sarà compensata, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni. Restano salve eventuali anticipazioni del federalismo fiscale.

L'**articolo 8** contiene le **modalità di attuazione della delega** tramite la predisposizione di più decreti legislativi da emanare entro **tre anni** dalla data di entrata in vigore della relativa legge (**comma 1**).

Ai sensi del **comma 2, modificazioni e integrazioni** alle disposizioni contenute nei suddetti provvedimenti attuativi nonché norme per il coordinamento delle disposizioni vigenti potranno essere emanate, entro i tre anni successivi al completamento della riforma, nel rispetto degli stessi principi e criteri direttivi di cui alla legge di delega, con uno o più decreti legislativi.

Il **comma 2** stabilisce inoltre che i provvedimenti di attuazione dovranno contenere una **norma transitoria** ad hoc per **escludere eventuali inasprimenti fiscali** rispetto a regimi fiscali garantiti dalla legislazione pregressa.

Il **comma 3**, considerato che fino al completamento del processo di riforma costituzionale restano **garantiti** in termini quantitativi e qualitativi gli **attuali meccanismi di finanza locale**, stabilisce, in merito alla progressiva **riduzione dell'IRAP**, che tale riduzione sarà **compensata**, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni.

Si osserva che se per un verso la disposizione sembra doversi intendere nel senso che non si debba procedere ad una modifica dell'entità delle risorse (termini quantitativi), non appare chiaro il riferimento ai termini qualitativi, a meno che, con quest'ultima espressione, non si intendano le tipologie di imposta e di trasferimenti erariali attualmente vigenti. Tale disposizione non sembra peraltro in linea con il processo di attuazione del federalismo fiscale in corso e con le modifiche introdotte dall'articolo 4 in materia di imposta sui servizi.

In relazione alla prevista compensazione della riduzione del gettito IRAP, il testo in esame non specifica su quali tributi varrebbe la compartecipazione, e più specificamente se interesserà nuovi

tributi ovvero se riguarderà imposte già esistenti. Sembra quindi interamente rimessa al legislatore delegato la determinazione dei criteri in oggetto.

Quanto alla compensazione dei minori introiti determinati dalla soppressione dell'IRAP attraverso il ricorso a maggiori trasferimenti erariali, si può osservare una parziale inversione di tendenza rispetto al processo in atto, attraverso il federalismo fiscale, di progressivo rafforzamento dell'autonomia finanziaria delle regioni e di un corrispondente ridimensionamento della quota "derivata" della finanza regionale.

Articolo 9 **(Parere parlamentare)**

1. È istituita una Commissione composta da quindici senatori e quindici deputati, nominati rispettivamente dal Presidente del Senato della Repubblica e dal Presidente della Camera dei deputati, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, nel rispetto della proporzione esistente tra i gruppi parlamentari, sulla base delle designazioni dei gruppi medesimi.

2. Gli schemi dei decreti legislativi previsti ai sensi della presente legge sono trasmessi alla Commissione parlamentare di cui al comma 1 per l'acquisizione del parere. Quest'ultimo è espresso entro trenta giorni dalla data di trasmissione degli schemi dei decreti stessi. La Commissione può chiedere una sola volta ai Presidenti delle Camere una proroga di venti giorni per l'adozione del parere, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti trasmessi nello stesso periodo all'esame della Commissione.

3. Qualora sia richiesta, ai sensi del comma 2, la proroga del termine per l'adozione del parere, e limitatamente alle materie per cui essa sia concessa, i termini per l'emanazione dei decreti legislativi previsti dal medesimo comma 2 sono prorogati di venti giorni. Decorso il termine di cui al citato comma 2, secondo periodo, ovvero quello prorogato ai sensi del terzo periodo del medesimo comma 2, i decreti legislativi possono essere comunque adottati.

L'**articolo 9** reca norma in materia di **espressione del parere parlamentare** sui decreti legislativi di attuazione della delega.

In particolare, esso dispone, al **comma 1**, la costituzione entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, di una apposita **Commissione bicamerale**, composta da 15 deputati e 15 senatori.

La nomina dei componenti la Commissione viene effettuata, rispettivamente, dal Presidente della Camera dei deputati e dal Presidente del Senato, nel rispetto della proporzione esistente tra i gruppi parlamentari, i quali provvedono a designare i componenti.

La Commissione è chiamata ad **esaminare gli schemi dei decreti legislativi** delegati, predisposti in attuazione della delega, ai fini dell'espressione di un parere, nel termine di 30 giorni dalla trasmissione degli schemi dei decreti. E' prevista la possibilità di una proroga di 20 giorni (non rinnovabile), concessa dai Presidenti delle Camere su richiesta della Commissione, per l'adozione del parere in relazione alla complessità della materia, oppure nel caso di trasmissione di più schemi di decreto contemporaneamente.

Decorso il termine ordinario (30 giorni) e l'eventuale proroga (20 giorni) senza che la Commissione bicamerale esprima il parere, i decreti legislativi possono essere comunque adottati.

Si rammenta che, in termini sostanzialmente analoghi, anche in alcune delle precedenti leggi di delega era stata prevista l'istituzione di una Commissione parlamentare. Si fa riferimento, in particolare:

- all'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, la cui Commissione - comunemente definita "Commissione dei Trenta" - fu istituita il 30 aprile 1997;
- all'articolo 10 della legge 7 aprile 2003, n. 80: in tale caso, la Commissione non risultò poi costituita.

In merito alla formulazione tecnica della disposizione, si osserva come il meccanismo di parere da parte della Commissione bicamerale si riferisca a tutti gli schemi di decreti legislativi predisposti ai sensi della legge, mentre l'articolo 10 definisce un diverso sistema di espressione del parere (da parte delle competenti Commissioni parlamentari permanenti) sugli schemi di decreto predisposti ai sensi della delega assistenziale recata dallo stesso articolo 10.

Articolo 10

(Interventi di riqualificazione e riordino della spesa in materia sociale)

1. Nel rispetto dei vincoli di disciplina del bilancio, il Governo è delegato ad adottare, entro due anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in conformità agli articoli 117, secondo comma, lettera m), e 118 della Costituzione, uno o più decreti legislativi che sono finalizzati, sul presupposto della separazione del dovere fiscale da quello di assistenza sociale, alla riqualificazione e all'integrazione delle prestazioni socio-assistenziali in favore dei soggetti autenticamente bisognosi, al trasferimento ai livelli di governo più prossimi ai cittadini delle funzioni compatibili con i principi di efficacia e adeguatezza, alla promozione dell'offerta sussidiaria di servizi da parte delle famiglie e delle organizzazioni con finalità sociali, secondo regolazioni definite in base ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) revisione degli indicatori della situazione economica equivalente, con particolare attenzione alla composizione del nucleo familiare;

b) riordino dei criteri, inclusi quelli relativi all'invalidità e alla reversibilità, dei requisiti reddituali e patrimoniali, nonché delle relative situazioni a carattere personale e familiare per l'accesso alle prestazioni socio-assistenziali;

c) armonizzazione dei diversi strumenti previdenziali, assistenziali e fiscali di sostegno alle condizioni di bisogno allo scopo di:

1) evitare duplicazioni e sovrapposizioni;

2) favorire un'adeguata responsabilizzazione sull'utilizzo e sul controllo delle risorse da parte dei livelli di governo coinvolti anche, ove possibile e opportuno, con meccanismi inerenti al federalismo fiscale;

3) perseguire una gestione integrata dei servizi sanitari, socio-sanitari e assistenziali;

d) in particolare, per l'indennità di accompagnamento, istituzione di un fondo per l'indennità sussidiaria ripartito tra le regioni, in base a standard definiti in base alla popolazione residente e al tasso di invecchiamento della stessa nonché a fattori ambientali specifici, al fine di:

1) favorire l'integrazione e la razionalizzazione di prestazioni sanitarie, socio-sanitarie e sociali;

2) favorire la libertà di scelta dell'utente; diffondere l'assistenza domiciliare; finanziare prioritariamente le iniziative e gli interventi sociali attuati sussidiariamente via volontariato, non profit, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), cooperative e imprese sociali, quali organizzazioni con finalità sociali, quando, rispetto agli altri interventi diretti, sussistano i requisiti di efficacia e di convenienza economica in considerazione dei risultati;

e) in particolare, trasferimento ai comuni, singoli o associati, del sistema relativo alla carta acquisti, con lo scopo di identificare i beneficiari in termini di prossimità, di integrare le risorse pubbliche con la diffusa raccolta di erogazioni e benefici a carattere liberale, di affidare alle organizzazioni non profittevoli la gestione della carta acquisti attraverso le proprie reti relazionali;

f) attribuzione all'Istituto nazionale della previdenza sociale delle competenze relative a:

1) erogazione delle prestazioni assistenziali quando assumono il carattere di contributo monetario diretto, in coordinamento con le regioni e gli enti locali;

2) organizzazione del fascicolo elettronico della persona e della famiglia attraverso la realizzazione di un'anagrafe generale delle posizioni assistenziali, condivisa tra le amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici di previdenza e assistenza, le regioni e gli enti locali, al fine di monitorare lo stato di bisogno e il complesso delle prestazioni rese da tutte le amministrazioni pubbliche.

2. Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1 sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per le conseguenze di carattere finanziario, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione dei medesimi schemi. Entro i trenta giorni successivi all'espressione dei pareri, il Governo, ove non intenda conformarsi alle condizioni ivi eventualmente formulate con riferimento all'esigenza di garantire il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, ritrasmette alle Camere i testi, corredati dei necessari elementi integrativi di informazione, per i pareri definitivi delle Commissioni competenti, che sono espressi entro trenta giorni dalla data di trasmissione.

3. Disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge possono essere adottate entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei

principi e dei criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le stesse modalità di cui al comma 2. Il Governo è delegato ad adottare, entro diciotto mesi dalla scadenza del termine indicato nel primo periodo, i decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento dei decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

4. Riguardo alle regioni a statuto speciale, la delega è esercitata in conformità ai rispettivi Statuti e alle relative norme di attuazione.

Finalità

L'articolo 10, comma 1, delega il Governo ad adottare, entro due anni dall'entrata in vigore del disegno di legge in esame, uno o più decreti legislativi finalizzati alla **riqualificazione e riordino della spesa in materia sociale**.

La **norma di delega**, basata sul presupposto della **separazione del dovere fiscale** da quello **di assistenza sociale**, dovrà tener conto dei **vincoli di finanza pubblica**, garantendo al contempo su tutto il territorio nazionale la determinazione dei **livelli essenziali delle prestazioni** relative ai diritti civili e sociali (articolo 117, comma 2, lettera *m*) Cost.) unitamente al principio di **sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza** (art. 118 Cost).

Si ricorda che la **nozione di livelli essenziali** è stata introdotta nella Costituzione dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, di riforma del Titolo V, con riferimento alla competenza legislativa esclusiva dello Stato nella determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali da garantirsi su tutto il territorio nazionale..In **ambito sanitario**, i Livelli essenziali di assistenza (LEA) sono stati definiti dal **D.P.C.M. 29 novembre 2001**[\[38\]](#), che costituisce un classificatore e nomenclatore delle prestazioni sanitarie sulla base della loro erogabilità da parte del SSN[\[39\]](#). Il decreto dedica un passaggio anche all'**integrazione socio-sanitaria**, ovvero alle prestazioni nelle quali la componente sanitaria e quella sociale non risultano operativamente distinguibili e per le quali si è convenuta una percentuale di costo non attribuibile alle risorse finanziarie destinate al SSN. Precedentemente, il **D.P.C.M. 14 febbraio 2001**[\[40\]](#) aveva definito i livelli uniformi delle prestazioni socio-sanitarie di alta integrazione sanitaria. Tali prestazioni vengono distinte in:

- **prestazioni sanitarie a rilevanza sociale**, ovvero prestazioni assistenziali erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali. Dette prestazioni, di competenza delle aziende unità sanitarie locali ed a carico delle stesse, sono erogate in regime ambulatoriale, domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali.
- **prestazioni sociali a rilevanza sanitaria**, ovvero tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.

La nozione dei **livelli essenziali** con riferimento alle **prestazioni sociali** (LIVEAS) è stata introdotta dall'articolo 22 della legge n. 328 del 2000[\[41\]](#), che vincola la definizione dei LIVEAS alle risorse economiche disponibili rinviando per una definizione più precisa al Piano sociale nazionale 2001-2003. L'articolo 22 definisce i Livelli essenziali delle prestazioni sociali (per macro-aree, come indirizzi e non come standard di erogazione), individuando a tal fine l'area di bisogno e quindi le prestazioni e gli interventi idonei a soddisfare quei bisogni, senza giungere tuttavia a una definizione puntuale dei servizi. In **assenza di una normativa statale di determinazione dei LIVEAS**, le scelte delle regioni si sono fortemente differenziate anche se sono state accomunate dal tentativo di costruire sistemi di nomenclatura dei servizi sociali, quali strumenti indispensabili di monitoraggio e programmazione.

La **norma in esame** è finalizzata alla **riqualificazione e integrazione** delle **prestazioni socio-assistenziali** in favore dei **soggetti autenticamente bisognosi**, al **trasferimento ai livelli di governo più prossimi** ai cittadini delle funzioni compatibili con i principi di efficacia ed

adeguatezza e alla promozione dell'**offerta sussidiaria** di **servizi** da parte delle **famiglie** e delle **organizzazioni** con **finalità sociale**.

I **principi fondamentali** della **programmazione** e dell'**organizzazione** del **sistema integrato** di **interventi** e **servizi sociali**, in ordine alle **competenze tra i diversi livelli istituzionali**, è ben delineato dalla **legge-quadro 328/2000**, che definisce sia i soggetti che concorrono alla funzione legislativa sia quelli responsabili dell'attuazione e gestione del sistema integrato. In particolare, le competenze della Regione sono individuate nelle funzioni di programmazione, coordinamento e indirizzo del sistema integrato degli interventi sociali, con particolare riferimento all'integrazione dell'attività sanitaria e socio-sanitaria ad elevata integrazione sanitaria. Le regioni definiscono inoltre le politiche integrate in materia di interventi sociali, ambiente, sanità, istituzioni scolastiche, avviamento al lavoro e reinserimento nelle attività lavorative, servizi del tempo libero, trasporti e comunicazioni (articolo 8). D'altra parte i Comuni sono responsabili della rete territoriale dei servizi sociali, vale a dire della programmazione, progettazione e realizzazione del sistema locale dei servizi sociali di prossimità, organizzati e gestiti attraverso la concertazione delle risorse umane e finanziarie locali, con il coinvolgimento delle organizzazioni pubbliche e private con finalità sociali. Si ricorda altresì che la legge 328/2000 sollecita, seppur indirettamente, i soggetti del terzo settore a sostenere anche finanziariamente il sistema integrato di interventi e servizi sociali prevedendo che al Fondo nazionale per le politiche sociali possano affluire somme derivanti da contributi e donazioni eventualmente disposti da privati, enti, fondazioni, organizzazioni, anche internazionali, da organismi dell'Unione europea, versate all'entrata del bilancio dello Stato per essere assegnate allo stesso Fondo nazionale (articolo 20, comma 10).

Come rilevato dalla RT, il sistema previdenziale e assistenziale delineato dal provvedimento di delega in esame, riprendendo il quadro tracciato dalla legge 328/2000, opera attraverso l'attribuzione dei compiti ai diversi livelli di Governo, fortemente responsabilizzati sull'utilizzo e il controllo delle risorse. In particolare, i livelli di governo considerati sono :

- le **Regioni**, responsabili del **servizio di indennità sussidiaria** di accompagnamento alimentato dal **fondo per l'indennità sussidiaria**, a tal fine istituito e ripartito tra le stesse regioni (*v.infra*);
- i **Comuni**, singoli ed associati, **responsabili** della **gestione** della **carta acquisti** (*social card*), per il tramite delle organizzazioni non profittevoli;
- l'**INPS**, quale soggetto **erogatore** dei **contributi monetari** in forma diretta, in coordinamento con Regioni e Comuni. L'INPS diviene inoltre responsabile della predisposizione di un **archivio elettronico**, condiviso con l'intera PA, contenente i fascicoli relativi ai beneficiari delle prestazioni.

Il disegno di **riordino** della **legislazione** in **materia sociale** intende superare le attuali sovrapposizioni e duplicazioni che caratterizzano un sistema che, nelle relazioni allegate al provvedimento, viene giudicato scarsamente efficace e non più sostenibile dal punto di vista finanziario. L'**obiettivo** dichiarato è quello di **integrare** i **servizi socio-sanitari** con i **servizi del welfare**.

In particolare, la delega mira a riqualificare e integrare le prestazioni socio-assistenziali in favore dei **soggetti autenticamente bisognosi**; una definizione, come sottolineato dalle relazioni, che indica la finalità dell'intervento, mirato a **superare** un **utilizzo** improprio delle risorse e a frenare il dilagare delle **contribuzioni monetarie dirette**, prima fra tutte l'indennità di accompagnamento. Nel passaggio dal contributo economico ad un sistema di servizi alla persona, viene fortemente **promossa**, attraverso la **scelta** del **finanziamento prioritario**, l'**offerta sussidiaria** di **servizi** da parte delle **famiglie** e delle **organizzazioni con finalità sociali** (volontariato, *no profit*, onlus, cooperative ed imprese sociali) ove sussistano i requisiti di efficacia e convenienza economica.

La spesa pubblica rivolta agli anziani e ai disabili non autosufficienti

Attualmente, la spesa pubblica rivolta agli anziani e ai disabili non autosufficienti, nota anche come spesa per **Long Term Care (LTC)**, include la componente sanitaria, la spesa per indennità di accompagnamento e la spesa per gli interventi socio-assistenziali erogati prevalentemente a livello locale dai comuni singoli o associati a favore degli anziani non autosufficienti, dei disabili, dei malati psichici e delle persone dipendenti da alcool e droghe. Nel 2010, l'aggregato di spesa pubblica complessiva per LTC ammonta all'**1,9 per cento del PIL**, di cui circa **due terzi erogata a soggetti con più di 65 anni**. La **componente sanitaria**^[42] rappresenta il **46,4 per cento del totale** contro il **43,3 per cento della spesa per indennità di accompagnamento**. Gli **interventi socioassistenziali erogati a livello locale** ai disabili e agli anziani non autosufficienti coprono, invece, circa il **10,3 per cento**. Per il 2010, la spesa pubblica per l'insieme delle prestazioni per LTC, di natura non sanitaria e non riconducibili alle indennità di accompagnamento, viene stimata intorno a 2,9 miliardi di euro (0,2% in termini di PIL), di cui il 61 per cento è riferibile a prestazioni di natura non residenziale, il 23 per cento a prestazioni di natura residenziale ed il rimanente 16 per cento a trasferimenti in denaro.^[43]

Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, *Le tendenze di medio lungo periodo del sistema pensionistico e socio-sanitario*, aggiornamento 2011, Rapporto n. 12, anno 2011.

I livelli di Governo: gli interventi e i servizi sociali dei comuni singoli ed associati

Stato, Regioni e comuni, rappresentano i diversi livelli di governo, chiamati ad intervenire ciascuno per le proprie parti di competenza per la programmazione e l'organizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali previsto dalla legge quadro 328/2000. In particolare, lo Stato svolge la funzione di programmatore dei principi guida riguardanti i livelli essenziali di assistenza, da garantire su tutto il territorio nazionale, le regioni definiscono la programmazione delle proprie politiche nel settore sociosanitario, ed erogano i servizi, attraverso le Asl; infine, i **comuni**, in forma **singola o associata**, operano sul territorio, sia con la **programmazione di zona** sia attraverso la forma del **segretariato sociale** e l'esercizio di prestazioni di varia natura. In tale ambito, sono due le tipologie di azione prevalenti: una, caratterizzata da un ruolo di governo e di regia forte da parte delle regioni, attraverso le ASL; l'altra, incentrata invece, su una maggiore responsabilizzazione del ruolo dei comuni, soprattutto nelle relazioni associative sovra comunali.

Nel **2008** i **Comuni italiani**, in forma singola o associata, hanno destinato agli **interventi** e ai **servizi sociali 6 miliardi e 662 milioni di euro**, un valore pari allo **0,42% del Pil nazionale**. **Famiglia e minori, anziani e persone con disabilità** sono i principali destinatari delle prestazioni di *welfare* locale: su queste tre aree di utenza si concentra l'**82,6% delle risorse impiegate**. Le politiche di contrasto alla povertà e all'esclusione sociale incidono per il 7,7% della spesa sociale, mentre il 6,3% è destinato ad attività generali o rivolte alla multiutenza. Le quote residue riguardano le aree di utenza "immigrati e nomadi" (2,7%) e "dipendenze" (0,7%).

I **Comuni** gestiscono **singolarmente il 75 per cento della spesa sociale**; il rimanente **25 per cento** è gestito dai **Comuni in forma associata**. La spesa per gli **interventi** e per i **servizi sociali** offerti dai Comuni singolarmente o in forma associata, viene calcolata al netto delle quote pagate dagli utenti per i servizi fruiti e al netto delle quote pagate dal Ssn per la componente sanitaria dell'assistenza fornita dai Comuni. Per ottenere l'ammontare **complessivo** della **spesa corrente** impegnata nel 2008 a livello locale per il funzionamento della **rete territoriale dei servizi**, si devono quindi sommare ai 6 miliardi e 662 milioni di euro a carico dei Comuni (o degli enti gestori da loro delegati), le spese a carico degli utenti e le quote di compartecipazione pagate dall'SSN. Su un **totale di 8 miliardi e 712 milioni di euro** di spesa impegnata, la **quota pagata dagli utenti rappresenta il 10,7 per cento** a livello nazionale (933 milioni di euro), mentre la **quota a carico del SSN rappresenta il 12,8 per cento della spesa totale** (1 miliardo e 116 milioni di euro) con variazioni territoriali molto ampie, che riflettono i diversi modelli organizzativi regionali. La spesa è finanziata per il **62 per cento con risorse proprie dei Comuni**, (è da considerare che tale percentuale si è ridotta conseguentemente all'abolizione totale dell'ICI), per il **15 per cento** attraverso il **Fondo indistinto per le politiche sociali**, per il **14,9 per cento** con i **Fondi regionali vincolati** e per il rimanente **7,6 per cento** attraverso **altre fonti** (fondi privati, enti associativi, fondi statali vincolati e UE, trasferimenti enti

pubblici). Complessivamente, quindi, emerge una **notevole importanza delle risorse proprie dei Comuni per la copertura degli interventi e dei servizi sociali** realizzati sul territorio.

Fonte: Istat, Gli interventi e i servizi sociali dei comuni singoli e associati: anno 2008, aprile 2011

Principi e criteri direttivi di delega

La norma di delega, **articolo 10, comma 1, numeri 1-6**, indica quali **principi e criteri direttivi** degli interventi di riqualificazione e riordino della spesa sociale:

- la **revisione** degli **indicatori** di situazione economica equivalente (**ISEE**);
- il **riordino** dei **criteri** dei requisiti **redditali e patrimoniali** per l'**accesso alle prestazioni socio assistenziali**;
- l'**armonizzazione** dei diversi **strumenti previdenziali, assistenziali e fiscali** di sostegno;
- la responsabilizzazione sull'**utilizzo** e sul **controllo** delle **risorse** da parte dei livelli di governi coinvolti con **meccanismi** inerenti al **federalismo fiscale**;
- l'**istituzione** per l'indennità di accompagnamento di un **fondo per l'indennità sussidiaria** ripartito tra le regioni;
- il **trasferimento** ai **Comuni** del sistema **carta acquisti**;
- l'attribuzione all'**INPS** delle competenze relative all'erogazione dei contributi monetari assistenziali diretti;
- la creazione di un **archivio elettronico**, predisposto dall'**INPS** e condiviso con l'intera PA, contenente i fascicoli relativi ai beneficiari delle prestazioni.

In via prioritaria, appare opportuno rinviare al contenuto del *Libro bianco sul futuro del modello sociale: la vita buona nella società attiva*, approvato dal Consiglio dei Ministri nel 2009, su proposta del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali. Nel Libro bianco risulta centrale la tesi di un *welfare* delle opportunità e delle responsabilità in grado di realizzarsi sommando alle funzioni pubbliche, il valore della famiglia, dell'impresa e di tutti i corpi intermedi che concorrono a fare comunità. In tal senso, nel Libro bianco, come in altri documenti del Governo, vengono delineati i caratteri di un *welfare* in cui l'intervento pubblico si limita a tutelare una minoranza in situazione di disagio sociale estremo o a forte rischio di esclusione sociale, mentre le altre componenti della società vengono ritenute in grado di rispondere con autonomia e responsabilità soprattutto se sostenute da una società attiva e da un mercato del lavoro inclusivo. In tale modello, la famiglia viene riconosciuta come cellula economica fondamentale, centro di redistribuzione del reddito e delle rendite. Un ulteriore passaggio fondamentale nel percorso da un *welfare* assistenziale a un *welfare* delle responsabilità condivise, è rivestito dalla diversa accezione dell'integrazione socio-sanitario-assistenziale, intesa come presa in carico della persona attraverso un'ampia rete di servizi e di operatori – indifferentemente pubblici o privati – che offrano, in ragione di precisi standard di qualità ed efficienza validi per tutto il territorio nazionale, non solo semplici servizi sociali e prestazioni assistenziali, ma anche la promessa di un miglioramento della vita quotidiana. Il documento, che non prevede l'istituzione di un Fondo nazionale per la non autosufficienza, prefigura l'utilizzazione di una pluralità di fonti di finanziamento, pubbliche e private, in grado di valorizzare le esperienze di forme integrative di assicurazione già avviate nell'ambito della contrattazione collettiva (tra cui Fondi dedicati alla previdenza complementare, alla sanità integrativa e alla protezione della non autosufficienza).

ISEE

- 1) **Revisione** degli **indicatori di situazione economica equivalente (ISEE)**, con particolare **attenzione alla composizione del nucleo familiare**.

L'**Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE)** è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art.1 del D.Lgs. 109/1998^[44] allo scopo di individuare criteri unificati di valutazione della situazione

economica di coloro che richiedono prestazioni o servizi sociali o assistenziali non destinati alla generalità dei soggetti o comunque collegati nella misura o nel costo a determinate situazioni economiche[45].

L'ISEE è costituito da una componente reddituale (indicatore della situazione reddituale, ISR) e da una componente patrimoniale (indicatore della situazione patrimoniale, ISP) ed è reso confrontabile per famiglie di diversa numerosità e caratteristiche mediante l'uso di una scala di equivalenza (SE). L'ISR è composto dal reddito complessivo di tutti i componenti il nucleo familiare e da un reddito derivante dal patrimonio mobiliare, al netto delle spese per l'affitto (fino a un massimo di 5.164 euro). L'ISP, che entra solo per il 20% nella formazione dell'ISEE, è dato dalla somma del patrimonio immobiliare (considerato al valore ICI) del nucleo familiare, al netto della casa di abitazione se di proprietà (fino a un massimo di 51.646 euro), e del patrimonio mobiliare, al netto di una franchigia di 15.494 euro. La SE: è un parametro che permette il confronto tra situazioni familiari diverse, tenuto conto delle economie di scala che derivano dalla convivenza e di alcune particolari condizioni del nucleo familiare che comportano maggiori spese o disagi (presenza di persone con disabilità, nuclei monogenitore, entrambi genitori lavoratori). Nel corso del 2009 sono state sottoscritte 6,9 milioni DSU[46], un milione in più rispetto all'anno precedente, corrispondente ad una crescita del 17%. Per quanto riguarda l'analisi in termini territoriali, l'area dove si concentra la popolazione ISEE è decisamente il Mezzogiorno.

A legislazione vigente, la platea dei beneficiari delle prestazioni erogate attraverso l'ISEE non può essere esclusivamente identificata con le famiglie in condizione di bisogno economico: l'ISEE è infatti utilizzato anche per stabilire la compartecipazione al costo di servizi a destinazione generale (prestazioni per il diritto allo studio universitario e per gli asili nido). D'altra parte, alcune prestazioni destinate alle persone in povertà – gli assegni sociali – sono tuttora escluse dall'ambito di applicazione dell'ISEE, mentre altre - Carta Acquisti – vi rientrano.

Riordino dei criteri di accesso alle prestazioni assistenziali

- 2) **Riordino dei criteri**, inclusi quelli relativi alla invalidità e alla reversibilità, dei requisiti **reddituali e patrimoniali**, nonché delle relative situazioni a carattere personale e familiare per l'**accesso alle prestazioni socio assistenziali**.

Il principio ora descritto introduce come **elemento innovativo il requisito patrimoniale**, sia in relazione all'accesso alle **prestazioni socio-assistenziali** che alla **reversibilità delle pensioni** destinate ai coniugi superstiti e agli altri componenti conviventi. Come sottolineato dalla relazione al provvedimento si vuol evitare che la reversibilità venga percepita anche da soggetti con forti disponibilità economiche e patrimoniali. Le relazioni allegate al provvedimento non forniscono ulteriori indicazioni né delimitano il perimetro dell'intervento.

Di seguito sono elencati i trattamenti pensionistici che hanno una finalità sociale e redistributiva, a prescindere da caratteristiche quali la presenza o meno di un precedente versamento contributivo da parte del soggetto beneficiario e la verifica dei mezzi economici del richiedente quale requisito di accesso alla prestazione. Sono pertanto indicati gli strumenti di sostegno economico a persone che si trovano in stato di bisogno per insufficiente autonomia fisica o psichica, per incapacità di procurarsi una fonte di sostentamento o, più in generale, per problemi di integrazione sociale :

- **trattamenti legati ad una condizione di disabilità e/o non autosufficienza:** pensioni di invalidità civile (comprendendo in questa categoria tutti i disabili nonché i ciechi e i sordomuti con esclusione degli invalidi per cause di guerra, di lavoro, di servizio); indennità di accompagnamento, le pensioni di inabilità e gli assegni ordinari di invalidità e le rendite per infortuni sul lavoro, le pensioni di guerra. Tali trattamenti sono sempre di natura socio-sanitaria: in alcuni casi sono subordinati alla verifica dei mezzi del richiedente (pensioni di invalidità civile), mentre in altri casi si prescinde da tale verifica (le indennità di accompagnamento), altri casi necessitano di una pregressa contribuzione (e quindi precedente attività lavorativa; è il caso delle pensioni di inabilità e delle rendite per infortuni); quanto alle pensioni di guerra, sono erogate in presenza di menomazioni connesse con eventi bellici, senza vincoli reddituali (che rilevano però nel definire gli importi);
- **trattamenti legati alla condizione economica dell'anziano:** pensioni e assegni sociali e integrazioni al minimo. Tali prestazioni sono sempre legate al bisogno economico, oltre che alla condizione anagrafica,

e sono quindi sottoposte alla prova dei mezzi. Nel caso delle pensioni e assegni sociali è la mera condizione economica a rilevare, in quello dell'integrazione al minimo rilevano i precedenti (limitati) versamenti contributivi;

- **pensioni ai superstiti.** Il presupposto in questo caso è il legame di parentela con soggetti deceduti già beneficiari di altri trattamenti, ovvero lavoratori che al momento del decesso avevano già maturato diritti pensionistici. Tali trattamenti, pur non avendo una finalità strettamente assistenziale, sono inclusi perché dipendono nell'ammontare (anche se non nel diritto alle stesse) dalle condizioni economiche dei superstiti. Sono reversibili le prestazioni pensionistiche d'invalidità, di vecchiaia e di anzianità. La pensione ai superstiti spetta, in una quota percentuale della pensione già liquidata o che sarebbe spettata all'assicurato, ai componenti del suo nucleo familiare a condizione che il deceduto fosse già pensionato o potesse far valere al momento del decesso 15 anni di contribuzione (ovvero 780 contribuzioni settimanali) o 5 anni di cui 3 nell'ultimo quinquennio. In linea generale spetta ai seguenti soggetti: coniuge; figli minori di 18 anni; figli con età pari o superiore a 18 anni purché al momento del decesso siano studenti e a carico del deceduto: fino a 21 anni se frequentano una scuola media superiore; fino a 26 se iscritti all'università per il corso legale di laurea; figli inabili a carico; genitori ultra 65enni, non titolari di pensione, a carico del deceduto qualora non vi siano né coniuge né figli aventi titolo alla reversibilità; fratelli e/sorelle, non titolari di pensione, inabili e a carico del dante causa al momento del decesso qualora non vi siano altri familiari aventi titolo alla reversibilità^[47].

Tavola 1 – Prestazioni pensionistiche e relativo importo annuo, complessivo e medio, per tipologia di pensione. Anni 2008-2009

TIPOLOGIE DI PENSIONE	2008						2009					
	Numero	Importo complessivo		Importo medio		Numero	Importo complessivo		Importo medio			
		%	milioni di euro	%	euro		N.I.	%	milioni di euro	%	euro	N.I.
lvs	18.626.737	78,2	217.216	90,1	11.662	115,1	18.600.174	78,0	228.541	90,2	12.287	115,5
Vecchiaia	12.010.372	50,4	168.897	70,0	14.063	138,8	12.094.903	50,7	178.421	70,4	14.752	138,7
Invalità	1.716.144	7,2	12.296	5,1	7.165	70,7	1.606.232	6,7	12.197	4,8	7.594	71,4
Superstiti	4.900.221	20,6	36.023	14,9	7.351	72,6	4.899.039	20,6	37.923	15,0	7.741	72,8
Indennitarie	951.264	4,0	4.424	1,8	4.651	45,9	907.501	3,8	4.476	1,8	4.932	46,4
Assistenziali	4.230.847	17,8	19.525	8,1	4.615	45,6	4.328.137	18,2	20.464	8,1	4.728	44,5
Invalità civile	3.095.926	13,0	14.245	5,9	4.601	45,4	3.202.217	13,4	14.931	5,9	4.663	43,8
Pensioni sociali	791.634	3,3	3.775	1,6	4.769	47,1	803.032	3,4	4.017	1,6	5.003	47,0
Guerra	343.287	1,4	1.505	0,6	4.384	43,3	322.688	1,4	1.515	0,6	4.691	44,1
Totale	23.808.848	100,0	241.165	100,0	10.129	100,0	23.835.812	100,0	253.480	100,0	10.634	100,0

(a) Numero indice Totale=100

Le prestazioni pensionistiche

Nel 2009 sono state erogate **23,8 milioni di prestazioni pensionistiche**, per un importo complessivo annuo di **253.480 milioni di euro** ed un importo medio annuo di 10.634 euro.

Nel 2009, le **pensioni di invalidità, vecchiaia e superstiti (lvs)** sono 18,6 milioni, per una **spesa complessiva di 228.541 milioni di euro** (90,2 per cento del totale) ed un importo medio annuo di 12.287 euro. Le **pensioni assistenziali** rappresentano nel 2009 la seconda tipologia di prestazioni pensionistiche in termini di **spesa erogata**, con un totale di **20.464 milioni di euro** (8,1 per cento del totale) per complessivi 4,3 milioni di trattamenti ed un importo medio annuo di 4.728 euro. Di tali prestazioni la quota più elevata, in termini sia di numero sia di spesa (rispettivamente 13,4 per cento e 5,9 per cento) si registra per le pensioni di invalidità civile e le indennità di accompagnamento ad esse associate. Le **pensioni indennitarie**^[48], infine, fanno rilevare una **spesa complessiva di 4.476 milioni di euro** (1,8 per cento del totale), distribuita su 907 mila trattamenti, per un importo medio pari a 4.932 euro. Nel 2009 la spesa pensionistica totale è cresciuta del 5,1 per cento rispetto all'anno precedente, passando dai 241.165 milioni di euro del 2008 a 253.480 milioni di euro. Tale crescita è fondamentalmente imputabile all'evoluzione dell'importo medio delle prestazioni erogate, che è aumentato del 5 per cento a fronte di un numero dei trattamenti pensionistici in pagamento rimasto pressoché invariato rispetto all'anno precedente. Il maggiore incremento della spesa complessiva annua si registra per le pensioni sociali (+6,4 per cento); per quanto riguarda la spesa per pensioni di vecchiaia l'incremento è pari al 5,6 per cento, mentre quelli per le pensioni ai superstiti e di invalidità civile si attestano rispettivamente al 5,3 per cento ed al 4,8 per cento. Risulta in diminuzione, invece, la spesa per pensioni di invalidità e assegni ordinari di invalidità (-0,8 per cento).

Fonte: Istat – INPS, *Trattamenti pensionistici e beneficiari al 31 dicembre 2009*, giugno 2011

Le prestazioni agli invalidi civili

Le provvidenze economiche agli invalidi civili - prestazioni non vincolate alla presenza di un passato contributivo e lavorativo - presentano una variazione negli ultimi cinque anni, come visibile nella tabella che segue. Nell'anno 2010 le prestazioni, in termini di pensioni, assegni e indennità, risultano essere circa 2 milioni 700 mila, per una spesa complessiva pari a 16.570 milioni di euro. In particolare, 3.808 milioni di euro si riferiscono a pensioni e assegni di invalidità civile e 12.762 milioni di euro a indennità di accompagnamento. Si ricorda, che la legge 102/2009^[49] ha riformato il procedimento per la concessione

delle prestazioni in materia di invalidità civile, incidendo sulle procedure collegate alla presentazione della domanda, alla verifica dei requisiti sanitari e all'accertamento definitivo (istruttoria e liquidazione).

Gestione degli invalidi civili anni 2006-2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Numero prestazioni	2.221.994	2.372.268	2.512.506	2.638.042	2.713.282
Spesa complessiva (mln euro)	13.527	14.430	15.253	16.454	16.570

La spesa complessiva è al netto della maggiorazione ex art. 38 (*Incremento delle pensioni in favore di soggetti disagiati*) L. n. 448/2001 (legge finanziaria 2002)

Fonte: INPS, *Rapporto annuale 2010 – Parte IV Le prestazioni pensionistiche*, maggio 2011

Armonizzazione dei diversi strumenti previdenziali, assistenziali e fiscali. Livelli di governo e federalismo fiscale

3) **Armonizzazione dei diversi strumenti previdenziali, assistenziali e fiscali** di sostegno allo scopo di:

a) evitare duplicazioni e sovrapposizioni;

b) favorire una adeguata responsabilizzazione sull'utilizzo e sul controllo delle risorse da parte dei governi coinvolti anche, ove possibile e opportuno, con **meccanismi** inerenti al **federalismo fiscale**;

Al proposito si ricorda che la legge 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale*, ha fra i suoi obiettivi il passaggio dal sistema dei trasferimenti, fondato sulla spesa storica, a quello dell'attribuzione di risorse basate sull'individuazione dei fabbisogni standard necessari a garantire sull'intero territorio nazionale il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fondamentali degli enti locali. Nel definire i principi fondamentali del sistema di finanziamento delle autonomie territoriali, la legge distingue tra le spese connesse alle funzioni corrispondenti ai livelli essenziali delle prestazioni, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *m*) della Costituzione e quelle inerenti le funzioni fondamentali degli enti locali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. *p*) Cost. - per le quali si prevede l'integrale copertura del fabbisogno - e le altre funzioni, per le quali si prevede la perequazione delle capacità fiscali.

Tra le funzioni riconducibili al suddetto vincolo costituzionale di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione sono comprese la sanità, l'assistenza e, per quanto riguarda l'istruzione, le spese per lo svolgimento delle funzioni di carattere amministrativo già ora attribuite alle regioni. Per tali funzioni, concernenti diritti civili e sociali, spetta allo Stato definire i livelli essenziali delle prestazioni, ai quali sono associati i costi standard necessari alla definizione dei relativi fabbisogni. Il modello proposto configura pertanto un doppio canale perequativo, valido per tutti i livelli di governo, in base al quale sarà garantita una perequazione integrale dei fabbisogni, valutati a costi standard, per ciò che attiene i livelli essenziali delle prestazioni inerenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali degli enti locali, mentre le altre funzioni o tipologie di spese decentrate saranno finanziate secondo un modello di perequazione che dovrebbe concretizzarsi in un tendenziale (ma non integrale) livellamento delle differenti capacità fiscali dei diversi territori, il cui ordine dovrà rimanere inalterato.

In ultimo, l'articolo 13 del D.Lgs. 68/2011 in materia di autonomia di entrata delle regioni e di determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario, ha fissato una serie di disposizioni volte a favorire la definizione dei livelli essenziali di assistenza (LIVEAS) e dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) nelle materie diverse dalla sanità e a realizzare la convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo, nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali[50].

c) perseguire una **gestione integrata** dei servizi sanitari, socio sanitari e assistenziali;

Istituzione di un fondo per l'indennità sussidiaria

- 4) Istituzione per l'indennità di accompagnamento di un **fondo per l'indennità sussidiaria** ripartito tra le regioni, in base a **standard** afferenti alla **popolazione residente** e al **tasso di invecchiamento** della stessa, nonché a **fattori ambientali specifici**. Nelle relazioni al provvedimento, l'istituzione del fondo viene finalizzata all'insediamento a regime di un *unicum* assistenziale, sociosanitario e socio-assistenziale di cui siano responsabili le regioni, a cui viene inoltre riconosciuto il compito di strutturare il sistema dell'indennità sussidiaria di accompagnamento, finanziando prioritariamente gli interventi attuati sussidiariamente.

L'**indennità di accompagnamento** è un istituto che riguarda essenzialmente la disabilità e l'handicap dei minori e degli adulti, più che degli anziani, non considerati, al momento dell'introduzione del nuovo istituto, una priorità sociosanitaria.

Il **numero di prestazioni in pagamento** alla fine del **2010** risulta pari a circa un **milione e ottocento mila** per una **spesa** pari a circa lo **0,8 per cento del PIL**.

I **soggetti** che possono aver **diritto** alla corresponsione dell'**indennità** sono:

- **invalidi civili**: cittadini affetti da minorazioni congenite o acquisite, anche a carattere progressivo, compresi gli irregolari psichici per oligofrenie di carattere organico o dismetabolico, insufficienze mentali derivanti da difetti sensoriali e funzionali che abbiano subito una riduzione permanente della capacità lavorativa non inferiore a un terzo o, se minori di 18 anni, che abbiano difficoltà persistenti a svolgere i compiti e le funzioni proprie della loro età. L'indennità di accompagnamento, erogata agli invalidi civili, è stata istituita dalla L 18/1980[51], spetta solo agli invalidi civili totali (100 per cento) non deambulanti senza l'aiuto permanente di un accompagnatore o non autosufficienti e bisognosi di assistenza continuativa e prevede il pagamento di un assegno mensile il cui importo è, per il 2011, di 487,39 euro;
- **ciechi civili**: cittadini affetti da cecità totale (ciechi assoluti) o che abbiano un residuo visivo non superiore a un ventesimo in entrambi gli occhi (ciechi parziali o ventesimisti) per causa congenita o contratta non dipendente da causa di guerra, di lavoro o di servizio. L'indennità di accompagnamento, erogata ai ciechi assoluti, è stata istituita dalla L 406/1968[52] e prevede il pagamento di un assegno mensile il cui importo è, per il 2011, di 807,35 euro. L'indennità speciale, erogata ai ciechi parziali (ventesimisti), è stata istituita dalla L 508/1988[53] e prevede il pagamento di un assegno mensile il cui importo è, per il 2011, di 189,63 euro;
- **sordomuti**: cittadini affetti da sordità congenita o acquisita durante l'età evolutiva (entro i 12 anni) che abbia impedito il normale apprendimento del linguaggio parlato, purché la sordità non sia di natura esclusivamente psichica o dipendente da causa di guerra, di lavoro o di servizio. L'indennità di comunicazione, erogata ai sordomuti, è stata istituita dalla L 508/1988 e prevede il pagamento di un assegno mensile il cui importo è, per il 2011, di 243,10 euro.

L'erogazione delle **indennità**, indipendente dall'età e dal reddito, è subordinata all'accertamento delle condizioni psicofisiche richieste per il riconoscimento del diritto. Le indennità **non** sono **reversibili**, sono incompatibili con altre provvidenze simili erogate per motivi di servizio, di lavoro o di guerra ma sono **cumulabili** in presenza di due o più invalidità (ad esempio: un sordomuto che sia anche invalido totale ha diritto all'indennità di accompagnamento e a quella di comunicazione). Attualmente (articolo 130, comma 1 del D.Lgs. 112/1998[54]), la funzione dell'erogazione e della verifica della sussistenza dei requisiti è attribuita e accentrata presso l'INPS, che svolge anche i compiti amministrativi connessi all'adeguamento periodico dell'importo delle prestazioni. Le Regioni hanno facoltà, mediante specifici accordi/convenzioni, di affidare all'INPS la potestà concessiva dei trattamenti di invalidità civile. Negli accordi possono essere definiti, tra l'altro, i rapporti conseguenti all'eventuale estensione della potestà concessiva ai benefici aggiuntivi disposti dalle regioni con risorse proprie, nonché la destinazione all'INPS, per il periodo dell'esercizio della potestà concessiva da parte dell'Istituto, di risorse derivanti dai provvedimenti attuativi anche questa funzione di riconoscimento del diritto (articolo 80, comma 8, L 388/2000, legge finanziaria 2001).

Nella relazione al provvedimento il fondo viene, fra l'altro, definito come fondo per l'indennità sussidiaria alla non autosufficienza. In proposito, si ricorda che l'art. 1, comma 1264, della legge 27 dicembre 2006 (legge finanziaria 2007) ha istituito il **Fondo per le non autosufficienze** presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, configurandolo essenzialmente come un **contributo alle politiche regionali in materia**. Le risorse del fondo sono destinate alla realizzazione di prestazioni, interventi e servizi assistenziali nell'ambito dell'offerta integrata dei servizi socio-sanitari in grado di garantire i livelli essenziali delle prestazioni assistenziali a favore delle persone non autosufficienti. Le risorse sono finalizzate alla copertura dei costi di rilevanza sociale dell'assistenza socio-sanitaria e sono **risorse aggiuntive rispetto a quelle** già destinate alle prestazioni e ai servizi a favore delle persone non autosufficienti da parte **delle Regioni**, nonché da parte **delle autonomie locali**. Le risorse assegnate al Fondo per il 2010, ripartite con decreto, sono pari ad euro 400 milioni. Per il 2011, non è stato previsto il rifinanziamento del Fondo. Il decreto 4 ottobre 2010^[55] ha ripartito fra le regioni le risorse del fondo utilizzando **criteri** basati, nella misura del 60 per cento; su indicatori relativi alla popolazione residente, per regione, d'età pari o superiore a 75 anni e per il restante 40 per cento sui criteri utilizzati per il riparto del Fondo nazionale per le politiche sociali come individuati dall'articolo 20, comma 5, della legge 328/2000.

Il fondo viene istituito per favorire:

- a) l'integrazione e la razionalizzazione di prestazioni sanitarie, sociosanitarie e sociali di cui siano responsabili le Regioni, abilitate a strutturare le forme di coordinamento e di intervento ritenute più idonee;
- b) la libertà di scelta dell'utenza, diffondere l'assistenza domiciliare e finanziare prioritariamente le iniziative e gli interventi sociali attuati sussidiariamente via volontariato, no profit, onlus, cooperative imprese sociali, quali organizzazioni con finalità sociali, quando, rispetto agli altri interventi diretti, sussistano i requisiti di efficacia e di convenienza economica in considerazione dei risultati.

In ambito sociosanitario, la legge 328/2000 individua un sistema di autorizzazione e di accreditamento per tutti i servizi e le strutture a ciclo residenziale e semiresidenziale, a gestione pubblica e privata (organismi non lucrativi di utilità sociale quali organismi della cooperazione, organizzazioni di volontariato, associazioni ed enti di promozione sociale, fondazioni, enti di patronato e di altri soggetti privati). Il sistema dell'autorizzazione e dell'accreditamento è corrispondente a quello delineato per il settore sanitario, ma si differenzia per la molteplicità delle fattispecie di intervento e di strutture individuate e per un diverso rapporto tra erogatori pubblici ed erogatori privati. L'obiettivo del sistema integrato di interventi e servizi sociali, dichiarato nell'articolo 1, comma 5, della legge 328/2000 è la promozione della solidarietà sociale, con la valorizzazione delle iniziative delle persone, dei nuclei familiari, delle forme di reciprocità e della solidarietà organizzata. L'articolo 11 della legge 328/2000 introduce alcune disposizioni sul sistema di accreditamento dei soggetti pubblici e privati che gestiscono i servizi sociali, identificando le funzioni di ciascun livello di governo, senza tuttavia delineare una disciplina puntuale. La disposizione lascia allo Stato la determinazione dei requisiti minimi strutturali e organizzativi per l'autorizzazione all'esercizio dei servizi e delle strutture a ciclo residenziale e semiresidenziale. L'autorizzazione è rilasciata in conformità ai requisiti stabiliti dalla legge regionale, che recepisce e integra, in relazione alle esigenze locali, i requisiti minimi nazionali per l'autorizzazione all'esercizio dei servizi e delle strutture a ciclo residenziale e semiresidenziale; e per le comunità di tipo familiare, requisiti successivamente fissati con D.M. 21 maggio 2001, n. 308^[56]. I Comuni (art. 6, secondo comma, lett. c), sulla base dei criteri fissati dalla Regione, provvedono all'autorizzazione, all'accreditamento e alla vigilanza dei servizi sociali e delle strutture citate. Infine, è prevista l'emanazione della Carta dei servizi sociali (articolo 13), adottata dagli enti erogatori, per definire i criteri di accesso ai servizi, le modalità di funzionamento e le condizioni per favorire la valutazione della qualità del servizio e la tutela degli utenti. La finalità risulta essere l'individuazione di un sistema integrato di servizi e prestazioni da garantire alle persone che si trovano in determinate condizioni (passaggio dal contributo economico ad un sistema di servizi alla persona), come previsto dall'art. 22 della L. 328/2000. Tale interventi costituiscono il livello essenziale delle

prestazioni sociali erogabili sotto forma di beni e servizi secondo le caratteristiche ed i requisiti fissati dalla pianificazione nazionale, regionale e zonale, nei limiti delle risorse del Fondo nazionale per le politiche sociali, tenuto conto delle risorse ordinarie già destinate dagli enti locali alla spesa sociale. Tale scelta doveva esplicitarsi nella definizione dei LIVEAS, non ancora adottati soprattutto per la difficoltà di associare ai diritti esigibili dal cittadino le necessarie risorse per sostenerli. Nel quadro delineato dalla legge 328/2000, la risposta ai diritti sociali dei cittadini passa, anche e soprattutto, attraverso la sussidiarietà orizzontale, vale a dire attraverso modelli di accordo pubblico/privato che privilegiano forme di sostegno della progettualità e delle autonome iniziative dei soggetti no-profit e attraverso forme di collaborazione fra i soggetti pubblici e quelli privati.

Allo stato attuale, i modelli di sviluppo a livello regionale della legge 328/2000 sono considerevolmente diversi: alcune Regioni hanno disciplinato unitariamente le modalità per l'accreditamento sanitario e sociosanitario, altre hanno scelto di tenere distinti i due ambiti, prevedendo procedure diversificate per il sanitario e il sociosanitario, alcune Regioni infine hanno deciso di attribuire esclusivamente al settore sociale e dei servizi alla persona, gli aspetti dell'autorizzazione e dell'accreditamento delle strutture sociosanitarie.

Si ricorda che in ambito sanitario, è maturata l'esigenza di favorire la realizzazione di un accordo condiviso in materia di sistemi di autorizzazione/accreditamento delle Regioni, da sottoporre all'approvazione della Conferenza Stato-Regioni. Pertanto, il Ministero della Salute e la Commissione Salute della Conferenza delle Regioni e Province Autonome hanno affidato all'Age.na.s il compito di individuare, in collaborazione con il Gruppo Tecnico per l'Accreditamento, elementi di qualità da condividere nei sistemi di garanzie (autorizzazione/accreditamento)[\[57\]](#).

Trasferimento ai Comuni del sistema carta acquisti

- 5) **trasferimento ai Comuni**, singoli o associati, del sistema relativo alla **carta acquisti** con lo scopo di **identificare i beneficiari in termini di prossimità**, di **integrare le risorse pubbliche** con la diffusa **raccolta di erogazioni e benefici a carattere liberale**, di affidare alle **organizzazioni non profittevoli** la gestione della carta acquisti attraverso le proprie reti relazionali;

Il decreto-legge 112/2008[\[58\]](#), art. 81 commi 32-38, ha disposto l'istituzione di un Fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti per la concessione della Carta acquisti. Successivamente, il decreto interministeriale 16 settembre 2008, modificato dal decreto 27 febbraio 2009, ha individuato i titolari del beneficio, l'ammontare del beneficio unitario e le modalità di fruizione dello stesso, prevedendo la stipula di convenzioni tra i ministeri interessati ed il settore privato. La Carta acquisti viene concessa, con onere a carico dello Stato, ai richiedenti residenti con cittadinanza italiana che versano in condizione di maggior disagio economico, ovvero ai cittadini nella fascia di bisogno assoluto di età uguale o superiore ai 65 anni o con bambini di età inferiore ai tre anni. La Carta è utilizzabile per il sostegno della spesa alimentare e sanitaria e per il pagamento delle spese energetiche. La Carta vale 40 euro al mese e viene caricata ogni due mesi con 80 euro, sulla base degli stanziamenti disponibili. Il D.M. 2 settembre 2009 ha disposto l'accredito di un importo aggiuntivo mensile (pari a 25 euro) a titolo di concorso alle spese occorrenti per l'acquisto di latte artificiale e pannolini. Le risorse sono state collocate nel Fondo Carta acquisti. Il successivo decreto direttivo 30 novembre 2009 ha disposto l'accredito di un importo aggiuntivo mensile di 10 euro per i titolari della Carta Acquisti che siano utilizzatori, sul territorio nazionale, di gas naturale o GPL. Con il decreto-legge 225/2010 (proroga termini 2011, articolo 2, commi 46-48), ha preso avvio una sperimentazione, della durata di un anno e con un limite di impegno massimo di risorse fino a 50 milioni di euro, a favore degli enti caritativi operanti nei comuni con più di 250.000 abitanti. In ultimo, il decreto legge 98/2011[\[59\]](#) prevede che una quota pari al 3 per cento delle spese annue per la pubblicità dei prodotti di gioco, previste a carico dei concessionari relativamente al gioco del lotto, alle lotterie istantanee ed ai giochi numerici a totalizzatore, venga destinata al rifinanziamento della Carta acquisti. Al novembre 2010, il totale delle risorse disponibili era pari a 543.087.295,00 euro.

INPS e fascicolo elettronico della persona e della famiglia

- 6) **Attribuzione** all'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (**INPS**) delle competenze relative a:
- a) **erogazione** delle **prestazioni assistenziali** quando assumono il carattere di contributo monetario diretto, in coordinamento con Regioni ed Enti locali;
 - b) organizzazione del **fascicolo elettronico della persona e delle famiglia** attraverso la realizzazione di un'**anagrafe generale** delle **posizioni assistenziali presso l'INPS**, condivisa tra le amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici di previdenza e assistenza, le Regioni e gli Enti Locali, al fine di monitorare lo stato di bisogno e il complesso delle prestazioni di tutte le amministrazioni pubbliche.

Il Libro bianco individua nel fascicolo personale elettronico uno degli strumenti essenziali per la presa in carico globale del cittadino bisognoso.

Si ricorda che in ambito sanitario, pur in mancanza di una cornice normativa unitaria, nel febbraio 2011 sono state approvate in sede di Conferenza Stato-Regioni le **Linee guida sul fascicolo sanitario elettronico** proposte dal Ministero della Salute. Le Linee guida individuano gli elementi necessari per una progettazione omogenea del fascicolo elettronico su base nazionale ed europea. Il Fse verrà realizzato dalle Regioni previo consenso dell'assistito, e consiste nell'insieme dei dati e documenti digitali di tipo socio-sanitario generati da eventi clinici presenti e trascorsi, riguardanti il paziente. Coprirà l'intera vita di quest'ultimo e sarà costantemente aggiornato dai soggetti che lo prendono in cura. Nelle urgenze, il Fse permetterà agli operatori di inquadrare immediatamente i pazienti; consentirà la continuità delle cure, permetterà di condividere tra gli operatori le informazioni amministrative (ad esempio prenotazioni di visite specialistiche, ricette, etc.). L'accesso al Fse potrà avvenire mediante l'utilizzo della carta d'identità elettronica (Cie) e della carta nazionale dei servizi (Cns), ma potrà essere consentito anche attraverso strumenti di autenticazione forte, con l'utilizzo di *smart card* rilasciate da certificatori accreditati, o debole, con l'utilizzo di *userid* e *password*, o con altre soluzioni, purché siano rispettate le misure minime di sicurezza nel rispetto del Codice in materia di protezione di dati personali.

Procedura di adozione ed esame parlamentare dei decreti attuativi

Il **comma 2** reca la **procedura di adozione dei decreti legislativi**. Gli schemi dei decreti sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per le conseguenze di carattere finanziario. I pareri devono essere resi entro trenta giorni dalla data di assegnazione degli schemi. Entro i trenta giorni successivi all'espressione dei pareri, il Governo, ove non intenda conformarsi alle condizioni eventualmente formulate con riferimento all'esigenza di garantire il rispetto dei vincoli di bilancio, ritrasmette alle Camere i testi, corredati dai necessari elementi integrativi di informazione, per i pareri definitivi delle Commissioni competenti, che sono espressi entro trenta giorni dalla data di trasmissione.

Il **comma 3** fissa in **diciotto mesi** dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi, la **possibilità di adottare disposizioni correttive e integrative** degli stessi, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi previsti dal provvedimento in esame e con le stesse modalità di cui al comma 2. Il Governo è delegato ad adottare i decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento dei decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme divenute incompatibili.

Infine, il **comma 4** dispone che, riguardo alle Regioni a Statuto speciale, l'esercizio della delega avvenga in conformità ai rispettivi Statuti e alle relative norme di attuazione.

Al riguardo si osserva, riprendendo quanto già segnalato in precedenza, come l'articolo 9, comma 2, preveda una diversa disciplina in merito, stabilendo il parere di una Commissione bicamerale sugli schemi di decreti legislativi predisposti ai sensi dell'intera legge.

Articolo 11 **(Disposizione finale)**

1. Dall'attuazione della presente legge di delega, e in particolare dal riordino della spesa in materia sociale, nonché dall'eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, devono derivare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 4.000 milioni di euro per l'anno 2013 e a 20.000 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2014.

L'**articolo 11** stabilisce che dall'attuazione della legge di delega, e in particolare dal riordino della spesa in materia sociale, nonché dall'eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, devono derivare **effetti positivi**, ai fini dell'indebitamento netto, **non inferiori a 4.000 milioni di euro** per l'anno **2013** e a **20.000 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2014**.

Si ricorda al riguardo che il comma **1-ter** dell'**articolo 40 del decreto-legge n. 98 del 2011 (manovra)** come modificato dall'**articolo 1, comma 6, del decreto-legge n. 138 del 2011 (manovra-bis)** ha disposto la **riduzione del 5% nel 2012 e del 20% a decorrere dal 2013** dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale riportati nell'**allegato C-bis** al decreto.

Per i casi nei quali tale riduzione non sia suscettibile di diretta ed immediata applicazione, con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità tecniche per l'attuazione del suddetto comma con riferimento ai singoli regimi interessati.

Il comma **1-quater** del medesimo articolo prevede che la disposizione di cui al comma **1-ter non si applichi** qualora entro il 30 settembre 2012 siano adottati provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il **riordino della spesa in materia sociale**, nonché la **eliminazione o riduzione** dei regimi di **esenzione e agevolazione fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali**, tali da determinare effetti positivi (cioè **riduzioni**), ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a **4 miliardi** di euro per il **2012** ed a **20 miliardi** di euro annui **a decorrere dal 2013**.

Il citato **6 dell'articolo 1 del D.L. 138/2011** ha altresì aggiunto, al **comma 1-ter** dell'articolo 40 del D.L. 98/2011, una sorta di **clausola di salvaguardia**, ai sensi della quale, al fine di garantire i predetti effetti finanziari, **in alternativa**, anche parziale, alla riduzioni citate, può essere disposta, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, la **rimodulazione delle aliquote delle imposte indirette, inclusa l'accisa**.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera a), della legge n. 196 del 2009, lo **stato di previsione delle entrate** del bilancio dello Stato reca una **nota integrativa** che da conto degli 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.

Il **totale degli effetti finanziari** derivanti dalle citate **agevolazioni** è indicato nell'allegato C-bis in **161,2 miliardi di euro**, così articolati:

Agevolazioni a favore delle persone fisiche, <i>di cui:</i>	103,438
- Agevolazioni per la casa	9,197
- Agevolazioni per la famiglia	21,449
- Agevolazioni per lavoro e pensioni	56,812
- Agevolazioni per erogazioni liberali e al terzo settore	0,135
- Altre agevolazioni (comprese agevolazioni fiscalità finanziaria)	15,845
Agevolazioni in materia di enti non commerciali	0,403
Agevolazioni reddito impresa	10,300
Agevolazioni in materia di accisa	3,572
Agevolazioni in materia di IVA	38,797
Agevolazioni in materia di registro e imposte ipocastali	4,724
TOTALE AGEVOLAZIONI	161,237

La disposizione in esame sembra quindi volta a dare attuazione a quanto previsto dal comma 1-quater dell'articolo 40 del D.L. 98/2011.

Occorrerà peraltro introdurre le opportune modifiche per far coincidere le date con quanto previsto dal decreto-legge n. 138 del 2011.

Si riporta di seguito un estratto dell'allegato C-bis contenente, per ciascuna delle voci ivi riportate, la sintesi dei riferimenti normativi e della descrizione del regime agevolativo di riferimento.

N.	Riferimento normativo	Descrizione
AGEVOLAZIONI A FAVORE DELLE PERSONE FISICHE		
PER LA CASA		
1	Art. 10, c. 3- <i>bis</i>), T.U.I.R.	Deduzione della rendita catastale dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze
2	Art. 1, legge 449/1997	Detrazione per gli interventi di ristrutturazione edilizia (fino al 2012)
3	Art. 37, c. 4- <i>bis</i> , T.U.I.R.	Deduzione forfetaria canoni di locazione
4	Art. 15, c. 1, lett. <i>b</i>) e c. 1- <i>ter</i> , T.U.I.R.	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale
5	Art. 15, c. 1, lett. <i>b-bis</i>), T.U.I.R.	Detrazione su compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale
6	Art. 1, c. 344 – 347, legge 297/2006	Detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica degli edifici (fino al 2011)
7	Art. 16, c. 01, 1, 1- <i>bis</i> , 1- <i>ter</i> e 1- <i>sexies</i> , T.U.I.R.	Detrazione per canoni di locazione dell'abitazione principale
8	Art. 8, legge 431/1998	Ulteriore riduzione del 30% del reddito imponibile per contratti di locazione a canone concordato , a studenti universitari e con enti locali per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio
9	Art. 9, c. 2, legge 448/2001	Detrazione per interventi di ristrutturazione edilizia su interi fabbricati eseguiti dal 2008 al 2010 da imprese e cooperative edilizie che procedono alla successiva alienazione (fino al 2012)
10	Art. 11, c. 2- <i>bis</i> , T.U.I.R.	Esenzione per redditi fondiari
11	Art. 11, c. 2, legge 413/1991	Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico
12	Art. 3, c. 7, D.L. 330/1994	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto di immobili da adibire ad abitazione diversa da quella principale (<i>per mutui contratti entro il 31/12/1992</i>)
13	Art. 15, c. 1, lett. <i>g</i>), T.U.I.R.	Detrazione per spese di manutenzione protezione e restauro delle case vincolate ai sensi della l. n. 1089 del 1939
14	Art. 10, c. 1, lett. <i>a</i>), T.U.I.R.	Deduzione su canoni, livelli, censi, ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo
15	Art. 2, legge 9/2007	Misure a favore del disagio abitativo (fino al 2011)
16	Art. 1, c. 496, legge 266/2005	Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura del 20%, sulle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni
17	Art. 1, c. 4, D.L. 669/1996	Detrazione su interessi passivi relativi a mutui contratti nel 1997 per interventi di recupero del patrimonio edilizio
18	Art. 42 T.U.I.R.	Non sono produttive di redditi di fabbricati le costruzioni rurali appartenenti al possessore dei terreni destinate a specifici utilizzi
19	Art. 5- <i>bis</i> , D.P.R. 601/1973	Non concorrenza alla formazione del reddito complessivo dei redditi catastali degli immobili destinati ad usi culturali
20	Art. 3, D.Lgs. 23/2011	Cedolare secca . Imposta sostitutiva dell'IRPEF con aliquota del 21% o del 19% sui canoni da locazione di immobili a uso abitativo.
I		

N.	Riferimento normativo	Descrizione
I		PER LA FAMIGLIA
21	Art. 12, c. 1, lett. a)-d), c. 1-bis, c. 3 T.U.I.R.	Detrazione per familiari a carico
22	Art. 10, c. 1, lett. e) e c. 2, T.U.I.R.	Deduzione contributi previdenziali e assistenziali obbligatori
23	Art. 15, c. 1, lett. c) e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per spese sanitarie , spese mediche e di assistenza specifica del T.U.I.R., spese per prestazioni mediche specialistiche
24	Art. 3, c. 3, lett. b) e d), T.U.I.R.	Esclusione dalla base imponibile degli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento.
25	Art. 15, c. 1, lett. f), e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per spese relative a premi assicurativi per morte, invalidità permanente, non autosufficienza
26	Art. 15, c. 1, lett. e) e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per spese di istruzione
27	Art. 10, c. 1, lett. c), T.U.I.R.	Deduzione degli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione o di scioglimento del matrimonio
28	Art. 10, c. 1, lett. b), e c. 2, T.U.I.R.	Deduzione delle spese mediche e di quelle di assistenza specifica nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione
29	Art. 10, c. 2, T.U.I.R.	Deduzione dei contributi previdenziali versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale e familiare
30	Art. 15, c. 1, lett. c) e lett. c-ter), T.U.I.R.	Detrazione per spese per mezzi necessari all'accompagnamento e per l'autosufficienza dei soggetti disabili ; detrazione per spese per cani guida per non vedenti ; detrazione per servizi di interpretariato
31	Art. 15, c. 1, lett. i-quinquies) e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per l'iscrizione/abbonamento per i ragazzi di età tra i 5 e i 18 anni ad associazioni sportive, palestre, piscine
32	Art. 15, c. 1, lett. i-sexies) e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per canoni di locazione stipulati da studenti universitari
33	Art. 1, c. 335, legge 266/2005	Detrazione del 19% per le spese di frequenza degli asili nido
34	Art. 15, c. 1, lett. i-septies) e c. 2, T.U.I.R.	Detrazione per addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana
35	Art. 10, c. 1, lett. e-ter), T.U.I.R.	Deduzione dei contributi versati ai fondi integrativi del servizio sanitario nazionale
36	Art. 4, legge 476/1984	Esenzione dall' IRPEF delle borse di studio corrisposte agli studenti universitari
37	Art. 4, legge 407/1998	Esenzione dall' IRPEF delle borse di studio alle vittime del terrorismo e della criminalità organizzata, agli orfani ed ai loro figli.
38	Art. 10, c. 1, lett. d), T.U.I.R.	Deduzione degli assegni periodici corrisposti in forma di testamento o donazione e gli assegni alimentari corrisposti alle "persone obbligate"
39	Art. 10, c. 1, lett. f-bis), T.U.I.R.	Deduzione delle spese sostenute dai genitori adottivi per l'espletamento della procedura di adozione
40	Art. 1, c. 1324-1326, legge 296/2006	Detrazione per carichi di famiglia ai soggetti non residenti

N.	Riferimento normativo	Descrizione
41	Art. 2, c. 5- <i>bis</i> , D.Lgs. 184/1997	Detrazione contributi versati per il riscatto del periodo di corso di laurea dei familiari a carico
42	Art. 15, c. 1- <i>quater</i> , T.U.I.R.	Detrazione spese mantenimento cani guida
43	Art. 1, c. 10, legge 62/2000	Detrazione per borse di studio erogate dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano
44	Art. 3, c. 3 lett. <i>d-ter</i>), T.U.I.R.	Esclusione dalla base imponibile delle borse di studio a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali
45	Art. 6, c. 13, legge 488/1999	Esenzione dall'IRPEF delle borse di studio ex programma Socrates e le somme corrisposte dalle Università (max 7.746,85 euro)
46	Art. 6, legge 978/1989	Esenzione dall'IRPEF delle borse di studio per frequenza dei corsi di perfezionamento e scuole di specializzazione
		PER LAVORO E PENSIONI
47	Art. 13, c. 1, 2, 3, 4, 5 e 5- <i>bis</i> , T.U.I.R.	Detrazione per redditi di lavoro dipendente e alcuni assimilati, di pensione ; di lavoro autonomo e di imprese minori
48	Art. 51, c. 2, lett. a)	Esclusione dal reddito dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori nonché dei contributi di assistenza sanitaria versati a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale
49	Art. 5, D.L. 185/2008	Detassazione premi di produttività - per l'anno 2011
50	Art. 34, D.P.R. 601/1973	Esenzione dall'IRPEF delle pensioni di guerra , delle pensioni ai militari di leva per menomazioni subite nel servizio di leva , della pensione reversibile e delle indennità di accompagnamento ai ciechi civili , nonché dei sussidi dello Stato e di altri enti pubblici a titolo assistenziale.
51	Art. 10, c. 1, lett. <i>e-bis</i> , T.U.I.R.	Deduzione per contributi versati alle forme pensionistiche complementari
52	Art. 3, c. 3, lett. <i>d-bis</i>), T.U.I.R.	Esclusione dalla base imponibile della maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici
53	Art. 2, c. 514, legge 244/2007	Detrazione sulle indennità di fine rapporto
54	Art. 1, c. 9, legge 296/2006	Clausola di salvaguardia per le indennità di fine rapporto
55	Art. 4, c. 3, D.L. 185/2008	Riduzione dell'IRPEF e delle addizionali IRPEF sul trattamento economico accessorio del personale del Ministero della difesa
56	Art. 1, c. 204, legge 244/2007	Esclusione dalla tassazione dei redditi di importo fino a 8,000 euro - frontalieri
57	Art. 17, c. 1, lett. <i>g</i>) T.U.I.R.	Tassazione separata di plusvalenze realizzate con cessione di aziende possedute da più di 5 anni e di redditi per liquidazione di imprese commerciali esercitate da più di 5anni.
58	Art. 17, c. 1, lett. <i>d</i>) T.U.I.R.	Tassazione separata di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia (persone fisiche e società di persone)
59	Art. 8, c. 5, D.Lgs. 252/2005	Deduzione per contributi versati alle forme pensionistiche complementari nell'interesse dei familiari a carico
60	Art. 3, D.P.R. 601/1973	Esenzione IRPEF per retribuzioni , pensioni e indennità di fine rapporto corrisposte dalla Santa Sede e da enti dalla stessa gestiti
61	Art. 67, c. 1, lett. <i>m</i>) e art. 69, c. 2,	Agevolazioni su compensi erogati per prestazioni artistiche non professionali e per attività sportive dilettantistiche

N.	Riferimento normativo	Descrizione
	T.U.I.R.	
62	Art. 17, c. 1, lett. g-bis, T.U.I.R.	Tassazione separata delle plusvalenze per cessioni onerose di terreni edificabili
63	Art. 10, c. 1, lett. f), T.U.I.R.	Deduzione di somme corrisposte a dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali
64	Art. 17, c. 1, lett. i), T.U.I.R.	Tassazione separata di redditi assegnati o imputati a soci di società di persone per alcune vicende societarie, trascorsi più di 3 anni tra la costituzione della società e la vicenda medesima
65	Art. 3, c. 2, legge 206/2004	Esenzione IRPEF delle pensioni e delle indennità corrisposte alle vittime del terrorismo e delle stragi di tale matrice
66	Art. 17, c. 1, lett. h), T.U.I.R.	Tassazione separata dell'indennità per perdita d'avviamento per finita locazione di immobili non abitativi, e dell'indennità di avviamento delle farmacie
67	Art. 17, c. 1, lett. e), T.U.I.R.	Tassazione separata delle indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili
68	Art. 17, c. 1, lett. i), T.U.I.R.	Tassazione separata delle indennità spettanti come risarcimento danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni
69	Art. 17, c. 1, lett. n), T.U.I.R.	Tassazione separata di redditi attribuiti alla scadenza di contratti e titoli superiori a 5 anni, non soggetti a ritenuta o imposta sostitutiva
70	Art. 17, c. 1, lett. g-ter), T.U.I.R.	Tassazione separata dei corrispettivi per cessione di clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività artistica o professionale
71	Art. 17, c. 1, lett. f), T.U.I.R.	Tassazione separata delle indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività
72	Art. 17, D.L. 185/2008 e art. 44 D.L. 78/2010	Agevolazioni Irpef ed Irap su emolumenti di docenti e ricercatori che rientrano in Italia .
73	Art. 11, c. 2, T.U.I.R.	Esenzione dalla tassazione per soggetti titolari di redditi di pensione
74	Art. 17, c. 1, lett. b), T.U.I.R.	Tassazione separata degli arretrati di lavoro dipendente
75	Art. 17, c. 1, lett. c-bis), T.U.I.R.	Tassazione separata delle indennità di mobilità e del trattamento di integrazione salariale , corrisposti anticipatamente
76	Art. 17, c. 1, lett. n-bis), T.U.I.R.	Tassazione separata di rimborsi di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per cui si è fruito di detrazione
77	Art. 51, c. 2, lett. c), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro (mense, buoni pasto) fino a €5,29
78	Art. 51, c. 2, lett. d), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di prestazioni di servizi di trasporto collettivo fornite a dipendenti
79	Art. 51, c. 2, lett. e), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di alcuni compensi reversibili
80	Art. 51, c. 2, lett. f), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dell'uso di opere e servizi per varie finalità (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto)
81	Art. 51, c. 2, lett. f-bis), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di somme erogate dal datore di lavoro per frequenza di asili e colonie per familiari del dipendente o per borse di studio
82	Art. 51, c. 2, lett. g), T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di azioni offerte ai dipendenti per importo annuo non superiore a € 2065,83
83	Art. 51, c. 2, lett. h),	Non concorrenza alla formazione del reddito di somme trattenute al

N.	Riferimento normativo	Descrizione
	T.U.I.R.	dipendente per oneri deducibili , nonché di erogazioni effettuate dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie
84	Art. 51, c. 2, lett. i), T.U.I.R.	Parziale non concorrenza alla formazione del reddito di mance percepite dai croupiers
85	Art. 51, c. 3, T.U.I.R.	Non concorrenza alla formazione del reddito di beni ceduti e servizi prestati complessivamente non superiori a €258,23 l'anno
86	Art. 51, c. 4, lett. a), T.U.I.R.	Detrazioni dal reddito per lavoro dipendente per autoveicoli, motocicli e ciclomotori in uso promiscuo
87	Art. 51, c. 4, lett. b), T.U.I.R.	Detrazioni dal reddito per lavoro dipendente per concessione di prestiti
88	Art. 51, c. 4, lett. c), T.U.I.R.	Detrazioni dal reddito per lavoro dipendente per i fabbricati in locazione, in uso o in comodato :
89	Art. 51, c. 4, lett. c-bis), T.U.I.R.	Detrazioni dal reddito per lavoro dipendente trasporto ferroviario gratuito
90	Art. 51, c. 5, T.U.I.R.	Parziale concorrenza alla formazione dell'imponibile delle indennità di trasferta/missione
91	Art. 51, c. 6, T.U.I.R.	Parziale concorrenza alla formazione dell'imponibile delle indennità e delle maggiorazioni corrisposte a trasfertisti
92	Art. 51, c. 7, T.U.I.R.	Parziale non concorrenza alla formazione dell'imponibile di indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti
93	Art. 51, c. 8, T.U.I.R.	Parziale non concorrenza alla formazione dell'imponibile di assegni di sedee altre indennità per servizi prestati all'estero
94	Art. 51, c. 8-bis, T.U.I.R.	Determinazione su base convenzionale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa da dipendenti soggiornanti nello Stato estero per oltre 183 giorni nei 12 mesi
95	Art. 52, c. 1, lett. a-bis) T.U.I.R.	Parziale concorrenza alla formazione dell'imponibile dei compensi percepiti per attività libero professionale intramuraria
96	Art. 52, c. 1, lett. b), T.U.I.R.	Parziale concorrenza alla formazione dell'imponibile di rimborsi spese erogati a titolari di cariche elettive e giudici costituzionali
97	Art. 52, c. 1, lett. d), T.U.I.R.	Imposta sostitutiva su prestazioni pensionistiche complementari erogate dai fondi pensione per parte maturata dal 1° gennaio 2007
98	Art. 52, c. 1, lett. d-bis), T.U.I.R.	Aliquota agevolata su compensi da LSU svolti da soggetti aventi età per la pensione di vecchiaia, con reddito non superiore a €9296,22
99	Art. 4, D.P.R. 601/73	Esenzione IRPEF dei redditi derivanti dall'esercizio della funzionedi ambasciatori e agenti diplomatici degli Stati esteri accreditati
100	Art. 17, c. 1, lett. a), T.U.I.R.	Tassazione separata del TFR , delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme
101	Art. 17, c. 1, lett. c), T.U.I.R.	Tassazione separata delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa
102	L. 238/2010	Rientro dei lavoratori e degli studenti in Italia . Riduzione dell'imponibile per le lavoratrici e i lavoratori
103	Art. 11, D.Lgs. 47/2000	Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR maturate dal 2001
		EROGAZIONI LIBERALI E TERZO SETTORE
104	Art. 14, c. 1, D.L. 35/2005	Deduzione delle erogazioni liberali in denaro e in natura a favore degli enti del cd. terzo settore (Onlus, Ong, volontariato, etc.)
105	Art. 15, c. 1, lett. i-	Detrazione per erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS e

N.	Riferimento normativo	Descrizione
	<i>bis</i>), T.U.I.R.	di altre persone giuridiche che svolgono attività umanitarie
106	Art. 10, c. 1, lett. <i>i</i>), T.U.I.R.	Deduzione delle erogazioni liberali in denaro a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana
107	Art. 10, c. 1, lett. <i>l</i>), T.U.I.R.	Deduzione delle erogazioni liberali in denaro a confessioni religiose (Chiese cristiane avventiste, Assemblee di Dio in Italia e Chiesa valdese)
108	Art. 16, legge 116/1996	Deduzione erogazioni liberali in denaro in favore dell'Unione Cristiana evangelica battista d'Italia
109	Art. 26, c. 2, legge 520/1995	Deduzione erogazioni liberali in denaro in favore della Chiesa evangelica luterana in Italia
110	Art. 10, c. 1, lett. <i>e</i>), T.U.I.R.	Deduzione dei contributi annuali versati alle Unioni comunità ebraiche italiane
111	Art. 15, c. 1-bis, T.U.I.R.	Detrazione per erogazioni liberali in denaro a favore di partiti e movimenti politici
112	Art. 15, c. 1, lett. <i>i-bis</i>), T.U.I.R.	Detrazione per contributi associativi versati dai soci delle società di mutuo soccorso
113	Art. 10, c. 1, lett. <i>g</i>), T.U.I.R.	Deduzione delle oblazioni, donazioni e contributi in favore delle organizzazioni non governative
114	Art. 15, c. 1, lett. <i>i-ter</i>), T.U.I.R.	Detrazione per erogazioni liberali in denaro a favore delle società ed associazioni sportive dilettantistiche
115	Art. 10, c. 1, lett. <i>i-quater</i>), T.U.I.R.	Deduzione delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università , fondazioni universitarie, istituzioni universitarie, ecc
116	Art. 15, c. 1, lett. <i>h</i>), T.U.I.R.	Detrazione per erogazioni liberali allo Stato, a enti locali territoriali e altre persone giuridiche per attività di studio, ricerca e documentazione , nonché per organizzazione di mostre ed esposizioni
117	Art. 15, c. 1, lett. <i>i-octies</i>), T.U.I.R.	Detrazione per erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado statali e paritari
118	Art. 15, c. 1, lett. <i>i-quater</i>), T.U.I.R.	Detrazione liberali in denaro a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri
119	Art. 15, c. 1, lett. <i>i</i>), T.U.I.R.	Detrazione per erogazioni liberali in denaro in favore delle persone giuridiche che svolgono attività nello spettacolo
120	Art. 8, c. 3, legge 12/2001	Detrazione per le donazioni effettuate all'ente ospedaliero "ospedale Galliera" di Genova
121	Art. 1, c. 1, legge 28/1999	Detrazione per erogazioni liberali in denaro alla Società di cultura "La Biennale di Venezia"
122	Art. 25, c. 2, D.Lgs. 367/1996	Detrazione delle erogazioni liberali a favore degli enti operanti nel settore musicale che si trasformano in fondazioni
		ALTRE AGEVOLAZIONI PER LE PERSONE FISICHE
123	Art. 15, c. 1, lett. <i>d</i>), T.U.I.R.	Detrazione spese funebri
124	Art. 15, c. 1, lett. <i>a</i>), T.U.I.R.	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a prestiti e mutui agrari
125	Art. 31, c. 1, T.U.I.R.	Reddito dominicale al 30% per mancata coltivazione per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria
126	Art. 31, c. 2, T.U.I.R.	Reddito dominicale pari a zero in caso di perdita del prodotto

N.	Riferimento normativo	Descrizione
		almeno per il 30% in conseguenza di eventi naturali
127	Art. 15, c. 1, lett. c-bis), T.U.I.R.	Detrazione spese veterinarie
128	Art. 35, T.U.I.R.	Reddito agrario pari a zero in particolari ipotesi
129	Art. 10, c. 1, lett. d-bis), T.U.I.R.	Deduzione delle somme restituite al soggetto erogatore , se hanno concorso a formare il reddito negli anni precedenti
130	Art. 10, c. 1, lett. h), T.U.I.R.	Deduzione dell'indennità per perdita di avviamento in caso di cessazione di locazione di immobili ad uso non abitativo
131	Art. 10, c. 1, lett. l-ter), T.U.I.R.	Deduzione delle erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato
132	Art. 54, c. 8, primo periodo, T.U.I.R.	Deduzione forfetaria del 25% o del 40% per i redditi da utilizzazione economica di opere dell'ingegno , di brevetti industriali, ecc.
133	Art. 7, c. 2, lett. z), dd), D.L. 70/2011	Rideterminazione dei valori dei terreni e delle partecipazioni posseduti alla data del 1/7/2011
134	Art. 28, T.U.I.R.	Redditi dominicali determinati su base catastale
135	Art. 34, T.U.I.R.	Redditi agrari determinati su base catastale
136	Art. 37, T.U.I.R.	Redditi dei fabbricati determinati su base catastale
		AGEVOLAZIONI FISCALITA' FINANZIARIA
137	Art. 26-ter, D.P.R. 600/1973	Redditi di capitale da contratti di assicurazione vita e capitalizzazione, rendimenti da prestazioni pensionistiche e da rendite vitalizie con funzione previdenziale
138	Art. 27-ter D.P.R. 600/1973	Utili derivanti da azioni o strumenti finanziari immessi nel sistema di deposito accentrato Monte Titoli spa
139	Art. 26-quinquies D.P.R. 600/1973	Redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR italiani , diversi dai fondi immobiliari, e a fondi lussemburghesi storici
140	Art. 10-ter, c. 1 e 2, legge 77/1983	Quote o azioni di OICVM di diritto estero armonizzati e non armonizzati
141	Art. 26-quinquies, c. 5, D.P.R. 600/1973	Esenzione da ritenuta per i proventi dalla partecipazione ad OICR italiani , diversi dai fondi immobiliari, e a fondi lussemburghesi storici
142	Art. 18, D.P.R. 917/1986	Redditi di capitale di fonte estera
143	Art. 2, D.Lgs. 239/1996	Interessi e proventi da obbligazioni e titoli simili di banche ed spa italiane quotate e di soggetti non residenti depositati presso intermediari
144	Art. 5, c. 2, D.Lgs. 461/1997	Imposta sostitutiva del 12,50% per le plusvalenze da partecipazioni non qualificate e redditi diversi di natura finanziaria relativi a rapporti con soggetti residenti o con soggetti residenti in Paesi non <i>black list</i> , ecc
145	Art. 6, D.Lgs. 461/1997	Plusvalenze da partecipazioni non qualificate e redditi diversi di natura finanziaria relativi a rapporti con soggetti residenti o con soggetti residenti in Paesi non <i>black list</i> , ecc.
146	Art. 7, D.Lgs. 461/1997	Risultato maturato delle gestioni individuali di portafoglio
147	Art. 26-bis, c. 1, D.P.R. 600/1973	Esenzione dalle imposte per i redditi di capitale menzionati nel comma 1 dell'art. 26-bis

N.	Riferimento normativo	Descrizione
148	Art. 17, c. 3, D.Lgs. 252/2005	Tassazione dei rendimenti maturati presso il fondo pensione
149	Art. 68, c. 6- <i>bis</i> e 6- <i>ter</i> , T.U.I.R.	Esenzione delle plusvalenze reinvestite in società costituite da non più di 3 anni che svolgano la medesima attività della società della quale le quote o le azioni sono state dimesse
150	Art. 6, D.Lgs. 239/1996	Esenzione dei proventi da titoli pubblici e privati di società quotate
151	Art. 5, c. 5, D.Lgs. 461/1997	Esenzione delle plusvalenze da partecipazioni non qualificate e dei redditi diversi di natura finanziaria
152	Art. 7, c. 3 D.L. 351/2001	Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare
153	Art. 7, c. 1, D.L. 351/2001	Ritenuta del 20% sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare .
154	Art.8, c. 4, D.L. 70/2011	Tassazione dei titoli di scopo emessi da banche con scadenza non inferiore a 18 mesi
		AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI ENTI NON COMMERCIALI
155	Art. 6, D.P.R. 601/1973	Riduzione al 50% dell'IRES per enti aventi scopi di assistenza e beneficenza, culturali e didattici, per gli IACP
156	Art. 100, T.U.I.R.	Deduzioni dal reddito d'impresa con limiti determinati per le single fattispecie (tra cui erogazioni liberali).
157	Art. 100, c.2, lett. <i>f</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro
158	Art. 100, c.2, lett. <i>g</i>), T.U.I.R.	Deducibilità per un importo non superiore al 2% del reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro
159	Art. 100, c. 2, lett. <i>h</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore a 2.065,83 o al 2% del reddito d'impresa
160	Art. 100, c. 2, lett <i>i</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti
161	Art. 100, c.2, lett. <i>l</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore a 1.549,37 o al 2% del reddito di impresa
162	Art, 100, c.2, lett. <i>m</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro
163	Art, 100, c.2, lett. <i>n</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro
164	Art, 100, c.2, lett. <i>o</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro
165	Art, 100, c.2, lett. <i>o-bis</i>), T.U.I.R.	Deducibilità delle erogazioni liberali , nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato (massimo di 70.000 euro annui)
166	Art. 148 T.U.I.R.	Non commerciale l' attività degli enti associativi - con limitazioni – svolta in favore di associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali.
167	Art. 150, T.U.I.R.	Le attività istituzionali delle ONLUS non costituiscono esercizio di attività commerciali: i relativi proventi non costituiscono reddito imponibile.
168	Legge 398/1991	Regime fiscale agevolato per le associazioni sportive dilettantistiche non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali.

N.	Riferimento normativo	Descrizione
169	Art. 147, T.U.I.R.	Detrazione d'imposta del 19% per gli oneri a favore degli enti non commerciali residenti .
170	Art. 1, c. 353, legge 266/2005	Integrale deducibilità dei fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca e dell'università , a titolo di contributo o liberalità.
171	Art. 20, D.L. 269/2003	Credito d'imposta per acquisto di autoambulanze e mezzi antincendio da parte di associazioni di volontariato .
172	Art. 145, T.U.I.R.	Gli enti non commerciali ammessi al regime di contabilità semplificata, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa.
173	Art. 90, c. 1, legge 289/2002	Agevolazioni tributarie per le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.
174	Art. 10, c. 1, lett. g), T.U.I.R.	Deduzioni dal reddito complessivo degli enti non commerciali per i contributi a favore di organizzazioni non governative.
175	Art. 7, D.P.R. 601/1973	Le attività commerciali svolte in occasione di manifestazioni propagandistiche da partiti politici non sono soggette ad IRES.
176	Art. 38, c. 11, D.L. 78/2010	Estensione della disciplina degli enti pubblici agli enti privati di previdenza .
177	Art. 9-bis, D.L. 417/1991	Alle associazioni senza scopo di lucro ed alle pro-loco sono estese le disposizioni in materia di determinazione forfetaria del reddito.
178	Art. 1, legge 28/1999	Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro per la Fondazione La Biennale di Venezia .
179	Art. 1, c. 3, legge 28/1999	I proventi percepiti dalla Fondazione La Biennale di Venezia nell'esercizio di attività commerciali sono esclusi dalle imposte sui redditi.
180	Art. 25, D.Lgs. 367/1996	Trattamento agevolato per le erogazioni liberali a favore delle fondazioni musicali .
181	Art. 13, c. 2 e 3, D.Lgs. 460/1997	Erogazioni liberali alle ONLUS consistenti in derrate alimentari e prodotti farmaceutici o altri beni non di lusso non più commerciabili
182	Art. 25, c. 1-bis) e 2 legge 133/1999	I proventi delle associazioni sportive e delle pro-loco connessi agli scopi istituzionali non concorrono a formare il reddito imponibile.
183	Art. 54, legge 342/2000	Agevolazioni fiscali per la cessione gratuita di prodotti editoriali e di dotazioni informatiche ceduti gratuitamente ad alcuni enti
184	Art. 90, c. 11-bis, legge 289/2002	Agevolazione per la pubblicità realizzata negli impianti per manifestazioni sportive dilettantistiche .
185	Art. 90, c. 23, legge 289/2002	Ai dipendenti pubblici che prestano attività presso associazioni sportive possono essere riconosciute indennità e rimborsi
186	Art. 92, legge 289/2002	Esenzione dal dall'imposta sugli intrattenimenti per attività di intrattenimento a favore dei centri sociali per anziani
187	Art. 2, c. 31, legge 350/2003	Agevolazioni tributarie per associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare
188	Art. 25, c. 3, D.Lgs. 28/2004	Per i circoli di cultura cinematografica le quote versate dai soci e gli incassi non concorrono a formare reddito imponibile
189	Art. 14, D.L. 35/2005	Deducibilità delle liberalità a favore delle ONLUS e delle associazioni di tutela sociale, artistica e di ricerca scientifica
190	Art.1, c. 185-187, legge 296/2006	Esenzione dall'Ires per le associazioni operanti nelle manifestazioni in ambito locale ma di particolare interesse storico, artistico e culturale
191	Art. 74, c. 1, T.U.I.R.	Esenzione dall'Ires degli organi e delle amministrazioni dello Stato

N.	Riferimento normativo	Descrizione
		e degli enti locali
192	Art. 74, c. 2, T.U.I.R.	Non commercialità dell'esercizio di funzioni statali svolte da enti pubblici e delle attività previdenziali, assistenziali e sanitarie.
193	Art. 2, c. 115, legge 191/2009	Esenzione Ires per le comunità costituite nella provincia autonoma di Trento ai sensi della l. provinciale 16 giugno 2006, 3.
194	Art. 143, c. 3, T.U.I.R.	Esenzione per gli enti non commerciali dei proventi da raccolte pubbliche e dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche
195	Art. 78, c. 8, legge 413/1991	Determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'Iva per le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo
196	Art. 8, c. 4, legge 266/1991	Non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi dei proventi derivanti da attività commerciali e produttive dell' organizzazione di volontariato .
197	Art. 20, legge 383/2000	Esenzione per cessione di beni e prestazione di servizi resa da associazioni di promozione sociale a familiari conviventi
198	Art. 21, legge 383/2000	Esclusione dalla base imponibile ai fini dell' imposta sugli intrattenimenti dei contributi alle associazioni di promozione sociale .
199	Art. 8, c. 3, D.L. 90/1990	Non costituiscono attività commerciali le attività didattiche svolte da collegi universitari legalmente riconosciuti .
		AGEVOLAZIONI SULLE IMPOSTE DIRETTE IN MATERIA DI IMPRESA
200	Art. 8, c. 2, D.L. 90/1990	Non costituiscono attività commerciale le attività svolte da consorzi di bonifica , di irrigazione e di miglioramento fondiario.
201	Art. 1, c. 266-269, legge 296/2006	Cuneo fiscale : riduzione base imponibile IRAP
202	Art. 15, c. 10-12, D.L. 185/2008	Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio, all'avviamento, ai marchi di impresa e alle altre attività immateriali
203	Art. 1, c. 48 legge 244/2007	Imposte sostitutiva per il riallineamento delle differenze dei valori civili e fiscali originati da deduzioni extracontabili
204	Art. 1, c. 2, D.L. 324/1997	Credito d'imposta per l' acquisto di veicoli a metano o GPL o a trazione elettrica o per impianti di alimentazione a metano e GPL
205	Art. 6, D.L. 6320/02	Esclusione dall'imponibile delle cooperative della quota di utili netti annuali destinata a riserva minima obbligatoria .
206	Art.1, c. 271, legge 296/2006; art. 1, c. 284, legge 244/2007	Credito d'imposta per nuovi investimenti aree centro-sud ammissibili alle deroghe in materia di aiuti di stato europei
207	Art. 1, c. 47 legge 244/07; art. 176, c. 2-ter, T.U.I.R.	Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni .
208	Art. 12 D.P.R. 601/1973	Deducibilità dal reddito delle cooperative delle somme ripartite tra soci come restituzione di parte del prezzo di beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per conferimenti .
209	Art. 45, c.1 D.Lgs. 446/97; art.2, c. 1 legge 203/2008	Aliquota IRAP agricoltura : ridotta al 1,9% in luogo del 3,9%
210	Art. 12, legge 904/1977	Non concorrenza a formare l'imponibile delle cooperative delle somme destinate alle riserve indivisibili .

N.	Riferimento normativo	Descrizione
211	Art. 1, c. 96-117, legge 244/2007	Regime dei contribuenti minimi .
212	Art. 10 D.P.R. 601/1973; art. 1, c. 461 L. 311/04	Esenzione IRES di alcuni redditi di cooperative agricole e loro consorzi
213	Art. 11, D.P.R. 601/1973	Esenzione IRES dei redditi delle cooperative di produzione e lavoro, per l'imponibile derivante dall'ineducibilità dell'IRAP
214	Art. 13 legge 388/00	Regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali .
215	Art. 1 D.L. 265/00; art. 6 D.Lgs. 26/07	Credito d'imposta sul gasolio per autotrazione per esercenti attività di trasporto merci, enti e imprese pubbliche di trasporto
216	Art. 1, c. 137 legge 296/2006	Imposta sostitutiva su plusvalenze realizzate al conferimento di immobili in SIIQ, in SIINQ e fondi comuni immobiliari
217	art. 1, c. 172, legge 244/2007	Agevolazioni a imprese che esercitano la pesca costiera, nonché nelle acque interne e lagunari..
218	Art. 81 c. 21 e ss. D.L. 112/08	Imposta sostitutiva sul maggiore valore delle rimanenze finali , a seguito di applicazione del loro nuovo criterio di valutazione.
219	Art. 21, c. 1, legge 448/1998	Deduzione forfetaria dal reddito di impresa a favore degli esercenti impianti di distribuzione carburante
220	Art. 1, c. 325-337, legge 244/2007	Crediti d'imposta finalizzati allo sviluppo delle attività cinematografiche
221	Art. 15, c. 3, lett. a) D.L. 185/2008	Imposta sostitutiva sulle divergenze derivanti dall'applicazione dei principi contabili IAS/IFRS
222	Art. 15, c. 7, 8 e 8-bis, D.L. 185/2008	Imposte sostitutive per riallineamento di divergenze derivanti dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valori e di fondi di ammortamento per i soggetti IAS .
223	Artt. da 155 a 161, T.U.I.R.	" Tonnage tax ": determinazione forfetaria dei redditi di alcuni soggetti IRES, per uso di navi iscritte nel registro internazionale
224	Art. 8, c. 10, lett. f), legge 448/1998	Credito di imposta sulle reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa ed energia geotermica
225	Art. 11, legge 59/1992	Esenzione e deducibilità IRES dei versamenti effettuati ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione .
226	Art. 4, c. 2, D.L. 457/1997	Parziale concorrenza del reddito derivante da uso di navi iscritte nel registro internazionale a formare il reddito IRES e IRPEF.
227	Art. 20 D.Lgs. 60/1999	Credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche commisurato ai corrispettivi al netto dell'IVA
228	Art. 1, c. 49, legge 244/2007	Regime del consolidato e della trasparenza - imposta sostitutiva sui disallineamenti
229	Art. 1, c. 1094 legge 296/06; art.1, c. 177, legge 244/07	Determinazione agevolata del reddito di società di persone e srl di imprenditori agricoli , svolgenti attività su prodotti ceduti dai soci
230	Art.1, c. 1093, legge 296/2006	Opzione per la determinazione catastale del reddito per società di persone, srl e cooperative agricole
231	Art. 7, c. 3, legge 59/1992	Non concorrenza a formare l'imponibile ai fini delle imposte dirette degli utili destinati ad aumento gratuito del capitale sociale
232	Art. 24, D.Lgs. 504/1994	Credito d'imposta a favore dei titolari di licenza di taxi-noleggio con conducente
233	Art.4, c. 1, D.L. 457/97 e art. 13, c. 2, legge 488/1999	Credito d'imposta a favore imprese armatoriali

N.	Riferimento normativo	Descrizione
234	Art. 1, c. 172 legge 244/07; art. 2, c. 2 legge 203/2008	Agevolazioni alle imprese che esercitano la pesca costiera , nonché alle imprese che esercitano la pesca nelle acque interne e lagunari .
235	Art.1, c. 228-230 legge 244/07	Credito d'imposta in favore di PMI per l'adozione di misure atte a prevenire il rischio di furti, rapine e altri atti illeciti
236	Art.1, c. 233-235, legge 244/2007	Credito d'imposta in favore dei rivenditori di generi di monopolio per prevenzione del rischio di furti, rapine e altri atti illeciti
237	Art. 5, legge 449/1997	Credito d'imposta a favore delle PMI per la ricerca scientifica
238	Artt. 3 e 4, legge 193/2000	Credito d'imposta assunzione lavoratori detenuti
239	Art. 22, legge 342/2000	Imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP sui fondi per rischi su crediti trasferiti al "Fondo rischi bancari generali"
240	Art. 1, c. 126, legge 296/2006	Imposta d'ingresso nel regime SIIQ e SIINQ per immobili posseduti alla chiusura dell'ultimo esercizio in regime ordinario
241	Art. 15, c. 7, D.L. 185/2008	Imposta sostitutiva sul riallineamento delle divergenze derivanti dalla valutazione dei beni fungibili
242	Art. 1, legge 77/1997	Credito d'imposta per l'acquisto di strumenti per la pesatura
243	Art.13, c. 5, legge 388/2000	Credito d'imposta acquisto PC per la connessione con il sistema informativo dell' Agenzia delle entrate .
244	Art.103, c. 5 e 6, legge 388/2000	Credito d'imposta per l'e-commerce
245	Art. 50, c. 6 e 13-bis, D.L. 269/2003	Credito d'imposta a favore delle farmacie pubbliche e private per acquisto di software
246	Art. 61, c. 13, legge 289/2002	Credito d'imposta investimenti in campagne pubblicitarie localizzate in determinate aree del Paese
247	Art. 11 legge 449/1997	Incentivi al settore del commercio e del turismo : credito d'imposta a favore delle PMI per l'acquisto di beni strumentali
248	Art. 1, c. 338-341 legge 244/2007	Detassazione degli utili reinvestiti nel settore cinematografico
249	Art. 8, legge 342/2000	Imposta sostitutiva su plusvalenze derivanti da conferimenti o cessioni di beni o aziende a favore dei CAF .
250	Art. 15 legge 86/1994	Imposta sostitutiva sul reddito da gestione di fondi immobiliari chiusi
251	Art. 1, c. 341-341-ter, legge 296/2006	Disciplina sulle zone franche urbane (ZFU) .
252	Art.1, c. 1075, legge 296/2006	Credito d'imposta settore agricolo aree svantaggiate - credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali .
253	Art. 22, D.P.R. 601/1973	Parziale concorrenza a formare l'imponibile IRES di alcuni proventi di fondi di garanzia derivanti da contributi (anche statali)
254	Art. 31, D.P.R. 601/1973	Esenzione IRES/IRPEF di proventi derivanti da titoli del debito pubblico, buoni postali, cartelle di credito CDP e obbligazioni e titoli simili emessi da amministrazioni statali e territoriali.
255	Art.2, c. 6, legge 350/2003	Agevolazioni in favore del settore agricolo (definizione di attività agricole connesse ed altre attività agricole)
256	Art.2, c. 8, legge 350/2003	Esenzione IRES di redditi di cooperative agricole (allevamento e manipolazione prodotti agricoli con apporto di terreni dei soci).

N.	Riferimento normativo	Descrizione
257	Art.1, c. 366-371-ter, legge 266/2005	Distretti produttivi e reti di imprese
258	Art.1, c. 366-371-ter, legge 266/2005	Reti di impresa
259	Art. 15, c. 1-bis, D.L. 81/2007	Credito di imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate del settore ittico .
260	Art. 2, c. 218-220, legge 244/2007	Ammortamento accelerato di alcuni beni mobili registrati concessi in locazione finanziaria con obbligo di acquisto.
261	Art. 2, c. 178, legge 191/2009	Agevolazione strumenti finanziari emessi da banche a finanziamento di iniziative economiche nel Mezzogiorno
262	Art.40, D.L. 78/2010	Fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno
263	Art. 41, D.L. 78/2010	Regime fiscale di attrazione europea
264	Art. 6 c. 1, D.L. 185/2008	Parziale deducibilità IRAP dalle imposte dirette (IRPEF e IRES).
265	Art. 66, c. 4, T.U.I.R.	Deduzione forfetaria per spese di intermediari, rappresentanti ed esercenti attività di somministrazione pasti e bevande e prestazioni alberghiere
266	Art. 66, c. 5, T.U.I.R.	Deduzione forfetaria per spese di viaggi effettuati dagli esercenti autotrasporto c/terzi di minori dimensioni
267	Art. 11, c. 4-bis, D.Lgs. 446/1997	Deduzione forfetaria Irap per i soggetti di minori dimensioni
268	Art.1, c. 131, legge 296/2006;	Esenzione IRES del reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare ; agevolazioni IRAP
269	Art. 1, c. 134-136, legge 296/2006	Agevolazioni per tassazione degli azionisti sugli utili corrisposti da SIIQ o SIINQ .
270	Art. 6, D.L. 351/2001	Esenzione da imposte sui redditi e IRAP per i fondi comuni d'investimento immobiliare
271	Art. 1, c. 40, legge 220/2010	Rimborso in F24 contributi al SSN sui premi assicurativi per responsabilità civile per i veicoli adibiti al trasporto merci
		AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI ACCISA
272	Tabella A, punto 2, TUA	Esenzione accisa su prodotti energetici impiegati come carburanti per navigazione aerea
273	Tabella A, punto 5, TUA	Aliquota di accisa agevolata per l'impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli e assimilati
274	Tabella A, punto 3 , TUA	Esenzione accisa su carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie
275	Tabella A, punto 3 , TUA	Esenzione dall'accisa su carburanti per la navigazione nelle acque interne , per trasporto di merci e il dragaggio di vie navigabili e porti.
276	Art. 52, c. 3, lett. f) , TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata negli opifici industriali
277	Art. 52, c. 3, lett. e) , TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza
278	Art. 6, c. 4 2, D.Lgs. 26/2007	Riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto passeggeri
279	Art. 2, c. 11 legge 203/08	Riduzione dell'accisa sul gas naturale impiegato per usi industriali da soggetti che registrano consumi superiori a 1.200.000 mc annui -

N.	Riferimento normativo	Descrizione
280	Art. 8, c. 10, lettera c), legge 448/98 e art.2, c. 12 legge 203/08	Gasolio e GPL impiegati per riscaldamento in aree svantaggiate (zone montane, Sardegna, isole minori) - Riduzione di prezzo
281	Tabella A, punto 16- <i>bis</i> , TUA	Riduzione dell'accisa su combustibili e carburanti impiegati dalle Forze armate nazionali
282	Art. 52, c. 3, lett. c), TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle ferrovie
283	Tabella A, punto 12, TUA	Riduzione dell'accisa sui carburanti per i Taxi
284	Art. 52, c. 3, lett. b) , TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica prodotta con fonti rinnovabili per autoconsumo
285	Art. 21- <i>bis</i> , TUA	Riduzione dell'accisa sulle emulsioni di gasolio o olio combustibile in acqua impiegate come carburanti o combustibili
286	Art. 52, c. 3, lett. d) , TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nell'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano
287	Tabella A, punto 4, TUA	Carburanti per i trasporti ferroviari di passeggeri e merci - applicazione di un'aliquota pari al 30% di quella normale
288	Tabella A, punto 10, TUA	Riduzione accisa sul gas naturale per usi di cantiere , nei motori fissi e nelle operazioni di campo per la coltivazione di idrocarburi
289	Art. 17, c. 1, TUA	Esenzione dall'accisa sui prodotti energetici forniti nel quadro di relazioni diplomatiche , a organizzazioni internazionali , alle Forze armate di Stati NATO o usati secondo accordi internazionali.
290	Art. 17, c. 1, TUA	Esenzione dall'accisa su alcool e bevande alcoliche forniti nel quadro di relazioni diplomatiche , a organizzazioni internazionali , alle Forze armate di Stati NATO o usati secondo accordi internazionali.
291	Art. 21, c. 13, TUA	Non sottoposizione ad accisa dei prodotti energetici impiegati in alcuni processi produttivi
292	Art. 27, c. 3 lett. a) TUA	Esenzione dall'accisa per l' alcool denaturato
293	Art. 27, c. 3 lett. b) TUA	Esenzione dall'accisa per prodotti alcolici denaturati usati per prodotti non destinati al consumo umano alimentare
294	Art. 27, c. 3 lett. c) TUA	Esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche impiegati per la produzione di aceto
295	Art. 27, c. 3 lett. d) TUA	Esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche impiegati per la fabbricazione di medicinali
296	Art. 27, c. 3 lett. e) TUA	Esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche impiegati in processi di fabbricazione di prodotti finali non contenenti alcool
297	Art. 27, c. 3 lett. f) TUA*	Esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche usati per produrre aromi alimentari e bevande analcoliche
298	Art. 27, c. 3 lett. g) TUA*	Esenzione dall'accisa per prodotti alcolici impiegati come componenti di semilavorati per usi alimentari
299	Art. 27, c. 3 lett. h) TUA	Esenzione dall'accisa per prodotti alcolici impiegati come campioni per analisi , per prove di produzione necessarie o a fini scientifici

N.	Riferimento normativo	Descrizione
AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI ACCISA		
300	Art. 27, c. 3 lett. i) TUA	Esenzione dall'accisa per l'alcole e le bevande alcoliche utilizzati nella fabbricazione di un componente non contenete alcole
301	Art. 33, c. 2, TUA	Determinazione forfettaria dell'accisa sull'alcole etilico prodotto da piccoli alambicchi
302	Art. 35, c. 4, TUA	Determinazione forfettaria dell'accisa sulla birra per piccole fabbriche
303	Art. 52, c. 2, lettera e)	Non sottoposizione ad accisa per l'energia elettrica impiegata per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici
304	Art. 52, c. 2, lettera f)	Non sottoposizione ad accisa per l'energia elettrica impiegata nei processi mineralogici
305	Art. 52, c. 3, lett. a) TUA*	Esenzione dall'accisa per l'energia elettrica utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità
306	Art. 55, c. 3, TUA	Pagamento dell'accisa con un canone forfetario per le forniture di energia elettrica "a cottimo" (piccole forniture di elettricità)
307	Art. 55, c. 5, TUA	Pagamento dell'accisa con canone annuo di abbonamento per l'energia elettrica ottenuta da officine non fornite di misuratori
308	Art. 55, c. 5, TUA	Pagamento dell'accisa con canone annuo di abbonamento per energia elettrica ottenuta da impianti di produzione combinata di energia elettrica e calore non forniti di misuratori
309	Art. 62, c. 2, TUA	Esenzione dall'imposta di consumo per gli oli lubrificanti impiegati nella produzione e nella lavorazione di alcuni materiali
310	Tabella A, punto 1, TUA	Esenzione dall'accisa per i prodotti energetici impiegati in usi diversi da carburante per motori o da combustibile per riscaldamento
311	Tabella A, punto 6, TUA	Esenzione dall'accisa sui carburanti per il prosciugamento e la sistemazione dei terreni allagati nelle zone colpite da alluvione
312	Tabella A, punto 7, TUA	Esenzione dall'accisa sui carburanti per il sollevamento delle acque allo scopo di agevolare la coltivazione dei fondi rustici sui terreni bonificati
313	Tabella A, punto 8, TUA	Riduzione dell'accisa sui carburanti per le prove sperimentali e collaudo di motori di aviazione e marina
314	Tabella A, punto 9 TUA	Riduzione dell'accisa sui prodotti energetici impiegati nei motori fissi in stabilimenti industriali, agricolo industriali, laboratori, cantieri
315	Tabella A, punto 11 TUA	Riduzione dell'accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica con impianti obbligati alla denuncia
316	Tabella A, punto 11-bis, TUA	Esenzione dall'accisa sull'energia elettrica prodotta da impianti di gasificazione
317	Tabella A, punto 13, TUA	Riduzione dell'accisa sui carburanti per le autoambulanze
318	Tabella A, punto 14, TUA	Esenzione dall'accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di magnesio da acqua di mare
319	Tabella A, punto 15 TUA	Riduzione dell'accisa sul GPL utilizzato negli impianti centralizzati per usi industriali
320	Tabella A, punto 15 TUA	Riduzione dell'accisa sul GPL impiegato come carburante per gli autobus urbani ed extraurbani adibiti al servizio pubblico
321	Tabella A, punto 16, TUA	Esenzione dall'accisa su prodotti energetici iniettati negli altiforni per la realizzazione dei processi produttivi

N.	Riferimento normativo	Descrizione
		AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI IVA
322	Tabella A, parte III, D.P.R. 633/72	Aliquota IVA del 10% per le cessioni di beni elencati nella tabella A, parte III: prodotti alimentari, ristorazione, bar e alberghi, abitazione.
323	Tabella A, parte II, D.P.R. 633/72	Aliquota IVA del 4% per le cessioni di beni elencati nella tabella A, parte II: prodotti alimentari, mense, assistenza disabili e anziani, spese sanitarie, libri e giornali, tempo libero, acquisti P.A.
324	Art. 34 del D.P.R. 633/72	Regime speciale IVA per i produttori agricoli
325	Art. 74, c. 1, lett. c), del D.P.R. 633/72	Regime speciale IVA per il settore editoriale
326	Art. 34- <i>bis</i> del D.P.R. 633/72	Attività agricole connesse
327	Art. 74- <i>ter</i> del D.P.R. 633/72	Regime speciale per le agenzie di viaggio
328	Art. 74- <i>quater</i> del D.P.R. 633/72	Regime speciale per le attività spettacolistiche
329	Artt. da 36 a 40 del D.L. 41/1995	Regime del margine per i beni usati, oggetti d'arte, d'antiquario e da collezione
330	Artt. da 36 a 40 del D.L. 41/1995	Regime del margine per le auto usate
331	Art. 40- <i>bis</i> del D.L. 41 del 23 febbraio 1995.	Regime speciale per le vendite all'asta
332	Art. 8, primo c., lett. c), del D.P.R. 633/72	Cessioni di beni effettuate nei confronti di esportatori abituali nei limiti del plafond maturato
333	Art. 8- <i>bis</i> , lett. a), del D.P.R. 633/72	Cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca
334	Art. 8- <i>bis</i> , lett. b), del D.P.R. 633/72	Cessioni di navi e di aeromobili ad organi dello Stato
335	Art. 8- <i>bis</i> , lett. c), del D.P.R. 633/72	Cessioni di aeromobili destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali
336	Art. 8- <i>bis</i> , lett. d), del D.P.R. 633/72	Cessioni di apparati motori (e loro componenti) delle navi ed aeromobili agevolate
337	Art. 8- <i>bis</i> , lett. d), del D.P.R. 633/72	Cessioni di beni destinati a dotazione di bordo delle navi ed aeromobili agevolate
338	Art. 8- <i>bis</i> , lett. e), del D.P.R. 633/72	Prestazioni di servizi relative a costruzione, manutenzione, riparazione, trasformazione, locazione e noleggio delle navi ed aeromobili agevolate
339	Art. 9, 1, del D.P.R. 633/72	Trasporti internazionali di persone
340	Art. 9, 2, del D.P.R. 633/72	Trasporti di beni oggetto di esportazioni
341	Art. 9, 3, del D.P.R. 633/72	Noleggio e locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, etc., adibiti ai trasporti internazionali di persone e beni
342	Art. 9, 4, del D.P.R. 633/72	Servizi di spedizione relativi ai trasporti internazionali di persone e di beni
343	Art. 9, 5, del D.P.R. 633/72	Servizi di carico, scarico , e simili relativi a beni in esportazione

N.	Riferimento normativo	Descrizione
344	Art. 9, 6, del D.P.R. 633/72	Servizi prestati nei porti, aeroporti e simili nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari
345	Art. 9, 7, del D.P.R. 633/72	Servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, esportazione ed in transito fuori del territorio dell'Unione europea
346	Art. 9, 7- <i>bis</i> , del D.P.R. 633/72	Servizi di intermediazione per di agenzie di viaggio relativi a prestazioni eseguite fuori dal territorio dell'Unione europea
347	Art. 9, 8, del D.P.R. 633/72	Manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali
348	Art. 9, 9, del D.P.R. 633/72	Trattamenti doganali di cui all'articolo 176 del D.P.R. 43 del 1973, eseguiti su beni di provenienza estera nonché su beni nazionali o comunitari destinati ad essere esportati
349	Art. 10, c. 1, 1), D.P.R. 633/1972	Esenzione per i servizi finanziari , esclusi i servizi di recupero crediti
350	Art. 10, c. 1, 2), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni di assicurazione
351	Art. 10, primo c., 3), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni relative a valute estere
352	Art. 10, primo c., 4), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli
353	Art. 10, primo c., 5), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni relative alla riscossione dei tributi
354	Art. 10, primo c., 6), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni relative all'esercizio del lotto , delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse.
355	Art. 10, primo c., 7), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le operazioni relative all'esercizio delle scommesse per gare, corse, giochi, concorsi ecc, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco e alle operazioni di sorte locali
356	Art. 10, primo c., 8), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le locazioni di terreni e aziende agricole , di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli e di fabbricati
357	Art. 10, primo c., 8- <i>bis</i>), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le cessioni di fabbricati abitativi, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese di ristrutturazione entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento
358	Art. 10, primo c., 8- <i>ter</i>), D.P.R. 633/1972	Esenzione per talune cessioni di fabbricati strumentali
359	Art. 10, primo c., 9), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le prestazioni di intermediazione relative alle operazioni finanziarie
360	Art. 10, primo c., 11), D.P.R. 633/1972	Esenzione per talune cessioni di oro da investimento
361	Art. 10, primo c., 12), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le cessioni gratuite di beni in favore di enti pubblici, associazioni riconosciute, fondazioni e ONLUS
362	Art. 10, primo c., 13), D.P.R. 633/1972	Esenzione per le cessioni gratuite di beni fatte a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali
363	Art. 10, primo c.,	Esenzione delle prestazioni di trasporto urbano di persone

N.	Riferimento normativo	Descrizione
	14), D.P.R. 633/1972	mediante taxi o altri mezzi per servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare
364	Art. 10, primo c., 15), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni di trasporto di malati o feriti con ambulanze
365	Art. 10, primo c., 16), D.P.R. 633/1972	Esenzione del servizio postale universale
366	Art. 10, primo c., 18), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni sanitarie
367	Art. 10, primo c., 19), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate
368	Art. 10, primo c., 20), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni educative rese da istituti o scuole riconosciuti
369	Art. 10, primo c., 21), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni dei brefotrofi , orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani, delle colonie, degli alberghi e ostelli per la gioventù
370	Art. 10, primo c., 22), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni delle biblioteche e per la visita di musei, gallerie, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici
371	Art. 10, primo c., 23), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente
372	Art. 10, primo c., 24), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno
373	Art. 10, primo c., 27), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni dei servizi di pompe funebri
374	Art. 10, primo c., 27-ter), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale , in comunità e simili, in favore di persone disagiate rese da organismi di diritto pubblico e da ONLUS
375	Art. 10, primo c., 27-quater), D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni delle compagnie barracellari
376	Art. 10, secondo c., D.P.R. 633/1972	Esenzione delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati da consorzi costituiti tra soggetti che effettuano essenzialmente operazioni esenti
377	Art. 34, sesto c. D.P.R. 633/72	Regime speciale IVA per i produttori agricoli in regime di esonero
378	Art. 38-quater del D.P.R. 633/72	Cessioni di beni a viaggiatori residenti fuori dell'Unione europea
379	Art. 72, n 1, 3, 4, D.P.R. 633/72	Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di rappresentanze diplomatiche , dell'Unione europea, di imprese o enti che eseguono contratti di ricerca o di associazione con l'UE e dell'ONU
380	Art. 72, 2, del D.P.R. 633/72	Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei Comandi militari degli Stati membri dell'UE, della NATO

N.	Riferimento normativo	Descrizione
381	Art. 74, c. 4, D.P.R. 633/72	Versamenti senza pagamento di interessi per alcune categorie di contribuenti autorizzati (somministrazione di gas, acqua ed energia elettrica)
382	Art. 74, c. 4, D.P.R. 633/72	Versamenti trimestrali senza pagamento di interessi per gli esercenti impianti distribuzione carburante per uso autotrazione
383	Art.74, c. 4, D.P.R. 633/1972	Versamenti trimestrali senza pagamento di interessi per gli autotrasportatori cose conto terzi
384	Art. 74, c. 4, D.P.R. 633/1972	Versamenti differiti di un trimestre per gli autotrasportatori cose conto terzi
385	Art. 74, c. 5 D.P.R. 633/1972	Versamenti trimestrali senza pagamento di interessi per i subfornitori
386	Art. 74, c. 6, D.P.R. 633/1972	Regime speciale per gli intrattenimenti , i giochi e le altre attività
387	Art. 14, c. 4, legge 49/1987	Non assoggettamento ad IVA delle cessioni di beni fatte allo Stato e alle ONG per spedizioni all'estero per finalità umanitarie
388	Art. 7, c. 1, lett. b), legge 488/99	Aliquota ridotta a taluni servizi di riparazione e ristrutturazione di abitazioni private
389	Art. 1, c. 96-117, legge 244/2007	Regime dei " contribuenti minimi "
390	Art. 5, c. 2, legge 413/1991	Regime di detrazione forfettizzata per le attività di agriturismo
391	Art. 50- <i>bis</i> , c. 4, D.L. 331/1993	Cessioni di beni e prestazioni di servizi relativi a beni custoditi in un deposito IVA
392	Art. 13, legge 388/2000	Esonero dai versamenti periodici per le persone fisiche che iniziano un'attività e godono del relativo regime fiscale agevolato
393	Art. 7, D.L. 185/2008	Regime dell'IVA di cassa in base al quale il versamento dell'IVA è differito al momento della riscossione dei corrispettivi
		AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI REGISTRO E IMPOSTE IPOCASTALI
394	Artt. 15 e ss., D.P.R. 601/1973	Applicazione dell'imposta sostitutiva in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale e tassa sulle concessioni governative per le operazioni concernenti il settore del credito
395	Allegato C legge 1216/1961	Esenzione da imposta sulle assicurazioni e sui contratti vitalizi
396	Nota 2- <i>bis</i> , art. 1 Tariffa parte I, D.P.R. 131/1986	Agevolazione per l' acquisto della prima casa : riduzione dell'aliquota dell'imposta di registro; imposte ipotecarie e catastali in misura fissa
397	Art. 16, c. 2, legge 1216/1961	Esenzione da imposta di registro e formalità di registrazione contratti di assicurazione e riassicurazione, ricevute e quietanze
398	L. 604/1954	Agevolazioni in tema di imposte di registro, ipotecarie e catastali sui trasferimenti immobiliari in agricoltura (piccola proprietà contadina)
399	Art. 5, legge 168/1982	Imposte ipotecaria, catastale e di registro in misura fissa per permutate e trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero
400	Allegato B - art.1, legge 1216/1961	Un quarto dell'imposta a favore dei titolari di case popolari ed economiche contratti di assicurazione sulla vita a garanzia della casa
401	L. 244/2007	Imposta di registro all'1% per il trasferimento di immobili

N.	Riferimento normativo	Descrizione
		compresi in piani urbanistici particolareggiati
402	Art. 32, D.P.R. 601/1973	Esenzione dall'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali, imposta di registro in misura fissa per atti di trasferimento della proprietà: a) delle aree comprese nei piani di edilizia residenziale pubblica b) delle aree comprese nei piani da destinare a insediamenti produttivi
403	Art. 3, D.Lgs. 346/1990	Esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni per i trasferimenti a favore dello Stato, enti territoriali, enti pubblici, associazioni e fondazioni, ONLUS, movimenti e partiti politici.
404	Artt. 1 e 10, D.Lgs. 347/1990	Esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a favore dello Stato, enti territoriali, enti pubblici, associazioni e fondazioni, ONLUS, movimenti e partiti politici.
405	Art. 9, D.P.R. 601/1973	Imposta catastale in misura fissa per atti di trasferimento di terreni in zone montane
406	Art.13 del D.Lgs. 346/1990	Esclusione dall'attivo ereditario di beni culturali
407	Art. 1- <i>bis</i> , c. 3, legge 1216/1961	Esenzione da qualsiasi tassa e imposta ecc., pagamento risarcimento vittime della strada e rapporti tra CONSAP ed imprese assicuratrici per responsabilità civile veicoli e natanti
408	Art. 13- <i>bis</i> , c. 1, D.P.R. 641/1972	Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative per gli atti e i provvedimenti concernenti le ONLUS e le società sportive dilettantistiche
409	Art. 13- <i>bis</i> , c. 1- <i>bis</i> , D.P.R. 641/1972	Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative gli atti costitutivi, gli statuti, ecc, per l'adempimento di obblighi dei movimenti o partiti politici .
410	Nota punto 3, art. 4, tariffa D.P.R. 641/1972	Esenzione dalle tasse sulle concessioni governative per le licenze rilasciate a dipendenti civili dello Stato
411	Nota punto 1, art. 18, tariffa D.P.R. 641/1972	Tasse sulle concessioni governative ridotte al 25% ai concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario
412	Nota punto 3, art. 21, tariffa D.P.R. 641/1972	Esenzione da tasse sulle concessioni governative e licenze o i documenti sostitutivi intestati ad invalidi a seguito di perdita anatomica o funzionale di entrambi gli arti inferiori nonché a non vedenti e a sordi
413	Tabella allegata al D.P.R. 131/1986	Imposta in misura fissa per la registrazione volontaria atti non assoggettati all'obbligo della registrazione
414	Art. 1, D.Lgs. 346/1990	Esenzione delle liberalità indirette risultanti da atti di trasferimento soggetti a registrazione
415	Art. 25, D.Lgs. 346/1990	Casi di riduzione d'imposta di successione
416	D.Lgs. 347/1990 - Note della tariffa	Agevolazioni imposte ipotecarie e catastali
417	Art. 8, c. 1, legge 431/1998	Base imponibile al 70% del corrispettivo annuo per imposta di registro sui contratti di locazione di immobili ad uso abitativo

N.	Riferimento normativo	Descrizione
418	Art. 14, legge 441/1998	Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, di bollo e assoggettamento alle sole imposte ipotecarie in misura fissa per gli atti relativi ai beni costituenti l' azienda agricola , oggetto di successione o di donazione tra ascendenti o discendenti entro il terzo grado
419	Art. 18, D.P.R. 115/2002	Esenzione dall'imposta di bollo nel processo penale e nei processi civili, amministrativi e tributari in cui è dovuto il contributo unificato
420	Art. 7, c. 2, D.Lgs. 99/2004	Esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo per il trasferimento di terreni agricoli a coloro che si impegnano a costi T.U.I.R. e un compendio unico ed a condurlo in qualità di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli professionali per un periodo di almeno 10 anni.
421	Art. 9, c. 1, D.Lgs. 9920/04	Riduzione del 50% delle imposte dovute per gli atti tra vivi diretti a realizzare l'accorpamento di fondi rustici
422	Art. 9, c. 2, D.Lgs. 99/2004	Riduzione del 50% delle imposte alle vendite di beni del patrimonio immobiliare pubblico aventi ad oggetto beni suscettibili di utilizzo agricolo e siano concluse con imprenditori agricoli o coltivatori diretti.
423	Art. 2, c. 26, legge 191/2009	Esenzione dall'obbligo di pagamento dell'imposta di registro e da ogni altra imposta per le vittime di atti di terrorismo e delle stragi e i loro superstiti
424	Art. 1, Ordinanza P.C.M. 13 agosto 2010	Esenzione da imposta sulle successioni, ipotecaria e catastale, di bollo e dalle altre tasse e diritti per i parenti di primo grado delle persone decedute a causa del sisma del 6 aprile 2009 nella regione Abruzzo
425	Art. 13, c. 2-bis, D.P.R. 642/1972	Estratti conto comunicazione relativi al deposito titoli, comunicazioni da banca a cliente sui c/c postali e bancari
426	Tabella B, D.P.R. 642/1973	La tabella individua gli atti esenti dall'imposta
427	Nota art. 19 Tariffa, D.P.R. 642/1972	Esenti dall'imposta di bollo i certificati rilasciati da organi dell'autorità giudiziaria relativi alla materia penale
428	Art. 37, D.P.R. 445/2000	Esenti dall'imposta di bollo le dichiarazioni sostitutive comprovanti stati, qualità personali e fatti
429	Art. 34, D.P.R. 445/2000	Esente da imposta di bollo l' autenticazione di fotografie per documenti personali
430	Art. 32, c. 5-ter, D.L. 78/2010	Misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti di liquidazione del patrimonio immobiliare
431	Tariffa all. B, art. 1, legge 1216/1961	Contratti di assicurazione sulla vita umana
432	Tariffa all. B, art. 3, legge 1216/1961	Un quinto dell'imposta stabilito dall'art. 7, lettera a) della tariffa, allegato A, a favore di cooperative edilizie sovvenzionate dallo Stato
433	Convenzione di Vienna	Agevolazioni ed esenzioni sui trasferimenti del personale diplomatico e consolare
434	Accordi internazionali ed accordi di sede	Agevolazioni ed esenzioni a specifiche condizioni
435	Articolo 47, c. 1, D.P.R. 602/1973	Gratuità delle trascrizioni, iscrizioni, cancellazione dei pignoramenti mobiliari ed immobiliari richieste dal concessionario della riscossione

N.	Riferimento normativo	Descrizione
436	Art. 47- <i>bis</i> , c. 1, D.P.R. 602/1973	Ai trasferimenti di beni mobili non registrati la cui vendita è curata dai concessionari, l'imposta di registro si applica in misura fissa di dieci euro
437	D.Lgs. 271/1989	Esenzione da bolli imposte e spese per le procedure di recupero crediti professionali del difensore d'ufficio
438	Articolo unico legge 319/1058	Esenzione da imposta di bollo, di registro, ecc per atti, documenti e provvedimenti relativi alle cause per le controversie individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego
439	Art. 2, primo c., legge 692/1981	Esenzione da tasse di bollo, di registro e altre imposte per i provvedimenti di restituzione delle terre a comuni, liquidazione di usi civici , ecc.
440	Art. 82, primo c., legge 184/1983	Esenzione da imposte di bollo, di registro, tassa o diritto per gli atti, e provvedimenti relativi a procedure di affidamento e adozione di minori
441	Art. 19, legge 74/1987	Esenzione da imposta di bollo, di registro e ogni altra tassa per i procedimenti di scioglimento di matrimonio e per gli assegni
442	Art. 5, c. 3, D.Lgs. 269/1993	Esenzione da imposta di donazione, ipotecarie e catastali per le donazioni a favore degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di immobili con specifica destinazione a finalità sanitarie
443	Art. 40- <i>bis</i> , c. 2, D.Lgs. 385/1993	Esenzione da imposte per il procedimento semplificato di cancellazione dell'ipoteca
444	Art. 8, c. 4- <i>bis</i> , D.L. 7/2007	Esenzione dalla imposta sostitutiva ed esenzione dalle imposte per le operazioni di portabilità del mutuo
445	Art. 4, D.L. 510/1996	Esenzioni e agevolazioni su cessioni di beni relativi ad attività produttive dismesse , effettuate gratuitamente nei confronti di enti locali territoriali, enti pubblici, ASI e altri, nonché successive cessioni gratuite
446	Art. 31, c. 22, legge 448/1998	Esenzione per registrazione e trascrizione di provvedimenti di accorpamento al demanio stradale delle porzioni di terreno utilizzate ad uso pubblico disposto in sede di revisione catastale
447	Art. 118, c. 1, D.Lgs. 267/2000	Esenzione da imposte e tributi dei trasferimenti effettuati dai Comuni, dalle Province e da consorzi fra tali enti a favore di Aziende speciali o società a capitale interamente pubblico
448	Art. 67, legge 342/2000	Esenzione da imposte e tasse per i trasferimenti di beni dall'Associazione nazionale fra mutilati ed invalidi di guerra alla Fondazione dell'associazione nazionale fra mutilati e invalidi di guerra
449	Art. 7, legge 154/2001	Esenzione da imposte di atti, documenti e provvedimenti relativi all'azione civile contro la violenza nelle relazioni familiari , nonché dei procedimenti anche esecutivi e cautelari per ottenere la corresponsione dell'assegno di mantenimento
450	Art. 8, c. 10, D.L. 63/2002	Esenzione da imposte e tributi per le cessioni a favore di Infrastrutture S.p.A.
451	Art. 2, c. 6, D.L. 351/2001	Esenzione da imposte e tributi per le operazioni di cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico
452	Art 5, c. 24, D.L. 269/2003	Esenzione da imposte e tributi per gli atti, contratti, ecc, per operazioni di raccolta e impiego effettuate dalla gestione separata della CDP S.p.A.
453	Art. 2, c. 1- <i>bis</i> , D.L. 220/2004	Applicabilità degli artt. 15, 17 e 18 del D.P.R. 601/1973 per i mutui concessi da istituti ed enti previdenziali per l'acquisto di abitazioni

N.	Riferimento normativo	Descrizione
454	Art. 1, c. 275, legge 311/2004	Esenzione da imposte e da tributi per i trasferimenti di immobili dei Comuni a fondazioni o società di cartolarizzazione o ad associazioni per la valorizzazione del patrimonio immobiliare
455	Art. 34, c. 5, D.Lgs. 346/1990	Non sottoposizione a rettifica dei valori determinati su base catastale
456	Art. 1, c. 497, legge 266/2005	Base imponibile costituita dal valore determinato su base catastale
457	Art. 73, legge 219/1981	Esenzione da imposte e tributi per gli atti relativi alla ricostruzione di zone colpite dal terremoto del novembre 1980 e del febbraio 1981
458	Art. 28 legge 1431/1962	Esenzione da imposte e tributi per gli atti relativi a ricostruzione e rinascita delle zone colpite dal terremoto dell'agosto del 1962
459	Articolo unico, legge 228/1954	Esenzione da diritti e compensi per servizi catastali richiesti/erogati nei confronti di regioni, province, comuni, enti di beneficenza
460	Art. 1, legge 1149/1967	Esenzione da diritti catastali per atti e documenti relativi alla procedura di espropriazione per causa di pubblica utilità promossa dalle amministrazioni dello Stato e da enti pubblici
461	Artt. 91-96 R.D. 2153/1938	Rilascio in carta libera e senza applicazione di tassa o diritti sulle copie, sui certificati, sugli estratti a favore di varie categorie di soggetti
462	Art. 74, legge 865/1971	Imposta minima di registro e esenzione da imposta ipotecaria per i trasferimenti di proprietà o concessione del diritto di superficie relativi ad aree da destinare ad insediamenti produttivi
463	Art. 47-bis, D.P.R. 602/1973	Rilascio gratuito delle visure ipotecarie ai concessionari e loro incaricati
464	Art. 19, D.Lgs. 347/1990	Esenzione dalle tasse ipotecarie per le operazioni nell'interesse dello Stato
465	Art. 11, c. 3, D.Lgs. 504/1992	Esenzione da spese e diritti per le richieste dati e notizie agli uffici pubblici competenti ai fini dell'accertamento e liquidazione dell'ICI
466	Art. 66, c. 6-bis, D.L. 331/1993	Esenzioni e agevolazioni per le società cooperative edilizie di abitazione e consorzi - Atti costitutivi e modificativi; atti, documenti, ecc
467	Art. 39, c. 7, D.Lgs. 385/1993	Agevolazioni in materia di annotazioni ipotecarie relative ad operazioni di credito fondiario
468	Art. 18, c. 1, D.Lgs. 112/1999	Rilascio gratuito visure ed estrazione copie richieste dagli agenti della riscossione di dati atti riguardanti beni dei debitori iscritti a ruolo
469	Articolo 31, legge 133/1999	Accesso gratuito alle conservatorie dei registri immobiliari da parte dei Consorzi di bonifica e irrigazione e rilascio gratuito dei relativi certificati
470	Art. 1, c. 295, legge 296/2006	Alle Agenzie fiscali si applicano le disposizioni per le amministrazioni dello Stato previste dai D.P.R. 641/1972, 642/1972 e 131/1986
471	Art. 1, c. 139, legge 296/2006	Riduzione al 50% delle imposte ipocatastali sui conferimenti e cessioni di immobili strumentali a SIIQ e SIINQ in regime speciale
472	Art. 35, c. 10-ter, D.L. 223/2006	Riduzione alla metà delle imposte ipocatastali sui conferimenti a fondi immobiliari di beni immobili strumentali
473	Art. 1, c. 138, legge	Imposte di registro e ipocatastali in misura fissa sui conferimenti a

N.	Riferimento normativo	Descrizione
	296/2006	SIIQ e SIINQ , che abbiano optato per il regime speciale, di una pluralità di immobili prevalentemente locati da chiunque effettuati.
474	L. regione Sicilia 22 marzo 1952, n. 6	Equiparazione della Regione Siciliana e dei relativi organi alle amministrazioni statali , agli effetti delle imposte, tasse o diritti regionali
AGGIORNAMENTI E INTEGRAZIONI		
475	Art. 3, D.P.R. 10 marzo 1997	Gli onorari corrisposti ai membri dei seggi elettorali non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini fiscali
476	Art. 54, c. 8- <i>bis</i> , T.U.I.R.	Determinazione del reddito di lavoro autonomo di volontari e cooperanti , in base a retribuzioni convenzionali stabilite dal Ministero degli esteri
477	Art. 1, c. 1-5, D.L. 70/2011	Credito d'imposta per la ricerca scientifica a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in università ovvero enti pubblici di ricerca
478	Art. 2, c. 1-9, D.L. 70/2011	Credito d'imposta per ogni nuovo lavoratore assunto stabilmente nel Mezzogiorno
479	Art. 4, c. 181-186 e 189, legge 350/2003	Credito d'imposta per l' acquisto della carta
480	Art. 2- <i>bis</i> , D.L. 70/2011	Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (rifiinanziamento art. 1, commi 27-279, l. 296/2006)
481	Art. 17, c. 2, D.Lgs. 28/2010	Esenzione da imposta di bollo e ogni altra spesa tassa o diritto
482	Art. 17, c. 3, D.Lgs. 28/2010	Esenzione dall' imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, l'imposta è dovuta per la parte eccedente
483	Art. 2, D.Lgs. 28/2010	Credito d'imposta commisurato all'indennità corrisposta ai soggetti abilitati a svolgere la mediazione con un massimo di 500 euro.

[1] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

[2] L'imposta colpiva nella misura del 7,5 per mille il patrimonio imponibile e nella misura del 15% la parte del reddito superiore al 6% del patrimonio.

[3] Anche con riferimento alle regioni a statuto speciale e alle province autonome si dispone la proroga di 6 mesi del termine previsto dall'articolo 27, comma 1, della legge delega; tale termine riguarda l'adozione da parte dei citati enti delle norme di attuazione degli statuti speciali concernenti il concorso al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà nonché al patto di stabilità interno e agli obblighi posti dall'ordinamento europeo.

[4] L'utilizzo delle risorse deve essere effettuato sulla base del criterio della programmazione pluriennale, che deve in ogni caso assicurare una ripartizione del Fondo per lo sviluppo e la coesione nella quota dell'85 per cento alle regioni del Mezzogiorno e del restante 15 per cento alle regioni del Centro-Nord.

[5] La misura dell'aliquota di base indicata dalla norma in esame coincide con quella vigente fissata dall'articolo 50, comma 3, del decreto legislativo n. 446/1997 istitutivo dell'addizionale regionale IRPEF. Tale comma consente alle regioni di modificare l'aliquota con proprio provvedimento da pubblicare in Gazzetta Ufficiale e stabilisce che, in ogni caso, l'aliquota non può essere superiore all'1,4%. Tuttavia, per le regioni che presentano un deficit finanziario nel settore sanitario sono state introdotte alcune deroghe che consentono l'applicazione di misure superiori delle aliquote d'imposta.

[6] Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo.

[7] Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario.

- [8] Vedi bollettino “*Il patto per l'euro*”, Documentazione per le Commissioni parlamentari – attività dell'UE, n. 163/2011, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [9] Vedi dossier “*Dichiarazione adottata dal Consiglio europeo straordinario - Conclusioni dei capi di Stato o di governo della zona euro, Bruxelles, 11 marzo 2011*”, Documentazione per le Commissioni parlamentari – attività dell'UE, n. 162/2011, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [10] Vedi bollettino n. 167/2011 e dossier n. 168/2011 “*Consiglio europeo, Bruxelles, 24-25 marzo 2011 – conclusioni della Presidenza*” Documentazione per le Commissioni parlamentari – attività dell'UE, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [11] Vedi bollettino “*Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*”, Documentazione per le Commissioni parlamentari – esame di atti e documenti dell'UE, n. 75/2011, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [12] Vedi dossier “*Quadro finanziario e risorse proprie dell'UE 2014 – 2020*”, Documentazione per le Commissioni parlamentari – esame di atti e documenti dell'UE, n. 100/2011, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [13] Si tratta di quattro categorie di operazioni: acquisti di beni, acquisti di servizi, cessione di beni, prestazioni di servizi. E' sufficiente superare il limite di una sola categoria per ricadere nell'obbligo mensile di presentazione degli elenchi.
- [14] Vedi bollettino “*Libro verde sul futuro dell'IVA*”, Documentazione per le Commissioni parlamentari – esame di atti e documenti dell'UE, n. 78/2011, a cura dell'Ufficio Rapporti con l'UE.
- [15] Ai sensi dell'articolo 113 TFUE il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.
- [16] Fonte: Agenzia delle Dogane – aggiornamento a luglio 2011.
- [17] Art 1, D.D. n. 77579/RU del Direttore dell'Agenzia delle Dogane del 28 giugno 2011.
- [18] Art 1, D.D. n. 77579/RU del Direttore dell'Agenzia delle Dogane del 28 giugno 2011.
- [19] D.P.C.M. 15/01/1999.
- [20] Art. 2, co. 56, D.L. 03/10/2006, n. 262.
- [21] D.P.C.M. 15/01/1999.
- [22] D.Lgs. 02/02/2007, n. 26, art. 2, co. 1, lett. a)
- [23] L. 27/12/2006, n. 296, art. 1, co. 329.
- [24] D.P.C.M. 15/01/1999.
- [25] Art. 17, co. 6, D.L. 23/02/1995, n. 41, conv. con mod. dalla L. 22/03/1995, n. 85
- [26] L. 23/12/2000, n. 388, art. 28, co. 2 lett. h.)
- [27] Determinazione direttoriale n. 3814/V del 12/12/2005 ai sensi dell' art.10, co. 4 del D.L. 14/03/2005, n. 35 conv. con mod. dalla L. 14/05/2005, n. 80.
- [28] Determinazione direttoriale n. 3814/V del 12/12/2005 ai sensi dell' art.10, co. 4 del D.L. 14/03/2005, n. 35 conv. con mod. dalla L. 14/05/2005, n. 80.
- [29] D.Lgs. 26/10/1995, n. 504, All. I.
- [30] Determinazione direttoriale n. 3814/V del 12/12/2005 ai sensi dell' art. 10, co. 4 del D.L. 14/03/2005, n. 35 conv. con mod. dalla L. 14/05/2005, n. 80.
- [31] Punto 12 della Tabella A allegata al D.Lgs. 26/10/1995, n. 504.
- [32] Punto 12 della Tabella A allegata al D.Lgs. 26/10/1995, n. 504.
- [33] Recante l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e l'istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché il riordino della disciplina dei tributi locali.
- [34] La copertura del fabbisogno “indistinto” spettante a ciascuna regione è assicurata dalle entrate proprie delle ASL e delle aziende ospedaliere, dal gettito IRAP e dell'addizionale regionale IRPEF e, a copertura integrale del fabbisogno riconosciuto, dall'erogazione di cassa da parte dello Stato delle compartecipazioni all'IVA e all'accisa sulla benzina. In aggiunta a tali risorse, vanno considerati i tributi delle regioni a statuto speciale destinati alla sanità, e la quota del FSN a destinazione vincolata. Risorse pubbliche aggiuntive vengono infine destinate, sulla base di apposite disposizioni legislative, al finanziamento degli investimenti e della ricerca in campo sanitario, e alla sanità penitenziaria.
- [35] La Corte costituzionale ha chiarito l'ambito di efficacia di questa sanatoria con la sentenza n. 455 del 2005, con cui ha dichiarato illegittimo l'ampliamento delle esenzioni dalla tassa automobilistica, previsto dalla legge della regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, in quanto la sanatoria «vale a consentire l'applicazione delle sole disposizioni legislative che le regioni hanno promulgato prima della data di entrata in vigore della stessa legge n. 350 del 2003, e cioè prima del 1° gennaio 2004. Il “periodo d'imposta decorrente dal 1° gennaio 2007” vale solo ad individuare il termine fino al quale viene attribuita efficacia alle disposizioni regionali non conformi promulgate entro il 31 dicembre 2003».
- [36] Si ricorda che l'articolo 40 del decreto-legge n. 78/2010, in anticipazione del federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del Sud, aveva autorizzato alcune regioni (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, a modificare le aliquote IRAP fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive.
- [37] Appare opportuno ricordare, sinteticamente, che a seguito della riduzione dell'aliquota ordinaria (da 4,25% a 3,9%) disposta con la legge finanziaria per il 2008, il comma 3 dell'articolo 16 è stato oggetto di una specifica interpretazione contenuta nella Risoluzione n. 13/DF del 10 dicembre 2008 del Dipartimento delle finanze - direzione federalismo fiscale. Infatti, poiché la medesima legge finanziaria ha disposto anche l'obbligo di riparametrare le aliquote già modificate da parte delle regioni la risoluzione ha precisato che la variazione (fissata dalla norma

originaria in misura non superiore ad un punto percentuale rispetto all'aliquota del 4,25%) già deliberata dalle regioni non poteva essere superiore a 0,92% rispetto a 3,9% .

- [38] D.P.C.M.29 novembre 2001, *Definizione dei livelli essenziali di assistenza*.
- [39] Il decreto non è mai stato aggiornato, sebbene da più parti ne sia stata ravvisata l'opportunità anche per le nuove tipologie di prestazioni sanitarie affermatesi e utilizzate nel tempo.
- [40] D.P.C.M. 14 febbraio 2001, *Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie*.
- [41] L. 8 novembre 2000, n. 328, *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*.
- [42] Insieme delle prestazioni erogate a persone non autosufficienti che, per vecchiaia, malattia cronica o limitazione mentale, necessitano di assistenza continuativa. Le prestazioni possono essere erogate attraverso l'assistenza territoriale (assistenza ambulatoriale e domiciliare, assistenza semiresidenziale ed assistenza residenziale), l'assistenza psichiatrica, l'assistenza rivolta agli alcolisti e ai tossicodipendenti e l'assistenza ospedaliera erogata in regime di lungodegenza.
- [43] Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, *Le tendenze di medio-lungo periodo del sistema pensionistico e socio-sanitario, aggiornamento 2011, Rapporto n. 12*, anno 2011. Il documento è consultabile all'indirizzo web:
http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Attivit-ii/Spesa-soci/Attivit-d/2011/Le-tendenze-di-medio-lungo-periodo-del-sistema-pensionistico-e-socio-sanitario-Rapporto_n.12.pdf
- [44] D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 109, *Definizioni di criteri unificati di valutazione della situazione economica dei soggetti che richiedono prestazioni sociali agevolate, a norma dell'articolo 59, comma 51, della L. 27 dicembre 1997, n. 449*.
- [45] Le informazioni contenute in questa sezione sono state tratte da: Ministero del lavoro e delle politiche sociali, *Rapporto ISEE 2010*, Quaderni della ricerca sociale 6, marzo 2011. Il rapporto è consultabile online:
http://www.lavoro.gov.it/NR/rdonlyres/97C61AD8-8236-4638-BAC2-A06914D22BDE/0/QRS6_RapportoISEE2010.pdf
- [46] Dichiarazione sostitutiva unica (DSU): è il modello di autocertificazione con cui il cittadino richiede le prestazioni agevolate, sottoposte alla prova dei mezzi tramite ISEE, vale per tutti i componenti il nucleo familiare e può essere usata da ciascuno di questi per la richiesta di prestazioni sociali nel corso della sua validità, pari ad un anno dalla sottoscrizione.
- [47] Ministero del lavoro e delle politiche sociali – INPS, *I trattamenti assistenziali anno 2009: i trasferimenti sociali per invalidità, pensioni sociali, integrazioni al minimo, pensioni di guerra e pensioni ai superstiti*, Quaderni della ricerca sociale 2, s.d.
- [48] Pensione corrisposta a seguito di un infortunio sul lavoro, per causa di servizio o malattia professionale.
- [49] Legge 3 agosto 2009, n. 102, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali*.
- [50] Per un approfondimento: Camera dei Deputati – Servizio Studi, *Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario: D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68*, Documentazione per l'esame di Atti del Governo – Esito dei pareri al Governo n. 291/1, 30 maggio 2011.
- [51] L. 11 febbraio 1980, n. 18, *Indennità di accompagnamento agli invalidi civili totalmente inabili*
- [52] L. 28 marzo 1968, n. 406, *Norme per la concessione di una indennità di accompagnamento ai ciechi assoluti assistiti dall'Opera nazionale ciechi civili*.
- [53] L. 21 novembre 1988, n. 508, *Norme integrative in materia di assistenza economica agli invalidi civili, ai ciechi civili ed ai sordomuti*.
- [54] D.Lgs. 31 marzo 1998 n. 112, *Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle regioni ed agli enti locali, in attuazione del capo I della L. 15 marzo 1997, n. 59*.
- [55] Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Decreto 4 ottobre 2010, *Ripartizione delle risorse finanziarie assegnate al Fondo per le non autosufficienze*.
- [56] D.M. 21 maggio 2001, n. 308, *Regolamento concernente «Requisiti minimi strutturali e organizzativi per l'autorizzazione all'esercizio dei servizi e delle strutture a ciclo residenziale e semiresidenziale, a norma dell'articolo 11 della L. 8 novembre 2000, n. 328»*. Il Regolamento stabilisce requisiti minimi, comuni e specifici per tipologia di struttura, delle strutture a ciclo diurno e residenziale rivolte a minori, disabili, anziani, persone affette da Aids, o con problematiche psicosociali, prevedendo che le Regioni recepiscano e integrino tali requisiti minimi secondo le esigenze locali. Specifici requisiti vengono individuati per le comunità di tipo familiare. Per le strutture e i servizi destinati ai minori, i requisiti organizzativi sono stabiliti dalle regioni.
- [57] Sul punto: Age.na.s, *Fattori/criteri di qualità delle organizzazioni sanitarie da condividere nei sistemi di autorizzazione/accreditamento delle Regioni e da adottare a livello nazionale, come elementi di garanzia del sistema delle cure*, febbraio 2011.
- [58] D.L. 25 giugno 2008, n. 112, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*.
- [59] D.L. 6 luglio 2011, n. 98, *Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*.