

Lotta all'evasione fiscale

29 settembre 2022

Durante la XVIII legislatura sono proseguiti gli interventi normativi volti a far emergere la base imponibile, ad aumentare l'adesione spontanea agli obblighi contributivi e, più in generale, a potenziare il contrasto all'evasione fiscale.

In particolare ai fini del contrasto all'evasione è stato previsto che, per le attività di analisi del rischio di evasione, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza si possono avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle **interconnessioni** con le altre **banche dati** di cui dispongono e sono state introdotte delle **modifiche alla governance del servizio nazionale della riscossione** volte a realizzare una maggiore **integrazione tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione**.

Sempre nella direzione di un maggiore contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate il 4 marzo 2021 ha comunicato di avere ottenuto [il via libera dell'Unione europea](#) al finanziamento del progetto **A data driven approach to tax evasion risk analysis in Italy** ideato e presentato dall'Agenzia stessa con la finalità di innovare i processi di valutazione del rischio di *non-compliance*. Successivamente è stato altresì pubblicato il [D.M. 28 giugno 2022](#) che dà attuazione alle misure in materia di analisi del rischio prospettate dalla [Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale da omessa fatturazione](#).

In precedenza la [legge di bilancio 2020](#) aveva introdotto delle norme volte a permettere all'**Agenzia delle entrate di avvalersi delle tecnologie**, delle elaborazioni e delle interconnessioni delle banche dati di cui dispone, allo scopo di **individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo**. Inoltre sono state incluse **le attività di prevenzione e contrasto dell'evasione** fra quelle di rilevante interesse pubblico per cui è **ammesso**, nel rispetto di specifici presidi normativi, il **trattamento di dati personali** e vengono **limitati i diritti dell'interessato** previsti dal Regolamento (UE) 2016/679 (regolamento generale sulla protezione dei dati personali - RGPD).

Nei [primi sette mesi del 2022](#) il gettito delle entrate tributarie erariali derivanti da attività di accertamento e controllo ha evidenziato un incremento pari a 2.761 milioni di euro (+64,3%) di cui: 1.831 milioni di euro (+85,8%) sono affluiti dalle imposte dirette e 930 milioni di euro (+43,1%) dalle imposte indirette. Il confronto con lo stesso periodo dello scorso anno non risulta omogeneo in quanto nel 2021 le attività di riscossione erano state sospese fino al 31 agosto 2021 (Decreto legge n. 73/2021, cosiddetto "decreto sostegni-bis").

Misure antifrode e antievasione

La legge di bilancio 2020 ha introdotto numerose misure volte a far emergere base imponibile e, più in generale, a potenziare il contrasto all'evasione fiscale. In particolare si prevede che, per le attività di analisi del rischio di evasione, **l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza si possono avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispongono**, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini; viene incluso, fra le ipotesi in cui è limitato l'esercizio di specifici diritti in tema di

protezione dei dati personali, l'effettivo e concreto pregiudizio alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale (commi 681-686). In attuazione di tali norme è stato successivamente pubblicato il [D.M. 28 giugno 2022](#) che dà attuazione alle misure in materia di analisi del rischio prospettate dalla [Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale da omessa fatturazione](#) pubblicata il 20 dicembre 2021, in attuazione del traguardo M1C1-101 del PNRR. L'agenzia delle entrate con [la Circolare 21/E del 20 giugno 2022](#), sempre in linea con le nuove norme introdotte, chiarisce che l'analisi del rischio di evasione basata sui dati dell'Archivio dei rapporti, già avviata in via sperimentale in attuazione di quanto previsto dall'articolo 11, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, sarà potenziata mediante l'elaborazione di nuove liste selettive per l'attività di controllo, che saranno rese disponibili mediante **l'applicativo Ve.R.A.** Gli elenchi elaborati a livello centrale, mediante specifici criteri di rischio basati sull'utilizzo integrato delle informazioni comunicate dagli operatori finanziari all'Archivio dei rapporti finanziari e degli altri elementi presenti in Anagrafe tributaria, permetteranno a ciascuna Direzione regionale e provinciale di indirizzare l'ordinaria attività di controllo nei confronti delle posizioni a più elevato rischio di evasione, previa autonoma valutazione della proficuità comparata.

In precedenza, sia il [decreto-legge crescita \(n. 34 del 2019\)](#), che il [decreto fiscale 2019 \(n. 124 del 2019\)](#), hanno introdotto disposizioni volte a contrastare e ridurre l'evasione e le frodi fiscali, soprattutto attraverso **l'interoperabilità dei dati e le modifiche agli adempimenti fiscali.**

L'**articolo 3, comma 6-septies**, del [decreto legge 228 del 2021](#) ha modificato il regime di utilizzo del contante, introdotto sempre ai fini della lotta all'evasione dal comma 3-bis dell'articolo 49 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, stabilendo che il **valore soglia** oltre il quale si applica **il divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi** ritorni ad essere stabilito nella misura di **2.000 euro fino al 31 dicembre 2022, per ridursi a 1.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2023.**

Anche la tracciabilità dei pagamenti è considerata dal legislatore uno strumento chiave nella lotta ai fenomeni criminali e all'evasione fiscale. A tal fine la [legge di bilancio 2020](#) **condiziona l'utilizzo delle detrazioni IRPEF al 19 per cento al pagamento delle relative spese mediante versamento bancario o postale ovvero altri sistemi di pagamento tracciabili** (commi 679-680).

In applicazione del principio di sussidiarietà e al fine di rafforzare gli strumenti della lotta all'evasione fiscale, il legislatore ha complessivamente previsto anche un maggior coinvolgimento degli enti territoriali nell'attività di accertamento e riscossione. [Il decreto fiscale 2019](#) (decreto legge 124 del 2019) **ha prorogato all'anno 2021 l'attribuzione ai comuni dell'incentivo previsto per la partecipazione all'attività di accertamento tributario**, pari al 100 per cento del riscosso a titolo di accertamento nell'anno precedente, a seguito delle segnalazioni qualificate trasmesse da tali enti. Allo stato attuale, la proroga risulta aver esaurito i propri effetti e, pertanto, in assenza di interventi legislativi, la quota incentivante risulta ridotta a quella prevista dall'articolo 2, comma 10, lettera b), del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, individuata nel 50 per cento delle maggiori imposte e sanzioni riscosse a titolo non definitivo.

Nel [focus](#) sull'attività di contrasto all'evasione fiscale presente all'interno del DEF 2021, il Governo rappresenta che **nel corso del 2020 sono stati riscossi complessivamente dall'Agenzia delle Entrate 12,7 miliardi dall'attività di promozione della compliance e dall'attività di controllo**, di cui 8,2 miliardi derivano dai versamenti diretti su atti emessi dall'Agenzia, circa 1,2 miliardi sono il risultato dell'attività di promozione della *compliance* e 3,3 miliardi rappresentano le somme recuperate a seguito di riscossione coattiva. I risultati del 2020, non confrontabili con quelli del 2019 (pari a circa 17 miliardi), sono condizionati dagli effetti degli interventi normativi adottati nel corso dell'anno dal legislatore per sostenere le attività economiche a seguito del diffondersi dell'emergenza sanitaria Covid-19. In generale, nel triennio 2016-2018 il gap complessivo, ancora molto elevato, è stato pari a circa 106,3 miliardi, di cui 94,7 miliardi ascrivibili a mancate entrate tributarie e 11,6 miliardi a mancate entrate contributive. L'evasione tributaria e contributiva si è ridotta nel 2018 di 3,1 miliardi (-2,9 per cento rispetto al 2017), che corrisponde al saldo tra la riduzione dell'evasione tributaria (-3,7 miliardi) e l'aumento dell'evasione contributiva (+578 milioni); l'evasione IVA di circa 3,7 miliardi (da circa 36,9 miliardi nel 2017 a quasi 33,2 miliardi nel 2018), principalmente per gli effetti del meccanismo della scissione dei pagamenti in materia di IVA. L'emersione dell'imponibile IVA ha determinato anche una riduzione dell'evasione di altre imposte. Registrano un miglioramento anche il *tax gap* in materia di accise sui prodotti energetici, in riduzione di 587 milioni, quello

dell'IRES che diminuisce di circa 104 milioni, nonché, per importi minori, il *tax gap* dell'IRAP, dell'IMU e della cedolare sulle locazioni. Per quanto concerne l'IRPEF, invece, il *tax gap* aumenta di circa 709 milioni, di cui 111 milioni sono riferiti ai lavoratori dipendenti irregolari e 598 milioni ai lavoratori autonomi e alle imprese. Ancora più marcata risulta la dinamica della propensione al gap, che nel 2018 si riduce di 1,3 punti percentuali, passando dal 21 per cento al 19,7 per cento.

Limiti all'uso del contante

Come anticipato in premessa numerose misure sono state adottate nel corso della legislatura per limitare e disincentivare l'uso del contante nei pagamenti.

L'articolo 3, comma 6-*septies*, del [decreto legge n. 228 del 2021](#) detta disposizioni volte a modificare il regime di utilizzo del contante, stabilendo che il **valore soglia** oltre il quale si applica il **divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi** ritorni ad essere stabilito nella misura di **2.000 euro fino al 31 dicembre 2022, per ridursi a 1.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2023**.

In precedenza l'articolo 49, comma 3-*bis*, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, come modificato dal D.L. n. 124/2019, prevedeva che il valore soglia, pari a 3.000 euro nella legislazione previgente, oltre il quale si applica il divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi, venisse ridotto a 2.000 euro a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, per ridursi ulteriormente a 1.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2022.

Parallelamente, il decreto-legge n. 152 del 2021 (articolo 19-*ter*) ha disciplinato **le sanzioni amministrative per la violazione dell'obbligo, da parte di commercianti e professionisti, di accettare pagamenti con carte di debito o di credito**: la sanzione è applicabile in caso di rifiuto del pagamento di qualsiasi importo. L'importo della sanzione, a decorrere dal 1° gennaio 2023, è fissato in 30 euro, aumentato del 4 per cento del valore della transazione. Non trova applicazione il pagamento in misura ridotta, disciplinato dalle disposizioni vigenti in materia di sanzioni amministrative.

Sempre al fine di favorire l'utilizzo dei pagamenti tracciabili, l'articolo 11-*bis* (commi 10 e 11) del [decreto legge 73 del 2021](#) ha previsto un **credito d'imposta pari al 100 per cento delle commissioni addebitate per transazioni effettuate con strumenti di pagamento tracciabili a decorrere dal 1° luglio 2021 al 30 giugno 2022**. Il beneficio è destinato ad esercenti attività di impresa, arti o professioni che si siano dotati di strumenti di pagamento (POS) che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati ovvero si siano dotati di sistemi evoluti di incasso che consentano di assolvere agli obblighi di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri. Il credito è riconosciuto a condizione che i ricavi e compensi relativi all'anno d'imposta precedente siano di ammontare non superiore a 400.000 euro. Il comma 11 introduce, per il medesimo periodo – **dal 1° luglio 2021 al 30 giugno 2022** - un ulteriore **credito di imposta per l'acquisto, il noleggio o l'utilizzo di strumenti che consentono forme di pagamento elettronico e per il collegamento con i registratori telematici**. Il beneficio è parametrato al costo di acquisto, di noleggio, di utilizzo degli strumenti in questione, nonché delle spese di convenzionamento ovvero delle spese sostenute per il collegamento tecnico tra i medesimi. Il credito spetta nel limite di spesa di 160 euro per ciascun beneficiario ed è riconosciuto in misura variabile, a seconda dei ricavi o compensi realizzati nel periodo di imposta precedente a quello in cui sono state sostenute le spese agevolabili. Inoltre, il credito di imposta aumenta in caso di acquisto di strumenti di pagamento evoluti.

In precedenza l'articolo 22 del [decreto-legge n. 124 del 2019](#), aveva introdotto un **credito d'imposta pari al 30 per cento delle commissioni addebitate**, per transazioni effettuate **mediante carte di credito, di debito o prepagate, ovvero mediate strume di pagamento elettronico tracciabili**, a decorrere dal 1° luglio 2020.

Sul punto è intervenuto altresì l'articolo 5-*novies* del [decreto legge 146 del 2021](#) che ha stabilito che gli operatori finanziari che mettono a disposizione degli esercenti strumenti di pagamento elettronico tracciabili, **trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati identificativi di tali strumenti di pagamento e l'importo giornaliero delle transazioni**, anche tramite il sistema PagoPA, ai fini della fruizione del credito di imposta riconosciuto agli esercenti, dalle norme vigenti, in relazione alle commissioni per i pagamenti elettronici.

I commi da 637 a 644 della legge di bilancio 2022 hanno fissato al **31 dicembre 2021 la conclusione del programma *cashback***, ciò in quanto, come rappresentato nella relazione illustrativa del provvedimento, il Governo ha rilevato che: l'incentivo prodotto con il programma non è più necessario né opportuno alla luce della valutazione costi/benefici, stante il continuo registrarsi di un *trend* di crescita nell'utilizzo degli strumenti elettronici. Precedentemente, l'articolo 1, comma 288 della legge di bilancio 2020 (legge n. 160 del 2019) aveva previsto che le **persone fisiche maggiorenni** residenti nel territorio dello Stato che effettuano abitualmente - al di fuori di attività di impresa o esercizio di professione - acquisti con **strumenti di pagamento elettronici** avessero diritto ad un **rimborso** in denaro il cd *cashback*. In pratica, previa iscrizione al programma, effettuando acquisti con carte e app di pagamento entro il 31 dicembre 2020, si poteva ottenere un rimborso del 10% di quanto speso fino ad un massimo complessivo per l'intero periodo di 150 euro.

I commi da 1109 a 1115 della legge di bilancio 2021 hanno introdotto un **nuovo quadro sanzionatorio** per le violazioni attinenti agli adempimenti correlati alla **memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi**. Le disposizioni definiscono le sanzioni per la **mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione** ovvero per la memorizzazione o trasmissione con **dati incompleti o non veritieri**; per i casi di **mancato o irregolare funzionamento degli strumenti**; per la **mancata tempestiva richiesta di intervento** di manutenzione; per l'**omessa installazione** e per la **manomissione degli strumenti** trasmissione.

A tale proposito si ricorda che l'articolo 2 del D. Lgs. n. 127 del 2015, come modificato nel tempo - in particolare dal decreto-legge n.119 del 2018, dalla legge di bilancio 2019 e dal decreto n. 34 del 2020 - dispone che **dal 1° gennaio 2020** i soggetti che effettuano le operazioni qualificate come **commercio al minuto o attività assimilate** (articolo 22 del DPR IVA) memorizzino elettronicamente e trasmettano telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri (cd. **scontrino elettronico**). L'operatività dello scontrino elettronico è stabilita al **1° luglio 2019** per i contribuenti con **volume d'affari superiore a 400.000 euro**.

Il **comma 6-ter** del sopra citato articolo 2 dispone in linea generale che i dati relativi ai corrispettivi giornalieri dei commercianti al minuto e assimilati siano trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate **entro dodici giorni** dall'effettuazione della relativa operazione (determinata ai sensi delle regole generali in tema di IVA, ossia ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633). Rimangono fermi **la memorizzazione giornaliera** dei dati relativi ai corrispettivi nonché i **termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche IVA** (articolo 1, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100).

Per quanto attiene all'obbligo della fatturazione elettronica e alla disciplina della lotteria degli scontrini, misure anch'esse rivolte a favorire la tracciabilità dei pagamenti, si rinvia alla lettura dei paragrafi presenti all'interno dei due temi specifici: iva e fatturazione elettronica e accertamento e giochi.

Giurisprudenza europea in materia di accordi fiscali

In materia di **accordi fiscali indebitamente vantaggiosi**, si segnala la sentenza del tribunale di primo grado della Corte di giustizia, del 24 settembre 2019, in materia di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107, comma 1, TFUE. Tale disposizione del TFUE vieta – in via generale e salve le eccezioni che la medesima disposizione contempla – gli aiuti di Stato, intendendosi per tali le misure a carico del pubblico erario che, **favorendo singole imprese, siano capaci di falsare la concorrenza**.

E' una conclusione accettata, in ambito europeo, che anche **misure fiscali nazionali possano costituire aiuti di Stato**.

Le autorità fiscali dei **Paesi Bassi** avevano stipulato con il gruppo statunitense **Starbucks** un accordo fiscale decennale, volto a **predeterminare i metodi di calcolo della base imponibile dell'imposta sul reddito d'impresa**.

Questo accordo – assai complesso e denso di aspetti tecnico-contabili – prevedeva che l'interlocutore unico delle autorità fiscali olandesi sarebbe stato il consulente tributario del gruppo Starbucks. Questo aveva diverse società controllate in Europa, tra cui una società in Olanda e una nel Regno Unito, con le quali la casa madre intratteneva regolari transazioni commerciali.

In estrema sintesi, l'accordo prevedeva che le operazioni intragruppo non sarebbero state considerate – a fini fiscali – come **normali contratti tra aziende indipendenti**. La determinazione del loro valore sarebbe stata **preventivamente stabilita** secondo criteri c.d. **reddituale** (in questo caso il c.d. **TNMM**, metodo del margine netto) e non tradizionali (come il c.d. CUP, vale a dire il prezzo incontrollato comparabile). Inoltre, dai ricavi sarebbe stata sottratta una *royalty* annuale, pagata dalla Starbucks con sede in Olanda a una società fornitrice di chicchi di caffè verde (la Alki), il cui metodo di tostatura è brevettato. Il consulente fiscale di Starbucks – alle scadenze fiscali di legge – avrebbe comunicato gli esiti dell'applicazione di tali criteri, con la conseguente liquidazione dell'imposta dovuta.

La Commissione europea aveva ritenuto che, per stabilire se questo accordo conferisse alla Starbucks un **vantaggio competitivo indebito** ai sensi dell'art. 107 TFUE, occorresse utilizzare il criterio dell'**arm's length principle** (per cui un'operazione deve costare quel che risulterebbe da ordinarie trattative di mercato, tra soggetti indipendenti che valutano autonomamente il proprio interesse). In base a questo ragionamento, la Commissione aveva considerato l'accordo indebitamente vantaggioso per la Starbucks e aveva ordinato all'Olanda il **recupero di circa 30 milioni di euro** (decisione (UE) 2017/502).

Sia l'Olanda sia Starbucks hanno impugnato la decisione innanzi al tribunale del Lussemburgo, che ha **accolto** il loro ricorso (T-760/15 e T-636/16).

Se per un verso, il tribunale di primo grado ha respinto l'obiezione preliminare dei ricorrenti circa l'inconferenza del criterio dell'*arm's length* adoperato dalla Commissione per le transazioni tra società del medesimo gruppo, esso – per altro verso e sul piano del merito – ha ritenuto che, in concreto, la Commissione non avesse assolto all'onere della prova in ordine all'effettivo vantaggio concorrenziale che le clausole dell'accordo fiscale avevano attribuito alla Starbucks.

In particolare, la Commissione non ha – secondo la sentenza – dimostrato a sufficienza che l'uso del metodo reddituale, anziché di quello tradizionale, abbia **preventivamente ridotto** la base imponibile dell'imposta sul reddito dell'impresa. Né la Commissione avrebbe dimostrato perché il calcolo della *royalty* dovuto alla Alki sarebbe un artificio (secondo la Commissione, infatti, quella voce nel calcolo della deduzione dall'imponibile sarebbe dovuta essere zero).

La Commissione ha due mesi per impugnare la sentenza innanzi alla Corte di giustizia.

Nella stessa giornata del 24 settembre 2019, il tribunale di primo grado ha viceversa **respinto** il ricorso della **FCA** in un caso simile (ma non identico), relativo all'accordo fiscale stipulato dalla casa automobilistica con il Lussemburgo (T-755 e 759/15).

Il recepimento delle direttive ATAD

Il [decreto legislativo n. 142 del 2018](#) ([atto del Governo n. 42](#)) recepisce nell'ordinamento nazionale la [direttiva 2016/1164/UE](#) (cosiddetta **Anti Tax Avoidance Directive - ATAD**), che fa parte del **pacchetto antielusione** ([Anti Tax Avoidance Package](#)) varato dalla Commissione Europea per introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale. Il decreto è in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Sono recepite inoltre le norme di modifica alla direttiva ATAD recate dalla **Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017** (cd. ATAD 2), che ha innovato la direttiva 2016/1164 in tema di disallineamenti da ibridi, vale a dire le differenze nella qualificazione giuridica dei pagamenti tra giurisdizioni diverse, che coinvolgono i Paesi terzi.

Il decreto, suddiviso in **sei Capi**:

- modifica la vigente **disciplina** della **deducibilità degli interessi passivi**: si chiarisce che i limiti di legge si applicano anche agli interessi capitalizzati e si introduce una nuova definizione degli interessi passivi (ed attivi) e degli oneri (e proventi) assimilati rilevanti a fini fiscali; lo schema rende riportabile in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi; si adotta un concetto di ROL (risultato operativo lordo) basato sulla normativa fiscale, in luogo di quella contabile;

- interviene sulla disciplina della cd. **imposizione in uscita**, chiarendo le condizioni alle quali i contribuenti sono soggetti ad imposta nel caso di trasferimento all'estero di attivi secondo il valore di mercato degli attivi trasferiti, al netto delle perdite;

- introduce disposizioni in materia di tassazione dei proventi di **società controllate non residenti** (disciplina CFC – *Controlled Foreign Companies*). La norma imputa al soggetto residente tutti i redditi del soggetto controllato non residente, localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, qualora quest'ultimo realizzi proventi per oltre un terzo derivanti da cd. *passive income* (specifiche categorie di reddito, tra cui

quelli di capitale, non derivanti da attività operativa). Viene di conseguenza modificata anche la vigente normativa in tema di **dividendi e plusvalenze**.

- disciplina l'ipotesi di "**disallineamenti da ibridi**". Tali misure sono, in sintesi, volte a contrastare gli effetti derivanti dalla diversa qualificazione del medesimo strumento finanziario, pagamento, entità o stabile organizzazione in differenti sistemi fiscali. Da tali "disallineamenti" possono derivare dei vantaggi fiscali sproporzionati per le società e, per converso, una riduzione delle entrate per alcuni Paesi membri.;

- **ridefinisce**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, **la nozione di intermediari finanziari** e delle *holding* finanziarie e non finanziarie, alle quali si applicano specifiche disposizioni per alcuni settori della direttiva ATAD (tra cui la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi). Il criterio che presiede all'individuazione della categoria prende in considerazione le caratteristiche del bilancio degli enti coinvolti nella relativa disciplina.