

argomenti

17

Rivista di
Economia, Cultura
e Ricerca Sociale
Terza Serie

2020

settembre-dicembre

all'interno

- ◆ Il sistema tributario in Italia
- ◆ Note per una revisione del sistema tributario
- ◆ Equità nell'imposizione immobiliare attraverso la rivalutazione della base catastale
- ◆ Autonomia finanziaria regionale e regionalismo asimmetrico
- ◆ Tassazione delle imprese digitali
- ◆ Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla



1506
UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI URBINO
CARLO BO

Direttore: Ilario Favaretto

Comitato scientifico: Edoardo Barberis (*Università di Urbino*), Jean-Claude Barbier (*Université Paris I - Panthéon Sorbonne*), Paolo Calza Bini (*Università Sapienza di Roma*), Giancarlo Corò (*Università di Venezia*), Bruno Courault (*CNRS - Centre national de la recherche scientifique - France*), Riccardo De Bonis (*Banca d'Italia*), Sebastiano Fadda (*Università Roma Tre*), Ilario Favaretto (*Università di Urbino*), Germana Giombini (*Università di Urbino*), Giuseppe Gramigna (*Small Business Administration - Washington DC*), Elisa Lello (*Università di Urbino*), Paolo Liberati (*Università Roma Tre*), Maria Lissowska (*Warsaw School of Economics - Polska*), Giovanni Marin (*Università di Urbino*), Massimiliano Mazzanti (*Università di Ferrara*), Maurizio Mistri (*Università di Padova*), Luis Moreno (*CSIC - Consejo Superior de Investigaciones Científicas - España*), Alicia Robb (*University of California at Santa Cruz - USA*), Franco Sotte (*Università Politecnica delle Marche*), Luciano Stefanini (*Università di Urbino*), Engelbert Stockhammer (*Kingston University - UK*), Robert J. Strom (*Ewing Marion Kauffman Foundation - Kansas City*), Davide Ticchi (*Università Politecnica delle Marche*), Giuseppe Travaglini (*Università di Urbino*), Elena Viganò (*Università di Urbino*), Josh Whitford (*Columbia University - New York*).

Comitato di redazione: Andrea Buratti, Gabriele Di Ferdinando, Giovanni Dini.

Redazione: Centro studi SISTEMA, Via Sandro Totti, 4 - Edificio 3 - Piano 2, 60131 Ancona (Italy). Tel. 071 286091 / 071 2860925; fax 071 2860928 - e-mail studi@marche.cna.it

Edizione on line: Sebastiano Miccoli

Gli articoli inediti e non sottoposti alla valutazione di altre riviste, devono essere proposti a questa rivista tramite la piattaforma *Open Journal Systems* (OJS) disponibile al sito <http://ojs.uniurb.it/index.php/argomenti/index>, seguendo le indicazioni presenti alla voce "Invia una proposta" e previa registrazione.

Gli articoli pubblicati sulla Rivista *Argomenti* sono sottoposti a rigorosa procedura di *peer review* in modalità 'doppio cieco'. I revisori sono scelti dal direttore scientifico della Rivista, in base a criteri di competenza, tra esperti esterni o tra i membri del Comitato scientifico.

Gli articoli che la rivista pubblica sono presenti nei seguenti registri di catalogazione: Catalogo italiano dei periodici/Acnp, DOAJ Directory Open Access Journals, Ebsco Discovery Service, Essper, Google Scholar, RePEc (Research Paper in Economics).

Argomenti. Rivista di economia, cultura e ricerca sociale è una pubblicazione dell'Università di Urbino realizzata in collaborazione con la CNA MARCHE.

Questa rivista utilizza Open Journal Systems 2.4.8.0, che è un software open source per la gestione e pubblicazioni di riviste elettroniche. Lo sviluppo e la manutenzione di questa installazione di OJS sono forniti da UniURB Open Journals, gestito dal Servizio Sistema Bibliotecario di Ateneo. E-ISSN 1971-8357 (Online). Registrazione presso il Tribunale di Urbino n. 4/2015 – Direttore responsabile Sergio Giacchi.

III quadrimestre 2020 - Finito di stampare nel mese di dicembre 2020

Ambito di interesse

Argomenti intende coprire uno spazio di discussione a sostegno dell'innovazione della piccola impresa e dei sistemi locali intesi come cardine dello sviluppo italiano ed europeo. La rivista cercherà di dare strumenti alla progettualità e alle concrete capacità di intervento sul territorio impostando analisi empiriche e formulazioni teoriche non fini a se stesse né chiuse in astratte formalizzazioni riservate a pochi interlocutori specializzati, ma sempre inerenti alle problematiche del governo del territorio e alle condizioni per il suo sviluppo. L'intento è di caratterizzare la nuova serie di *Argomenti* secondo caratteri di interdisciplinarietà dell'analisi, utilizzando e mettendo a confronto approcci differenti oltre che esperienze di ricerca diverse per ambito e metodologia.

La rivista si rivolge perciò innanzitutto ai soggetti economici (imprenditori e forze del lavoro), agli studiosi e ai policy maker ai vari livelli. Per le tematiche affrontate e gli orientamenti divulgativi si propone come un utile strumento di studio e approfondimento per studenti e ricercatori che vogliano approfondire le problematiche relative allo sviluppo economico territoriale.

Sommario

Il sistema tributario in Italia: proposte di revisione, autonomia finanziaria e tracciabilità dell'evasione di

Agnese Sacchi

Introduzione al numero speciale

» 7
» 8

Note per una revisione del sistema tributario: Irpef, Iva e tributi locali di Paolo Liberati

Introduzione

1. Capacità contributiva e spesa pubblica: una relazione indebolita

2. L'Irpef: un'imposta divenuta di difficile interpretazione

3. I principali nodi della struttura del sistema tributario e le proposte di revisione

4. Conclusioni

» 13
» 14
» 15
» 21
» 30
» 44

Equità nell'imposizione immobiliare attraverso la rivalutazione della base catastale di Chiara Agnoletti,

Chiara Bocci, Claudia Ferretti e Patrizia Lattarulo

Introduzione

1. L'imposizione sul patrimonio abitativo in Italia

2. Il patrimonio immobiliare in Italia

3. L'inequità dei valori catastali

4. La riforma del catasto e l'aggiornamento della rendita patrimoniale

5. Conclusioni

» 48
» 49
» 50
» 52
» 53
» 60
» 67

Autonomia finanziaria regionale e regionalismo asimmetrico: verso un finanziamento dell'asimmetria ben temperato <i>di Andrea Filippetti e Fabrizio Tuzi</i>	»	70
Introduzione	»	71
1. I costi delle materie da trasferire alle regioni	»	72
2. Il contesto: circa l'(in)attuazione del federalismo fiscale	»	74
3. Il finanziamento dell'asimmetria	»	79
4. Verso il finanziamento dell'asimmetria	»	87
5. Conclusioni: principi per un finanziamento dell'asimmetria ben temperato	»	89
 Tassazione delle imprese digitali <i>di Bruno Bises</i>	»	94
Introduzione	»	95
1. Tassazione delle imprese multinazionali e digitalizzazione dell'economia	»	96
2. Basi imponibili di un'imposta sulle imprese digitali	»	100
3. L' <i>Action Plan</i> dell'OECD (2013-2019)	»	102
4. Le direttive proposte dall'Unione Europea (2016-2019)	»	106
5. L'introduzione di un'imposta sui servizi digitali	»	108
6. La svolta dell'OECD: l'approvazione dello <i>Unified Approach</i> e il <i>Blueprint</i> (2020)	»	108
7. Conclusioni	»	111
 Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla <i>di Paolo Di Caro e Marco Manzo</i>	»	114
Introduzione	»	115
1. Misurare e comprendere l'evasione fiscale	»	117
2. Evasione fiscale IRPEF e IVA: il ruolo delle (nuove) informazioni amministrative	»	124
3. Osservazioni conclusive	»	132

Il sistema tributario in Italia: proposte di revisione, autonomia finanziaria e tracciabilità dell'evasione

di Agnese Sacchi*

Sommario

Questo numero speciale ha l'obiettivo di esaminare le caratteristiche e le criticità del sistema tributario in Italia, fornendo alcune proposte di revisione dell'attuale impianto che vede Irpef e Iva come protagoniste, seguite dall'imposizione sul patrimonio immobiliare, tipicamente di competenza locale. Perciò, si analizza anche il sistema di finanza territoriale, che sarà inevitabilmente coinvolto in ogni tentativo di revisione del sistema tributario centrale. Un altro tema centrale nel dibattito riguarda la tassazione delle imprese digitali, con relative implicazioni nel contesto internazionale. Infine, poiché il fenomeno dell'evasione fiscale è costantemente al centro dell'agenda politica, ci si concentra su questa con l'idea che conoscerla meglio possa contribuire anche a ridurla.

Parole chiave: sistema tributario; Italia

Classificazione JEL: H20, H26, H71; H87; R38

The Italian tax system: proposals for revision, fiscal autonomy, and the traceability of tax evasion

Abstract

This paper provides an introduction to the special issue whose aim is to study the main features and challenges of the Italian tax system, also providing some proposals for revision of the current structure where the personal income tax and the value added tax represent leading taxes, followed by the immovable property tax. In this regard, the territorial fiscal system is also analyzed, which will inevitably be involved in any attempt of revising the central tax system. Another crucial issue in the debate concerns the taxation of digital firms, with relevant implications in the international context. Finally, as the phenomenon of tax evasion is constantly at the heart of the political agenda, we focus on that since knowing better it can also help to reduce it.

Keywords: tax system; Italy

JEL Classification: H20, H26, H71; H87; R38

* Università di Roma La Sapienza, Roma. E-mail: agnese.sacchi@uniroma1.it

Introduzione al numero speciale

Questo numero speciale raccoglie cinque articoli che consentono di analizzare le caratteristiche e, allo stesso tempo, le criticità principali del sistema tributario in Italia, fornendo anche alcune proposte di revisione dell'attuale impianto che vede Irpef e Iva, tra le altre, come imposte protagoniste, seguite dall'imposizione sul patrimonio immobiliare. In relazione a quest'ultima, il crescente interesse verso questo strumento fiscale nel nostro paese è dovuto alla convinzione che, a parità di gettito complessivo, una equilibrata distribuzione dell'onere del prelievo tra reddito e patrimonio potrebbe di per sé produrre un contesto più favorevole alle scelte di risparmio, investimento e imprenditorialità e, in definitiva, alla crescita economica, consentendo anche il raggiungimento di una maggiore equità sociale. Inoltre, il fatto che il patrimonio sfugga con maggiore difficoltà del reddito ai controlli fiscali porta con sé un beneficio considerevole per il nostro Paese che soffre di un alto tasso di evasione fiscale (e contributiva).

Questo ci porta inevitabilmente ad occuparci anche dell'evasione e degli aspetti fondamentali per conoscerla e tracciarla all'interno di questo numero. Non a caso, nel Programma Nazionale di Riforma allegato al Documento di Economia e Finanza 2020, una delle priorità del Governo è il contrasto all'evasione fiscale anche mediante maggiori investimenti in tecnologia e *big data*, con l'obiettivo di rendere il sistema fiscale più equo e orientato alla crescita. Ridurre l'evasione fiscale al fine di creare un sistema di tassazione più equo e sostenibile è anche obiettivo centrale nel nuovo "EU Tax Package" della Commissione Europea. Va detto che misurare l'evasione fiscale è un compito non privo di difficoltà applicative data la natura invisibile - o quasi - delle attività intraprese per evadere le imposte e data la necessità di reperire informazioni puntuali su individui/contribuenti e imprese. Tuttavia, conoscere le caratteristiche, le cause e le conseguenze dell'evasione fiscale è un presupposto fondamentale per poter progettare le opportune politiche di contrasto che siano anche efficaci nel tempo.

Oltre al tema sempreverde dell'evasione, nel nostro Paese resta alta l'attenzione mediatica e politica sull'attuazione del progetto di devoluzione istituzionale e fiscale avviato nel 2001, con la riforma del Titolo V della Costituzione, che appare ancora oggi incompiuto e pericolosamente a metà del guado. In relazione a ciò, il numero contiene un focus sull'autonomia finanziaria dei livelli inferiori di governo alla luce delle recenti istanze di alcune regioni (in particolare, Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna) che hanno avviato formalmente un processo di intese con il governo al fine di ottenere ulteriori spazi di autonomia e risorse finanziarie aggiuntive,

compatibili con uno schema di federalismo asimmetrico di cui è necessario tenere conto anche alla luce dei principi di coordinamento della finanza pubblica vigenti nel nostro Paese.

Gran parte dei contributi raccolti è frutto dell'esperienza diretta e indiretta degli autori che, a vario titolo, hanno preso parte al processo di discussione e revisione del nostro sistema tributario, fornendo un prezioso contributo, in termini scientifici e pratici, al decisore politico e al dibattito pubblico.

In dettaglio, il primo lavoro (di Paolo Liberati) discute alcuni elementi critici dell'attuale sistema tributario italiano, con particolare attenzione rivolta al funzionamento dell'imposta personale sul reddito. L'idea di fondo proposta è che l'aver trascurato lo stretto legame che deve prevalere tra capacità contributiva e spesa pubblica abbia contribuito, nel tempo, a rafforzare il ruolo dell'imposta come strumento di riduzione delle disuguaglianze, piuttosto che come strumento per raggiungere un'adeguata ripartizione degli oneri di finanziamento della spesa pubblica. In questa prospettiva, il peso dell'Irpef sul Prodotto interno lordo (Pil) appare elevato soprattutto se posto in relazione all'imposta sul valore aggiunto (Iva). Il lavoro prosegue fornendo alcune indicazioni di revisione dell'assetto e della struttura dei due tributi, volte a favorire una ricomposizione del prelievo nel nostro Paese. Da ultimo, si suggerisce anche una profonda manutenzione del sistema di finanza territoriale, che si caratterizza come propedeutica a qualsiasi tentativo di revisione del sistema tributario centrale.

A questo proposito, il secondo contributo (di Chiara Agnoletti, Chiara Bocci, Claudia Ferretti e Patrizia Lattarulo) analizza le criticità dell'attuale sistema di tassazione sul patrimonio immobiliare, che vede l'imposta su tale base imponibile come la principale fonte di entrata degli enti locali in molti Paesi europei, tra cui l'Italia. L'adozione di tale imposta trova piena giustificazione nel principio del beneficio nella misura in cui le politiche pubbliche e l'erogazione di servizi pubblici da parte dei governi locale generano un incremento del valore degli immobili fornendo, quindi, anche un beneficio ai contribuenti. In questo contesto, le autrici mettono in evidenza come il nostro sistema di tassazione sul patrimonio immobiliare presenti un significativo elemento di iniquità, sostanzialmente legato alla sedimentazione storica della base imponibile. Come illustrato nel lavoro, l'aggiornamento dei valori immobiliari è, però, un'operazione molto controversa anche sul piano politico. In relazione a ciò, le autrici offrono una simulazione degli effetti territoriali e redistributivi delle politiche pubbliche in questo ambito. In dettaglio, vengono stimati gli esiti che potrebbero derivare dalla rivalutazione dei valori immobiliari, sia in termini

di gettito sia di differente onere tributario sui contribuenti nelle diverse aree del Paese. Il risultato principale delle simulazioni è che la rivalutazione della base imponibile rappresenta lo strumento che può ristabilire la *ratio* fiscale dell'imposta sul patrimonio immobiliare, con anche effetti significativi sul piano redistributivo.

Dopo il *focus* sulla principale forma di imposizione a livello locale, il numero prosegue mantenendo la lente di ingrandimento sulla finanza pubblica territoriale e contribuendo al recente dibattito italiano sul federalismo asimmetrico. Nell'ultimo decennio, infatti, l'autonomia finanziaria di entrata delle regioni (misurata come rapporto tra entrate proprie o devolute dallo Stato e il totale delle entrate correnti regionali) è stata erosa da un combinato disposto di (ri)accentramento di capacità fiscale verso lo Stato - per fronteggiare gli effetti prolungati della crisi economica - e da una serie di interventi del Governo volti a contenere la spesa pubblica e a diminuire l'indebitamento netto. Tali interventi hanno ridotto sia l'autonomia delle regioni sui tributi cosiddetti "propri", sia la base imponibile del relativo gettito (ne sono un esempio l'erosione della base imponibile dell'Irap). In quest'ottica, il terzo lavoro (di Andrea Filippetti e Fabrizio Tuzi) offre una trattazione dello stato dell'arte sul tema dell'attuazione del Titolo V della Costituzione riformato nel 2001. In particolare, gli autori analizzano il finanziamento del federalismo asimmetrico sulla base delle recenti proposte avanzate da Lombardia, Emilia-Romagna e Veneto, con una simulazione rivolta all'identificazione e quantificazione delle voci di entrata che sarebbero da trasferire dal bilancio dello Stato ai bilanci delle regioni. In particolare, viene illustrata la metodologia seguita per la valorizzazione delle richieste regionali, riportando a titolo esemplificativo il caso della tutela dell'ambiente. Infine, il saggio mostra i passi ancora da definire per una concreta attuazione dell'autonomia finanziaria regionale e propone alcuni criteri per il finanziamento dell'asimmetria.

Un altro tema del dibattito sul nostro sistema tributario riguarda la tassazione delle imprese digitali. Anche fuori dai confini nazionali, si osserva come il processo promosso dall'OECD e dal G20 e diretto al raggiungimento di un accordo a livello internazionale su più efficienti ed equilibrate regole di tassazione dei profitti delle imprese digitali abbia avuto un'accelerazione nel corso del 2020¹ e sembri ormai vicino al compimento. A questo proposito, il quarto contributo (di Bruno Bises) prende in esame le problematiche fiscali internazionali poste dalla crescente

¹ Si pensi al recentissimo *Blueprint* dell'OECD approvato dai paesi del G20 il 14 ottobre 2020.

digitalizzazione del sistema economico e dallo sviluppo di attività e servizi la cui natura è prevalentemente, o esclusivamente, digitale. Si pone quindi il problema di rivedere le regole generali di tassazione per tenere conto delle profonde modificazioni che derivano dal processo di digitalizzazione del sistema economico e, eventualmente, di introdurre apposite imposte sui settori digitali. In realtà, la questione della tassazione dei servizi digitali si colloca all'interno di quella più ampia delle imprese le cui attività economiche si svolgono in più paesi e delle regole per determinare il diritto di ciascuno di essi a tassare i profitti generati da quelle attività. In quest'ottica, vengono esaminate le possibili basi imponibili alternative o integrative dell'imposta sul reddito delle società di capitali e le iniziative intraprese dall'OECD e dall'Unione Europea dirette a modificare le regole internazionali di attribuzione della "materia imponibile" ai diversi paesi in ragione della quota di valore aggiunto che in essi viene creata. Da ultimo, viene messo in evidenza come la fornitura di servizi "a distanza" e di quelli erogati attraverso le piattaforme digitali abbia determinato l'acuirsi dei fenomeni di perdita di gettito ed elusione fiscale.

Poiché il tema dell'elusione e, ancora di più, quello dell'evasione fiscale sono costantemente al centro dell'agenda politica dei Governi nazionali e del dibattito pubblico nel nostro Paese, l'ultimo contributo (di Paolo Di Caro e Marco Manzo) del numero speciale si concentra appunto sul tema dell'evasione fiscale con l'idea che conoscerla meglio possa anche contribuire a ridurla. In dettaglio, il lavoro discute l'importanza delle informazioni di dettaglio di tipo *big administrative data* per comprendere il fenomeno complesso dell'evasione fiscale e contribuire a disegnare strategie di contrasto più efficaci. Vengono illustrati i risultati dei miglioramenti informativi ottenuti in ambito Irpef, con l'utilizzo di microdati amministrativi per costruire un nuovo modello di stima *bottom-up* dell'evasione dei lavoratori autonomi e degli esercenti d'impresa. Infine, vengono descritte le conseguenze in termini di acquisizione delle informazioni riconducibili ai principali interventi di contrasto dell'evasione Iva adottati in Italia negli ultimi anni, come lo *split payment* e la fatturazione elettronica. In sintesi, il contributo degli autori si concretizza in un triplice obiettivo: i) fornire una descrizione delle misure utilizzate per descrivere l'evasione fiscale al fine di distinguere in modo chiaro il perimetro della stessa rispetto ad altri concetti presenti nel dibattito pubblico (es., elusione, erosione, economia sommersa); ii) presentare e discutere i miglioramenti in termini di conoscenza dell'evasione fiscale in Italia ottenuti grazie ad alcuni recenti progetti di studio e analisi sviluppati dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze; iii) discutere dettagliatamente il fenomeno dell'evasione fiscale in

ambito Iva e illustrare il nuovo set informativo legato ai dati ricevuti dall'Amministrazione finanziaria a seguito di interventi quali la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica.

Arrivati a questo punto, senza togliere ulteriore spazio ai singoli contributi del numero speciale, auguriamo una buona lettura delle restanti pagine tenendo a mente che: *“we pay taxes not because the state protect us, or because we get any benefits from the state, but simply because the state is part of us”* (Seligman 1915, p. 72).²

² Seligman, E.R.A. (1915). *Essays in Taxation*. London, MacMillan.

Note per una revisione del sistema tributario: Irpef, Iva e tributi locali

di Paolo Liberati*

Sommario

Questo lavoro affronta alcuni elementi critici dell'attuale sistema tributario italiano, con particolare attenzione rivolta al funzionamento dell'imposta personale sul reddito. Si sostiene che l'aver trascurato lo stretto legame che deve prevalere tra capacità contributiva e spesa pubblica ha contribuito a rafforzare il ruolo dell'imposta come strumento di riduzione delle disuguaglianze, piuttosto che come strumento per un'adeguata ripartizione degli oneri della spesa pubblica. In questa prospettiva, il peso dell'Irpef sul prodotto interno lordo appare elevato soprattutto se confrontato con l'Iva. Si forniscono alcune direzioni di revisione dei due tributi, volte a favorire una ricomposizione del prelievo. Si suggerisce una profonda revisione del sistema di finanza territoriale, che si caratterizza come propedeutica a qualsiasi tentativo di revisione del sistema tributario centrale.

Parole chiave: Irpef; Iva; tributi locali; progressività

Classificazione JEL: H20; H22

The revision of the tax system: income tax, VAT and local taxes

Abstract

This paper deals with some critical elements of the Italian tax system, with particular attention paid to the structure of the personal income tax. This tax has been increasingly understood as a tool to reduce the inequality of the income distribution, rather than serving the scope of sharing the cost of public spending. This effect has been mostly due to the increased emphasis put on the ability to pay principle without considering the necessary link between taxation and public spending. The burden of the personal income tax appears now unbalanced when compared to other taxes, especially with respect to Vat. To this purpose, the paper suggests to reduce the incidence of the income tax and to slightly increase the incidence of Vat. Finally, a deep revision of the decentralized tax system is also necessary, to some extent even before any attempt to revise the central tax system.

Keywords: income tax; VAT; local taxes; progressivity

JEL Classification: H20; H22

* Università Roma Tre, Dipartimento di Economia, Via Silvio D'Amico, 77, 00145 Roma. Tel.: +39-06-57335612. E-mail: paolo.liberati@uniroma3.it.

Introduzione

Il sistema tributario italiano ha attraversato una fase storica in cui le forme di produzione e consumo del reddito si sono trasformate, la composizione della popolazione e dei bisogni ha subito rilevanti cambiamenti, e i vincoli europei – rispetto al passato – hanno esercitato un crescente condizionamento sulla finanza pubblica. A questi cambiamenti, si aggiunge il ruolo che l'integrazione dei sistemi economici ha giocato nel dissolvere le basi imponibili, con la conseguente difficoltà di ricondurre a tassazione quelle più mobili e – in particolare – le basi imponibili non associabili a un luogo fisico di produzione. Non mancano, poi, difetti strutturali. Il sistema tributario – nonostante i ripetuti tentativi di contrasto – è stato e continua ad essere afflitto da consistente evasione, la cui conseguenza, nel tempo, è stata una crescente violazione dei criteri di equità orizzontale e verticale, inasprita dall'erosione determinata dalla legale sottrazione a progressività di alcune categorie di reddito, o dalla moltiplicazione delle richieste di trattamenti tributari differenziati.¹

Al riguardo, e senza pretesa di esaustività, si propongono in questo lavoro alcune riflessioni sui principali nodi dell'attuale assetto del sistema tributario, delineando contraddizioni e possibili direzioni di revisione. Ciò anche in contrapposizione al modo parziale e spesso incoerente con il quale – nel corso degli anni – si è proceduto ad interventi sul prelievo. Una parzialità che ha posto in secondo piano il pur necessario raccordo che deve sussistere tra sistema di prelievo da un lato e composizione e livello della spesa pubblica dall'altro. A questo aspetto generale, a cui sarà dedicato il primo paragrafo del lavoro, si aggiunge una disamina delle debolezze e delle carenze che l'Irpef, l'imposta quantitativamente più importante, ha manifestato nel corso della sua evoluzione. Al riguardo, nel paragrafo 2, saranno poste in evidenza le difficoltà di interpretazione di alcune revisioni dell'imposta personale recentemente attuate e proposte, e alcune ragioni per prevedere una ricomposizione del prelievo in favore dell'imposta sul valore aggiunto. Il paragrafo 3, infine, illustrerà alcuni dati su Irpef e Iva in Italia e in confronto con altri paesi europei, e si occuperà di formulare alcune principali proposte di revisione per il sistema tributario italiano anche nella sua articolazione territoriale.

¹ Si veda, da ultimo, Pedone (2018), per il quale i trattamenti tributari differenziati hanno segnato la disintegrazione dell'imposta personale progressiva. Sul tema dell'erosione, e anche su proposte rivolte ad ampliare la base imponibile Irpef, si vedano Bises e Scialà (2014) e Bises (2020).

1. Capacità contributiva e spesa pubblica: una relazione indebolita

Una parte rilevante del recente dibattito sul sistema tributario è stata condizionata dall'osservare il funzionamento attraverso una lente non del tutto appropriata. In particolare, le debolezze dell'attuale sistema, e le contraddizioni implicite in recenti proposte di revisione, dipendono dall'aver posto in secondo piano la relazione, che è costitutiva del prelievo, tra principio di capacità contributiva, progressività e finanziamento della spesa pubblica. Un accantonamento che ha spostato l'enfasi sul criterio di capacità contributiva e sulla progressività come strumenti di riduzione delle disuguaglianze, piuttosto che come strumenti per raggiungere un'adeguata ripartizione degli oneri della spesa pubblica.

Distogliere lo sguardo dalla necessaria relazione che deve sussistere tra prelievo e spesa ha condotto negli anni a una serie di criticità e a una parzialità di prospettiva. In questa direzione, una certa complicità ha avuto nel tempo la pratica di interpretare il disposto dell'art. 53 della Costituzione – per il quale tutti sono tenuti a concorrere al finanziamento delle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva – come sprovvisto di argomenti utili a collegare, in qualche forma, prelievo e spesa pubblica.² Un'interpretazione che ha favorito l'affermarsi di un'idea di sistema tributario orientato al principio di solidarietà, che, in termini economici, è stata poi declinata come rilevanza preminente degli obiettivi redistributivi.

Si tratta di un passaggio che può sollevare alcune perplessità. In primo luogo, non convince, sotto il profilo economico, l'idea che il concetto di solidarietà sia interpretativo di un dovere tributario che si fonda, invece, sul potere di coazione dello Stato. C'è da attendersi, al riguardo, che se la prestazione tributaria non dipendesse da un rapporto autoritativo, quindi imposta (art. 23 Cost.), sarebbe a rischio l'intero processo di formazione del gettito e con esso il finanziamento della spesa pubblica. Piuttosto, la solidarietà deve essere interpretata, in questo ambito, come un fine tendenziale dello Stato e delle istituzioni pubbliche, a prescindere dalle preferenze dei singoli cittadini.³

In secondo luogo, anche accettando il principio, si pone l'interrogativo circa il fine della solidarietà, che nell'attività dello Stato non può essere di carattere generico. In assenza di un riferimento alla spesa, infatti, ci si troverebbe di fronte all'equivalente di uno Stato che preleva imposte

² Si tratta di una linea di pensiero dalla lunga tradizione. Si veda, ad esempio, Manzoni (1965; 26).

³ Sul punto, si veda estesamente Stevanato (2014; 324 e ss.).

secondo capacità contributiva, ma non restituisce nulla, una sorta di *imposta grandine* di einaudiana memoria. Emblematica, al riguardo, è la posizione di coloro che in passato affermavano che «gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia» (Einaudi, 1945). È un punto, questo, che pone il concetto di giustizia tributaria in secondo piano rispetto «alla valutazione che i singoli e la collettività fanno dello scambio tra ricchezza prelevata dalle imposte e vantaggi dell'azione dello Stato» (Steve, 1974; 101-111). In generale, è ragionevole ritenere che l'avversione alle spese pubbliche derivi non dal privarsi di una parte della ricchezza posseduta per la soddisfazione di bisogni pubblici, ma dalla sensazione che a questa privazione non corrisponda spesa pubblica adeguata nel livello e nella qualità, un concetto che riporta alle posizioni di Mazzola (1895) e alla sua teoria della produttività dell'imposta.

È quindi attraverso il rapporto con la spesa pubblica che il principio di solidarietà può realizzarsi in forma compiuta, in ragione dei “prezzi differenziali” che soggetti diversi sono tenuti a pagare per il finanziamento di beni e servizi pubblici. E in quello stesso rapporto la solidarietà trova il suo limite; infatti, uno Stato che intendesse spingersi fino al punto di livellare tutti i redditi, troverebbe sicure resistenze, a prescindere dai noti effetti distorsivi delle imposte sulla produzione di reddito e ricchezza.⁴

Ma al rafforzamento del rapporto tra prelievo e spesa non ha giovato il legame che, nella teoria economica, si è stabilito tra principio di capacità contributiva e principi del sacrificio. Al contrario, questo legame ha contribuito, anche nelle sue forme più moderne, a distogliere l'attenzione dal fine ultimo del prelievo, quello di ricorrere al criterio di capacità contributiva come modalità di concorso al finanziamento della spesa pubblica.⁵ Sul piano pratico, della scarsa rilevanza del legame tra capacità contributiva e principi del sacrificio si trova indirettamente conferma nel Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente, in cui si sosteneva come la capacità contributiva non sia qualità obiettiva e

⁴ Se così non fosse, risulterebbe complesso immaginare la ragione di alcune significative modifiche dell'onere di molti tributi. Ad esempio, quando l'Irpef fu introdotta, nel 1974, l'aliquota marginale massima era del 72 per cento; ora è del 43 per cento. Tale riduzione non può essere giustificata (soltanto) facendo ricorso al principio di solidarietà, potendosi al limite sostenere che nel primo sistema tale solidarietà potesse essere almeno formalmente di grado più elevato; ma piuttosto facendo ricorso al mutamento dei fini istituzionali che la collettività e lo Stato si prefiggono di raggiungere in dati momenti storici in presenza di vincoli mutevoli nel tempo, ivi incluse le necessità di finanziamento della spesa pubblica.

⁵ A questo riguardo, dal punto di vista economico, non è irrilevante che nell'art. 53 Cost. siano inseriti tutti i termini: “concorrere alle spese pubbliche”; “capacità contributiva”; “progressività”.

immutabile, ma piuttosto il risultato di criteri di valutazione che hanno carattere politico e che quindi risultano inscindibilmente legati all'assetto sociale ed economico di un Paese in un certo istante di tempo.

Non è un caso, dunque, che alcuni contributi di scienza delle finanze, in passato, si mossero verso un'interpretazione più feconda dei principi del sacrificio, in particolare nella direzione di assumere che la decrescenza dell'utilità marginale non rappresentasse un mero elemento soggettivo – e quindi inconfondibile – ma una caratteristica tipica, un'attitudine di massa dei contribuenti, senza per questo insistere sulla pretesa che si potesse puntualmente misurare il sacrificio individuale. Una soluzione ingegnosa che ha però implicazioni significative dal punto di vista del processo politico decisionale, seppur trascurate.

Infatti, accettando l'idea che la decrescenza dell'utilità marginale del reddito sia una caratteristica frequente e ragionevole, il concetto di sacrificio può certamente acquisire una sua autonomia nel sistema di riparto delle imposte, ma non in quanto mezzo per confrontare il livello delle soddisfazioni individuali o per giustificare gradi di progressività, ma in quanto espressione di un sistema politico che – per necessità – si trova a dover effettuare confronti interpersonali ai fini del prelievo per il perseguimento dei suoi fini istituzionali.⁶ Ma allora la valutazione di carattere politico in merito alla decrescenza dell'utilità – almeno nei sistemi democratici – non può che essere legittimata dal consenso sociale; e può allo stesso tempo provocare reazioni. Reazioni che sono suscitate dalla valutazione di un rapporto commutativo di qualche tipo tra prelievo e spesa e che possono realizzarsi nella forma di opzioni di uscita dal prelievo rappresentate da emigrazione, elusione ed evasione delle imposte, pressione verso una riduzione dell'intervento pubblico, e finanche in processi di decentramento territoriale piuttosto estesi, basati sul presupposto che una più adeguata corrispondenza tra prelievo e spesa possa essere recuperata a livelli decentrati di governo. Al riguardo, il dibattito sul federalismo fiscale italiano, fornisce evidenze empiriche non trascurabili sulla necessità che ciò che si paga in imposte abbia una corrispondenza con ciò che si ottiene dalla spesa pubblica. Il concetto spesso citato (e discutibile) di residuo fiscale si pone proprio nella linea di fornire un bilancio a livello regionale tra ciò che ciascun territorio paga allo Stato e ciò che ciascuno di essi ottiene dall'attività del governo centrale. Nello stesso solco possono essere ricondotte anche le recenti proposte di federalismo differenziato avanzate da alcune regioni, in cui la base comune è costituita dalla richiesta di

⁶ D'Albergo (1952; 272).

devolvere al territorio parte delle imposte che sul territorio sono effettivamente riscosse.

In questa prospettiva, dunque, la giustizia tributaria va intesa in senso commutativo e non distributivo; almeno nei regimi democratici, non ci si dovrebbe infatti illudere sul fatto che l'espressione di una maggioranza politica rispetto alle modalità e alla destinazione del prelievo possa prevalere senza limiti, se non in un contesto puramente statico. Anche se, come ben illustrato da Puviani (1903) più di un secolo fa, le occasioni di illusione finanziaria sono molteplici, persino nel caso in cui le decisioni siano effettivamente espressione della maggioranza politica.

È dunque in una prospettiva dinamica che gli individui reagiranno alla percezione di un eccessivo sbilanciamento tra prelievo e spesa; il che rende necessaria sia la presenza sia la legittimazione di un processo politico. In questo senso, si è al di fuori del meccanismo sostanzialmente statico di razionalizzazione a posteriori dei processi di decisione finanziaria, di cui, ad esempio, Pantaleoni fu portatore quando rilevò come la razionalità del riparto della spesa pubblica fosse nel fatto che il riparto è quello che è, ed è già tale quando giunge in Parlamento dopo aver concluso un complesso percorso contabile ed amministrativo.⁷

Pur non potendo assumere che tutti i contribuenti seguano le stesse modalità di valutazione del rapporto commutativo tra prelievo e spesa (ciò dipendendo dalle preferenze individuali e dal livello dell'informazione), si può ragionevolmente assumere che l'attitudine media (tipica) dei contribuenti sarà quella di cercare di bilanciare ciò che pagano con ciò che hanno. Un rapporto di commutazione che non opera per singolo tributo e per singola spesa – come potrebbe assumersi nel caso di beni e servizi con benefici divisibili – se non al prezzo di ricorrere ad assunzioni con elevato grado di arbitrarietà; ma che, piuttosto, è rivolto alla formazione di un giudizio sulla corrispondenza tra ammontare delle risorse versate, modalità del prelievo e valore (quantitativo e qualitativo) della spesa pubblica erogata in un dato momento storico.⁸ Al riguardo, vale l'osservazione per la quale «per i servizi divisibili [...] il consumo è effettivo, per i servizi indivisibili la misura del consumo è semplicemente presunta: la prestazione

⁷ È così che Pantaleoni spiega la condotta dei Parlamenti del suo tempo, consapevole che non fosse possibile dare un'interpretazione del fenomeno finanziario che, ove non sia puramente ipotetica, non sia storicamente limitata. Sul punto si veda Steve (1941).

⁸ Il riferimento essenziale è al concetto di equivalenza in blocco in Einaudi (1940), ma anche alla teoria dello Stato produttore di beni e servizi pubblici indivisibili di de Viti de Marco (1934), per il quale in nessun caso il possibile rapporto di scambio tra cittadini e Stato avrebbe implicato una corrispondenza tra spesa e prelievo a livello individuale. Sul punto, anche Liberati e Paradiso (2018).

pecuniaria corrispondente al primo è fissata a posteriori, in ragione della spesa provocata da coloro che ne fanno domanda: quella del secondo a priori, dallo Stato, organo della collettività, prendendo, come indizio del consumo stesso, la ricchezza da ciascuno posseduta» (Flora, 1917; 299). Ma il fatto che gli apprezzamenti siano presuntivi non nega che debba rinvenirsi – seppure indirettamente – un nesso tra prelievo e finanziamento della spesa.

Questa posizione si rintraccia anche in autori stranieri, come ad esempio in Seligman (1915), seppure in una diversa prospettiva del rapporto tra Stato e cittadini. Dopo aver affermato che ci sono alcune azioni dello Stato che sono rilevanti per la comunità in quanto tale e dalle quali gli individui non ricevono benefici particolari, egli sostiene che *«we pay taxes not because the state protect us, or because we get any benefits from the state, but simply because the state is part of us»* (p. 72). Al riguardo, lucida è anche la posizione di Nitti (1912; 292-293), per il quale «molti scrittori tedeschi [...] ritengono che l'imposta deva avere un'azione preponderante nel senso di attutire gli urti più gravi e di rendere migliore la distribuzione della ricchezza. È una cosa che può anche accadere [...] Ma non è questo un requisito fondamentale dell'imposta». Sotto questo profilo, in una certa misura, si anticipa l'idea che, pur se legato a questioni distributive, il criterio di capacità contributiva costituisca prima di tutto un criterio per il riparto degli oneri di finanziamento della spesa pubblica; un riparto necessario per la difficoltà di applicazione del principio del beneficio riguardo alla misurazione dei benefici indivisibili.

Ne consegue, per estensione, che la corrispondenza tra prelievo e spesa, alla quale la classe politica può temporaneamente sottrarsi, debba necessariamente rappresentare una tendenza di lungo periodo di ogni sistema impositivo. Sotto questo profilo, una spiegazione positiva e più convincente dei processi decisionali di finanza pubblica appare nei modelli proposti da Johansen (1963) e da Buchanan (1968), nei quali risulta chiaro che può esistere un equilibrio di lungo periodo tra spesa e prelievo che sia compatibile anche con deviazioni significative e di durata incerta. Deviazioni che, in quegli schemi, sono determinate anche dai rapporti di forza dei soggetti coinvolti nel processo decisionale. Ma dagli stessi modelli emerge come ciò che muove sia le deviazioni sia la tendenza di lungo periodo sia costituito da una qualche forma di valutazione della corrispondenza tra struttura del sistema fiscale e livello complessivo della spesa pubblica.⁹ Si potrebbe trattare, per dirla con Forte (2016), di muovere

⁹ Tornano alla mente anche i concetti di uniformità politiche di lungo periodo elaborati dal Fasiani (1951; 47). Si noti che nei modelli di Johansen (1963) e in particolare in quello

verso forme di contrattualismo istituzionale che si realizzano nella definizione o nell'accettazione che il riparto delle imposte (in termini di quote) sia stabilito ad un livello accettabile rispetto al livello della spesa.¹⁰ Una tesi che permette di rintracciare nel principio di capacità contributiva certamente la ragione immediata del pagamento dell'imposta, ma anche il significato di contropartita – in via mediata – dei vantaggi derivanti dall'attività dello Stato. È intuitivo il richiamo, in questi termini, alla concezione di Stato come fattore di produzione, e al ruolo che lo Stato stesso assume nella formazione delle capacità contributive individuali. O, per dirla con Griziotti (1929), alla concezione dell'imposta che «non corrisponde ad un arbitrario e indebito prelevamento, ma adempie alla funzione di far pagare quel contributo alle spese pubbliche da chi lo debba in considerazione della sua particolare capacità contributiva assunta come indizio dei vantaggi generali o particolari della sua appartenenza allo Stato».¹¹ C'è quindi un limite esplicito che la prospettiva commutativa pone in rilievo, cioè l'idea che il governante si trovi munito di una certa autorità, della quale egli può efficacemente far uso contro le tendenze individuali dei cittadini e quindi anche contro l'integrità delle condizioni economiche; ma che rende manifesto il senso del limite dell'imposta riversata sui cittadini in assenza di una corrispondenza con le modalità di impiego del prelievo (Conigliani, 1903).

Ne consegue che, all'interno di un sistema economico, l'eterogeneità dei gruppi e delle classi sociali renda impossibile la formulazione di un principio unico di giustizia tributaria, ragione per cui la pressione fiscale tende a svolgersi lungo la linea di minore resistenza politica.¹²

di Buchanan (1968; capitoli 7 e 10), la progressività del prelievo è posta direttamente in relazione al livello della spesa pubblica.

¹⁰ Anche nella visione (molto cauta) di Mazzola – seppure in modalità diverse – questa esigenza di corrispondenza tra prelievo e spesa è nettamente presente, non nella forma di principio produttivistico in senso stretto, ma di un rapporto di vantaggio sociale della spesa pubblica, quindi anche di beni e servizi di natura sociale. Per cui – in Mazzola – la giustificazione dell'imposta proporzionale non è di carattere devitiano (proporzionalità dei benefici non individualmente misurabili della spesa pubblica), ma si basa sulla cessazione della produttività crescente delle imposte progressive. Né la giustificazione della progressività – in Mazzola – si può rinvenire nella decrescenza – neanche tipica – dell'utilità marginale del reddito, ma piuttosto nella considerazione che la crescente produttività della spesa pubblica che sostiene l'imposta progressiva cessa di essere operativa.

¹¹ Val la pena ricordare poi che la posizione di Griziotti fu ripresa anche nel *Rapporto della Commissione Economica* presentato all'Assemblea Costituente.

¹² Sul punto, relativamente ai tempi di inflazione che accompagnarono l'introduzione dell'imposta personale sul reddito, si veda Fuà e Rosini (1984; 24), per i quali, con riferimento all'Irpef, «le imposte sui redditi si sono presentate come la via di minor resistenza aperta al fisco per attingere maggiori entrate».

Un'affermazione che, almeno in parte, spiega l'evoluzione e l'attuale assetto del nostro sistema tributario e gran parte delle decisioni politiche che hanno caratterizzato i processi di revisione del sistema in questi ultimi anni, di cui si tratterà nei prossimi paragrafi.

2. L'Irpef: un'imposta divenuta di difficile interpretazione

2.1. Aspetti generali

L'aver trascurato che la capacità contributiva sia un criterio funzionale al finanziamento della spesa pubblica ha contribuito ad alimentare l'erronea convinzione che essa – e la progressività come forma di realizzazione di quel criterio – si renda necessaria per motivi puramente redistributivi. Si tratta di una conclusione che non costituisce il fatto primo di funzionamento di un sistema tributario. Dalla prospettiva commutativa finora sostenuta, infatti, derivano alcune significative implicazioni sia per il modo in cui il prelievo attraverso capacità contributiva si debba configurare, cioè la progressività, sia per le modalità di accesso a beni e servizi pubblici che di quel prelievo sono realizzazione.

Riguardo alla progressività dell'imposta, si possono formulare almeno due considerazioni. La prima riguarda la sua attuale estensione nell'ambito dell'imposta personale sul reddito (Irpef). Le caratteristiche di questa imposta sono note: da un lato, un'eccessiva (e consolidata) specializzazione sui redditi da lavoro dipendente e pensione (circa l'80 per cento della base imponibile totale); dall'altro, una distribuzione dei contribuenti piuttosto concentrata verso il basso, con appena il 4,5 per cento dei contribuenti che dichiara un reddito complessivo superiore a 55 mila euro; e appena lo 0,084 per cento del totale che dichiara più di 300 mila euro (poco più di 30 mila contribuenti). Inoltre, tra i 75 mila e i 300 mila euro, più del 58 per cento del reddito è ancora costituito da lavoro dipendente e pensione; mentre solo il 15,2 per cento del reddito è imputabile al lavoro autonomo; il 5,5 per cento è costituito da reddito di impresa (in contabilità ordinaria e semplificata); il 9 per cento da reddito di partecipazione (prevalentemente dei soci che costituiscono le società di persone). Sopra i 300 mila euro, infine, il 48 per cento del reddito complessivo è ancora reddito di lavoro dipendente e pensione; contro il 17 per cento di reddito di lavoro autonomo, circa il 5 per cento di reddito di impresa, e il 14,2 per cento di reddito da partecipazione. Trascurabili le quote di redditi da capitale e da fabbricati. Dal lato opposto, circa metà dei contribuenti si addensa nell'intervallo compreso tra 15 mila e 55 mila euro, e il 44 per cento dichiara meno di 15

mila euro. Si tratta spesso di famiglie con redditi bassi; ma anche di evasori, per i quali il reddito dichiarato non costituisce un parametro affidabile del tenore di vita.¹³ Inoltre, pur essendo vero che il 2,2 per cento dei contribuenti al di sopra di 75 mila euro contribuisce per circa $\frac{1}{4}$ al gettito totale dell'imposta, si deve anche rilevare che il 15,5 per cento dei contribuenti con redditi compresi tra 28 e 55 mila euro (la "classe media") garantisce il 31,5 per cento del gettito (figura 1).¹⁴

In questo quadro, la rilevante compromissione del criterio di equità orizzontale conduce a una sostanziale irrilevanza del dibattito intorno all'appropriata graduazione delle aliquote e alla forma della progressività.¹⁵

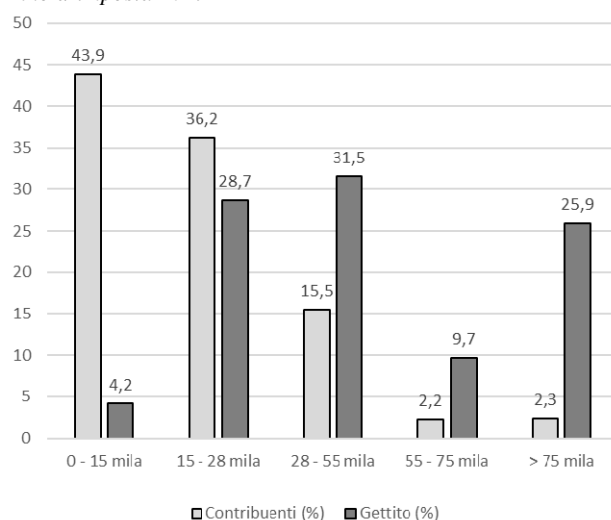
¹³ Il tema dell'evasione non è certo nuovo, né causato dalla riforma degli anni Settanta, ma ha origini storiche profonde. Al riguardo, Cosciani (1948; 602) affermava che la caotica distribuzione del carico tributario allora prevalente era peggiorata dalla larga evasione che si concentrava in certi settori economici. Sul punto Vanoni (1950), ben prima della riforma che ha introdotto l'attuale Irpef, affermava che quando "vi sono categorie che o per situazioni contingenti o per situazioni oggettive vengono accertate in misura molto vicina al vero, come avviene, per esempio, per molta parte dei redditi dei lavoratori dipendenti ... ma, a fianco di queste vi sono altre categorie i cui redditi vengono valutati con criteri che muovono dal di fuori ... una delle conseguenze più evidenti è la pressione per strappare al legislatore esenzioni o modalità di pagamenti od accertamenti che aumentano la discontinuità e l'irrazionalità del sistema tributario, situazioni che, lungi dall'attenuare le ingiustizie, spesso volte sono la ragione legale, formale, di un aumento delle ingiustizie sostanziali nella distribuzione del carico tributario". Per una ricostruzione storica si veda Manestra (2010).

¹⁴ La specializzazione sul reddito da lavoro dipendente è di vecchia data. Fuà e Rosini (1984) affermano che la pressione fiscale andava ad aggravare soprattutto i redditi da lavoro dipendente già nei dieci anni successivi alla riforma tributaria (p. 84). Riportano infine gli autori che già nel 1981, un documento ministeriale sosteneva che l'Irpef era ormai divenuta un'imposta speciale sui redditi da lavoro dipendente (pp. 87-88).

¹⁵ Su questo tema, valga per tutti l'osservazione di Musgrave (1996), per il quale l'incapacità di assicurare la realizzazione del principio di equità orizzontale distorce profondamente anche le basi di realizzazione di un criterio di equità verticale. Si può aggiungere, in proposito, la posizione di coloro che, in altri tempi, affermavano che ove l'attuazione di un'imposta progressiva si dimostri molto difettosa, anche per ragioni legate all'estensione della base imponibile, sia preferibile abbandonare o quanto meno attenuare fortemente la progressività, per scegliere forme di imposizione più semplici (CSRT, 1963; 13-14). Recenti proposte su possibili revisioni della progressività si concentrano sulla forma della progressività continua adottata in Germania. Si veda, più di recente, Longobardi *et al.* (2020). Al riguardo, va osservato che i vantaggi della progressività continua in termini di semplificazione e trasparenza del sistema sono soltanto apparenti, qualora si osservi che tale sistema rende meno visibili le aliquote marginali di sistema, al contrario della progressività per scaglioni, che rende invece meno visibili le aliquote medie effettive. Si tratta di un tema che ha origini antiche (Cohen-Stuart, 1920; 512 e ss.) e che ha trovato applicazione in Italia anche prima della riforma tributaria con l'imposta complementare sul reddito introdotta nel 1923. Si veda Einaudi (1939; 156). Per una prima proposta di progressività continua in ambito Irpef si veda Gastaldi e Salvemini (2007). Per recenti proposte di revisione del sistema con varie ipotesi sulla progressività si vedano Visco (2019) e Astrid (2020).

Da un lato, si ritiene – ma solo perché l'esistente appare razionale – che l'attuale progressività sia ottimale. Dall'altro, ci si affida alla progressività come strumento in grado di rimediare a deficit di funzionamento dei mercati, come, ad esempio, quello di un mercato del lavoro in cui i salari sono sovente prossimi (o inferiori) al livello di sussistenza. Una funzione compensatoria che le imposte, a prescindere dalla forma della progressività, non possono esercitare a tempo indefinito. Ciò presupporrebbe, infatti, che a fronte della consapevolezza che i meccanismi di attribuzione dei diritti proprietari siano socialmente inaccettabili, non si scelga di intervenire *ex ante*, con strumenti idonei a correggere i processi di formazione e distribuzione del reddito nel mercato, ma si faccia ricorso *ex post* al sistema tributario per correggere permanentemente gli esiti del mercato stesso.¹⁶ Una funzione, quella compensatoria, tanto meno efficace quanto più si consideri che, dagli anni Sessanta ad oggi, la quota dei redditi da lavoro sul Pil è scesa significativamente a fronte di un significativo aumento della quota dei profitti.

Figura 1 – Distribuzione percentuale dei contribuenti e del gettito
Anno d'imposta 2017



Note: Scaglioni di reddito sull'asse delle ascisse.

Fonte: Corte dei Conti (2018)

¹⁶ Così Stevanato (2014; 364), il quale afferma anche che funzioni compensatorie dell'imposta possono essere comprese e giustificate solo in occasione di transizioni degli assetti statali, ad esempio nel passaggio da Stati aristocratici e classisti a Stati liberal-democratici. Difficilmente sostenibile, invece, appare il ricorso alla teoria dell'imposta compensativa nelle moderne democrazie occidentali.

Un ripensamento complessivo della struttura dell'imposta personale dovrebbe dunque essere preceduto da una convincente giustificazione teorica in favore della necessità di mantenere un sistema di progressività limitato a specifiche tipologie di reddito. Una giustificazione, cioè, del fatto che il sacrificio in termini di equità, sostenuto per affrancare dalla progressività alcune tipologie di reddito, debba essere compensato da una persistenza della progressività solo su altre tipologie che, per loro natura, non possono deviare dall'adempimento fiscale, e che hanno spesso rappresentato la linea di minore resistenza politica. Tanto più che l'assetto sostanzialmente duale dell'imposta personale italiana (redditi da lavoro dipendente e pensione da una parte e altri redditi dall'altra), non rappresenta una scelta convinta della riforma degli anni Settanta, ma piuttosto la presa d'atto delle difficoltà di ricondurre a tassazione gli altri redditi nel corso del tempo.¹⁷

La seconda considerazione, alla prima legata, riguarda le ragioni stesse della progressività, che – nella prospettiva contrattualistica finora sostenuta – dovrebbero essere valutate congiuntamente alle regole di accesso ai servizi pubblici finanziati con l'imposta. Al riguardo, negli anni recenti è stata forte la pressione verso la riduzione della portata universale dei servizi pubblici, in favore di modalità di accesso selettive che esercitano un fascino rilevante nel promuovere gli obiettivi di equità e di giustizia. Tuttavia, le pratiche di selettività nell'erogazione dei beni e servizi pubblici trascurano il fatto che è già attraverso la progressività che si definisce il “prezzo differenziale” che soggetti in situazioni diverse sono chiamati a pagare per il finanziamento della spesa.¹⁸ Dunque, l'accesso gratuito e universale ai servizi si pone come naturale corollario, senza che per ciò si abbia a sollevare allarme sulla giustizia di un tale sistema, dato che è il fatto stesso della progressività a garantire che i “ricchi” contribuiscano più dei “poveri”. Osservata in questa prospettiva, la progressività costituisce dunque una possibile realizzazione di contrattualismo fiscale.¹⁹ Con due

¹⁷ Tra le considerazioni avanzate già ai tempi della riforma tributaria, è significativa l'argomentazione che distorsioni significative, accettabili quando l'imposta ha dimensioni quantitative modeste e una struttura largamente proporzionale, diventano inaccettabili quando l'imposta produce gettito elevato e si affida a forme apparentemente estese di progressività. Forme che dovrebbero essere concepite solo nella misura in cui l'imposta personale includa l'intero reddito del contribuente. Si veda, anche ben prima della riforma tributaria, Cosciani (1950).

¹⁸ Ad esempio, in De Viti de Marco (1934; 144), si afferma che “la possibilità di pagare prezzi diversi, per le stesse unità di beni pubblici, è la prima condizione dell'imposta progressiva”. Anche se la scelta della forma specifica della progressività rimane poi un fatto politico.

¹⁹ È anche opportuno ricordare che in sede di Commissione per lo Studio della Riforma

principali conseguenze: la prima, che a fronte dell'arretramento dell'intervento pubblico per un'ampia fascia di contribuenti, il dovere fiscale di concorrere con forme di progressività particolarmente estese non possa più costituire, nel lungo periodo, un puntello significativo per la tenuta dei sistemi tributari.²⁰ La seconda, che una razionale revisione del sistema tributario nel suo complesso non possa avvenire senza aver definito gli obiettivi di un sistema di welfare, la possibile dinamica del suo sviluppo, la sua estensione e – soprattutto – le modalità di accesso.

Al contrario, il passaggio graduale, ma costante, a forme di *means testing* sempre più estese, giustificate da logiche puramente redistributive, ha contribuito ad ampliare il divario tra prelievo e prestazione pubblica. Una tendenza che è stata nel tempo rafforzata anche dalla pratica di rimpiazzare la fornitura di servizi in natura con trasferimenti monetari in forma di “bonus”; il che conduce naturalmente a forme di selettività pronunciate, che, per quanto apparentemente in linea con orientamenti redistributivi, sono fortemente compatibili con la discutibile impostazione neoclassica che i trasferimenti monetari, e non i servizi in natura, siano una forma più efficiente di sostegno ai meno abbienti.²¹

Va osservato che, nei fatti, modalità di accesso ai servizi che prevedano ulteriori forme di pagamento al di sopra di un certo livello di capacità contributiva, valga l'esempio dei ticket sanitari, potrebbero non pregiudicare l'universalità della prestazione. In linea di principio, anche in questo caso potrebbe non essere compromessa la gratuità, se gli ulteriori prelievi per l'accesso fossero considerati come complementari al “prezzo differenziale” definito dalla progressività dell'imposta. Si renderebbe però necessaria, allo scopo, una valutazione congiunta del prelievo progressivo e di tali prelievi complementari, al fine di esplicitarne l'effetto complessivo sulla progressività: nel senso di esplicitare una forma di illusione finanziaria in cui l'effettiva progressività sarebbe altrimenti occultata o quantomeno confusa.

Per quanto sostenuto in precedenza, dunque, il divario tra prelievo e prestazione – sostenibile in una visione statica – non può ritenersi sostenibile in una prospettiva dinamica. Non è un caso che, nel corso degli

Tributaria (CSRT, 1963; pp. 13-14), si sosteneva che affidare la redistribuzione alla politica dei servizi pubblici gratuiti poteva essere opportuno proprio in ragione della difficoltà di affrontare e risolvere problemi di evasione e di elusione legale; di limitatezza, cioè, della base imponibile da sottoporre a progressività, un problema che — per quanto qui sostenuto — conserva una rilevante attualità.

²⁰ Evidenza di questa debolezza, negli anni, è costituita dai continui successi di alcune categorie di reddito di evitare l'applicazione della progressività.

²¹ È in questa prospettiva che si può interpretare anche l'ampio dibattito intorno agli strumenti del reddito minimo, del reddito di cittadinanza e del reddito universale.

anni, si siano moltiplicate le richieste di uscita dalla progressività dell'imposta personale non fondate su un principio di equità, ma piuttosto sulla percezione che l'arretramento dello Stato potesse fornire giustificazione ad una riduzione del carico fiscale. Riduzione che spesso ha avuto successo solo in specifici settori economici, lasciando invece che la pressione fiscale continuasse a svilupparsi, appunto, lungo le linee di minore resistenza politica. Così, negli anni, poco è stato fatto sia per l'imposta personale sia per l'imposta sul valore aggiunto, mentre interventi significativi sono stati realizzati sulle aliquote dell'imposta sulle società (IRES), sulla base imponibile IRAP, sui contributi sociali a carico delle imprese, e sull'esclusione dalla progressività di alcuni redditi di lavoro autonomo con la recente estensione delle soglie di applicazione forfetaria dell'imposta (in modo inappropriato definita *flat tax*), pur a fronte di qualche evidenza che questi redditi siano più facilmente eludibili e soggetti ad un maggior livello di evasione.²²

Il presupposto su cui per molto tempo sono stati elaborati gli ordinamenti fiscali, cioè la coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare, non è quindi minata solo da fattori esterni, come i processi di globalizzazione e delocalizzazione produttiva; ma anche dalla pratica interna di accesso selettivo alle prestazioni sociali, selettività che pone erroneamente in secondo piano la ragione fondante della contribuzione progressiva. Si accentua in questo modo una fondamentale contraddizione economica, cioè la situazione in cui contribuiscono maggiormente al finanziamento dei servizi pubblici coloro che non ne godono o ne godono in misura minore, con ovvi riflessi, nel medio periodo, sul lato del consenso politico al sostegno delle spese pubbliche stesse. Tornano in mente, al riguardo, le posizioni di Forte (1952), Steve (1967) e Pedone (1973) con riferimento all'imposta sul reddito, e sul fatto che essa dovrebbe essere destinata principalmente a un'azione di ripartizione dei costi dell'attività pubblica, piuttosto che ad operare un'azione di riduzione delle diseguaglianze economiche, obiettivo che in generale è più facilmente raggiungibile con la spesa pubblica. In particolare, Pedone (1973) affermava, al riguardo, di non illudersi che la distribuzione dei redditi possa essere radicalmente modificata con il sistema tributario, spostando l'enfasi sull'opportunità di concentrarsi sul livello e sulla composizione della spesa pubblica.

²² Si vedano, per il 2020, gli atti della Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva.

2.2. Alcune incoerenze del prelievo sui redditi personali

La diversa prospettiva con cui si osserva la funzione del sistema tributario può quindi condurre a valutare in modo diverso alcune delle attuali proposte di revisione dell'Irpef e alcuni dei recenti interventi. Un primo esempio è costituito dal bonus comunemente denominato “80 euro”, e la sua recente trasformazione in “bonus 100 euro”, regolato dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR che disciplina il funzionamento delle “Altre detrazioni”. Pur lasciando presumere che si tratti di detrazione, a differenza delle altre detrazioni previste in ambito Irpef, il “bonus” non si sottrae dall'imposta lorda fino a capienza, ma costituisce un'erogazione aggiuntiva svincolata dal calcolo dell'imposta netta, a beneficio dei lavoratori dipendenti al di sotto di un certo limite di reddito. Al riguardo, non è casuale che – nell'art. 13 – ci si riferisca al “bonus” con la dizione “credito”, che appare come categoria distinta dai consueti crediti di imposta. Quest'ultimo concetto, infatti, presuppone l'esistenza di un'imposta già versata o di un precedente esborso di altra natura al quale il credito sia commisurato; nessuno dei due elementi, tuttavia, è presente nella disciplina del “bonus”.

Si aggiunge a ciò la significativa asimmetria di fruizione rispetto allo strumento ordinario delle detrazioni. Queste ultime, come noto, concorrono alla riduzione dell'imposta lorda sino a capienza della stessa; il che rende inutilizzabile l'ammontare delle detrazioni in eccesso. Una pratica condivisibile, dato che – nei confronti dell'imposta – il contribuente o paga o non paga. Tuttavia, per il “bonus” o “credito” questa regola subisce una deroga. È infatti requisito per l'erogazione dello stesso che l'imposta lorda ecceda le sole detrazioni per lavoro dipendente; non essendo, invece, poi necessario che l'imposta lorda sia capiente rispetto alle dimensioni del “bonus”. Un requisito, dunque, interpretabile come “effetto soglia” di accesso senza alcun vincolo dimensionale; che palesa la natura di trasferimento monetario del “bonus”, forzatamente inserito nella struttura dell'Irpef, con non trascurabili distorsioni.²³ La sua limitazione ai redditi da lavoro dipendente costituisce poi, qualora fosse necessario, un ulteriore indebolimento della generalità dell'imposta personale.²⁴ Risulta palese,

²³ Proprio in ragione delle forzature operate in sede Irpef per assolvere a funzioni non proprie dell'imposta, si è posto il problema del coordinamento del “bonus” con gli aumenti previsti dal rinnovo del contratto dei dipendenti pubblici; per effetto del profilo decrescente del bonus al di sopra dei 24 mila euro, è stato posto in rilievo che gli aumenti sarebbero stati parzialmente o totalmente erosi dalla riduzione del bonus stesso conseguente all'aumento di reddito.

²⁴ Al riguardo (UPB, 2020; 21) afferma che “una riflessione andrebbe fatta ... sul

dunque, la commistione logica tra obiettivi di finanziamento della spesa pubblica, di cui il bonus 80 euro è effettivamente parte, e obiettivi puramente redistributivi.²⁵

Il modo di intendere le detrazioni per lavoro dipendente (ma il ragionamento si potrebbe estendere anche alle detrazioni per familiari a carico) costituisce un secondo esempio dell'opaca separazione tra il concetto di capacità contributiva e gli obiettivi redistributivi. Per loro natura, le detrazioni per lavoro dipendente costituiscono un fattore di correzione della capacità contributiva che oltre a rispondere ad una logica di discriminazione qualitativa del reddito, compensa almeno in parte l'assenza di una contabilità analitica per le spese di produzione del reddito. Al riguardo, si potrebbe presupporre che tali spese siano in relazione diretta con il livello della retribuzione, o quantomeno si possano immaginare costanti. Tuttavia, interpretando le detrazioni come uno strumento redistributivo, si conclude che esse debbano essere applicate in misura decrescente rispetto al reddito fino al limite di 55 mila euro. Ciò implica assumere che al di sopra di tale limite, il lavoratore dipendente non sostenga alcuna spesa di produzione per quello stesso reddito, contraddicendo gli ovvii requisiti di razionalità che tali detrazioni dovrebbero garantire. Una conclusione, inoltre, che trascura persino il fatto che un'eventuale detrazione costante e universale corrisponderebbe ad una percentuale di reddito decrescente al crescere del reddito, così da potersi giustificare anche sotto un profilo redistributivo. L'auspicio, al riguardo, è che le varie ipotesi di riforma tributaria attualmente in discussione rimuovano questa irrazionalità del sistema di prelievo, ripristinando una detrazione fissa e non dipendente dal livello del reddito.²⁶

Strettamente collegato al tema, a sostegno dell'idea che la prospettiva extra-fiscale sia spesso prevalente, è poi la questione degli incapienti, cioè il caso in cui i contribuenti non riescano ad utilizzare l'intero importo delle

sistema tax-benefit nel suo complesso e sulla coesistenza di strumenti tra loro diversi che in alcuni casi si sovrappongono e in altri lasciano non tutelate alcune fasce di popolazione ...".

²⁵ Su questa sovrapposizione di strumenti ed effetti, si veda, ad esempio, UPB (2020; 15), in cui si affermava che alcuni problemi di coerenza interna del provvedimento relativo alla riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente (DL 3/2020) avrebbero potuto essere mitigati dalla presenza di altri strumenti di sostegno dei redditi purché adeguatamente coordinati, così richiamando la necessaria ampia prospettiva che dovrebbe guidare ogni forma di revisione del sistema tributario.

²⁶ Il cambio di prospettiva su questo strumento può essere implicitamente rilevato anche osservando che la detrazione per lavoro dipendente aveva importo fisso per i lavoratori dipendenti fino al 1997, a cui era associata un'ulteriore detrazione per lavoro dipendente per redditi bassi. È dal 1998 che si introduce il profilo decrescente della detrazione per livelli di reddito.

detrazioni. Volendo osservare il prelievo come funzionale al finanziamento della spesa pubblica, la considerazione della capacità contributiva consente due sole opzioni, pagare o non pagare l'imposta. La possibilità che le detrazioni fiscali azzerino l'imposta lorda costituisce, in questa prospettiva, azzeramento della capacità di contribuire al finanziamento della spesa pubblica; ne consegue che l'accesso universale e gratuito ai servizi pubblici rappresenterà, in questo caso, il massimo della progressività dell'intero sistema *tax-benefit*, dato che a fronte dell'assenza di un prelievo si avrà comunque un beneficio derivante dall'erogazione della spesa. Tuttavia, il dibattito intorno a questo tema è stato recentemente caratterizzato dalla necessità di porre riparo al fenomeno degli incapienti attraverso l'erogazione di un trasferimento monetario per la parte non utilizzata. Si comprende come la logica di questa posizione non sia basata sull'osservazione che la capacità contributiva sia finalizzata al finanziamento della spesa pubblica; piuttosto, sul fatto che quelle detrazioni rappresentino un sussidio ai soggetti meno abbienti e che l'effetto redistributivo possa essere ottenuto soltanto attraverso la loro fruizione completa.

Non sfugge, ancora una volta, la sensazione che si tratti di due logiche profondamente diverse di osservare il sistema tributario. Nei confronti del finanziamento della spesa pubblica o si ha una capacità positiva di contribuire o non la si ha. Nel secondo caso, invece, si avrebbe il paradosso che a fronte dell'assenza di capacità contributiva per il finanziamento della spesa pubblica, si debba procedere ad ulteriore spesa pubblica per compensare una capacità contributiva già azzerata. Una conclusione che tende a limitare il ricorso alla spesa pubblica come naturale strumento di tutela dei redditi bassi, nuovamente con l'impiego di strumenti analoghi ai trasferimenti monetari, forzando l'esistenza di una categoria (gli incapienti) di discutibile logica nell'ambito di un sistema tributario in cui la capacità contributiva è l'indice attraverso il quale si provvede al finanziamento della spesa pubblica.

L'incertezza sul tema è amplificata dalla tendenza ad interpretare le detrazioni per carichi familiari, in particolare quelle per i figli a carico, e gli assegni familiari come strumenti sostituibili, anche in ragione della discutibile pratica di consentire una certa pianificazione fiscale nell'uso delle detrazioni all'interno del nucleo familiare. Anche in questo caso, la legittimità delle detrazioni deriva dall'obiettivo di tener conto di una capacità contributiva minore nel caso di carichi familiari, in ragione del "costo" aggiuntivo da essi generato. Si tratta di un meccanismo di correzione connesso agli obiettivi di discriminazione quantitativa del prelievo tra varie categorie di contribuenti. Le recenti proposte di eliminare

le detrazioni per carichi familiari e rimpiazzarle con un assegno unico per il nucleo familiare, confondono nuovamente i due piani, poiché l'assegno per il nucleo familiare si configura come strumento di sostegno al reddito, ed è quindi proprio parte di quella spesa pubblica che l'imposta dovrebbe finanziare. Uno strumento che in nessun caso assolve al compito di livellare la capacità contributiva tra famiglie di numerosità diversa. Di nuovo, le logiche degli strumenti sono diverse e, nella prospettiva di riforma del sistema tributario, sarebbe auspicabile tenerle distinte.

3. I principali nodi della struttura del sistema tributario e le proposte di revisione

3.1. Irpef e Iva: alcuni dati per l'Italia e di confronto europeo

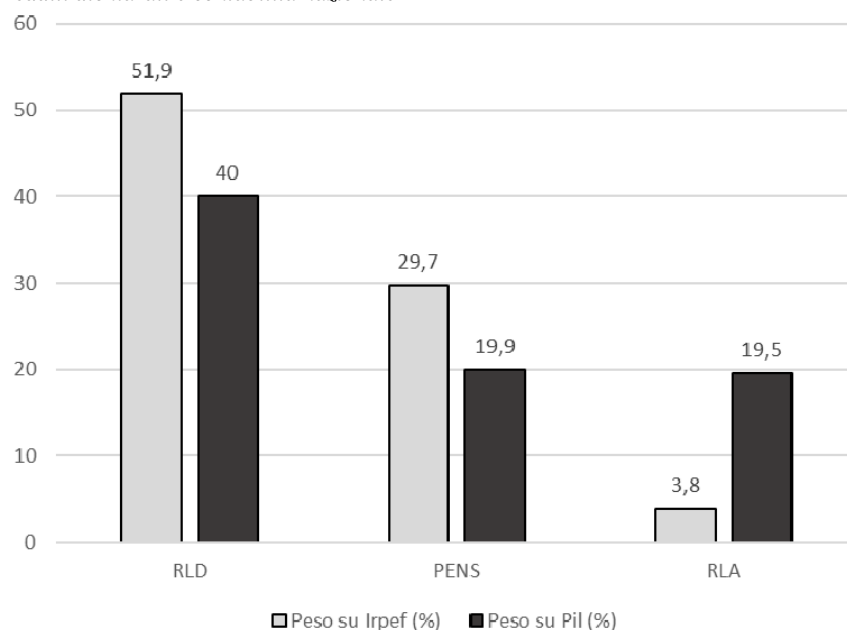
L'interesse per il funzionamento dell'imposta personale finora manifestato – soprattutto nell'ottica di una riforma tributaria – si giustifica con il fatto che essa è rilevante per almeno due aspetti. Il primo è che l'Irpef è la prima imposta per gettito; il secondo è costituito dal fatto che si tratta anche dell'unica imposta caratterizzata da una esplicita progressività formale. Queste due caratteristiche specifiche si uniscono a un terzo dato che dovrebbe essere considerato nella prospettiva di riforma: dei circa 500 miliardi di gettito tributario (quindi ad esclusione dei contributi sociali), circa 300 miliardi derivano da due sole imposte: l'Irpef e l'Iva. Si manifesta, quindi, una forte concentrazione del prelievo, che non è tipica del solo caso italiano, ma che nello specifico assume alcune peculiarità non rintracciabili in altri sistemi europei e internazionali.

Da un punto di vista generale, infatti, l'Irpef non si è mai completamente emancipata dalla contraddizione generata dall'aver tentato di adottare una nozione di reddito onnicomprensivo nella definizione della base imponibile. Quel tentativo, ai tempi della riforma tributaria degli anni Settanta, fu meritorio, ma illusorio.²⁷ Fu da subito evidente, infatti, che ai tentativi di superare un sistema previgente di tassazione sostanzialmente cedolare e di costruire un sistema di tassazione generale dei redditi, furono inferte ferite sufficientemente profonde, tali da condizionare il cammino

²⁷ Al riguardo, furono infatti da subito previste esclusioni dal campo di applicazione dell'imposta, con l'esenzione degli interessi sui titoli del debito pubblico, e con l'applicazione di imposte sostitutive sugli interessi derivanti dal possesso di altre attività. Inoltre, furono anche previste – in ragione della difficoltà di determinazione dei redditi effettivi – regole di determinazione differenziate dei redditi di impresa e di quelli derivanti dal possesso di redditi e fabbricati (Pedone, 2016; Gastaldi e Liberati, 2018; Liberati, 2018).

dell'imposta nei successivi anni. Ma piuttosto che porre rimedio a questa iniziale debolezza, il tempo ne ha accentuato la tendenza, tanto che non costituisce forzatura interpretare il modello italiano di tassazione dei redditi personali come un modello quasi-cedolare²⁸, su cui, nel tempo, si è consolidato un grado crescente di evasione ed erosione, nonché il proliferare di trattamenti tributari differenziati, con esiti quantomeno discutibili sull'effettiva natura progressiva dell'imposta. Con il risultato di generare significative differenze tra il peso di specifiche categorie di reddito in ambito Irpef e il loro peso sul Pil (figura 2).

Figura 2 – Peso percentuale di alcune categorie di reddito
Redditi dichiarati e contabilità nazionale



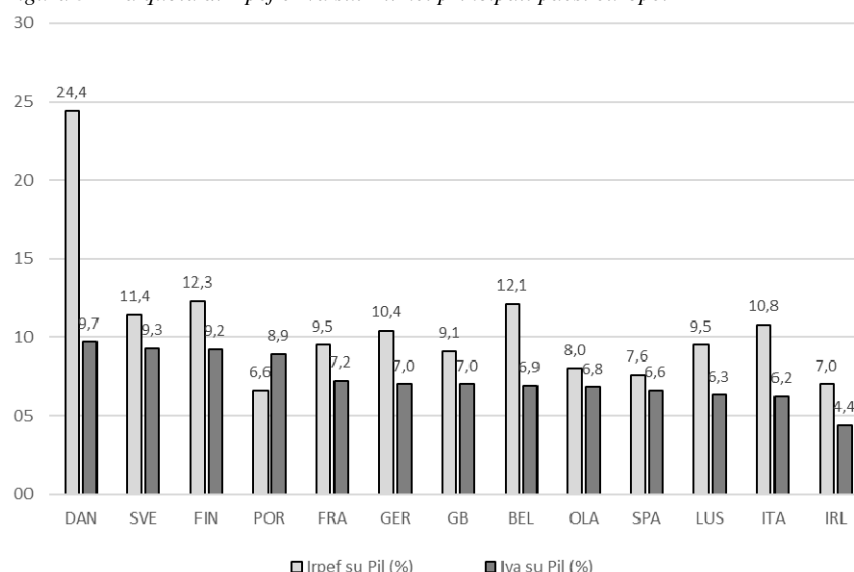
Note: RLD = Redditi da lavoro dipendente; PENS = Redditi da pensione; RLA = Redditi da lavoro autonomo

Fonte: Corte dei Conti (2018)

²⁸ Si veda, ad esempio, Brys and Heady (2006), che definiscono tali strutture – in una visione ottimistica – come *semi-comprehensive income tax*. Per alcune riflessioni sul sistema tributario, sia consentito il rinvio a Liberati (2020). Paradossalmente, il sistema tributario attuale – soprattutto nelle modalità di tassazione dei redditi – potrebbe essere soggetto alle stesse critiche avanzate da Cosciani (1948; 599 ess.) con riguardo all'irrazionalità formale del sistema allora vigente.

Della sostanziale indifferenza rispetto alle debolezze di questo assetto si ha poi ulteriore conferma nella pratica, ormai ventennale, di finanziamento degli enti territoriali con addizionali all'Irpef (regionale e comunale), da cui consegue l'indesiderabile risultato di estendere a livello locale i vizi dell'imposta, anche in ragione delle più svariate modalità applicative a cui le regioni hanno fatto ricorso negli anni (proporzionalità, progressività per scaglioni diversa da quella centrale, progressività per classi).

Figura 3 – La quota di Irpef e Iva sul Pil nei principali paesi europei



Note: In Danimarca (DAN) con l'imposta personale sono prelevate le risorse impiegate per le prestazioni di sicurezza sociale, che in altri Paesi sono finanziate con i contributi sociali.
Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

Per comprendere le peculiarità del sistema tributario italiano, si può far riferimento ad alcuni dati di confronto internazionale (figura 3). Dal lato del prelievo sui redditi personali, in Italia, nel 2018, il peso dell'Irpef è pari al 10,8 per cento del Pil, simile a quello tedesco (10,4 per cento), ma ad un livello che segue solo quello dei paesi scandinavi (Danimarca, 24,4 per cento; Svezia, 11,4 per cento; Finlandia, 12,3 per cento) e del Belgio (12,1 per cento).²⁹ Dal lato opposto, Portogallo, Irlanda e Spagna (6,6 per cento;

²⁹ Si noti che il peso maggiore rilevato in Danimarca (24,4 per cento) non è direttamente comparabile, poiché in questo paese sull'imposta personale passa gran parte del finanziamento delle prestazioni di sicurezza sociale, che in altri paesi, come l'Italia, si basa invece di norma sul prelievo contributivo.

7 per cento; 7,6 per cento), con valori intermedi, infine, per Paesi Bassi (8 per cento), Regno Unito (9,1 per cento) e Francia (9,5 per cento). È da notare che in Italia, in termini comparativi, si misura una rilevanza dell'imposta personale analoga a quella dei paesi scandinavi senza tuttavia condividere un'analoga estensione dei sistemi di welfare. Emblematico, al riguardo, è il confronto con la Svezia, in cui ad una pressione tributaria in senso stretto del 34,2 per cento (contro il 29 per cento dell'Italia) corrisponde un contributo dell'imposta personale a quella pressione pari a 1/3, contro il 37,2 per cento dell'Italia, comunque non molto distante dal dato riportato dalla Finlandia e dal Belgio.

Sul fronte Iva, invece, si può rilevare un andamento opposto. In Italia, il peso dell'Iva sul Pil – sempre nel 2018 – è pari al 6,2 per cento, al penultimo posto tra i paesi europei, dato che solo in Irlanda si registra un livello inferiore (4,4 per cento). Oltre a essere preceduta dai paesi scandinavi (con una quota sul Pil ovunque superiore al 9 per cento) e da alcuni paesi dell'est Europa – nei quali ultimi la composizione del prelievo è tradizionalmente più sbilanciata verso le imposte indirette – un peso maggiore dell'Iva si registra anche in paesi europei con i quali è più ricorrente il confronto, cioè Francia (7,2 per cento), Germania (7 per cento), Regno Unito (7 per cento), Spagna (6,6 per cento), Portogallo (8,9 per cento). Si associno, a questo elemento, tre ulteriori osservazioni. La prima, in Europa ci sono 10 paesi che applicano un'aliquota ordinaria non inferiore a quella italiana, e il valore medio dell'aliquota ordinaria è pari al 21,5 per cento, non distante da quella attualmente applicata in Italia (22 per cento). La seconda, quasi nessuno dei paesi che applica un'aliquota ordinaria più bassa di quella italiana prevede l'aliquota super ridotta del 4 per cento (eccezioni sono Francia, Lussemburgo e Spagna). Terzo, l'Iva rappresenta in Italia circa il 13,5 per cento del gettito totale (inclusi i contributi sociali), contro il 14,5 per cento della Francia, il 17,5 per cento della Germania, e poco meno del 20 per cento nel Regno Unito.

La posizione dell'Italia appare poi ulteriormente sbilanciata qualora si riporti – come dato di composizione – la differenza tra il peso delle imposte personali e quello dell'Iva. Nel nostro paese, tale differenza è pari a 4,6 punti percentuali e – se si esclude la Danimarca per le ragioni sopra riportate in nota – è seconda solo a quella del Belgio (5,2 punti percentuali). In Germania, la differenza a favore dell'imposta personale è di 3,4 punti percentuali, in Francia di 2,3, nel Regno Unito di 2,1, e in Spagna di 1 punto percentuale.

Le differenze appena descritte sono il riflesso di diversi fattori. In primo luogo, le strutture dell'Iva sono eterogenee, dato che diversi paesi si affidano a differenti assetti ad aliquote multiple per tentare di perseguire

obiettivi redistributivi o settoriali più o meno estesi. Il livello delle aliquote e la collocazione dei beni tra di esse dipende perciò sia dalla generale attitudine di ciascun paese nei confronti degli obiettivi di equità, sia dal peso redistributivo che si vuole affidare all'Iva, sia dalla distribuzione del consumo lungo la scala dei redditi, sia – infine – dalla definizione di specifici obiettivi settoriali. Al riguardo, tra i 28 stati membri dell'Unione Europea, la maggior parte dei paesi europei – inclusa l'Italia – applica tre aliquote³⁰; sette paesi applicano due aliquote (Bulgaria, Germania, Estonia, Paesi Bassi, Slovenia, Repubblica Slovacca, Regno Unito), con l'aliquota ridotta ovunque maggiore di quella italiana; e la Danimarca un'unica aliquota del 25 per cento.³¹

3.2. Direzioni di revisione del sistema tributario

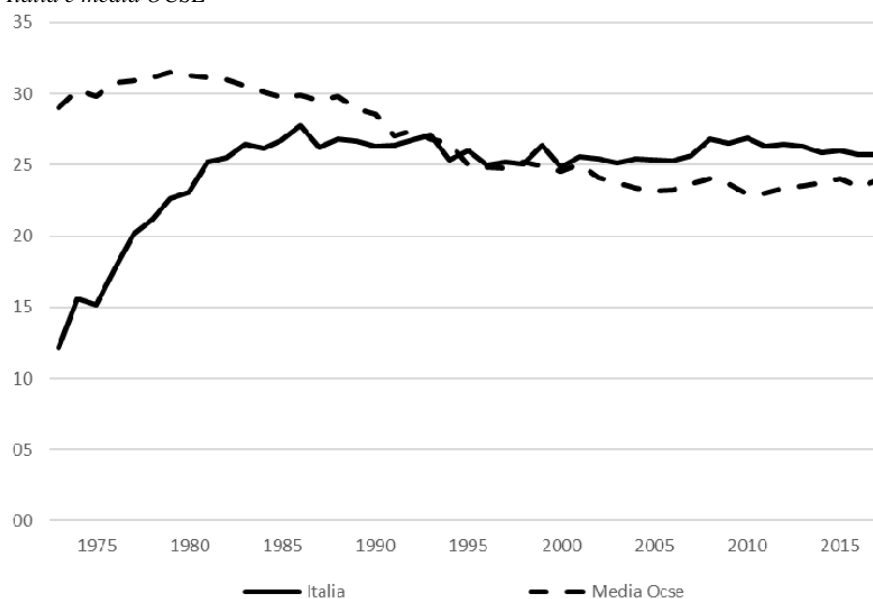
In ragione delle problematiche dell'Irpef a lungo discusse in questo contributo, e considerando il ruolo decisivo che Irpef e Iva assumono nella formazione del gettito, sarebbe ragionevole riflettere su una possibile ricomposizione del prelievo tra i due tributi. Un freno a questa opportunità, tuttavia, è derivato negli ultimi anni da esplicite preoccupazioni riguardo agli esiti distributivi di una variazione delle aliquote Iva, e dalla eccessiva preoccupazione che una riduzione delle aliquote marginali dell'Irpef potesse generare effetti di riduzione del prelievo anche sul 4,5 per cento dei contribuenti che dichiarano redditi complessivi superiori a 55 mila euro, trascurando che gran parte degli evasori, probabilmente, si colloca al di sotto di tale limite di reddito. Sotto il profilo della ricomposizione del gettito tra Irpef e Iva, l'Italia si trova in effetti in controtendenza rispetto alla media dei paesi Ocse. Dalle figure 4 e 5 – che riportano rispettivamente la quota dell'imposta personale e dell'Iva sul totale dei tributi – si nota come la dinamica italiana di ricomposizione del prelievo sia molto modesta

³⁰ In Italia, è prevista la possibilità di applicare un'aliquota del 5 per cento nel caso di: prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi, a partire dal 1 gennaio 2016; vendita di basilico, rosmarino e salvia freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione e piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia; prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare.

³¹ È interessante notare che, a fronte della crisi economica di fine anni 2000, 20 paesi aumentarono l'aliquota ordinaria, e 14 paesi aumentarono l'aliquota ridotta. Va inoltre ricordato che in Belgio, Danimarca, Irlanda, Malta, Finlandia, Svezia e Regno Unito si applica anche un'aliquota zero. Tuttavia, il campo di applicazione di questa aliquota è trascurabile in tutti i Paesi, tranne che in Irlanda e nel Regno Unito.

se confrontata con ciò che nello stesso periodo è avvenuto in media nei paesi OCSE, con la sola eccezione costituita dalla rapida crescita del peso dell'imposta personale negli anni Settanta, indotta prevalentemente dall'inflazione, che comunque si manifesta in un periodo in cui – nella media OCSE – il peso di tale tributo inizia a declinare.³²

*Figura 4 – Il peso dell'Irpef sul gettito totale
Italia e media OCSE*



Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

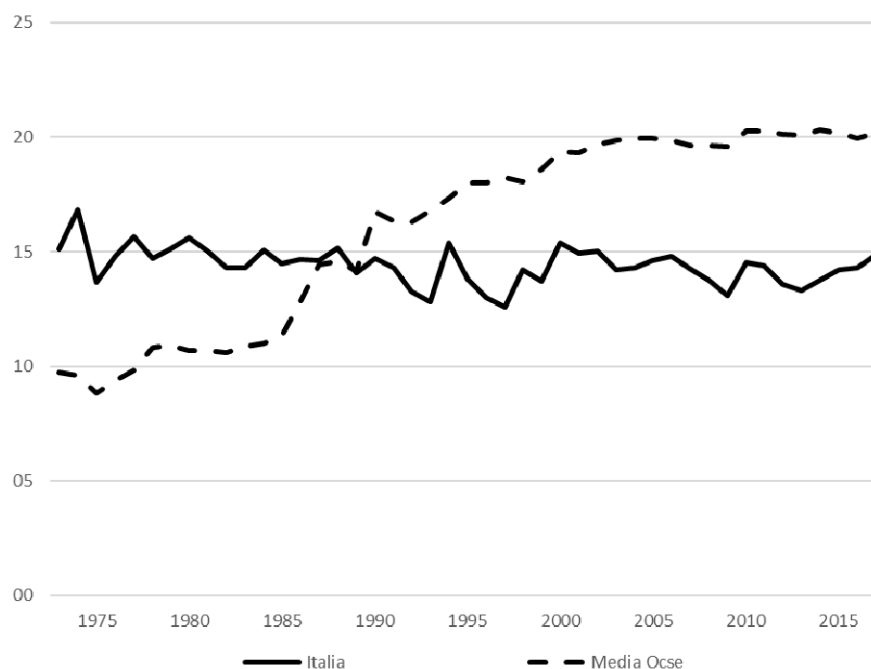
Ma anche a voler concentrare l'attenzione sui soli impatti distributivi, si è dimostrato altrove che l'attuale assetto dell'Iva non si presenta ottimale, tanto che strutture dell'Iva più semplici (a due aliquote) potrebbero raggiungere lo stesso esito distributivo a sostanziale parità di gettito.³³ Inoltre, le obiezioni in termini di equità trascurano che l'Iva è pur sempre un'imposta reale che mal si presta a perseguire obiettivi redistributivi estesi, che potrebbero essere invece più utilmente affidati a strumenti di spesa pubblica. Al riguardo, nonostante lo sforzo di differenziazione delle aliquote, l'impatto dell'Iva, quando misurato sui redditi, appare regressivo, come atteso da un'imposta la cui base imponibile è, nei fatti, rappresentata

³² Per una dettagliata ricostruzione di questa dinamica ai tempi dell'introduzione della riforma tributaria, si veda Pedone (1979).

³³ Si veda Liberati (2001), quando l'Iva era applicata a 4 aliquote, e, più di recente, Gastaldi *et al.* (2017) per il passaggio da 3 a 2 aliquote.

dai consumi. Infine, l'obiezione che aumenti dell'Iva possano incidere maggiormente su alcuni consumi delle classi meno abbienti ha certamente una sua validità; è però opportuno considerare che, con poche eccezioni, il consumo della maggior parte dei beni ad aliquota ridotta si distribuisce in quote proporzionalmente maggiori tra i più ricchi, e che quindi il sussidio implicito nell'impiego di tali aliquote si cumula maggiormente a livelli di reddito più elevati (o comunque non si cumula in misura maggiore a livelli di reddito più bassi), contraddicendo sul piano empirico i presunti obiettivi redistributivi della differenziazione delle aliquote.³⁴

Figura 5 – Il peso dell'Iva sul gettito totale
Italia e media OCSE

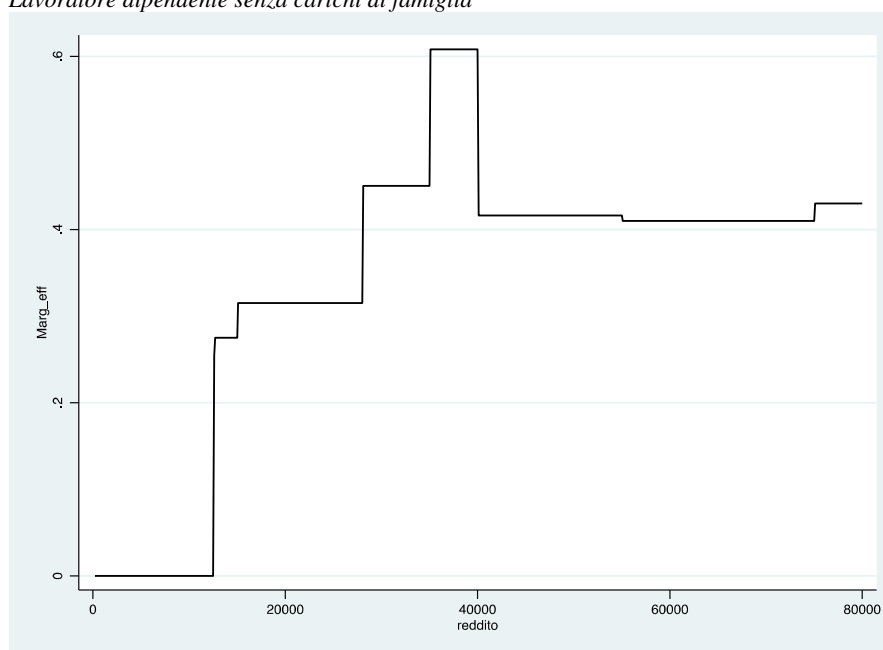


Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

³⁴ Vale a questo riguardo il concetto di caratteristica distributiva del bene (Feldstein, 1972). Al riguardo, si rimanda a Gastaldi *et al.* (2017). A titolo di esempio, se si considera il consumo di pane e si stima il sussidio implicito della tassazione al 4 per cento rispetto ad una tassazione al 22 per cento, a parità di consumo, l'indice di concentrazione di questo sussidio implicito (sulla distribuzione dei consumi) presenta un valore positivo molto basso, il che implica che la curva di concentrazione giace molto vicino alla retta di equidistribuzione, ma non al di sopra. A sua volta, ciò implica, sostanzialmente, che il sussidio implicito tende a distribuirsi in maniera uniforme tra soggetti abbienti e meno abbienti, e non si cumula in misura maggiore tra i soggetti con più bassi livelli di consumo.

Sotto il profilo propositivo, dunque, una possibile revisione del sistema tributario italiano potrebbe assestarsi su una linea di ricomposizione del prelievo tra Irpef e Iva, con attenuazione dell'incidenza della prima e un aumento del peso della seconda. Come intervenire sulle aliquote Irpef diverrebbe dunque materia di riflessione possibile solo dopo che si sia definito l'assetto complessivo del sistema; che poi l'intervento sull'Irpef avvenga con sistemi di progressività continua o modificando l'attuale assetto per scaglioni o attraverso modalità ad aliquota unica (*flat tax*) costituisce una scelta di secondo ordine, trattandosi di modalità tecniche che dipenderanno dall'entità della ricomposizione del prelievo e dalla considerazione dell'impatto distributivo dell'intero sistema di welfare e di spesa pubblica, piuttosto che dalla presunta superiorità di una certa forma di progressività rispetto all'altra.

Figura 6 – Aliquote marginali effettive
Lavoratore dipendente senza carichi di famiglia



Note: Distribuzione simulata con incrementi di 100 euro. Le aliquote marginali effettive considerano le detrazioni per lavoro dipendente, le ulteriori detrazioni per lavoro dipendente su base annua e il bonus 100 euro su base annua. Parametri relativi alla legislazione 2020.
Fonte: Elaborazioni proprie

In ogni caso, ci sono alcune difficoltà strutturali dell'Irpef che potrebbero essere affrontate, causate dalle stratificazioni successive che –

nel corso degli anni – hanno contribuito a rendere ibrida tale imposta. In primo luogo, va considerata l’opportunità di una riduzione dell’aliquota marginale del 38 per cento sui redditi compresi tra 28 e 55 mila euro, con un salto di 11 punti rispetto all’aliquota marginale applicata allo scaglione precedente. Un peso accentuato dall’uso di addizionali regionali e comunali che, in alcune aree territoriali, comporta aliquote marginali nominali superiori al 40 per cento già a livelli di reddito medio bassi. Ma anche a voler trascurare l’impatto dei prelievi locali, a causa dell’effetto della decrescenza delle detrazioni per lavoro dipendente (che si esauriscono a 55 mila euro), delle recenti modifiche del “bonus 100 euro” e dell’introduzione di un’ulteriore detrazione per lavoro dipendente, le aliquote marginali effettive sono ben al di sopra di quelle nominali già a bassi livelli di reddito, come riportato in figura 6 per il caso di un lavoratore dipendente senza carichi di famiglia.

In secondo luogo, proprio al fine di evitare gli effetti indesiderabili appena descritti, andrebbe rivalutato il ruolo delle detrazioni per fonte di reddito e per carichi familiari. A tali strumenti non dovrebbe essere assegnata un’impegnativa (e peraltro inefficace) funzione redistributiva³⁵, ma piuttosto il compito di raggiungere obiettivi di discriminazione qualitativa del reddito e di correzione di capacità contributiva. Obiettivi ai quali, nel caso del lavoro dipendente, si aggiunge l’opportunità di riconoscere in via forfetaria spese di produzione del reddito che non trovano espressione in una contabilità analitica. Al riguardo, dunque, dovrebbe essere accantonata la pratica di condizionare la fruizione di queste detrazioni al livello del reddito; andrebbe invece ristabilito il principio di definire detrazioni in somma fissa senza limiti di reddito. In terzo luogo, per ragioni in parte da collegarsi alle precedenti, si dovrebbe rimuovere dall’Irpef il bonus 80 euro (poi 100 euro), e recuperare questo sussidio all’interno della proposta di assegno per il nucleo familiare. Infine, come si sostiene da molti anni senza successo, sarebbe oltremodo opportuna una revisione della struttura delle *tax expenditures*, eliminando quelle per le quali il collegamento con la capacità contributiva appare assente o molto debole, un punto politicamente complesso a causa delle resistenze spesso sollevate dai corrispondenti gruppi di beneficiari di tali trattamenti tributari differenziati.³⁶ In questo ambito, e in quello più

³⁵ Si veda Gastaldi e Liberati (2009), relativamente al maggior impatto redistributivo che strumenti di spesa come l’assegno familiare sono in grado di esercitare rispetto alle detrazioni per carichi familiari.

³⁶ Sul tema, si veda la Relazione finale del gruppo di lavoro sull’erosione fiscale del 2011 e, da ultimo, il Rapporto Programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, allegato alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza.

generale dell'erosione dell'Irpef, si collocano infatti ormai numerosi trattamenti differenziati di dubbia giustificazione sotto il profilo dell'equità, e con deboli giustificazioni dal lato della possibilità che a tali trattamenti faccia riscontro l'emersione di base imponibile che altrimenti rimarrebbe occulta. Solo per citare alcuni casi, è sufficiente rilevare la pressoché totale esenzione dall'Irpef di gran parte dei redditi fondiari e di quelli che fanno capo all'imprenditoria agricola, così come l'applicazione di imposte sostitutive del 10 per cento ai premi di produttività per i lavoratori dipendenti (entro limiti), o del 15 per cento ai docenti delle scuole che svolgono lezioni private o ripetizioni.³⁷ Tali stratificazioni del prelievo, che si sono succedute negli anni in omaggio alla discutibile logica di "un reddito, un'imposta", richiedono una profonda revisione, soprattutto in relazione al mancato apporto al finanziamento della spesa pubblica.

Più difficilmente risolvibile, in generale, appare invece la questione relativa all'estensione della base imponibile. Sul punto, si aprono due possibili strade, il cui esito dipende dagli obiettivi che si vorranno perseguire con l'Irpef, e quindi dal suo raccordo con il resto del sistema tributario. Da un lato, prendere atto che l'imposta personale è ormai di fatto un'imposta speciale sui redditi da lavoro dipendente e da pensione, e dunque razionalizzare questo assetto nella direzione di creare un sistema di imposizione duale, nel quale i redditi da lavoro siano ricondotti a tassazione progressiva e i restanti redditi invece assoggettati a forme di imposizione prevalentemente reali e sostitutive dell'imposta sul reddito.³⁸ Con implicazioni non trascurabili dal lato dell'equità del prelievo. Si tratterebbe, per certi versi, di tornare verso una modalità di tassazione dei redditi più simile a quella di natura cedolare realizzata dall'imposta di ricchezza mobile precedente alla riforma tributaria, e di abbandonare definitivamente il mito della *comprehensive income tax*, che aveva esercitato un ruolo ispiratore nella definizione della riforma, sulla scorta delle esperienze estere precedenti alla riforma tributaria.³⁹ Una possibile alternativa a questo modello potrebbe consistere invece nel ridurre il profilo della progressività effettiva in ambito Irpef con l'obiettivo di medio periodo di rendere meno

³⁷ Sul punto, si veda anche Bises (2020).

³⁸ Sul punto, si veda l'articolata proposta contenuta in Astrid (2020).

³⁹ L'imposta di ricchezza mobile si applicava con aliquote diverse a diverse categorie di reddito (di capitale puro, misto di capitale e lavoro, di lavoro puro incerto e variabile, di lavoro certo da impiego privato e di lavoro pubblico). Va notato che l'imposta di ricchezza mobile divenne un'imposta importante in relazione alla crescita dei redditi da lavoro e da capitali non investiti in terreni o fabbricati, ma – nelle intenzioni del legislatore dell'epoca – conservava il carattere di imposta generale. L'attuale Irpef, in contrasto, si avvia a divenire un'imposta speciale sul reddito da lavoro dipendente in una fase storica in cui il peso dei redditi da lavoro sulla ricchezza nazionale si è significativamente ridotto.

convenienti i regimi sostitutivi, attraverso una più ampia convergenza dei livelli di tassazione del reddito da lavoro e dei redditi da capitale (finanziario e immobiliare) che sono attualmente fuori dal campo di applicazione dell'Irpef. Questo processo risulterebbe funzionale sia allo scopo di ricomprendere, in ambito Irpef, basi imponibili ora escluse anche in ragione dell'elevatezza delle attuali aliquote marginali, sia allo scopo di potenziare gli strumenti di spesa pubblica a fini redistributivi, una condizione che si rende necessaria e complementare alla riduzione della progressività dell'Irpef.

Per ciò che concerne la struttura dell'Iva – anche al fine di attenuare le possibilità di evasione nei passaggi precedenti il consumo finale e di semplificare l'aspetto gestionale e amministrativo del tributo – sarebbe da esplorare l'opportunità di applicazione di un'aliquota unica.⁴⁰ Al riguardo, si consideri che l'aliquota media complessiva di sistema dell'Iva – secondo i dati di dichiarazione relativi al 2018 – è di poco superiore al 17 per cento, e inferiore a tale livello per la sola componente costituita dai consumi delle famiglie. Ne consegue che aumenti di gettito sarebbero presumibilmente possibili procedendo congiuntamente ad aumenti delle aliquote ridotte e a riduzione dell'attuale aliquota ordinaria. D'altro lato, la presenza di possibili effetti redistributivi e settoriali indesiderati consiglierebbe di rivedere contemporaneamente e in maniera coordinata l'assetto dell'imposta personale sul reddito e, in particolare, la struttura dei trasferimenti monetari e dei beni e servizi direttamente erogati dal settore pubblico. Si tratta di uno sforzo significativo nel riordino dell'intero sistema di *tax-benefit*, che avrebbe però il pregio di rendere l'Iva un'imposta più flessibile, la cui manovra potrebbe essere definitivamente affrancata da tentazioni redistributive e vincoli di protezione settoriale di dubbia efficacia rispetto a strumenti di intervento più diretti.

In una versione più parsimoniosa, una significativa semplificazione dell'Iva potrebbe già derivare dall'accorpamento dell'aliquota super ridotta del 4 per cento e dell'aliquota ridotta del 10 per cento verso un livello intermedio sul quale far convergere categorie omogenee di beni, come ad esempio, i beni alimentari, i servizi di pubblica utilità, il settore turistico ed alberghiero che si distribuiscono attualmente tra il 4 e il 10 per cento. In dipendenza poi dei vincoli di gettito – o dell'intenzione di ottenere dall'Iva

⁴⁰ Sulla linea di una possibile aliquota unica, anche la recente proposta di Visco (2019). Al riguardo, si vedano anche i commenti in Liberati (2019). Dai dati presentati dalla Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva del 2020, si rileva che – per il 2018 – il *tax gap* imputabile all'Iva è pari a circa il 2 per cento del Pil, e al 24 per cento dell'imposta potenzialmente dovuta.

risorse addizionali per coprire una eventuale riduzione dell'Irpef – si potrebbe valutare la modifica dell'aliquota ordinaria.

Le precedenti direzioni di revisione dovrebbero poi essere integrate dalla soluzione di un'ulteriore difficoltà dell'attuale sistema tributario, rappresentata dal sistema di finanziamento degli enti territoriali. Per ciò che concerne la finanza comunale, c'è da rilevare che una parte importante delle loro risorse, in molti paesi europei, è rappresentata dalla tassazione immobiliare; ma per ragioni estranee a motivazioni economiche e tecniche, il reddito dell'abitazione principale (o il suo valore) va in Italia esente da imposta, dando luogo a ingiustificate differenze tra la tassazione dell'abitazione principale e quella di altri fabbricati.⁴¹

Questa esenzione ha conseguenze discutibili sullo stesso piano di corrispondenza tra spese e prelievi finora sostenuto. Da un lato, l'esenzione costringe a rinunciare a una forma naturale di prelievo per gli enti locali di minori dimensioni, costituita dalla possibilità di disporre di basi imponibili tendenzialmente stabili e certe; dall'altro implica l'esclusione, dal finanziamento dei servizi comunali, di un'ampia platea di diretti beneficiari, nonostante il fatto che molte teorie del decentramento sostengano che sia proprio a livello locale che il principio commutativo debba trovare la sua principale realizzazione.

Sotto questo profilo, sarebbe dunque da valutare la reintroduzione di una forma di tassazione immobiliare reale sull'abitazione principale (commisurata al valore o al reddito), evitando al contempo di avventurarsi su forme più complesse di tassazione progressiva e personale del patrimonio – o persino su forme di prelievo commisurate al patrimonio e dipendenti dal reddito – per i noti effetti negativi che tali soluzioni potrebbero produrre.⁴² Non trascurabile, per quanto in precedenza sostenuto, è anche il positivo effetto che la tassazione immobiliare potrebbe esercitare nel rafforzamento di un sistema di separazione delle fonti tra governo centrale e locale, limitando le interferenze che derivano dalle

⁴¹ Il reddito catastale della prima casa, come noto, viene dedotto dal reddito complessivo Irpef; mentre il valore catastale della stessa va esente sia dall'IMU sia dalla TASI, anche nella versione unificata prevista dai commi da 738 a 783 dell'art 1 della legge di bilancio 2020. Come anche sostenuto da Ceriani (2019), si tratta di un'anomalia assoluta nel confronto internazionale.

⁴² Al riguardo, di recente, si vedano i commenti in Ceriani (2019) e Liberati (2019). Tra i principali problemi, il possibile frazionamento del patrimonio tra i membri di una stessa famiglia come forma di elusione della progressività, oppure il ricorso a società con sede estera o a società che svolgono il ruolo di schermi soggettivi, come ad esempio i trust. Si noti che poiché la distribuzione del patrimonio è spesso più concentrata di quella del reddito, imposte proporzionali reali commisurate al patrimonio risultano già di per sé progressive sul reddito.

ricadute – a livello locale – di decisioni centrali su specifici tributi.⁴³ Al riguardo, solleva in effetti perplessità la pratica, a livello comunale, di evitare l'applicazione di semplici forme di tassazione immobiliare e di consentire, invece, il potere di applicare addizionali su un'imposta complessa come l'Irpef.

Si tratta di perplessità che si amplificano qualora si consideri il livello regionale; a questo riguardo, valgono due ulteriori elementi di riflessione. In primo luogo, la dimensione del gettito dell'addizionale regionale Irpef è più che doppia rispetto a quella comunale (circa 12 miliardi di euro). In secondo luogo, l'addizionale regionale Irpef è spesso applicata dalle regioni con una modulazione progressiva, a condizione che questa rispetti la struttura degli scaglioni definita a livello centrale. Vale la pena osservare che di questa facoltà si giovano quasi tutte le regioni a statuto ordinario con l'eccezione di Abruzzo, Calabria e Campania. Il punto rilevante – ai fini della coerenza del sistema di finanziamento regionale – non è tuttavia la diversità di livello delle aliquote – nella misura in cui ad essa corrisponda un diverso livello di fornitura dei servizi pubblici – ma la sensazione che la politica tributaria regionale sia condizionata dal perseguire obiettivi redistributivi aggiuntivi, con la conseguenza che il prelievo Irpef complessivo appare – in alcuni casi – significativamente differenziato in base al luogo di residenza e anche non chiaramente percepibile.⁴⁴

Di tale aspetto è opportuno tener conto qualora si consideri che l'addizionale regionale Irpef – per un importo corrispondente all'applicazione dell'aliquota base nazionale – costituisce una delle fonti di

⁴³ A titolo di esempio valga l'esenzione dal versamento dell'addizionale comunale da parte delle partite Iva con volume d'affari non superiore a 65 mila euro che godono di una tassazione sostitutiva dell'Irpef pari al 15 per cento. Una disposizione, questa, che accompagna generalmente tutte le forme di tassazione sostitutiva dell'Irpef, sia nei confronti dei Comuni sia nei confronti delle Regioni. Nell'ottica di finanziamento dei servizi comunali – e nella logica del principio del beneficio – esenzioni dal tributo di tale tipo costituiscono un'interruzione del necessario rapporto commutativo che deve intercorrere tra prelievi e spesa comunale. Nella stessa logica va inquadrata anche la discutibile previsione che l'addizionale comunale debba essere versata solo a condizione che sia positivo il debito d'imposta Irpef a livello nazionale, perché ciò trascura che la giustificazione del tributo ha un fondamento teorico diverso a livello centrale e locale, che non si presta ad essere gestita adeguatamente con un sistema di riparto delle fonti. Un caso tipico, questo, di come la differenza di obiettivi tra governo centrale e locale possa condurre a rilevanti distorsioni sul piano dell'applicabilità di tributi condivisi.

⁴⁴ Si veda Corte dei Conti (2020). Sul punto, affermava Steve (1947) in tempi meno sospetti, è “da deplorare la tendenza a impiegare largamente da parte della finanza locale l'imposta personale sul reddito che è strumento che per la sua natura ... può essere applicato con qualche speranza di successo soltanto dalla finanza dello Stato”. Una lezione che, alla luce degli attuali difetti dell'Irpef, sarebbe opportuno seguire.

copertura del fabbisogno sanitario regionale; e che le modalità di applicazione delle addizionali dovrà essere necessariamente coordinato con il metodo di progressività prescelto per l'applicazione dell'Irpef centrale. Ad esempio, le ipotesi di revisione dell'Irpef centrale fondate su meccanismi di progressività continua diverrebbero sostanzialmente incompatibili con l'attuale assetto delle addizionali regionali; allo stesso tempo, sarebbe piuttosto complesso ipotizzare strutture regionali di progressività continua ulteriori rispetto a quella centrale. Un problema che, se non si vuole procedere all'abolizione delle addizionali, andrebbe risolto – sulla scia della *solidarity surcharge* applicata in Germania dove vige un sistema di progressività continua mista – ipotizzando un'applicazione delle addizionali all'imposta da versare al governo centrale, anziché alla base imponibile.

Un'ulteriore problematica del sistema di finanziamento regionale è poi costituita dalla ormai difficile coesistenza, in capo alle società, tra l'Irap regionale e l'Ires centrale. Ci si muove in un contesto in cui l'Irap è stata progressivamente svuotata di un significativo elemento del valore aggiunto (se calcolato per addizione), costituito dalle retribuzioni del lavoro a tempo indeterminato. Tanto da configurare l'Irap, ormai, come somma di un prelievo sui profitti (al netto della parte di Irap detraibile), di una forma di *payroll tax* su una quota minoritaria dei redditi da lavoro (quelli a tempo determinato), e di un prelievo sugli oneri finanziari che – in periodi di bassi tassi di interesse – incide in maniera marginale sul prelievo complessivo. Si tratta, in sostanza, di un'imposta sui profitti con ineducibilità degli interessi passivi; un assetto di cui andrebbe chiarito il ruolo, sia per il tendenziale avvicinamento della base imponibile Ires a quella Irap – con ovvii problemi di coordinamento – sia in ragione dell'applicabilità dell'Irap ai lavoratori autonomi.⁴⁵ Va aggiunto poi il fatto che anche l'Irap ad aliquota base costituisce una fonte di copertura del fabbisogno sanitario regionale, a prescindere dall'effettiva modalità di applicazione regionale. Qualsiasi riduzione della sua base imponibile, quindi, finisce per incidere sul finanziamento del servizio sanitario, creando la necessità di ricorrere a fonti alternative, una commistione tra obiettivi centrali e regionali che compromette la trasparenza del prelievo e della sua destinazione. Segnale di questa tendenza, negli anni, è stato l'innalzamento della compartecipazione Iva a fini di copertura del fabbisogno sanitario regionale fino al 67,07 per cento (contro l'iniziale 38,55 per cento del 2001), a fronte del progressivo svuotamento della base imponibile Irap.⁴⁶ Anche eventuali

⁴⁵ Per una proposta articolata in materia di imposta sulle società, nell'ambito di un sistema duale, si veda Astrid (2020).

⁴⁶ Si veda Corte dei Conti (2020; 155).

proposte di abolizione dell'Irap, dunque, dovranno tener conto della necessità di ulteriori o diverse coperture del fabbisogno sanitario regionale.⁴⁷

4. Conclusioni

Una razionale riforma del sistema tributario, a circa 50 anni dalla sua introduzione, non dovrebbe prescindere dal ruolo che il sistema stesso dovrà ricoprire in termini di finanziamento della spesa pubblica. Al riguardo, anche in ragione delle notevoli trasformazioni economiche e sociali intervenute in questo periodo e dei profondi cambiamenti nella struttura del lavoro e della produzione, sarebbe opportuno immaginare una struttura del sistema tributario che sia coerente e compatibile con il contenuto, lo sviluppo e il grado di estensione che si vuole assegnare ai sistemi di welfare e alla spesa pubblica in generale nel prossimo futuro. La necessità di collegamento tra prelievo e spesa è stata ampiamente sostenuta in questo contributo, con argomentazioni antiche e attuali, e si è discussa la prospettiva dinamica di sostenibilità di un prelievo progressivo anche in relazione alle modalità di accesso ai principali beni e servizi pubblici.

Al riguardo, si ritiene che revisioni prioritarie del sistema tributario debbano riguardare la struttura dell'imposta personale, principalmente per ciò che concerne il legame tra ampiezza della base imponibile e grado di progressività, il rapporto tra imposta personale e imposta sul valore aggiunto, e l'assetto del sistema di finanziamento degli enti territoriali. In prospettiva generale, un passaggio dall'Irpef all'Iva avrebbe l'effetto di spostare una parte del prelievo dai redditi – accertabili con sempre maggiore grado di difficoltà – ai consumi. A questi ultimi potrebbero essere collegate altre forme importanti di prelievo, di cui nel testo non si è trattato, come le tradizionali accise sui prodotti inquinanti o le imposte sui consumi connessi agli acquisti on-line, all'uso dei *social network*, ai servizi digitali di musica o video, e a tutte le altre forme di transazioni per le quali non è necessaria – e quindi non rintracciabile – la localizzazione fisica del fornitore. Si tratta di soluzioni probabilmente non ottimali, ma forse più efficaci e realistiche rispetto alla possibilità di tassare compiutamente qualche forma di consolidato mondiale delle imprese multinazionali che forniscono tali servizi. Infine, si suggerisce di passare a sistemi di

⁴⁷ Nel caso dell'Irap, si ricorda che una delle ragioni per l'assegnazione di questo tributo al finanziamento della sanità, in omaggio al principio del beneficio come criterio di ripartizione dei tributi, fu la presunta correlazione tra le attività organizzate in forma di impresa e il ricorso ai pubblici servizi.

finanziamento degli enti territoriali che accentuino l'orientamento verso un regime di separazione delle fonti tributarie, per evitare sia che il ricorso ad addizionali Irpef trasporti a livello locale quelle stesse lacune che ne minano il funzionamento a livello centrale, sia che il governo centrale svuoti di contenuto prelievi nominalmente territoriali, come accaduto negli anni passati con l'Irap, soprattutto quando tali tributi siano associati al finanziamento di servizi pubblici di rilevanza nazionale. Si tratta di passaggi di revisione la cui efficacia – come ogni tentativo di riforma del passato – rimane subordinata al contrasto all'evasione fiscale, che dai tempi dell'unificazione italiana costituisce probabilmente la più profonda violazione del criterio di equità orizzontale, indipendentemente dalle effettive strutture che i tributi hanno assunto nel loro percorso di evoluzione.

Bibliografia

- Astrid (2020). Per una riforma fiscale sostenibile. *Astrid Rassegna* n. 8.
- Berliri, L.V. (1945). *La giusta imposta*. Milano, Giuffrè.
- Bises, B. (2020). Un sistema tributario più equo ed efficiente in risposta alla crisi economica da Covid-19. in G. Palmieri G. (a cura di), *Oltre la pandemia – Società, salute, economia e regole nell'era post Covid-19* (pp. 1383-1393). Napoli, Editoriale Scientifica, Volume II.
- Bises, B. & Scialà, A. (2014). L'erosione della base imponibile dell'Irpef: questioni di equità. in B. Bises (a cura di), *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo* (pp. 207-237). Bologna, Il Mulino.
- Brys, B. & Heady, C. (2006). *Fundamental reform of personal income tax in OECD countries: trends and recent experiences*. Parigi, OECD Policy Brief.
- Buchanan, J.M. (1968). *The Demand and Supply of Public Goods*. Chicago, Rand McNally & Company.
- Ceriani, V. (2019). Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell'autore. *Politica Economica*, 3, 395-402, Commenti.
- Cohen-Stuart, A.J. (1920). *Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito*. traduzione dall'olandese di Achille Loria, ristampato in Biblioteca dell'Economista, V serie, Vol. XV.
- Conigliani, C. (1903). *Saggi di economia politica e di scienza delle finanze*, Torino, Bocca.
- Corte dei Conti (2018). *Rapporto 2018 sul coordinamento della finanza pubblica*. Sezioni Riunite in sede di controllo, Roma.
- Corte dei Conti (2020). *Rapporto 2020 sul coordinamento della finanza pubblica*. Sezioni Riunite in sede di controllo, Roma.
- Cosciani, C. (1948). *I problemi fondamentali della riforma tributaria – Relazione alla Commissione per la Riforma Tributaria*. Roma.
- Cosciani, C. (1950). *La riforma tributaria – Analisi critica del sistema tributario italiano*. Firenze, La Nuova Italia.
- Cosciani, C. (1961). *Istituzioni di Scienza delle Finanze*. Torino, UTET.

- CSRT – Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria (1963). *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*. Milano, Giuffrè.
- D'Albergo, E. (1952). *Economia della Finanza Pubblica*. Bologna, STEB.
- De Viti de Marco, A. (1934). *Principii di economia finanziaria*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1939). *Il sistema tributario italiano*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1940). *Principii di scienza della finanza*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1940). *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1945). Prefazione, in Berliri, L.V. (1945).
- Fasiani, M. (1951). *Principii di scienza delle finanze*. Torino, Giappichelli.
- Feldstein, M. S. (1972). Distributional equity and the optimal structure of public prices. *American Economic Review*, 62(1/2), 32-36.
- Flora, F. (1917). *Manuale di Scienza delle Finanze*. Livorno, R. Giusti.
- Forte, F. (1952). Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 301-333.
- Forte, F. (2016). *Il patto fiscale sociale di Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*. Mimeo.
- Fuà, G. & Rosini, E. (1984). *Troppe tasse sui redditi*. Bari, Laterza.
- Gastaldi, F. & Liberati, P. (2009). Tax credits for dependent children and child benefits: what do we learn from the Italian experience? *Journal of Economic Policy Reform*, 12(3), 219-234. Doi: 10.1080/17487870903105569.
- Gastaldi, F., Liberati P., Pisano E. & Tedeschi S. (2017). Regressivity-Reducing VAT Reforms. *International Journal of Microsimulation*, 10(1), 39-72.
- Gastaldi, F. & Liberati P. (2018). Il destino della progressività dell'imposta personale sul reddito. In *I nodi della finanza pubblica – Teoria e politica* (pp. 73-83), Atti del Convegno in onore di Antonio Pedone. Milano, F. Angeli.
- Gastaldi, F. & Salvemini, G. (2007). Una proposta per ridisegnare la curva delle aliquote marginali dell'imposte personale sul reddito. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 66 (1), 2-23.
- Griziotti, B. (1929). *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*. Padova, Cedam.
- Griziotti, B. (1962). *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè.
- Johansen, L. (1963). Some Notes on the Lindahl Theory of Determination of Public Expenditures. *International Economic Review*, 4 (3), 346-358.
- Liberati, P. (2001). The distributional effects of indirect tax changes in Italy. *International Tax and Public Finance*, 8(1), 27-51. Doi: 10.1023/A:1008789432330.
- Liberati, P. (2018). Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, LXXVII, 1, 30-60.
- Liberati, P. (2019). Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell'autore. *Politica Economica*, 3, 403-408, Commenti.
- Liberati, P. (2020). Alcune riflessioni sul sistema tributario italiano. *Economia Italiana*, 1, 193-219.
- Liberati, P. & Paradiso, M. (2018). Teoria positiva del beneficio e finanza locale responsabili. In S. Gorini, E. Longobardi E. & G. Vitaletti (a cura di), *Economia, Politica e Cultura nell'Italia del XX secolo – Attualità del pensiero critico di Sergio Steve*. Milano, F. Angeli.
- Longobardi, E., Pollastri, C. & Zanardi A. (2020), Per una riforma dell'Irpef: la progressività continua dell'aliquota media. *Politica Economica*, 1, 141-158.
- Manestra, S. (2010). Per una storia della tax compliance in Italia. *Questioni di Economia e Finanza*, Occasional Papers, 81, Roma, Banca d'Italia.

- Manzoni, I. (1965), *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino.
- Mazzola, U. (1895). *L'imposta progressiva in economia pura e sociale*. Pavia.
- Musgrave, R.A. (1996). Progressive Taxation, Equity, and Tax Design. In J. Slemrod (Ed.), *Tax Progressivity and Income Inequality* (pp. 341-356). Cambridge, Cambridge University Press.
- Nitti, F. (1912). *Principi di scienza delle finanze*. Napoli, L. Pierro.
- Pedone, A. (1973). Limiti dell'azione redistributiva affidata a correttivi di natura tributaria. In B. De Finetti (a cura di), *Requisiti per un sistema economico accettabile in relazione alle esigenze della collettività* (pp. 133-148). Milano, F. Angeli.
- Pedone, A. (1979). *Evasori e tartassati*. Bologna, Il Mulino.
- Pedone, A. (2016). Origini, disegno, attuazione e limiti del progetto di riforma Cosciani. In B. Bises (a cura di), *Il progetto di riforma della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo* (pp. 47-74). Bologna, Il Mulino.
- Pedone, A. (2018). *Ascesa, declino e destino della progressività tributaria – Lectio brevis*. Accademia Nazionale dei Lincei, Roma.
- Puviani, A. (1903). *Teoria dell'illusione finanziaria*. Napoli, R. Sandron.
- Sax, E. (1920). *Principi teoretici di economia di Stato*. Ristampato in Biblioteca dell'Economista, V serie, Vol. XV.
- Seligman, E.R.A. (1915). *Essays in Taxation*. London, MacMillan.
- Stevanato, D. (2014). *La giustificazione sociale dell'imposta*. Bologna, Il Mulino.
- Steve, S. (1941). A proposito della teoria finanziaria di Maffeo Pantaleoni. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, giugno, 129-132.
- Steve, S. (1947). *Il sistema tributario e le sue prospettive*. Milano, Rizzoli.
- Steve, S. (1967). Politica tributaria e politica della spesa pubblica. *Tributi*, 23, 3-19.
- Steve, S. (1974). Luigi Einaudi e il concetto di reddito imponibile. *Annali della Fondazione Luigi Einaudi*, VIII, 101-111.
- UPB (2020). *Audizione del Presidente dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio sul DDL n. 1698 di conversione del DL 5 febbraio 2020, n.3 recante "Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente"*. Ufficio di Presidenza della Commissione 6ª del Senato della Repubblica (Finanze e Tesoro).
- Vanoni, E. (1950). *La perequazione tributaria*. Discorso pronunciato al Senato della Repubblica nella seduta del 27 luglio 1950, Tipografia del Senato, Roma.
- Visco, V. (2019). Promemoria per una riforma fiscale. *Politica Economica*, 1, 131-154.

Equità nell'imposizione immobiliare attraverso la rivalutazione della base catastale

di Chiara Agnoletti*, Chiara Bocci†, Claudia Ferretti‡ e Patrizia Lattarulo§

Sommario

L'attuale sistema di tassazione sul patrimonio immobiliare presenta un determinante elemento di iniquità, derivante dalla sedimentazione storica della base imponibile. L'aggiornamento dei valori immobiliari è, però, una operazione molto controversa anche sul piano politico.

In questo lavoro verranno simulati gli effetti territoriali e redistributivi delle politiche pubbliche in questo ambito. Verranno, infatti, stimati gli esiti che potranno derivare dalla rivalutazione dei valori immobiliari, sia in termini di gettito che di differente carico fiscale sui contribuenti nelle diverse aree del paese. Le nostre simulazioni suggeriscono che la rivalutazione della base imponibile rappresenta lo strumento che ristabilisce la *ratio fiscale* dell'imposta, con effetti significativi sul piano redistributivo.

Parole chiave: tassazione patrimonio immobiliare, politiche fiscali, equità, riforma del Catasto

Classificazione JEL: H21, H31, R51, R38

Equity in real property taxation through the revaluation of base values

Abstract

The current system of taxation on real estate presents a relevant element of iniquity, deriving from the historical settling of the taxable base. The updating of property values is a much controversial issue, and its role is not always properly understood in policy.

In this work the territorial and redistributive effects of public policies in this area will be simulated. In fact we estimate the possible tax-revenue and distributive effects deriving from the revaluation of the real estate values on which property taxation is based. The resulting simulations suggest that a new assessment of the tax base may re-establish a fiscal rationale based on the benefit principle, and have significant redistributive effects.

Keywords: housing taxation, fiscal policy, equity, Cadastral Reform

JEL classification: H21, H31, R51, R38

* IRPET, Firenze. E-mail: chiara.agnoletti@irpet.it

† Università di Firenze. E-mail: chiara.bocci@unifi.it

‡ IRPET, Firenze. E-mail: claudia.ferretti@irpet.it

§ IRPET, Firenze. E-mail: patrizia.lattarulo@irpet.it

Introduzione

Nell'esperienza di molti Paesi europei l'imposta sul patrimonio immobiliare costituisce la principale fonte di entrata degli enti locali, la cui istituzione trova piena giustificazione nel principio del beneficio dal momento in cui le politiche realizzate dall'ente locale che generano un incremento del valore degli immobili rappresentano anche un beneficio per il contribuente.

In Italia, il crescente interesse verso questo strumento fiscale è dovuto anche alla convinzione che, a parità di gettito complessivo, una equilibrata distribuzione dell'onere del prelievo tra reddito e patrimonio potrebbe di per sé produrre un contesto più favorevole alle scelte di risparmio, investimento e imprenditorialità e in sostanza alla crescita economica, consentendo anche il raggiungimento di una maggiore equità sociale. Non di minore importanza è anche il fatto che il patrimonio sfugge con maggiore difficoltà del reddito ai controlli fiscali, con benefici anche in questo senso per i Paesi che soffrono di un alto livello di evasione fiscale.

Negli ultimi anni, però, l'imposizione immobiliare è stata oggetto di numerosi ripensamenti sotto la spinta contrapposta da un lato di finalità di risanamento delle finanze pubbliche, dall'altro delle competizioni elettorali. Ad esempio, proprio in Italia, interventi sulla fiscalità sul patrimonio immobiliare sono stati al centro delle politiche messe in atto da più governi anche di diverso orientamento. In pochi anni il prelievo sull'abitazione principale è stato prima tolto, poi reintrodotta e nuovamente eliminato. La legge di stabilità per il 2016 ha previsto l'abolizione dell'imposta sulla proprietà dell'abitazione principale, così oggi la casa di abitazione in Italia è libera da prelievi, sia ai fini IMU/TASI che ai fini dell'imposta sui redditi (IRPEF).

Nessun governo, al contrario, è intervenuto a rivedere i valori immobiliari che sono alla base dell'imposta. In Italia, come in altri Paesi dove la patrimoniale è stata introdotta in tempi relativamente recenti (Pellegrino et al, 2011), non è previsto un sistema di periodica revisione dei valori catastali. Ed è anche per questo motivo che, nonostante venga da più parti richiesta e sia stata più volte annunciata, la revisione dei valori catastali è oggi sostanzialmente ferma agli anni '80. Naturalmente una base imponibile che non rispecchia i valori di mercato può generare forme di iniquità, sia orizzontale che verticale, perché allontana il prelievo dalla sua *ratio* fiscale rappresentata dal principio del beneficio. Infatti, poiché di fatto non esiste un legame tra la rendita catastale e il valore dell'immobile, l'attuale sistema impositivo sul patrimonio abitativo non riesce a cogliere le eventuali variazioni di valore correlati ad interventi da parte dei Comuni

(Fiorillo, 2018). Ad oggi, quindi, e in attesa di una riforma del catasto che avvicini la base imponibile al valore reale del bene, l'Imu, non è basata sul principio del beneficio, come dovrebbe, ma è a tutti gli effetti una imposta patrimoniale applicata ad una base imponibile non corrispondente a quella effettiva (Fiorillo e Romano, 2013).

Ma una vera riforma del catasto, oltre alla possibilità di aprire la strada ad una riforma della fiscalità comunale, avrebbe anche altri vantaggi. In primo luogo consentirebbe una maggiore equità del carico fiscale: tra l'altro, sulla base delle simulazioni contenute in questo lavoro, sono le abitazioni a minor valore ad essere più gravate dall'imposta rispetto a quelle più costose. Inoltre, per tutti i contribuenti ci sarebbe un beneficio determinato dalla semplificazione normativa per il calcolo dell'imposta e per la misurazione del valore del bene.

A partire dalle considerazioni appena richiamate, in questo lavoro vengono simulati gli effetti generati dall'eventuale aggiornamento dei valori catastali (relativamente al patrimonio attualmente tassato, cioè le seconde case), focalizzando l'attenzione sia sulle implicazioni in termini di gettito complessivo che in termini di modifiche alla distribuzione del carico fiscale a scala territoriale. Il capitolo 1 introduce il tema ricostruendo le principali tappe evolutive dell'imposta, il capitolo 2 propone alcuni dati sul patrimonio immobiliare italiano, il capitolo 3 affronta il tema legato all'equità dell'imposta sul patrimonio immobiliare; nel capitolo 4 vengono stimati i possibili esiti della riforma sui Comuni italiani presentando gli effetti di gettito e distributivi e, infine, l'ultimo capitolo propone alcune considerazioni conclusive.

1. L'imposizione sul patrimonio abitativo in Italia

L'imposizione sul patrimonio abitativo è oggi la principale fonte di finanziamento degli enti locali in molti Paesi europei. Naturalmente non esiste un unico modello di tassazione, poiché l'imposizione può differire sia in relazione al livello di prelievo che in base alla sua composizione. Infatti, guardando al ruolo della tassazione immobiliare rispetto all'insieme delle entrate in alcuni dei principali Paesi OCSE (Oliviero et al., 2016), lo scenario risulta molto differenziato: nel Regno Unito, ad esempio, la tassazione sul patrimonio immobiliare (Grover, 2008) rappresenta il 10% delle entrate complessive, mentre in Francia la tassazione immobiliare era fino a metà degli anni Settanta al di sotto del 2% (Barańska, 2013)

per arrivare, più recentemente, al 6%. In Italia il peso dell'imposta rispetto al totale delle entrate è inferiore al 4%.

Nel nostro Paese la storia di questo tipo di imposizione mostra alcune specificità (Bises e Scialà, 2014) poiché la sua introduzione è legata più alle condizioni di salute del bilancio pubblico che ad una vera e propria strategia di politica fiscale sul patrimonio immobiliare (Bordignon, 2013). Infatti, la riforma fiscale effettuata negli anni '70 sulla spinta di esigenze di semplificazione e trasparenza del prelievo, potenziando l'imposizione sul reddito e sui consumi, ha collocato in posizione decisamente residuale tutte le imposte a carattere patrimoniale. Solo nei primi anni '90, per alleviare il peso del debito pubblico e facilitare il processo di decentramento amministrativo in corso, è stata introdotta per la prima volta una vera e propria imposta patrimoniale gravante sugli immobili, l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) (Pellegrino e Piperno, 2012). Inizialmente la base imponibile comprendeva anche la casa di residenza abituale, cui veniva applicata un'aliquota ridotta e una detrazione d'imposta, mentre nel triennio 2008-2011 e successivamente dal 2016, la casa di residenza è stata esonerata.

Per avere un'idea della rilevanza di tale tipo di imposizione si ricorda che secondo i dati del Ministero dell'Economia e Finanza, il gettito ICI del 2007, quando l'imposta gravava anche sulle abitazioni principali, è stato di circa 12 miliardi di euro su un totale di circa 43 miliardi di gettito complessivamente connesso al patrimonio residenziale. Tale gettito derivava per oltre la metà (6,5 miliardi) da immobili ad uso produttivo e per la restante quota (5,5 miliardi) da immobili ad uso residenziale.

Dal 2012 il prelievo sull'abitazione di residenza è stato reintrodotta (IMU) seppure con aliquote più basse e un sistema di maggiori detrazioni sulla abitazione principale (Pollastri e Zanardi, 2015). La norma che introduceva l'inclusione della casa di residenza nella base imponibile ha previsto anche la rivalutazione delle rendite catastali del 60%. Intervento che ha inciso sui gettiti, ma non ha corretto le differenze nei valori tra immobili. Dati consuntivi pubblicati dal Ministero dell'economia per il 2014 (Mef, 2015) attestano il gettito complessivo dell'IMU a circa 20 miliardi di euro, di cui circa 4 derivanti dalle abitazioni principali. Nel 2014, con un cambiamento solo terminologico, l'IMU sulla prima casa viene trasformata in TASI e acquisisce la natura di tributo sui servizi indivisibili. In questo modo sull'abitazione principale gravava la sola TASI mentre IMU e TASI vengono applicate contemporaneamente sul resto del patrimonio immobiliare, seconde e terze case incluse (Messina e Savegnago, 2014). Nel 2016, il governo in carica ha esentato l'abitazione principale dal pagamento dell'imposta, riconoscendole pertanto il valore

di bene meritorio, il cui godimento va garantito a tutti i cittadini. Infine, la Legge di bilancio per il 2020 (Legge 160/2019), con l'obiettivo della semplificazione fiscale, ha portato ad un nuovo accorpamento dei due prelievi e alla definitiva soppressione della TASI.

A fronte di tutti gli interventi legislativi che nel tempo hanno modificato il trattamento fiscale del patrimonio immobiliare, resta irrisolto ancora oggi il tema dell'allineamento tra il valore catastale, che rappresenta la base imponibile dell'imposta, e il valore di mercato del bene (Lattarulo e Petretto, 2016). A questo aspetto è dedicato il presente contributo.

2. Il patrimonio immobiliare in Italia

Secondo le informazioni fornite dal Ministero dell'Economia e Finanze, lo *stock* immobiliare censito attraverso gli archivi catastali consiste in 75 milioni di unità di cui circa 65 milioni è ascrivibile al gruppo di immobili nelle categorie catastali ordinarie o speciali che producono reddito (MEF, 2017a), 3,5 milioni è invece censito all'interno del gruppo F che identifica le unità non idonee, anche solo temporaneamente, a produrre un reddito (aree urbane, lastrici solari, unità in corso di costruzione o di definizione, ruderi) e infine circa 6,5 milioni di immobili sono beni comuni non censibili (e cioè di proprietà comune e non produttori di reddito).

A sua volta il gruppo più numeroso, e cioè quello delle unità in grado di generare reddito, è rappresentato in larga misura da civili abitazioni e uffici (cat. A che corrisponde al 55% degli immobili) e da immobili commerciali e pertinenze delle abitazioni che rappresentano la categoria catastale C (oltre il 40% delle unità immobiliari).

Complessivamente, allo *stock* immobiliare italiano corrispondono oltre 37 miliardi di euro di rendita (dove la rendita rappresenta il valore attribuito ai fini fiscali), anche questa per lo più concentrata nelle categorie A e C che insieme costituiscono il 75% dell'intero ammontare.

Guardando agli intestatari delle singole proprietà, che all'interno della banca dati catastale vengono divisi in due macro categorie -le persone fisiche e le persone non fisiche- è possibile osservare come circa l'88% degli immobili sia di proprietà di famiglie (Tab. 1). Tra le proprietà in possesso delle persone fisiche, quasi il 60% è costituito da abitazioni principali e dalle rispettive pertinenze, mentre le abitazioni locatate o a disposizione dei proprietari corrispondono al 21% dell'intero patrimonio (MEF, 2017b).

Le persone non fisiche, invece, possiedono solo il 12% delle unità censite, con proporzioni ovviamente più rilevanti nelle categorie diverse

dalle abitazioni: in particolare, infatti, la quota di immobili intestati a questa categoria di proprietari supera l'80% nei gruppi B (quali scuole, uffici pubblici, ospedali) ed E (ad es., costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche) e risulta comunque prevalente anche nella categoria D (alberghi, teatri, fabbricati costruiti per attività industriali o commerciali).

Tabella 1 - Numero di unità immobiliari e rendita per gruppi di categoria catastale e tipologia di intestatari. Numero e milioni di euro. 2017

	Persone fisiche		Persone non fisiche	
	<i>N. Unità</i>	<i>Rendita</i>	<i>N. Unità</i>	<i>Rendita</i>
A. Abitazioni	32,356,050	15,688	2,628,802	1,294
A10. Uffici	375,156	589	286,446	943
B. Ad uso collettivo	35,498	37	168,211	1,337
C. Negozi e pertinenze ab.	24,101,871	4,498	3,127,240	1,597
D. Ad uso speciale	724,418	1,913	872,497	8,606
E. Ad uso particolare	20,874	1,913	152,851	735
ITALIA	57,613,867	22,762	7,236,047	14,512

Fonte: MEF e Agenzia del Territorio

Analogamente a quanto osservato sul numero di immobili, anche per quanto riguarda la rendita catastale, esistono delle differenze molto significative tra i due gruppi di intestatari. Infatti, gli immobili ad uso collettivo, speciale e particolare, appartengono, per la maggior parte, alle persone non fisiche (per oltre il 73%), mentre il 70% della rendita in capo alle famiglie deriva dalla proprietà di abitazioni. Le abitazioni di proprietà delle persone fisiche, inoltre, presentano una rendita catastale complessiva di quasi 15,7 miliardi di euro che equivalgono al 92% del totale dell'intera categoria catastale, mentre la rendita attribuita alle abitazioni delle persone non fisiche è pari a circa 1,3 miliardi di euro.

Le famiglie, infine, detengono anche la quota più significativa di immobili della categoria C, che include al suo interno sia i negozi e i laboratori artigiani che le pertinenze delle abitazioni (garages, soffitte...): si tratta di oltre 24 milioni di unità e di 4,5 miliardi di rendita.

3. L'iniquinà dei valori catastali

Gli interventi legislativi degli ultimi anni hanno suscitato un crescente interesse del dibattito sull'iniquinà del prelievo immobiliare. In particolare, l'attuale sistema di tassazione del patrimonio, così come i sistemi che lo hanno preceduto, basano il calcolo del gettito sulle rendite catastali che rappresentano, come noto, misure ancora molto distanti dal reale valore del bene (MEF, 2013).

Le criticità delle rendite catastali risiedono principalmente nella vetustà e nell'obsolescenza dei classamenti (a volte fermi all'impianto del Catasto edilizio urbano, avviato nel 1939) e delle tariffe d'estimo vigenti (relative al biennio 1988-89). Ma a questo elemento critico si aggiunge anche il fatto che, nella determinazione della base imponibile, viene applicato alla rendita catastale un moltiplicatore unico nazionale che, seppure differenziato per categoria, non corregge le differenze territoriali in termini di base imponibile.

In generale, la misura dell'equità (Paglin e Fogarty, 1972), o più nello specifico quella dell'equità relativa alla valutazione del bene, viene rappresentata dallo scarto tra il valore reale (identificato per lo più dal prezzo, ovvero dall'attuale valore di mercato) e il valore che viene assegnato all'immobile ai fini fiscali (in Italia è il valore catastale che rappresenta anche la base imponibile soggetta a tassazione). Pertanto il livello di equità è in qualche modo il risultato del metodo con il quale viene assegnata la rendita catastale rispetto alla dinamica dei prezzi nel mercato immobiliare. L'equità, inoltre, può essere considerata sotto due punti di vista: in primo luogo l'equità orizzontale, secondo cui due proprietà identiche di pari valore hanno anche la stessa valutazione; in secondo luogo l'equità verticale che sancisce, per esempio, che una proprietà con un valore maggiore rispetto ad un'altra debba avere una valutazione che è anch'essa superiore rispetto all'altra. Esprimendoci in termini di pressione fiscale, l'equità orizzontale richiede che il carico fiscale sia uguale per tutti gli individui che possiedono proprietà di ugual valore, mentre quella verticale impone l'applicazione di un maggior prelievo ai proprietari di immobili con valori più elevati. Per quanto riguarda l'inequità verticale, questa può essere sia regressiva, quando gli immobili più pregiati vengono stimati proporzionalmente meno rispetto a quelli di minor valore, oppure progressiva quando accade il contrario.

L'equità del sistema impositivo sul patrimonio immobiliare si concretizza nel momento in cui il rapporto tra la valutazione (*assessed value*) degli immobili e i loro prezzi (*market value*) è uguale per tutte le proprietà, indipendentemente dal valore che questo stesso rapporto assume. Infatti, se la rendita catastale costituisce la base imponibile per la determinazione delle imposte che riguardano la proprietà immobiliare, ne consegue che un sistema fiscale equo debba prelevare una quota commisurata all'effettivo valore del bene tassato.

Volendo raffigurare la condizione di equità con uno *scatter plot* all'interno del quale sono rappresentate le *i* singole proprietà e considerando sia il valore immobiliare (AV) che il prezzo di mercato (MV), la condizione di totale equità viene individuata dalla retta che passa per

l'origine con un coefficiente angolare pari al rapporto tra il valore assegnato complessivo per tutte le unità i e il corrispondente valore di mercato, cioè $\frac{\sum V_i}{\sum M_i}$ (Paglin e Fogarty, 1972). Naturalmente, tanto più distanti sono i punti rispetto a questa retta e tanto minore è il livello di equità.

Guardando al patrimonio immobiliare italiano, vedremo come la distanza tra i valori di mercato e i valori catastali risulti amplificata nei mercati maggiormente apprezzati, con il risultato che proprio su immobili ad alto valore commerciale possa essere applicata una tassazione tanto più inadeguata. A questo proposito, analizzando i dati medi comunali, si osserva come nel complesso il valore reale sia più alto di quello catastale di 1 volta e mezza. Naturalmente il rapporto tra le due grandezze, anziché rimanere costante così come richiesto sulla base dei criteri di equità, subisce variazioni anche molto consistenti se misurato ad un maggior dettaglio territoriale. Ne deriva che unità immobiliari che si trovano in aree diverse ma che presentano lo stesso valore reale possono essere soggette ad un diverso prelievo anche a prescindere dalle politiche fiscali locali.

Tabella 2 - Rapporto tra valore di mercato e catastale attuali per una abitazione tipo in alcune località

		Rapporto
In città	Torino	1.3
	Milano	1.6
	Firenze	2.3
	Roma	1.6
	Napoli	1.9
In periferia	Gallarate (VA)	1.2
	Tivoli (RM)	1.2
	Sesto Fiorentino (FI)	2.6
Per vacanze	Cortina d'Ampezzo (BL)	3.4
	San Gimignano (SI)	2.4
	Capri (NA)	2.9
	Santa Teresa di Gallura (OT)	3.2

Fonte: nostre elaborazioni su dati Agenzia delle Entrate

Ad ulteriore conferma di queste differenze, proponiamo un confronto, per alcune città italiane e per diverse tipologie di abitazione, tra il valore catastale e quello di mercato (Tab. 2). In particolare, viene assunta come base per la stima una abitazione civile tipo (categoria catastale A2) della consistenza di 5 vani catastali e 90 mq di superficie per le abitazioni principali in città e in periferia e di 4 vani e 70 mq per la casa per le vacanze. Il valore catastale attuale si ottiene a partire dalle tariffe di estimo medie per comune e moltiplicando questi valori, una volta rivalutati del 60%, al numero di vani catastali ipotizzato per ciascuna abitazione tipo. Il

valore di mercato, invece, viene individuato a partire dalla media dei prezzi (minimo e massimo) al mq di OMI (Osservatorio sul Mercato Immobiliare) e moltiplicando questi valori per i 12 mesi e per la superficie ipotizzata per ciascuna abitazione tipo.

Dal confronto tra i due valori appare evidente come il divario sia tutt'altro che uniforme. Anzi, è più grande nei comuni ad alta intensità turistica e in alcune aree urbane a causa degli elevati prezzi di mercato. Al contrario, nelle periferie urbane il rapporto tra il valore di mercato e quello catastale è generalmente più basso per la presenza di abitazioni più recenti alle quali vengono assegnate rendite catastali aggiornate e quindi superiori a quelle degli immobili in località più centrali, seppure il valore di mercato di questi ultimi sia ben superiore.

Il valore reale e quello catastale possono essere molto distanti anche all'interno di aree contigue come emerge dal calcolo di alcuni indici di variabilità interna a specifiche aree geografiche. In particolare si mettono a confronto i diversi Sistemi Locali del Lavoro (SLL) italiani¹, attraverso l'indicatore comunale "I" dato dal rapporto tra il valore catastale di ciascun comune (AV) e il corrispondente prezzo di mercato² (MV).

Infatti, per approfondire il legame tra il valore catastale e il prezzo di mercato, la letteratura (Cheng, 1974), così come gli standard internazionali (IAAO, 2012 e 2014), suggeriscono di calcolare sull'indicatore "I" alcuni indici di variabilità. Tra questi, i più citati sono il coefficiente di variazione e il coefficiente di dispersione. Il coefficiente di variazione è una misura statistica che permette di valutare la dispersione di una distribuzione di valori rispetto alla sua media, per ciascun SLL cioè calcolati all'interno di una determinata area:

$$COV(I) = \frac{\sigma(I)}{\mu(I)} * 100$$

L'indicatore di dispersione, invece, rappresenta la variabilità delle unità della distribuzione rispetto alla mediana (Guerrieri et al, 2014). In formula:

¹ I Sistemi Locali del Lavoro (SLL) rappresentano una griglia territoriale sovra-comunale i cui confini sono definiti utilizzando i flussi degli spostamenti pendolari.

² In questo caso, a differenza del precedente esempio sulle abitazioni tipo, il valore catastale e di mercato vengono calcolati per ciascun comune. Inoltre, il valore catastale comunale si ottiene distribuendo per comune, sulla base del numero di abitazioni censite, il valore catastale provinciale pubblicato dall'Osservatorio sul mercato immobiliare (OMI) di Agenzia delle Entrate. Il valore di mercato, invece, si ottiene moltiplicando, per ciascun comune, le tre grandezze: il prezzo medio al mq, calcolato come media, tra valore massimo e minimo, delle quotazioni OMI relative alle abitazioni civili, la superficie media delle abitazioni e il numero di abitazioni censite.

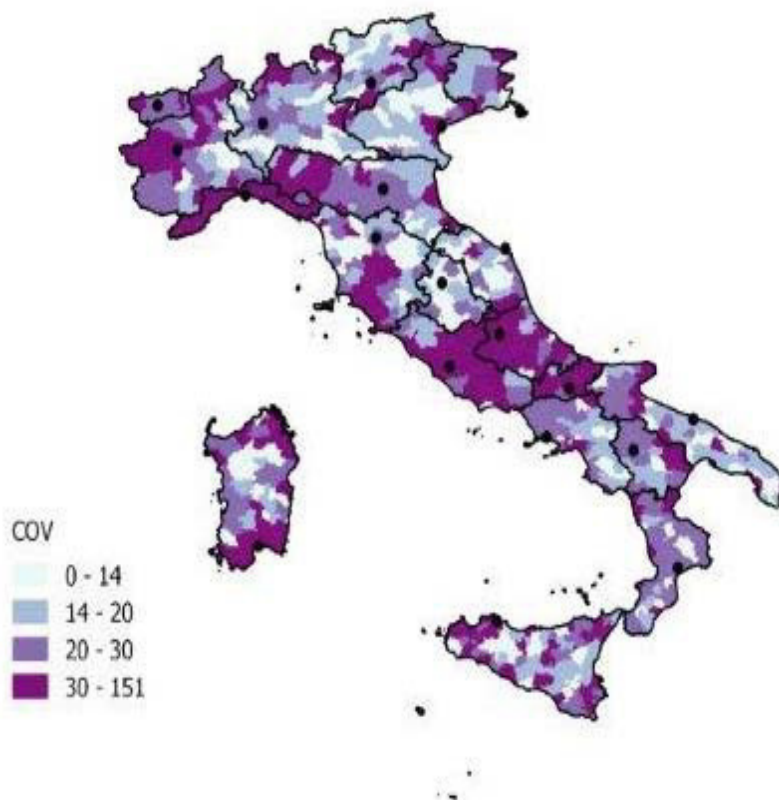
$$COD(I) = \frac{100}{mediana(I)} * \frac{\sum |I - mediana(I)|}{n}$$

Pertanto, se indichiamo con COV il coefficiente di variazione interno a ciascun sistema locale del lavoro (che indica la dispersione dei valori di I calcolati per ciascun comune interno ad un determinato SLL rispetto al valore medio del SLL) e con COD quello di dispersione (che indica la deviazione media dei comuni appartenenti a ciascun sistema locale del lavoro dalla mediana), e calcoliamo entrambi i coefficienti per ciascun sistema, si osserva come i valori ottenuti siano piuttosto elevati e spesso superiori alle soglie di accettabilità³ indicate dagli standard internazionali (Festa e Ghirlando, 2014). Questa evidenza va a supporto dell'ipotesi che la distanza tra il valore catastale e quello reale non rappresenti una misura territorialmente costante ma che, al contrario, sia fortemente sperequata anche all'interno delle diverse aree. In particolare, per quanto riguarda il coefficiente di variazione, sono i sistemi legati alle aree urbane del centro nord (Milano, Torino, Venezia, Genova, Roma) e alle località turistiche balneari e montane a mostrare una maggiore variabilità interna. In questi casi l'alta iniquità viene spiegata considerando che all'interno di una stessa area coesistono comuni in cui i prezzi medi sono molto più elevati rispetto al valore catastale -a causa di un maggiore dinamismo del mercato immobiliare che ha aumentato i prezzi delle proprietà- e comuni che, al contrario presentano valori più allineati tra loro. È evidente che i primi risultano beneficiati dal sistema di tassazione attuale poiché l'imposta viene calcolata su una base imponibile molto distante dal prezzo di mercato (Fig. 1).

Passando dal confronto interno alle aree a quello tra aree, si nota che anche rispetto alla condizione di massima equità descritta precedentemente, che costituisce tutto sommato un requisito teorico, i sistemi locali del lavoro si collocano in posizioni differenziate.

³ Gli standard internazionali indicano delle soglie di accettabilità per i due indicatori. In particolare per il coefficiente di variazione (COV) la soglia prevista oscilla tra 5 e 20. Il coefficiente di dispersione (COD), invece, dovrebbe essere inferiore a 15 nel caso di immobili residenziali più vecchi e collocati in aree eterogenee e inferiore a 10 per le residenze più nuove in aree omogenee (Festa e Ghirlando, 2014).

Figura 1- Coefficiente di variazione dell'indicatore I (AV/MV) nei sistemi locali del lavoro italiani



Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

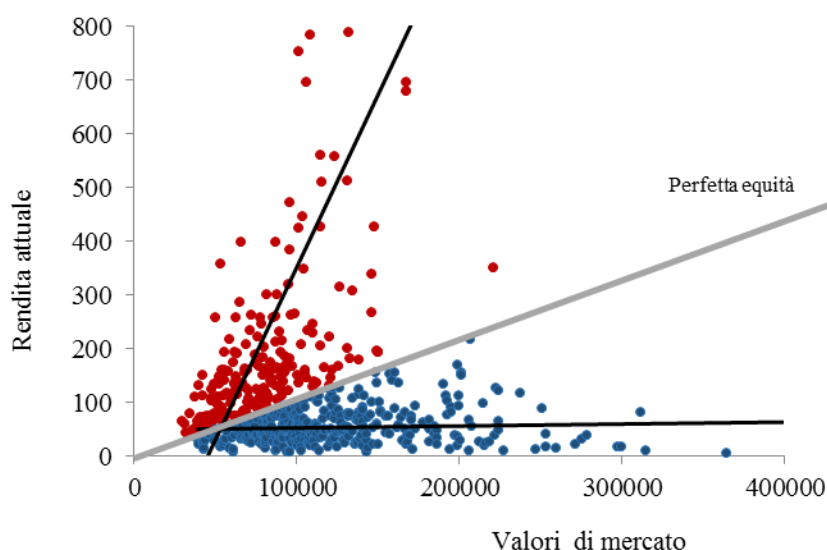
Nel grafico seguente (Fig. 2) è rappresentato il *plot* delle singole aree secondo la loro posizione espressa in termini di valore di mercato e di rendita catastale. La linea grigia che passa per l'origine con coefficiente angolare pari al valore medio $\frac{\sum AV}{\sum MV}$, rappresenta la condizione di perfetta equità. Le due linee nere sono, invece, le due rette di regressione calcolate con il metodo dei minimi quadrati, secondo la formula:

$$AV = \alpha + \beta MV + \varepsilon$$

e che riguardano le aree che si collocano al di sopra della retta di perfetta equità (in rosso) e al di sotto (in azzurro).

Dall'analisi del diagramma risulta evidente come la distribuzione per sistema locale del lavoro (manteniamo questa dimensione di analisi) non rispetti i presupposti di equità orizzontale e verticale. Infatti, in primo luogo, viene smentito il principio secondo il quale due proprietà con lo stesso prezzo debbano avere anche la stessa valutazione. A parità di valore di mercato, infatti, le aree mostrano valori catastali medi anche molto diversi tra loro, talvolta più alti, altre volte più bassi rispetto al valore che dovrebbero avere nella condizione di perfetta equità. Viene poi anche smentito il principio di equità verticale poiché il valore catastale del bene non aumenta corrispondentemente rispetto all'andamento del prezzo (lungo la diagonale).

Figura 2 - Scatter plot dei sistemi locali del lavoro () e rette di perfetta equità. Valori medi per abitazione non principale*



(*) in azzurro le aree che presentano valori al di sotto della retta di equità e in rosso le aree con valori al di sopra della retta

Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

Inoltre, procedendo lungo l'asse delle ascisse, si osserva come all'aumentare dei valori di mercato, aumenti anche la distanza rispetto alla condizione di equità. Pertanto le aree con prezzi molto alti e con rendite molto basse (aree in azzurro in basso a destra), traggono i maggiori benefici dall'attuale sistema impositivo. Al contrario, procedendo lungo l'asse delle ordinate si riescono ad individuare le aree più penalizzate e cioè quelle a

cui corrispondono rendite molto alte a fronte di valori di mercato proporzionalmente inferiori (rosse, in alto a sinistra).

In definitiva, anche con le dovute cautele, sembra piuttosto evidente come alcune realtà, intese come bacini territoriali, siano sfavorite dal sistema impositivo attuale, mentre altre, quelle con rendite basse e prezzi alti, ne siano avvantaggiate (Olivari 2020).

4. La riforma del catasto e l'aggiornamento della rendita patrimoniale

4.1 La corretta definizione della Base Imponibile e la rivalutazione catastale in Italia

Negli ultimi anni, l'incremento dei prezzi e il successivo esaurirsi della bolla immobiliare del 2007 hanno determinato un accentuarsi dell'iniquità orizzontale e verticale del tributo, favorendo alcune aree e territori (quelli dove la variazione dei prezzi nel tempo è stata maggiore e i valori immobiliari sono più datati) rispetto ad altri (Evans, 2004).

Un maggiore livello di equità nel sistema impositivo sul patrimonio immobiliare dovrebbe essere, quindi, il presupposto di una riforma del Catasto. Solo una riforma di questa portata, infatti, consentirebbe il superamento degli attuali limiti nel calcolo della rendita e il riallineamento tra il valore catastale e quello di mercato.

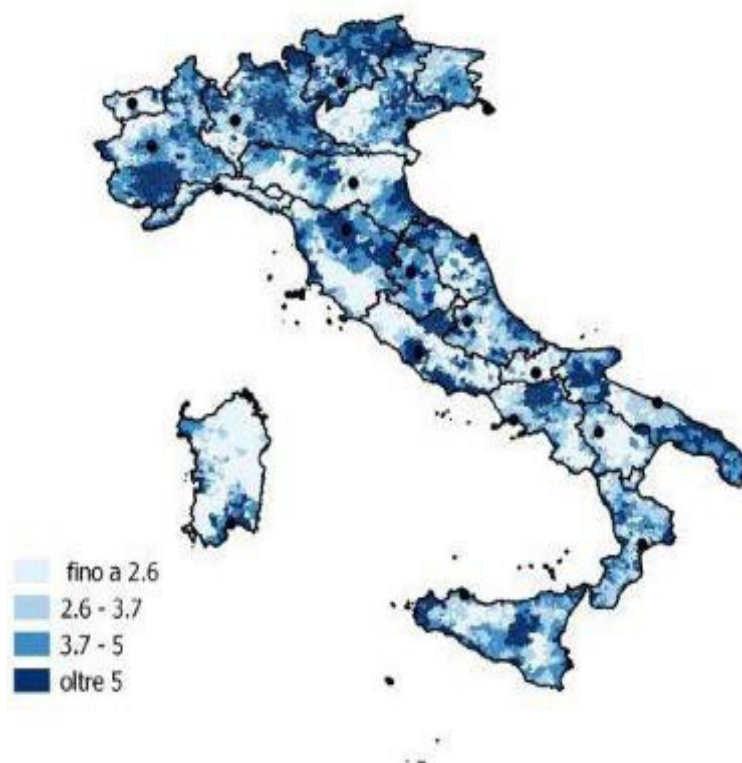
A questo proposito, le novità introdotte dalla legge delega 23/2014 recante la cosiddetta «Delega fiscale», riguardano molti aspetti⁴. In primo luogo, come in parte già anticipato, la norma prevede che la consistenza di un immobile sia misurata in mq di superficie e non più in vani catastali. In secondo luogo, si prevede che il valore patrimoniale di un immobile sia determinato a partire dai prezzi di mercato al mq, e ottenuto moltiplicando gli stessi prezzi per la superficie dell'immobile, una volta detratti alcuni importi riferiti alle spese sostenute per la manutenzione straordinaria, l'assicurazione e i costi di amministrazione.

Sulla base delle indicazioni riportate dalla norma, anche il confronto tra lo scenario attuale e quello futuro, così come quello tra il valore catastale e di mercato del paragrafo precedente, mette in evidenza alcune differenze territoriali. In questo caso la rendita attuale si ottiene distribuendo per

⁴ Viene rilanciata l'idea del decentramento catastale comunale e viene indicata la necessità di individuare ambiti territoriali di riferimento per la valutazione del mercato immobiliare.

comune, sulla base del numero di abitazioni censite, il valore della rendita provinciale pubblicato da OMI, mentre la rendita futura, così come previsto dalla legge delega, viene individuato dal prezzo di locazione medio (tra massimo e minimo) al mq di OMI⁵ (Agnoletti et al., 2020).

Figura 3 - Rapporto tra rendita rivalutata e attuale delle abitazioni nei Comuni italiani. Media per abitazione, 2016



Fonte: nostre elaborazioni su dati Omi e Agenzia del Territorio

In particolare sono le zone in colore più scuro quelle maggiormente penalizzate dalla riforma perché l'adeguamento della rendita avrà un impatto particolarmente rilevante anche in termini di gettito (Fig. 3). Tali zone rappresentano sostanzialmente le aree urbane e i comuni turistici che fino ad adesso venivano, appunto, beneficiati dall'attuale sistema impositivo.

⁵ La rendita così ottenuta è stata decurtata delle spese per manutenzione straordinaria, assicurazione, costi di amministrazione e adeguamenti tecnici che mediamente oscillano tra il 47 e il 52%; ai fini dell'esercizio proposto tali costi sono stati ipotizzati pari al 52%.

Tabella 3 - Rendita attuale e futura delle abitazioni per classe demografica dei Comuni italiani. Valori assoluti in milioni di euro

	<i>Rendita attuale (A)</i>	<i>Rendita futura (B)</i>	<i>Rapporto (C = B/A)</i>
Fino a 1000 abitanti	553	3,883	7.0
Da 1001 a 2000 ab.	856	6,578	7.7
Da 2001 a 3000 ab.	774	6,006	7.8
Da 3001 a 5000 ab.	1,360	11,275	8.3
Da 5001 a 10000 ab.	2,394	21,241	8.9
Da 10001 a 20000 ab.	2,734	24,480	9.0
Da 20001 a 60000 ab.	3,706	34,996	9.4
Da 60001 a 100000 ab.	1,089	11,747	10.8
Oltre 100000 ab.	4,976	59,073	11.9
ITALIA	18,441	179,278	9.7

Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

Guardando allo stesso rapporto tra la rendita attuale e quella post riforma per classe demografica dei Comuni italiani (Tab. 3) si ha la conferma che, nel caso delle abitazioni, gli aumenti più consistenti riguarderebbero le principali aree urbane a forte pressione residenziale: nei Comuni più grandi, infatti, la nuova rendita sarà maggiore di quella attuale di oltre 10 volte.

Tabella 4 - Risultati del modello di regressione

	<i>Coef.</i>	<i>Significatività</i>
Regione del centro-nord (dummy)	1.201	(***)
Prezzo al mq delle abitazioni	0.003	(***)
Reddito pro capite	0.000	(***)
Popolazione >65	-2.716	(***)
Posti letto x 1000 ab.	0.241	(***)
Grado di dispersione urbana	-0.339	(**)
% Suolo urbanizzato	1.934	(***)
% edifici precedenti al 1918	0.010	(***)
Comuni con pop > 100000 ab. (dummy)	0.573	(**)
Costante	6.437	(***)

Livello di significatività: '***' 0.001; '**' 0.01; '*' 0.05; '°' 0.1

La dimensione demografica, assieme al livello di urbanizzazione, all'area geografica e al valore storico del patrimonio rappresentano importanti fattori di differenziazione. Sulla base dei risultati del modello di regressione, la cui variabile dipendente è rappresentata dal rapporto tra la rendita futura e attuale calcolato a livello comunale, si conferma come la distanza tra le due grandezze sia effettivamente, almeno in parte, da ricondursi ai fattori fino a qui considerati. Nei comuni delle regioni del centro-nord e nelle aree più ricche, con reddito medio pro capite più elevato, la differenza tra le due rendite è più alta di quella osservata nei comuni meridionali e nei comuni con reddito medio più basso. La distanza rispetto alla condizione attuale, inoltre, cresce in funzione della quota di

suolo urbanizzato (è quindi più alta nelle aree urbane) e diminuisce al crescere del grado di dispersione urbana, cioè del rapporto tra il numero di insediamenti e la superficie comunale. In altre parole lo scarto tra la situazione futura e quella attuale è tanto più alto quanto maggiore è la concentrazione insediativa. Infine la distanza tra i due scenari, futuro e attuale, è più elevata nei comuni con un patrimonio residenziale storico (i centri storici, ad esempio) o con prezzi delle abitazioni più alti (le città e le località turistiche) ed è, invece, più bassa nelle zone con maggiore presenza di anziani (le aree più interne, i territori montani).

4.2 Il nodo dell'invarianza di gettito

È evidente che la riforma è rivolta soprattutto a ristabilire principi di equità fiscale e dal punto di vista della sostenibilità non potrà determinare un aumento del carico fiscale proporzionale alla rivalutazione delle rendite. Al fine di non incidere sulla pressione fiscale, la revisione dovrà necessariamente avvenire ad invarianza di gettito. Sotto questa condizione, quindi, la riforma genererà una riduzione delle aliquote attualmente vigenti, rivolta a garantire un gettito complessivamente costante. Tuttavia se da un lato le entrate provenienti dalla tassazione immobiliare non dovranno subire aumenti, dall'altro la revisione della rendita catastale comporterà probabilmente una diversa distribuzione del carico fiscale sui singoli proprietari in misura proporzionale rispetto ai coefficienti di rivalutazione.

Naturalmente l'invarianza di gettito potrebbe trovare una declinazione sia a livello nazionale che locale. Le due ipotesi, infatti, generano implicazioni diverse e l'invarianza di gettito declinata a livello locale potrebbe compromettere uno degli obiettivi della riforma. Infatti, nel caso fosse perseguita questa ipotesi, la nuova base imponibile permetterebbe senza dubbio di ristabilire una maggiore equità tra i contribuenti di uno stesso Comune ma contemporaneamente non consentirebbe la risoluzione delle disuguaglianze tra i territori. Al contrario, se l'invarianza di gettito venisse declinata a livello nazionale, si ridurrebbero le distanze tra le diverse aree del paese ma ogni contribuente riscontrerebbe una variazione del gettito, positiva o negativa, rispetto alla situazione attuale. Con quali implicazioni?

A questo proposito, si propone una simulazione degli effetti che la riforma del catasto determinerebbe sul gettito Imu ad aliquota standard dello 0,76% per le abitazioni diverse dalla principale⁶ nell'ipotesi di

⁶ Infatti la legge di stabilità per il 2016 ha nuovamente abolito la Tasi sulla prima casa.

invarianza di gettito a livello nazionale ⁷. In continuità con quanto indicato nel paragrafo precedente in merito al calcolo della rendita attuale e futura e tenendo conto delle sole abitazioni non principali, la base imponibile attuale comunale si ottiene rivalutando la rendita del 160% e moltiplicando tale valore al numero di vani totali, mentre per la base imponibile futura si moltiplica la rendita futura alla superficie delle abitazioni, sottraendo poi, da tale valore, la quota del 52% inerente le spese per la manutenzione straordinaria, l'assicurazione e i costi di amministrazione. La condizione di invarianza di gettito nazionale viene imposta applicando al gettito futuro una nuova aliquota ottenuta riproporzionando quella attuale standard (0,76%) sulla base del rapporto tra gettito attuale e futuro. In tal modo, il valore dell'imposta futura si mantiene complessivamente costante anche dopo la rivalutazione della base imponibile.

In termini di gettito complessivo le nuove regole determineranno una diversa distribuzione del carico fiscale (Tab. 5). A parità di aliquota, infatti, i contribuenti che ad oggi si trovano avvantaggiati dall'attuale sistema di tassazione assisteranno in futuro ad un aumento del gettito pagato: si tratta prevalentemente delle proprietà collocate in Lazio, Liguria, Toscana, Trentino Alto Adige e Sicilia a cui corrisponderà un incremento superiore a 30 euro per ciascuna abitazione non principale. Altri proprietari invece, e per il motivo opposto, si troveranno a pagare cifre mediamente inferiori rispetto a quelle attuali: i proprietari di seconde case in primo luogo in Veneto ma anche in Emilia Romagna e in alcune regioni meridionali assisteranno presumibilmente ad una riduzione dell'imposta. L'impatto della riforma sarebbe naturalmente ben più consistente se non venisse perseguito l'obiettivo di invarianza di gettito complessivo poiché il rapporto tra la rendita futura e quella attuale è, come già sottolineato, poco inferiore a 10.

Anche all'interno di ciascuna regione le implicazioni derivanti dalla riforma possono assumere segno opposto a seconda delle caratteristiche del Comune. Guardando infatti agli impatti per classe di ampiezza demografica (Tab. 6), è possibile mettere in evidenza come solo negli enti piccoli e medio piccoli l'imposta pagata su ciascuna abitazione non principale sarà inferiore al passato.

In questo caso le proprietà maggiormente avvantaggiate dalla rivalutazione della base imponibile saranno quelle collocate in Comuni fino a 3000 abitanti per le quali il risparmio sarà più o meno pari a 100 euro (fino a 150 euro negli enti piccolissimi). Al contrario nei grandi centri

⁷ La rendita attuale e futura si calcolano come descritto nel paragrafo precedente. Alla base imponibile, attuale e futura, si applica la quota stimata di abitazioni non principali, ottenendo così la base imponibile riferita a questo specifico cespite.

urbani il gettito versato sarà superiore a quello attuale, in misura crescente rispetto alla grandezza del Comune, a ulteriore testimonianza di come in queste aree il valore delle abitazioni sia molto lontano da quello catastale.

Tabella 5 - Imu standard per le abitazioni non principali nell'ipotesi di invarianza di gettito a livello nazionale. Valori assoluti in milioni di euro

	Gettito Imu standard attuale (A)	Gettito Imu standard futura (B)	Differenza (C = A-B)	Differenza per abitazione non principale
Lazio	1,295	1,427	132	102
Liguria	455	531	75	58
Toscana	636	680	44	34
Trentino A.A.	221	263	42	32
Sicilia	614	655	41	31
Lombardia	1,581	1,613	32	25
Piemonte	763	789	26	20
Calabria	230	254	24	19
Marche	179	193	14	11
Friuli V.G.	178	189	11	9
Abruzzo	215	212	-3	-2
Umbria	109	101	-8	-6
Basilicata	57	47	-10	-8
Molise	47	30	-17	-13
Valle d'Aosta	57	35	-22	-17
Campania	766	728	-38	-29
Puglia	625	584	-41	-32
Sardegna	391	319	-72	-56
Emilia R.	689	612	-77	-60
Veneto	642	490	-153	-118
ITALIA	9,752	9,752	0	0

Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

Tabella 6 - Imu standard per le abitazioni non principali nell'ipotesi di invarianza di gettito a livello nazionale. Valori per abitazione non principale in euro

	IMU standard attuale. Valori medi (A)	Imu standard futura Valori medi (B)	Differenza (C = A-B)
Fino a 1000 abitanti	546	400	-146
da 1001 a 2000 ab.	539	440	-99
da 2001 a 3000 ab.	553	447	-107
da 3001 a 5000 ab.	560	489	-71
da 5001 a 10000 ab.	580	557	-23
da 10001 a 20000 ab.	619	586	-33
da 20001 a 60000 ab.	624	611	-13
da 60001 a 100000 ab.	589	646	57
oltre 100000 ab.	790	974	184
ITALIA	626	626	0

Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

Se l'analisi sulla variazione di gettito a seguito della rivalutazione della base imponibile viene replicata classificando le differenze di gettito in 5

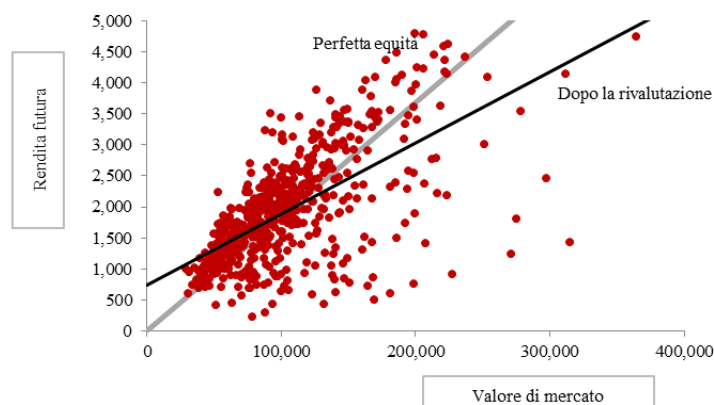
classi, dal valore più basso a quello più alto, in modo che ciascuna classe contenga il 20% delle osservazioni (quintile) si può osservare come il 60% dei Comuni, cioè quelli del primo, del secondo e terzo quintile di variazione del gettito, sarà interessato da una riduzione dell'Imu sulle seconde e terze case, rispettivamente del 18%, del 9% e del 7%, che corrisponde ad una contrazione del prelievo per abitazione non principale di 163, 63 e di 40 euro (Tab. 7). Al contrario, il restante 40% dei Comuni, ovvero quelli che ricadono nel quarto e quinto quintile, saranno colpiti da un aumento del gettito medio che è particolarmente consistente per i proprietari che si trovano nell'ultimo quintile di variazione; in questo caso ogni abitazione non principale pagherà fino a 204 euro in più rispetto alla situazione attuale, con un incremento del 45% del gettito complessivo.

Tabella 7 - Imu standard per le abitazioni non principali per quintile di variazione di gettito nell'ipotesi di invarianza di gettito a livello nazionale. Valori per abitazione non principale in euro

	Gettito Imu standard attuale (A)	Gettito Imu standard futura (B)	Differenza (C = A-B)	Differenza %
1 quintile	898	735	-163	-18
2 quintile	659	597	-63	-9
3 quintile	555	515	-40	-7
4 quintile	503	541	38	7
5 quintile	456	661	204	45
ITALIA	626	626	0	0

Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

Figura 4 - Scatter plot post riforma dei SLL italiani e retta di equità. Valori medi per abitazione non principale



Fonte: nostre elaborazioni su dati OMI e Agenzia del Territorio

La riforma, quindi, comporterà una diversa rimodulazione dei carichi fiscali, con differenze di gettito positive o negative a seconda dell'attuale distanza tra la base imponibile e il valore del bene. Da questo punto di vista, quindi, l'applicazione delle nuove regole garantirà anche un maggiore livello di equità (Fig. 4). Ed infatti, nello scenario futuro, lo *scatter* dei Sistemi Locali del Lavoro appare più spostato verso l'alto rispetto alla condizione precedente alla rivalutazione rappresentata nella figura 2.

5. Conclusioni

È stato evidenziato come l'imposta sul patrimonio rappresenti una fonte di entrata rilevante per gli enti locali. Nello stesso tempo è un tributo percepito come particolarmente vessatorio da parte dei cittadini e per questo motivo è spesso oggetto di interventi politici tesi a ridurre il gettito di alcune tipologie di immobile (prevalentemente l'abitazione principale), ponendo tuttavia scarsa considerazione alle implicazioni di natura fiscale che ne sarebbero derivate. A questo si aggiunga che il patrimonio di proprietà delle persone fisiche risulta più concentrato del reddito disponibile, in conseguenza dell'accumulazione di proprietà diverse nelle mani della stessa persona (Mef, 2012, Bocci e Lattarulo, 2013). Se ne deduce che l'adeguamento della base imponibile sarebbe particolarmente rilevante dal punto di vista dell'equità.

In questo lavoro, pertanto, sono state approfondite alcune questioni centrali che potrebbero derivare dalla riforma del catasto. In particolare, le stime effettuate sui Comuni italiani fanno emergere come l'aggiornamento della base imponibile rappresenti il principale strumento di equità, tanto più se si colloca in un contesto di progressiva evoluzione dei prezzi delle abitazioni. Infatti sulla base delle stime effettuate, anche nell'ipotesi di una graduale applicazione della riforma (a partire da un sistema semplificato, che di fatto non tiene conto delle differenze delle singole proprietà immobiliari) è possibile raggiungere un maggiore livello di equità nel sistema di tassazione. Già il confronto tra valori di mercato e valori catastali fa emergere la presenza di iniquità, anche tra aree contermini connesse, tra gli altri fattori, alla centralità dell'area, alla densità urbana, alla vetustà del patrimonio immobiliare.

Negli scenari di riforma la distribuzione territoriale delle variazioni, tra i valori prima e dopo la rivalutazione, ha evidenziato inoltre come siano i contribuenti delle grandi aree urbane ad essere interessati dagli aumenti più rilevanti, poiché l'attuale valore delle abitazioni è molto lontano da quello catastale. Per contro, per i proprietari di abitazioni localizzate nei comuni

più piccoli e periferici si prospetta una riduzione del prelievo fiscale poiché minore è la distanza tra le basi imponibili nei due scenari. Da questa prospettiva, l'effetto delle riforme per questa categoria di proprietari è migliorativo poiché alleggerisce il carico fiscale che grava sulle abitazioni in contesti di basso dinamismo immobiliare.

In conclusione, la riforma del catasto rappresenta un progetto assai ambizioso che potrà realizzarsi solo in tempi lunghi e che necessita di ulteriori approfondimenti che riguardano in particolare sia il tema dell'invarianza di gettito che il calcolo della base imponibile a partire dalla rendita catastale. Tuttavia, a fronte del notevole sforzo che richiede, ha la capacità di riportare il prelievo immobiliare alla *ratio* fiscale del principio del beneficio e quindi di raggiungere una maggiore equità sia nella distribuzione tra individui che tra territori.

Riferimenti bibliografici

Agnoletti C., Bocci C., Ferretti C., Lattarulo P. (2020). The Revaluation of Base Values in Property Tax: Simulations for Tuscany, in "Scienze Regionali, Italian Journal of Regional Science" 2/2020, pp. 227-248, doi: 10.14650/97087

Barańska A. (2013). Real estate mass appraisal in selected countries. Functioning systems and proposed solutions. *Real Estate Management and Valuation Journal*. 21-3: 35-42.

Bises B., Scialà A., (2014). The Taxation of the Owner-Occupied House in Italy: 1974-2014, Public Finance Research Paper, N. 7, 2014.

Bocci C., Lattarulo P. (2013). Il prelievo fiscale sul patrimonio immobiliare. In Lattarulo P. (a cura di). *La finanza pubblica in Toscana. Rapporto 2012-2013*.

Bordignon M. (2013). Economic Crisis and Recentralization of Government: the Italian Experience. *IEB's Report on Fiscal Federalism*: 1-112.

Cheng P.L. (1974), Property taxation, assessment performance and its measurements, *Public Finance*, Vol. 29, No. 3-4: 268-284

Curto R., Fregonara E., Semeraro P. (2014). Come rendere più eque le rendite catastali in attesa della revisione degli estimi? *Territorio Italia*. Agenzia delle Entrate. Vol. 1, DOI: 10.14609/Ti_1_14_4i. Evans A. W. (2004). *Economics, Real Estate and the Supply of Land*. Blackwell Publishing, Oxford.

Festa M., Ghirlando E. (2014). Misure di iniquità dei valori catastali. *Quaderni dell'Osservatorio*. Anno III. Numero 1. Osservatorio del Mercato Immobiliare.

Fiorillo F. (2018). Vertical Imbalance and Fiscal Federalism in Italy: a possible design for local taxes *Economia pubblica*, vol 2. p. 79-106

Fiorillo F., Romano D. (2013), Alcuni profili economici della riforma IMU: un case study su Ancona e Senigallia, *Economia Marche*, vol. 32, p. 37-48, Giugno

Grover R. (2008). Why the United Kingdom does not have a cadastre- and does it matter? *Working paper 2008*.

Guerrieri G., Festa M., Ghirlando E. (2014). Equity of cadastral valuation e simplified methods. *Governo del territorio, valori economici e sociali, equità*. Agenzia delle entrate. Vol 1, DOI: 10.14609/Ti_2_14_7e.

IAAO International Association of Assessing Officers (2012). Standard on mass appraisal of real property. Kansas City, Missouri, USA.

IAAO International Association of Assessing Officers (2014). Guidance on International mass appraisal and related tax policy. Kansas City, Missouri, USA.

Lattarulo P., Petretto A. (2016). Contributi sulla riforma dell'imposizione locale in Italia. Carocci editore, Roma.

Messina G., Savegnago M. (2014). A prova di acronimo: i tributi locali sulla casa, *Questioni di Economia e Finanza*, Banca d'Italia, n° 250, novembre 2014

Ministero dell'Economia e delle Finanze (2012). Ipotesi Gli immobili in Italia - 2012. https://www.agenziaentrate.gov.it/mt/comunicazione/Gli%20immobili%20in%20italia%202012/Immobili_2012_Cap3.pdf

Ministero dell'Economia e delle Finanze (2013). Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili. http://www.mef.gov.it/primopiano/documenti/Ipotesi_di_revisione_del_prelievo_sugli_immobili_new.pdf (agosto).

Ministero dell'Economia e delle Finanze (a) (2017). Statistiche catastali 2017. https://www.agenziaentrate.gov.it/mt/osservatorio/Tabelle%20statistiche/Statistiche_Catastali_2017_13072018.pdf

Olivari S. (2020). La riforma del catasto: l'eliminazione di un ingiusto vantaggio, Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-RIFORMA_CATASTO_OCPI_final_ok.pdf

Oliviero, T., Sacchi, A., Scognamiglio, A., Zazzaro, A. (2016). House prices and immovable property tax. Evidence from OECD countries. CSEF Working Paper No. 444 Naples, CSEF.2016.

Paglin M., Fogarty M. (1972). Equity and the property tax: a new conceptual focus, *National Tax Journal*. 25: 557-266.

Pellegrino S., Piacenza M., Turati G., (2011, a). Assessing the Distributional Effects of Housing Taxation in Italy: from the actual Tax code to imputed rent, CESifo Working Paper Series 3368, CESifo Group Munich.

Pellegrino S., Piacenza M., Turati G. (2011, b). Developing a static microsimulation model for the analysis of housing taxation in Italy. *International Journal of Microsimulation*. 4(2): 73:85.

Pellegrino S., Piperno S. (2012). L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali alla luce dei più recenti provvedimenti: "l'albero è più dritto?", Centro Studi sul federalismo Research Paper, luglio 2012 http://www.csfederalismo.it/attachments/article/839/CSF-RP_PellegrinoPiperno_Autonomia_tributaria_Regioni_Entilocali_luglio2012.pdf

Pollastri C., Zanardi A. (2015). The determinants of local tax setting in the event of a tax system under reform: the case of Italian municipal property tax, *Rivistaweb Il Mulino* fascicolo 3, dicembre 2015

Autonomia finanziaria regionale e regionalismo asimmetrico: verso un finanziamento dell'asimmetria ben temperato

di Andrea Filippetti* e Fabrizio Tuzi†

Sommario

Tre regioni italiane, Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna hanno avviato formalmente un processo di intese con il governo al fine di ottenere ulteriori spazi di autonomia e risorse finanziarie addizionali. Altre Regioni si apprestano a seguire richiedendo forme di autonomia. L'attuazione di forme di asimmetria alle regioni deve necessariamente riguardare l'intero progetto di devoluzione a federalismo fiscale che, inserito in Costituzione nel 2001, è ancora oggi incompiuto. Il saggio mostra i passi ancora da definire per una concreta attuazione dell'autonomia finanziaria regionale e propone dei criteri per il finanziamento dell'asimmetria.

Parole chiave: autonomia finanziaria regionale; federalismo asimmetrico; divario territoriale;

Classificazione JEL: E62; H7; H77.

Regional financial authority and asymmetric regionalism: for a well-tempered financing of the asymmetry

Abstract

Three Italian Regions, namely Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, have started a formal process with the central government to require additional competences and financial resources. Other Regions are willing to follow the same process requiring further autonomy. We argue that the implementation of asymmetry has to be designed consistently within the broader framework of fiscal federalism that was include in the Constitutions in 2001, and which is today still only partially implemented. This essay shows the necessary steps to finalise the implementation of regional financial authority and recommend some criteria for a correct financing of asymmetry.

Keywords: regional fiscal autonomy; asymmetric federalism; regional divergence

JEL classification: E62; H7; H77.

* ISSiRFA-CNR. E-mail: andrea.filippetti@cnr.it

† ISSiRFA-CNR. E-mail: fabrizio.tuzi@cnr.it

Introduzione

Tre regioni italiane, Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna hanno avviato formalmente un processo di intese con il governo al fine di ottenere ulteriori spazi di autonomia e risorse finanziarie addizionali. Altre Regioni si apprestano a seguire richiedendo forme di autonomia. Questo ha riattivato nei fatti il processo di devoluzione e federalismo fiscale che si era interrotto prima durante la crisi dal 2011, e poi nel tentativo di riaccentrare alcune funzioni con il referendum costituzionale, respinto, del 2016.

L'attuazione di forme di asimmetria alle regioni deve necessariamente riguardare l'intero progetto di devoluzione e federalismo fiscale che, inserito in Costituzione nel 2001, è ancora oggi incompiuto e pericolosamente a metà del guado.

Questo saggio si propone di individuare dei principi sui quali basare tale meccanismo di finanziamento. In particolare, lo scopo è identificare dei principi guida per disegnare un sistema di finanziamento dell'asimmetria che sia coerente con il quadro più generale delle disposizioni sul federalismo fiscale, come delineato nel Titolo V della Costituzione e dai vari interventi legislativi che si sono succeduti. Sebbene, infatti, il federalismo fiscale non sia stato ancora pienamente realizzato, riteniamo opportuno, già al momento dell'avvio dell'asimmetria, identificare un sistema di finanziamento coerente con questo. Ciò con l'intento di evitare di dar luogo a un ulteriore regime particolare solo per le regioni asimmetriche, oltre al diverso regime di finanziamento già previsto per le Regioni a Statuto Speciale (RSS), con il rischio di doverlo successivamente integrare nel quadro più generale del federalismo fiscale.

Nel momento in cui la materia passa dallo Stato alla Regioni, sarà quest'ultima che dovrà garantirne non solo l'amministrazione, ma anche il finanziamento. Occorre, pertanto, definire un meccanismo che consenta alle Regioni di poter coprire i fabbisogni delle nuove materie attraverso un gettito fiscale addizionale rispetto a quello che spetta loro oggi.

Si vedrà come il contesto di applicazione del federalismo fiscale, che presuppone il finanziamento dei servizi pubblici regionali attraverso l'autonomia di entrata delle stesse Regioni, è quello di una capacità di generare le risorse finanziarie distribuita in modo diseguale sui territori, fenomeno che è il riflesso diretto del divario economico territoriale. Poiché le disposizioni sul federalismo fiscale dispongono, oltre all'autonomia finanziaria a livello regionale, anche elementi significativi di solidarietà regionale (attraverso la perequazione), nonché una co-responsabilità delle regioni al saldo di finanza pubblica nazionale, il discorso sul finanziamento dell'asimmetria non può essere slegato dall'intero impianto del federalismo

fiscale. E questo è tanto più vero, quanto più sono proprio le Regioni che richiedono asimmetria a disporre della quota maggioritaria di risorse finanziarie.

1. I costi delle materie da trasferire alle Regioni

La clausola di asimmetria prevede la devoluzione di alcune materie o di alcune parti di materie alle Regioni. Un aspetto chiave è pertanto quello di identificare i costi concernenti le funzioni derivanti dal trasferimento delle materie.

A fronte di un aumento di competenze per le regioni, corrisponderà un incremento delle risorse finanziarie necessarie per la loro copertura. In un'ottica di federalismo amministrativo e responsabilizzazione delle amministrazioni regionali, le risorse addizionali da destinare alle regioni, così come previsto anche dagli accordi sottoscritti tra Stato e regioni, dovranno provenire da compartecipazione o riserva di aliquota del gettito fiscale maturato nelle regioni stesse.

La questione che si pone, una volta ipotizzato che il criterio per la copertura delle nuove competenze attribuite sia quello di utilizzare una parte di gettito maturato nel territorio, è, pertanto, quella di determinarne l'ammontare. Un aumento della devoluzione attraverso la clausola di asimmetria determinerà gioco forza un aumento del gettito trattenuto dalle regioni rispetto all'assetto attuale. In questo quadro, assume rilevanza la questione riguardo la compatibilità tra l'aumento di gettito fiscale trattenuto dalle regioni e la necessità di conservare il livello di beni e servizi pubblici destinati alla collettività, nonché di consentire il mantenimento di un indispensabile sistema di perequazione.

Il seguente esercizio riguarda la valorizzazione delle competenze richieste dalla Lombardia e dal Veneto, partendo dalle rispettive bozze di intesa predisposte nel corso del 2019, in quanto contengono il ventaglio più ampio di materie per le quali si rivendica la differenziazione.

Sulla base dei dati del rendiconto generale dello Stato (valore medio per gli esercizi finanziari 2015-2017), si è tentato di valorizzare le competenze riportate nelle bozze di "intesa" delle Regioni Lombardia e Veneto, che contengono il più ampio ventaglio di materie per le quali si rivendica la differenziazione, con l'esclusione delle competenze bancarie.

Ciascuna materia richiesta è stata messa in correlazione a programmi/azioni che costituiscono una sotto articolazione delle missioni contenute nel rendiconto generale dello Stato attraverso una ricerca testuale.

Laddove è stata riscontrata una correlazione tra la richiesta regionale e la voce del rendiconto generale, si è provveduto a valorizzare la missione con la corrispettiva quota del rendiconto generale, sottraendo, qualora necessario, le somme che in quell'ambito sono già trasferite agli enti territoriali o agli enti previdenziali.

Nella simulazione, tutta la quota del rendiconto finanziario corrispondente ad un dato programma/azione correlato a una materia di cui si richiede la devoluzione è stata ipotizzata come somma regionalizzabile. Con riferimento alla scuola, si è ipotizzato di trasferire per intero tutte le funzioni alle Regioni eccetto quelle di programmazione e coordinamento che rimarrebbero in carico all'amministrazione centrale.

Definita la somma complessiva potenzialmente regionalizzabile conseguente alla devoluzione di tutte le materie indicate nelle bozze d'intesa, sono state stimate le quote attribuibili alle tre Regioni richiedenti ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, utilizzando come vettore di ripartizione l'indice ricavato dai dati della spesa regionalizzata del Ministero Economia e Finanza che misura l'incidenza percentuale della spesa di ciascuna delle tre Regioni (Lombardia, Veneto e Emilia-Romagna) sul totale della spesa regionalizzata.

In questo scenario, la somma complessiva potenzialmente in gioco per Lombardia, Veneto e Emilia-Romagna risulta pari a circa 15,8 miliardi di euro, di cui 12,8 destinati alla copertura delle c.d. "funzioni Lep" e in particolare all'istruzione, mentre la quota rimanente alle altre funzioni. Occorre sottolineare come tale somma rappresenti il limite massimo potenziale che le tre Regioni potrebbero ottenere nel caso di devoluzione di tutte le materie indicate nelle bozze di intesa.

In termini di impatto delle ulteriori risorse correlate alle materie devolute sui bilanci delle tre Regioni, nel caso in cui si concretizzasse la devoluzione delle materie indicate nelle bozze di intesa del 2019, l'aumento degli attuali bilanci delle tre Regioni che si aggirerebbe intorno al 30% per Veneto e Emilia-Romagna e al 36% per la Lombardia.

Per quanto riguarda le singole missioni connesse alle materie richieste, emerge in maniera significativa l'istruzione; seguono il diritto alla mobilità (in questo caso le richieste riguardano maggiori competenze sulla gestione della rete ferroviaria, incluso il contratto di servizio), le infrastrutture pubbliche (riguardo la richiesta di avere maggiori competenze su strade e autostrade) e, in ultimo, il tema della competitività e dello sviluppo delle imprese (si tratta dei fondi MISE tra cui quelli destinati al piano straordinario per il *Made in Italy*).

Va evidenziato come nell'ipotesi formulata l'81% delle risorse complessive potenzialmente trasferibili a Lombardia, Veneto e Emilia-

Romagna siano destinate all'istruzione scolastica e che il 90% della quota per l'istruzione scolastica è legata alle retribuzioni e relativi oneri.

2. Il contesto: o circa l'(in)attuazione del federalismo fiscale

LA LEGGE 5 MAGGIO 2009, N. 42.

Punto di partenza della nostra analisi è l'imprescindibilità di inserire la realizzazione dell'asimmetria all'interno del più ampio contesto del federalismo fiscale così come delineato dal nuovo Titolo V della Costituzione a seguito della riforma del 2001.

Il tema del finanziamento dell'asimmetria, ovviamente, sembra oscillare tra le disposizioni della Legge n. 42 del 2009 e del D. Lgs. n. 68 del 2001, che dovrebbero costituire l'applicazione dell'art. 119 della Costituzione, dei cui principi si deve tenere conto in sede di approvazione della legge che attribuisce ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia alle Regioni ordinarie (art. 116, comma 3, Cost.) e la reale condizione dell'attuale finanziamento delle Regioni.

Nell'ultimo decennio l'autonomia finanziaria di entrata delle Regioni è stata erosa da un combinato disposto di (ri)accentramento di capacità fiscale verso lo Stato, per fronteggiare il protrarsi della crisi economica e da una serie di interventi del Governo volti a contenere la spesa pubblica e ridurre l'indebitamento netto. Tali interventi hanno ridotto, sia l'autonomia delle Regioni sui tributi "propri", sia la base imponibile del relativo gettito; ne sono un esempio l'erosione della base fiscale dell'Irap.

Di conseguenza, l'autonomia finanziaria delle Regioni, misurata come rapporto tra entrate proprie o devolute dallo Stato e il totale delle entrate correnti è diminuito nel corso degli ultimi anni ed è tornato ai livelli del 1998. Questo, tra l'altro, accade in un momento in cui è ancora inattuata l'eliminazione integrale dei trasferimenti statali, nonostante dovrebbe essere imminente l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 68.

IL DECRETO LEGISLATIVO 6 MAGGIO 2011, N. 68

La legge sul federalismo fiscale prevedeva un complesso di deleghe legislative per l'attuazione del modello di relazioni finanziarie tra i livelli di governo del Paese delineato dall'articolo 119 della Costituzione. Il decreto n. 68 del 2011, contenente disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, è stato emanato in attuazione della legge. Il provvedimento mira ad assicurare l'autonomia di entrata, sopprimendo i trasferimenti statali alle Regioni, e a identificare le fonti di finanziamento ed è da questo quadro sistemico che dovrebbe

discendere anche il finanziamento delle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia.

Dal punto di vista dell'autonomia delle entrate delle Regioni, il provvedimento prevede, in primo luogo, che l'addizionale regionale dell'imposta sul reddito (Irpef) sia ricalcolata "in modo tale da garantire al complesso delle Regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti al gettito assicurato dall'aliquota di base vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, ai trasferimenti statali" che verrebbero soppressi, comprendendo anche le "entrate derivanti dalla compartecipazione" all'accisa sulla benzina; compartecipazione che verrebbe soppressa e che allo stato serve a finanziare il fondo nazionale per il TPL. A questa aliquota minima di addizionale Irpef, calcolata per eliminare i trasferimenti da parte dello Stato, le Regioni potrebbero aggiungere una maggiorazione determinata per legge, che nei primi due anni di entrata in vigore del decreto sarebbe dello 0,5% nel terzo anno dell'1,1% e dal quarto anno in poi del 2,1%. L'addizionale Irpef, come determinata, sarebbe manovrabile, nel senso che "ciascuna regione a Statuto ordinario può, con propria legge, aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF di base" e altresì "possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale".

In secondo luogo, sempre sul versante delle entrate delle Regioni, il decreto n. 68 prevede una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Anche questa già è presente nel sistema tributario e, in particolare, serve per finanziare la spesa sanitaria, la cui copertura resta espressamente immutata nella prima fase di attuazione.

Ora, nel modello di federalismo fiscale prefigurato "la percentuale di compartecipazione all'IVA" dovrebbe servire a finanziare tutti i livelli essenziali delle materie: a) sanità; b) assistenza; c) istruzione; d) trasporto pubblico locale, con riferimento alla spesa in conto capitale.

A tal fine, la compartecipazione IVA verrebbe determinata "al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola regione".

Di conseguenza, "per il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni nelle Regioni ove il gettito tributario è insufficiente", dovrebbero concorrere le quote del fondo perequativo, che verrebbe anch'esso alimentato attraverso una compartecipazione al gettito dell'IVA e il suo ammontare sarebbe determinato in modo tale da garantire in ogni

regione il finanziamento integrale delle spese inerenti ai livelli essenziali nelle materie predette con i fabbisogni calcolati al livello dei costi standard.

Il decreto prevede due distinte forme di perequazione. La prima è quella inerente il finanziamento integrale delle funzioni associate ai Lep, che, come appena detto, sarebbe legata al gettito prodotto da una compartecipazione dell'IVA. La seconda si riferisce alle restanti funzioni (non legate ai Lep) e verrebbe alimentata dall'addizionale Irpef, con lo scopo di ridurre – perequare – le differenti capacità fiscali delle Regioni in misura non inferiore al 75%, con la previsione di non alterare la graduatoria. In questo caso, quindi, la perequazione non annulla *in toto* le differenze di capacità fiscale tra le Regioni ed anzi mantiene, in misura ridotta, le medesime sperequazioni territoriali. E' stato identificato, pertanto, un diverso grado di perequazione in funzione dell'importanza relativa alle funzioni sottese: da un lato il legislatore ha inteso garantire il finanziamento in modo eguale, rispetto ai cittadini, dei servizi pubblici che considera essenziali – sebbene non con un criterio di copertura della spesa effettiva, bensì con un criterio di efficienza basato su fabbisogni e costi teorici (standard) – dall'altro ha inteso attenuare le disparità territoriali tra le capacità fiscali regionali per finanziare i restanti servizi.

La perequazione resta ad oggi in larga parte inattuata, con la sola eccezione della sanità regionale, che ubbidisce alle regole del D. Lgs. n. 56 del 2000.¹ In questo ambito, il meccanismo perequativo opera secondo il seguente meccanismo: (1) per ogni Regione viene dapprima identificato il fabbisogno standard, ossia le risorse finanziarie necessarie per garantire i LEA; (2) si quantifica quindi il gettito Irap e l'addizionale Irpef destinati al finanziamento della sanità; (3) nel caso in cui tale gettito non sia sufficiente a coprire il fabbisogno, viene calcolato, per differenza, il fabbisogno *residuo* da finanziare; (4) a questo punto si passa al gettito della compartecipazione IVA e, nel caso in cui il gettito IVA regionale² non sia sufficiente a coprire l'intero fabbisogno residuo, interverrebbe l'apposito fondo perequativo, alimentato dal gettito dell'IVA.

Il decreto n. 68, peraltro, assicurerebbe una piena manovrabilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), nel senso che

¹ Pur non trattando in questa sede il ruolo dei Comuni, va ricordato che nel caso dei Comuni il sistema di perequazione è stato avviato nel 2015, a valle del calcolo dei costi e fabbisogni standard; si veda ad esempio uno studio dell'Ufficio Parlamentare del Bilancio "Fabbisogni standard e capacità fiscali nel sistema dei Comuni", Nota n. 1 / gennaio 2017. Una ricca documentazione, anche tecnica, si trova sul sito della SOSE - Soluzioni per il Sistema Economico Spa, www.sose.it.

² Il gettito di IVA regionale viene calcolato con una aliquota standard - uguale per tutte le Regioni - e che corrisponde a quell'aliquota che consente alla Regione meno bisognosa di coprire il fabbisogno.

ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, potrebbe ridurre le aliquote dell'imposta fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, mantenendo in ogni caso fermo il potere di variazione dell'aliquota fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali (secondo la previsione dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446). Gli unici limiti previsti alla manovrabilità dell'Irap discendono dall'ipotesi in cui la Regione abbia previsto una maggiorazione all'addizionale Irpef superiore allo 0,5%; oppure, dall'esistenza di uno squilibrio nel settore sanitario, per il quale restano ferme le disposizioni in materia di applicazione di incrementi delle aliquote fiscali per le Regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari.

Da ultimo, il decreto dispone la trasformazione di una serie di tributi in tributi propri regionali, quali ad esempio la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, ecc.; inoltre, la manovrabilità della tassa automobilistica regionale; e infine, il mantenimento delle altre compartecipazioni al gettito di tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente.

In conclusione, il decreto legislativo n. 68 disegna un sistema di finanziamento della spesa regionale basato su cinque fonti: l'addizionale Irpef, la compartecipazione Iva, il gettito dell'Irap, le quote del fondo perequativo e le entrate proprie. Lo scopo del provvedimento è quello di trasformare il sistema regionale di finanza derivata in un sistema di finanza autonoma, sostituendo e fiscalizzando i trasferimenti statali con fonti tributarie proprie delle Regioni, aumentando quindi la trasparenza e *accountability* verso i cittadini. Il sistema tributario viene a comporsi di due parti: una derivata, costituita dalle compartecipazioni, in cui i tributi sono regolati dallo Stato, ma il gettito viene destinato alle Regioni, e una autonoma, in cui i tributi sono istituiti con legge statale e regolati con legge regionale; estremamente residuale è, infine, l'ambito dei tributi propri in senso autentico, in quanto ogni previsione regionale in questo ambito dovrebbe tenere conto che i tributi autonomi non possono riguardare presupposti già assoggettati a imposizione da parte dello Stato. Ciò spiega perché la parte più rilevante del gettito regionale proviene dall'imposta sul reddito e dall'imposta sul valore aggiunto e dall'Irap.

Il provvedimento identifica anche i meccanismi per la perequazione regionale. Infine, prevede che "l'autonomia finanziaria delle Regioni, delle Province e delle Città metropolitane deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti con il Patto di stabilità e crescita" (art. 32), aspetto rilevante sul quale si tornerà in seguito affrontando il finanziamento dell'asimmetria.

Ad oggi, come si è già accennato, il federalismo fiscale così come descritto dalla legge n. 42 del 2009 e dal decreto legislativo n. 68 del 2011, è in larga parte inattuato. Dopo il 2011, a seguito della crisi economica, si è assistito a un congelamento di fatto del federalismo fiscale e, inoltre, alle Regioni, nonché agli Enti locali, è stato chiesto dallo Stato centrale uno sforzo finanziario ragguardevole per contribuire all'equilibrio finanziario del Paese perseguito dal Patto di Stabilità.

La legge n. 42 prevedeva la determinazione di “indicatori di fabbisogno di infrastrutture, in coerenza con la programmazione regionale di settore, per il finanziamento della spesa in conto capitale” (art. 13, comma 1, lettera c, numero 2). Nei fatti, nessun indicatore di fabbisogno di infrastrutture è stato determinato e il flusso degli investimenti ha seguito le tendenze di politica economica di mantenimento dei maggiori investimenti infrastrutturali nelle zone già maggiormente dotate.

In ogni caso, come risulta da un rapporto della Ragioneria Generale dello Stato, negli anni della crisi, dal 2011 al 2017, alle Regioni a Statuto Ordinario (Rso) in termini di importi complessivi di finanza pubblica sono stati sottratti quasi 43 miliardi di Euro.³ Le due componenti più cospicue attraverso cui detta sottrazione si è realizzata sono dipese dal centralismo finanziario. Infatti, per un verso, lo Stato in quegli anni ha evitato i rifinanziamenti delle spese di investimento e dei fondi di perequazione e, per l'altro, ha decurtato in modo sensibile risorse dal Fondo sviluppo e coesione, che rappresenta uno strumento per la rimozione degli ostacoli allo sviluppo economico. Va considerato, a tal riguardo, che, ai sensi del D. Lgs. n. 68 del 2011, si prevedeva *in primis* il carattere addizionale delle risorse del fondo, rispetto a quelle relative agli interventi ordinari; e, inoltre, la destinazione dell'85% delle risorse del Fondo per le Regioni del Mezzogiorno, che non sono mai state investite.

Successivamente, la tendenza a ridurre le risorse regionali è continuata sia pure in forma più modesta; infatti, la legge di bilancio 2018 ha previsto ancora una volta un contributo delle Rso, a titolo di concorso alle necessità della finanza pubblica, pari a 300 milioni per il 2018 e 200 milioni per il biennio 2019-2020, e dette previsioni sono state confermate anche dalla legge di bilancio 2019.⁴ Il risultato è stato una diminuzione delle spese correnti, ma, soprattutto, un calo della spesa in conto capitale, con un impatto negativo sugli investimenti in infrastrutture da parte delle Regioni.

In una situazione del genere, il finanziamento dell'asimmetria deve presupporre il superamento della corrente gestione delle finanze pubbliche

³ Ragioneria Generale dello Stato (2018).

⁴ Si veda Camera dei Deputati Servizio Studi (2019).

da parte dello Stato e la possibilità di inverare il federalismo fiscale, con attenzione alle conseguenze di ordine finanziario sia per lo Stato, sia per le Regioni. Solo seguendo questo approccio appare possibile indicare le linee guida di finanziamento dell'asimmetria, senza entrare in conflitto con il processo attuativo e generalizzato del federalismo fiscale per tutte le Regioni ordinarie e puntando da subito ad attivare la perequazione, sia orizzontale, che verticale, rispetto al problema del divario territoriale.

3. Il finanziamento dell'asimmetria

3.1 Il finanziamento delle materie LEP

La prima questione riguarda la disponibilità delle risorse necessarie ad assicurare il rispetto “dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale” (art. 117, comma 2, lett. m), Cost.). La legge n. 42, a tal riguardo, fa riferimento alle “spese riconducibili al vincolo dell'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione” (art. 8, comma 1, lettera a), numero 1)) e vi ricomprensce “quelle per la sanità, l'assistenza e, per quanto riguarda l'istruzione” (art. 8, comma 3), per le quali assicura che sono finanziate “in modo tale da garantire ... il finanziamento integrale in ciascuna regione” (art. 8, comma 1, lettera d). A queste si aggiunge anche la spesa in conto capitale inerente al Trasporto pubblico locale di cui è assicurata l'integrale copertura nella misura del fabbisogno *standard* (art. 9, comma 1, lettera f).

Il decreto legislativo n. 68 del 2011 riprende la classificazione delle spese compiuta dalla legge delega (art. 14) e per quelle di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 1), della citata legge n. 42 del 2009, relative ai livelli essenziali delle prestazioni nelle seguenti materie: a) sanità; b) assistenza; c) istruzione; d) trasporto pubblico locale, (con riferimento alla spesa in conto capitale), prevede, “in conseguenza dell'avvio del percorso di graduale convergenza verso i costi standard”, che le fonti di finanziamento di queste spese delle Regioni siano le seguenti: a) la compartecipazione all'IVA di cui all'articolo 4; b) quote dell'addizionale regionale all'IRPEF, come rideterminata secondo le modalità dell'articolo 2, comma 1; c) l'IRAP, fino alla data della sua sostituzione con altri tributi; d) quote del fondo perequativo di cui al comma 5, che prevede una copertura tramite compartecipazione all'IVA; e) le entrate proprie, nella misura convenzionalmente stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale per l'anno 2010 (art. 15).

Dati stimati sulla regionalizzazione della copertura dei Lep (sanità esclusa)⁵ si possono riscontrare in 40.450 milioni di Euro, pari alla spesa che lo Stato sopporta per questi servizi, calcolati sulla media dei dati forniti dal rendiconto generale dello Stato degli anni 2016-18 (tabella 1).

Tabella 1 Ipotesi valorizzazione funzioni Lep trasferibili alle Regioni – Rendiconto generale dello Stato, valori medi 2016-2018 (milioni di euro)

Istruzione	37.930
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1.820
TPL quota in conto capitale	700
Totale	40.450

Fonte: elaborazioni Issirfa-CNR su dati Ragioneria Generale dello Stato

Le somme riportate, nella tabella identificano le necessità finanziarie per il finanziamento dei fabbisogni delle funzioni Lep, considerando che la spesa per istruzione pesa per oltre il 93,7%, l'assistenza sociale per il 4,5%, e il trasporto pubblico locale lo 1,7%.

I dati indicati mostrano come con il passaggio delle risorse dallo Stato alle Regioni, per il finanziamento delle materie Lep, viene calcolato sulla base del principio di *finanzia invariata*, ossia che non ci siano aumenti di imposte erariali o regionali per finanziare le prestazioni inerenti i livelli essenziali, e riguardano solamente le Regioni a statuto ordinario.

Le tabelle 2 e 3 riportano una simulazione di finanziamento delle funzioni aggiuntive Lep, ossia l'istruzione, l'assistenza sociale e il trasporto pubblico locale (per i costi in conto capitale). Partendo dal dato del gettito complessivo dell'Irap, dell'addizionale regionale Irpef e dell'Iva (a), è stata sottratta la quota di gettito già impiegata per finanziare la sanità (b). Quindi è stato possibile quantificare il gettito che residua (c) che può essere impiegato per la copertura dei fabbisogni delle altre funzioni Lep.

Come si può notare per coprire i fabbisogni delle materie Lep (d) occorrerebbe l'intero gettito residuo Irap e dell'addizionale Irpef, e l'intera parte del gettito residuale dell'Iva, che verrebbe utilizzato anche a fini perequativi; tuttavia, residuerebbero ancora 1,4 miliardi di euro, da coprire attraverso ulteriori fonti di finanziamento. La copertura integrale dei fabbisogni (e) esaurirebbe pertanto l'intero gettito Iva che residua dopo la copertura della sanità, il totale del gettito Irap e del gettito dell'addizionale Irpef.⁶

⁵ Si veda al riguardo Mangiameli et al. 2020.

⁶ Il decreto n. 68 prevede (art. 15 c. 3) che il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni di alcune materie, tra cui l'istruzione, con riferimento all'intero sistema delle

Tabella 2 Fonti di finanziamento per le funzioni Lep per le Rso, dati in migliaia di Euro (2018)

Regioni a statuto ordinario	gettito complessivo (a)	gettito a copertura della sanità (b)	gettito a copertura della sanità %	gettito disponibile per materie Lep (c=a-b)
Irap	19.271.215	17.496.100	91%	1.775.115
addizionale Irpef	10.760.765	7.891.864	73%	2.868.901
Iva	104.400.794	70.021.613	63%	34.379.181
<i>totale</i>	<i>134.432.774</i>	<i>95.409.577</i>		<i>39.023.197</i>

Fonte: elaborazioni Issirfa-CNR su Delibera del CIPE 20 novembre 2018.

Tuttavia, un simile modo di procedere, per quanto corroborato dal decreto legislativo n. 68 appare alquanto dubbio, perché, in primo luogo, eliminerebbe la residuale autonomia finanziaria delle Regioni, che sino a questo momento si basa, se non esclusivamente, almeno prevalentemente, sul gettito residuo dell'addizionale Irpef e dell'Irap, una volta assolta la quota parte di finanziamento della sanità; inoltre, se per ricostituire l'ambito di autonomia finanziaria regionale, si dovesse aumentare l'aliquota base di entrambe le imposte regionali, allora si giungerebbe ad un aumento della pressione fiscale, a meno di riduzioni della componente statale dell'Irpef.

Tabella 3 Fonti di finanziamento per le funzioni Lep per le Rso, dati in migliaia di euro (2018)

fabbisogni materie Lep (d)	gettito disponibile da fonti regionali + IVA (c)	deficit per copertura fabbisogni Lep (d-c)	gettito Irpef complessivo (f)
40.450.000	39.023.197	-1.426.803	137.164.117

Fonte: elaborazioni Issirfa-CNR su dati Ragioneria Generale dello Stato e Delibera del CIPE 20 novembre 2018.

Nella simulazione riportata nella tabella 3 il fabbisogno delle funzioni Lep sarebbe rapportato a due possibili fonti di finanziamento, il gettito Irpef e il gettito Iva. Infatti, come spiegato sopra, il gettito Irap e il gettito dell'addizionale Irpef rimarrebbero impiegati per finanziare il fabbisogno sanitario e, nella parte residua, a garantire un margine di autonomia

Regioni ordinarie, avvenga attraverso la determinazione di una quota percentuale della compartecipazione all'IVA, stabilita in conformità con il principio di territorialità con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni. Questa quota dovrebbe garantire il livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una determinata Regione.

finanziaria delle Regioni, in relazione alle funzioni non Lep. Si tenga conto che, nel caso dell'addizionale Irpef, in media, la quota destinata alla sanità equivale al 73,3%, mentre nel caso dell'Irap al 90,8%. Come si vede la disponibilità residuale per le Regioni appare del tutto marginale e, peraltro, nel caso dell'Irap, appare destinata a ridursi ulteriormente nel tempo, se continua il trend di riduzione del gettito, per via dell'erosione costante della base imponibile. Anche il gettito Iva viene impiegato nella sanità sotto forma di compartecipazione, per una quota che equivale al 67,1%, ma il gettito che residua, dopo il finanziamento della sanità, non sarebbe sufficiente a coprire l'intero fabbisogno delle altre materie Lep.

Pertanto, il finanziamento dovrebbe avvenire con una quota del gettito Irpef, la cui misura sotto forma di compartecipazione dovrebbe fare riferimento al "livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola regione"; mentre, per il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni nelle Regioni ove il gettito tributario della compartecipazione dovesse risultare insufficiente, concorrerebbero le quote del fondo perequativo a ciò previsto dall'art. 15, comma 5, del decreto n. 68, alimentato con il gettito Iva.⁷

Come si può notare, la quota complessiva di gettito Irpef (e non riferita all'addizionale Irpef) che sarebbe necessaria impiegare per coprire, in alternativa alle previsioni del decreto n. 68, i fabbisogni delle materie Lep e la quota di gettito Iva, per perequare le condizioni delle Regioni, insieme sono pari a 40 miliardi e 450 milioni di euro

3.2 La fiscalizzazione dei trasferimenti statali e il relativo finanziamento: una simulazione.

Uno dei principi cardine per la concreta applicazione del federalismo fiscale è la cosiddetta *fiscalizzazione dei trasferimenti* dello Stato verso le Regioni, ossia la loro sostituzione con il gettito fiscale proprio delle Regioni.

⁷ Il decreto n. 68 prevede (art. 15 c. 3) che il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni di alcune materie, tra cui l'istruzione, con riferimento all'intero sistema delle Regioni ordinarie, avvenga attraverso la determinazione di una quota percentuale della compartecipazione all'IVA, stabilita in conformità con il principio di territorialità con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni. Questa quota dovrebbe garantire il livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una determinata Regione.

La Tabella 4 mostra i trasferimenti dallo Stato centrale verso le Regioni nelle diverse missioni dello Stato, con l'esclusione della sanità e di altre funzioni di pertinenza dello Stato centrale. La maggior parte dei trasferimenti verso le Regioni riguarda il finanziamento del trasporto pubblico locale (per la spesa corrente); di seguito si trovano le infrastrutture, la tutela dell'ambiente e così via.

Tabella 4 Trasferimenti dello Stato centrale verso le Regioni, 2017

Missioni	migliaia di Euro	%
Diritto alla mobilità e sviluppo dei sistemi di trasporto (equivalente accise benzina)	4,975,700	78.98%
Infrastrutture pubbliche e logistica	634,878	10.08%
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	402,836	6.39%
Politiche per il lavoro	115,207	1.83%
Casa e assetto urbanistico	102,462	1.63%
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	49,559	0.79%
Difesa e sicurezza del territorio	18,833	0.30%
Competitività e sviluppo delle imprese	302	0.005%
Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti	144	0.002%
Soccorso civile	100	0.002%
Totale trasferimenti alle Regioni	6,300,020	

Fonte: rendiconto Generale dello Stato

Ipotizzando la completa fiscalizzazione di detti trasferimenti, che ammontano a 6,3 miliardi di Euro, occorre sostituire tale somma con un pari incremento di gettito fiscale proveniente dalle entrate regionali o erariali. Limitatamente alle Rso, il gettito Irpef complessivo regionale ammonta a oltre 137 miliardi di Euro, pertanto, la completa fiscalizzazione dei trasferimenti risulterebbe pari, in media per le Rso, al 4,6% del gettito Irpef.

3.3 Determinazione dei fabbisogni finanziari delle Regioni ordinarie per le funzioni Lep e non Lep.

Nei paragrafi precedenti sono state determinate le risorse finanziarie da trasferire alle Regioni per coprire sia i fabbisogni derivanti dalle materie Lep, sia la fiscalizzazione dei trasferimenti statali. Tali simulazioni,

effettuate a livello aggregato per tutte le Rso, hanno consentito la quantificazione delle risorse rispetto al gettito complessivo dei due tributi erariali principali, ossia l'Irpef e l'Iva.

Al fine di ottenere un quadro più completo dell'articolazione dei tributi e della rimodulazione delle aliquote Irpef necessarie al finanziamento delle materie trasferite alle Regioni, occorre svolgere un'analisi disaggregata a livello regionale che includa i meccanismi di perequazione previsti sia per le materie Lep sia per le materie non Lep.

3.4 Le materie non Lep

La legge n. 42 del 2009 e il decreto legislativo n. 68 del 2011 prevedono per le materie non Lep il finanziamento tramite entrate regionali, con l'integrazione di un fondo perequativo (orizzontale) da alimentare tramite il gettito della stessa addizionale Irpef che riduca parzialmente le differenze di capacità fiscale tra le Regioni.

Per determinare il fondo perequativo e le rispettive quote occorre identificare le Regioni che hanno un gettito addizionale Irpef per capita superiore e inferiore alla media nazionale. Il decreto prevede che la differenza di capacità fiscale deve essere ridotta almeno entro il 75%. In tal senso si è ipotizzato che le Regioni con capacità fiscale inferiore alla media nazionale devono avere un gettito Irpef per capita non inferiore al 75% della media nazionale

Il sistema di perequazione funzionerebbe in modo orizzontale e, pertanto, rappresenterebbe un momento significativo di *solidarietà inter-regionale*. Infatti, per ogni 100 euro di addizionale regionale Irpef raccolti nelle Regioni sopra la media nazionale, 3,96 sarebbero trasferite alle Regioni sotto la soglia del 75% come previsto dal sistema di perequazione delle materie non-Lep.⁸

Complessivamente, la solidarietà inter-regionale equivarrebbe a circa 523 milioni di euro, pari al 3% del gettito complessivo dell'addizionale regionale Irpef. Per restituire un ordine di grandezza concreto, l'ammontare delle risorse cedute dalle Regioni sopra la media andrebbe dai 16 euro per abitante in Lombardia ed Emilia Romagna, ai 13 euro per abitante nel Lazio; tre Regioni: Umbria, Marche e Abruzzo non cederebbero somme al fondo perequativo e non attingerebbero risorse da questo; per quanto riguarda invece le risorse ricevute dalle Regioni sotto la soglia del 75%, queste andrebbero da un minimo di 13 euro per i residenti in Molise, a un

⁸ Le simulazioni sono elaborate per esteso in Mangiameli et al. 2020.

massimo di 57 euro di cui beneficerebbero i residenti in Calabria; considerevole sarebbe anche il contributo per gli abitanti della Regione Campania che beneficerebbero di 48 euro pro capite.

Il decreto legislativo n. 68 del 2011 non chiarisce né come deve essere alimentato il Fondo perequativo, né in che misura le Regioni sopra la media devono contribuire a tale fondo. Tuttavia, prescrive che la perequazione non deve mutare la graduatoria di capacità fiscale. Nella simulazione è stato ipotizzato che le Regioni sopra la media contribuiscono in misura proporzionale, criterio che garantisce il mantenimento della graduatoria, con la sola eccezione della Regione Lazio, il cui gettito Irpef pro-capite è molto prossimo, ma superiore, alla media nazionale, e finirebbe al di sotto della media per effetto del contributo al Fondo. In questo caso, perciò, il contributo stesso è stato limitato alla soglia della media pro capite nazionale.

Vi è poi la circostanza delle Regioni che, pur essendo al di sotto della media, hanno una capacità fiscale superiore alla soglia del 75%. Tali Regioni sono in una sorta di limbo per cui non sono coinvolte nella perequazione, né in positivo, né in negativo. Tuttavia, la loro capacità fiscale rimane pur sempre superiore alle Regioni che ricevono le quote del Fondo, in coerenza con il dettato del decreto, ma inferiore alla media pro capite nazionale.

Si deve sottolineare in questa sede che il decreto n. 68, lì dove disciplina il fondo perequativo per le materie non Lep, fa riferimento direttamente al “gettito per abitante dell'addizionale regionale all'Irpef”, e non al “gettito per abitante dell'addizionale regionale all'Irpef *derivante dall'applicazione dell'aliquota base*”.

L'interpretazione proposta muove da quest'ultimo enunciato che sarebbe bene introdurre nella disciplina positiva. Altrimenti, si correrebbe il rischio di valutare il fondo perequativo in modo spurio, ad esempio considerando gli incrementi di aliquota decisi da ciascuna regione, i quali assolvono a ben altra funzione. Inoltre, non fosse il gettito derivante dall'aliquota base, le Regioni non sarebbero più confrontabili tra di loro. Conseguentemente, resta più convincente, anche ai fini perequativi, che l'indicatore di capacità fiscale, non sia il gettito complessivo dell'addizionale regionale Irpef (come sembrerebbe dire il decreto n. 68), bensì il gettito derivante dall'applicazione dell'aliquota base, sulla quale le Regioni non hanno margine di manovrabilità. Questo costituirebbe, infatti, un indicatore di capacità fiscale che non dipenderebbe dallo sforzo fiscale delle singole Regioni, ma dalla loro capacità di generare gettito.

3.5 Le materie Lep

La Tabella 5 riporta la quantificazione del finanziamento regionale per coprire, esclusa la sanità, i fabbisogni Lep (istruzione, assistenza sociale e trasporto pubblico locale). La quantificazione è basata sull'ipotesi che il gettito Irpef costituisca la base imponibile iniziale per coprire i fabbisogni, standardizzati in base alla Regione più virtuosa. Dopo di che, la compartecipazione Iva viene impiegata per incrementare un Fondo perequativo che viene redistribuito alle Regioni in quota parte in modo da coprire *integralmente* i fabbisogni Lep inizialmente determinati.

Tabella 5 Finanziamento regionale per il finanziamento dei fabbisogni delle materie Lep

Regioni	fabbisogni LEP (a)	gettito complessivo Irpef (b)	aliquota Irpef corrispondente al fabbisogno (c=a/b)	compartecipazione Irpef con aliquota al 21% (d=b*0,21)	compartecipazione Iva (32%) per fondo perequativo (e)	Ripartizione regionale del Fondo Perequativo (f)	Quote per finanziare il fabbisogno (g=d+f)
Piemonte	3,236,183	13,217,144	24.5%	2,814,350	789,840	421,833	3,236,183
Lombardia	7,491,234	35,181,376	21.3%	7,491,234	3,964,438	0	7,491,234
Liguria	1,275,291	4,876,847	26.1%	1,038,436	207,703	236,855	1,275,291
Veneto	3,150,423	13,939,802	22.6%	2,968,227	1,044,715	182,195	3,150,423
Emilia Romagna	3,065,679	14,123,063	21.7%	3,007,249	809,712	58,430	3,065,679
Toscana	2,499,152	10,517,703	23.8%	2,239,553	575,120	259,599	2,499,152
Umbria	623,017	2,106,803	29.6%	448,605	120,253	174,411	623,017
Marche	995,253	3,608,968	27.6%	768,464	190,890	226,789	995,253
Lazio	7,895,227	17,687,814	44.6%	3,766,298	2,644,983	4,128,929	7,895,227
Abruzzo	1,108,776	2,635,431	42.1%	561,167	133,975	547,609	1,108,776
Molise	273,584	527,523	51.9%	112,326	16,659	161,258	273,584
Campania	4,085,925	8,761,297	46.6%	1,865,559	382,474	2,220,366	4,085,925
Puglia	2,781,003	6,381,930	43.6%	1,358,916	250,555	1,422,087	2,781,003
Basilicata	456,462	943,027	48.4%	200,800	40,238	255,661	456,462
Calabria	1,512,793	2,655,389	57.0%	565,417	71,845	947,376	1,512,793
Totale	40,450,000	137,164,117		29,206,602	11,243,398	11,243,398	40,450,000
Fondo perequativo	11,243,398						

Fonte: elaborazioni Issirfa-CNR su dati Ragioneria Generale dello Stato

La colonna *a* della tabella riporta la quantificazione dei fabbisogni Lep (quantificati sopra). Come si evince dalla colonna *c*, la Lombardia è la Regione più virtuosa, potendo coprire l'intero fabbisogno con un'aliquota Irpef pari al 21,3%. Applicando la medesima aliquota a tutte le Regioni si ottiene, colonna *d*, un totale di 29.206.602 migliaia di Euro.

La differenza rispetto al fabbisogno complessivo è pertanto pari a 11.243.398 milioni; tale somma deve essere integralmente coperta tramite il Fondo perequativo, alimentato attraverso una compartecipazione Iva del 32,7%%. L'aliquota del 32,7%, infatti, applicata al gettito Iva regionale che

residua dopo il finanziamento della sanità, determina un gettito pari al Fondo perequativo (somma della colonna *e*). Il Fondo così determinato viene ripartito tra le Regioni (*f*) in modo da coprire *integralmente* la quota di fabbisogno non coperta dal gettito Irpef (*d*). In tale modo, le risorse assegnate a ogni Regione (*g*), che comprendono la quota Irpef (*d*) e la quota del Fondo perequativo (*f*), sono pari ai fabbisogni Lep (*a*).

Riassumendo, per finanziare integralmente sia i fabbisogni dalle materie Lep trasferite alle Regioni, sia la fiscalizzazione dei trasferimenti statali, occorrono risorse finanziarie rilevanti che devono essere trasferite dallo Stato alle Regioni. Nelle considerazioni che precedono sono state prese in esame come fonti di entrata i tributi più rilevanti, ossia quelli provenienti dalle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul valore aggiunto, vista la scarsa rilevanza, in termini di gettito potenziale, che al momento viene attribuita ai tributi propri regionali. Questo ha consentito di riportare la quantificazione del finanziamento rispetto al gettito dei maggiori tributi.

4. Verso il finanziamento dell'asimmetria

Le simulazioni riportate sopra mostrano le diverse incidenze delle materie Lep e della fiscalizzazione dei trasferimenti di modo che, a valle degli esercizi compiuti, le finanze regionali (di tutte le Regioni a Statuto ordinario) e dello Stato possono dirsi distinte e valorizzate.

Resta evidenziato anche quale sia la diversità se si sceglie di seguire le indicazioni del decreto n. 68, che tende a ridefinire le risorse finanziarie e i costi delle materie Lep sull'1'aliquota base del)l'addizionale Irpef, sull'Irap e sull'Iva, estendendo a tutte le altre materie Lep la tecnica di finanziamento in atto praticata per la sanità, anche al fine della perequazione tra le Regioni; oppure, se si vuole far gravare sulla compartecipazione Irpef il peso finanziario di dette materie.

Infine, attraverso la simulazione specifica per la fiscalizzazione dei trasferimenti statali, si è data una indicazione per ciò che riguarda il finanziamento delle materie c.d. non Lep, cioè a dire di tutte le altre competenze e funzioni regionali, identificando le fonti di finanziamento sia nell'ipotesi di maggiorazione dell'addizionale Irpef, in sintonia con quanto dispone l'art. 2, comma 1, del decreto n. 68 e in relazione alla previsione dell'art. 15, comma 4, lettera c, e calcolando anche il fondo perequativo di cui all'art.15, comma 7. Anche in questa ipotesi è stata indicata l'incidenza che la fiscalizzazione dei trasferimenti potrebbe avere sulle entrate Irpef regionali, sotto forma di maggiore aliquota base dell'addizionale, considerando complessivamente le Rso e le singole Regioni ordinarie.

Si tratta ora di riportare l'assetto finanziario delineato all'ipotesi dello Stato asimmetrico e cioè al finanziamento delle richieste di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia avanzate dalle Regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, seguendo le prescrizioni e la metodologia indicata dalla disciplina del federalismo fiscale, lasciando inalterato il finanziamento in atto della sanità, e, dove questa può mostrare delle criticità, seguendo un percorso concretamente praticabile.

Nel caso delle tre Regioni, emergono differenze rilevanti circa la capacità individuale di coprire i fabbisogni delle funzioni Lep con il gettito regionale. Il gettito risulta largamente in eccesso nel caso della Lombardia, sufficiente nel caso del Veneto, e appena insufficiente per l'Emilia Romagna. La quota di compartecipazione Irpef necessaria a coprire i fabbisogni sarebbe uguale al 21,9% in media per le tre Regioni; il fatto che risulta inferiore alla media nazionale dipende dalla circostanza che le tre Regioni hanno una maggiore capacità fiscale.

Per le tre Regioni asimmetriche, qualora si seguano le prescrizioni del decreto n. 68, si porrebbe già sin d'ora anche un problema di perequazione. È infatti evidente che solamente poche Regioni sarebbero in grado di coprire il fabbisogno delle funzioni Lep con le risorse proprie, e pertanto si dovrebbe dare luogo ad un meccanismo di perequazione piena, in quanto trattasi di materie Lep, come avviene nel caso della sanità, che non a caso è stato calcolato per tutte le Regioni ordinarie.

Peraltro, ove si ritenga di non affrontare – quanto meno, al momento – questa problematica inerente alla perequazione delle materie Lep, ricorrendo alla compartecipazione Irpef come strumento di finanziamento, anche se i problemi di perequazione possono considerarsi minimi, si porrebbero problemi di natura dinamica, nel momento in cui si fissa una quota di compartecipazione all'anno zero dell'asimmetria. Infatti, fissando una quota di compartecipazione pari al fabbisogno dei costi Lep, si assicurerebbe l'invarianza fiscale nel momento in cui si trasferiscono le funzioni.

Il nodo, però, sorgerebbe nel momento in cui, nel tempo, la dinamica della spesa per le funzioni Lep e la dinamica del gettito Irpef dovessero discostarsi. Si può prendere ad esempio le spese per istruzione nel periodo 2010-2017, che rappresenta la quota preponderante da finanziare. Se si fosse stabilita una compartecipazione pari alla spesa in istruzione nel 2010, a oggi la quota di gettito supererebbe di gran lunga quella necessaria per coprire la spesa in istruzione.⁹ Nulla vieta che possa accadere il contrario:

⁹ Si veda Mangiameli et al. (2020).

lo Stato potrebbe decidere di aumentare in modo massiccio la spesa in istruzione, la cui dinamica potrebbe sopravanzare quella del gettito Irpef.

In entrambi i casi vi sarebbero problemi di equità, sostenibilità e garanzia di finanziamento integrale dei Lep che metterebbero alla prova la sostenibilità nel tempo del sistema di finanziamento. Nel caso dell'Iva, sarebbe stata necessaria una quota via via minore per coprire il fabbisogno dell'istruzione, per cui resterebbe essenziale il finanziamento della perequazione con il gettito di questa imposta. Come si vede, pertanto, molti dei nodi sul finanziamento dei fabbisogni derivanti dalle materie aggiuntive sorgono nel tempo in funzione di variabili difficilmente prevedibili ex-ante, sia dal lato delle entrate sia dal lato della spesa.¹⁰

Nel caso delle funzioni non Lep, poiché non si può derogare al principio generale di determinazione dell'aliquota base dell'addizionale per tutte le Regioni ordinarie, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 1, del decreto n. 68, sembra potersi ipotizzare che le funzioni asimmetriche possano avvantaggiarsi della fiscalizzazione della quota relativa alla Regione dei trasferimenti statali, che non verrebbero più attribuiti a questa e che le entrate regionali siano maggiorate, attingendo al gettito Irpef riscosso nella Regione che verrebbe attribuito, necessariamente e, allo stesso tempo, provvisoriamente, sotto forma di compartecipazione o di riserva di aliquota. Infatti, nonostante il decreto n. 68 faccia riferimento alla fiscalizzazione dei trasferimenti (e dell'accisa sulla benzina) come aliquota di base dell'addizionale Irpef, questa modalità non appare praticabile in sede di asimmetria, ma solo qualora venisse applicato a tutte le Regioni ordinarie il decreto n. 68, perché altrimenti non sarebbe assicurata l'invarianza della pressione fiscale ed anzi si causerebbe l'aumento di questa proprio nelle Regioni che richiedono ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia.

La scelta della compartecipazione, che – come detto – non incrementa l'autonomia impositiva della Regione, non potrebbe pertanto considerarsi definitiva, bensì provvisoria sino a quando il decreto n. 68 non sia in vigore con efficacia generale nei confronti di tutte le Regioni. Infatti, in quel momento i trasferimenti statali verrebbero fiscalizzati per tutte le Regioni attraverso la rideterminazione dell'aliquota base dell'addizionale Irpef.

¹⁰ Queste tematiche sono state rilevate soprattutto da Zanardi (2019).

5. Conclusioni: principi per un finanziamento dell'asimmetria ben temperato

Il tema del finanziamento dell'asimmetria oscilla tra le disposizioni della Legge n. 42 e del D. Lgs. n. 68, che dovrebbero costituire l'applicazione dell'art. 119 della Costituzione, dei cui principi si deve tenere conto in sede di approvazione della legge che attribuisce ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia alle Regioni ordinarie (art. 116, comma 3, Cost.) e la reale condizione dell'attuale finanziamento delle Regioni.

Nel discutere le modalità di finanziamento del regionalismo differenziato le bozze di intesa non fanno riferimento alla L. n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, né al D. Lgs. n. 68 del 2011. Peraltro nelle stesse bozze ci sono pochi dettagli al riguardo, sebbene sia un aspetto centrale per il funzionamento dell'asimmetria, e sembrano indicare il tentativo di portare avanti un finanziamento delle funzioni asimmetriche sulla falsariga del finanziamento previsto per le funzioni delle Regioni speciali.

Nel 2019 il Governo avrebbe proposto l'approvazione di una legge quadro attuativa del regionalismo differenziato entro cui portare avanti le intese con le Regioni. Nel breve testo il regionalismo asimmetrico sembra essere più inserito sia con la determinazione dei Lep sia con la concreta attuazione del federalismo fiscale. È assai probabile che il dibattito sull'attuazione dell'asimmetria ripartirà a breve e proprio dal combinato disposto delle pre-intese e della bozza di legge quadro.

Appare utile identificare gli elementi che sarebbe opportuno tenere presente nella futura discussione sulle bozze di intesa, circa il finanziamento delle "ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia", soprattutto alla luce del riferimento all'inveramento delle disposizioni sul federalismo fiscale delle Regioni ordinarie. Infatti, per le ipotesi di asimmetria sembra necessario disegnare un sistema di finanziamento coerente con la disciplina sul federalismo fiscale. Infatti, impostare il finanziamento dell'asimmetria con un sistema diverso da quello attuale nonché da quello previsto dal federalismo fiscale determinerebbe una sovrapposizione nei sistemi di finanziamento delle politiche e dei servizi regionali che determinerebbe naturalmente delle aporie.

Questo orientamento, che predilige un finanziamento dell'asimmetria coerente con il sistema di federalismo fiscale del decreto n. 68, avrebbe dalla sua la circostanza che il meccanismo di finanziamento dell'asimmetria dovrebbe comportare saldi invariati di finanza pubblica, non solo nel momento di partenza, ma anche nel tempo. Ciò vuol dire che il passaggio di funzioni dallo Stato alle Regioni che ne faranno richiesta, non

potrebbe comportare risorse aggiuntive, non solo nel momento della transizione, ma anche nel futuro, dal momento che occorrerebbe fare in modo che non ci siano situazioni tali da rendere necessari interventi straordinari, che graverebbero sul bilancio statale e, a cascata, sui contribuenti delle restanti Regioni.

Inoltre, il sistema di finanziamento previsto per il federalismo asimmetrico sarebbe anche conforme alle esigenze del coordinamento della finanza pubblica, che compete al governo centrale e a tutte le Regioni. A questo proposito, infatti, si ravvisa la necessità di un passaggio che coinvolga *tutte le Regioni*, e non solo quelle richiedenti una maggiore autonomia, visto che tutte sono chiamate a contribuire all'equilibrio finanziario del Paese e ad eventuali incrementi di sforzo fiscale a livello statale, per motivi contingenti, come ad esempio per la riduzione del debito o per far fronte a gravi recessioni, che non potrebbero ricadere solo sulle Regioni che non hanno richiesto, o ottenuto, l'asimmetria.

Tutto ciò fa comprendere come la necessità di attribuire uno *spazio ulteriore di autonomia* di entrate alle Regioni, per finanziare le funzioni attribuite asimmetricamente, dovrebbe essere fiscalizzato, ossia finanziato dal gettito regionale e non con compartecipazioni erariali, provenienti cioè dallo Stato centrale, in linea con l'intero impianto del federalismo fiscale.

Nella bozza di intese delle Regioni si prevedono due possibilità: una compartecipazione al gettito maturato nel territorio regionale dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e di eventuali altri tributi erariali e/o una riserva di aliquota, sulla base imponibile dei medesimi tributi riferibile al territorio regionale.

L'ipotesi di una compartecipazione sul gettito Irpef comporterebbe che nel caso di asimmetria questa si sommerebbe all'addizionale regionale attuale. Questo tipo di sistema sarebbe analogo a quello delle Regioni speciali, ma diverso da quello previsto dal decreto n. 68.

L'autonomia di finanziamento concessa alle Regioni dovrebbe non solo consentire di finanziare le loro funzioni al pari di tutte le altre Regioni, ma anche la possibilità di incrementare il loro sforzo finanziario per poterle eventualmente rafforzare, con l'esercizio di ulteriori funzioni di tipo asimmetrico. Questo sarebbe in linea con il principio di differenziazione e, in particolare, con le istanze di asimmetria, dal momento che è assai logico che le Regioni che richiedono un potere legislativo pieno sulle materie contemplate nell'art. 116, comma 3, Cost., perché le ritengono strategiche per lo sviluppo socio-economico dei loro territori, siano chiamate a finanziarle nell'ambito del loro sistema di entrate tributarie.

L'autonomia finanziaria dovrebbe inoltre prevedere un meccanismo di incentivo che premi le Regioni che rendono più efficiente la gestione o

l'erogazione di un servizio pubblico. Pertanto, laddove la Regione si mostrasse “più efficiente” dello Stato nel gestire una determinata funzione, potrebbe usufruire delle risorse aggiuntive che le residuano, per impiegarle autonomamente in altri servizi, oppure per ridurre la pressione fiscale regionale.

In questo contesto, perciò, appare di fondamentale importanza la metodologia che accompagna la compartecipazione o la riserva di aliquota. Fissare tali quote o riserve una volta per tutte determinerebbe un andamento delle entrate regionali aggiuntive che potrebbe variare in dipendenza del ciclo economico. Nei momenti di congiuntura favorevole e di ciclo espansivo si incrementerebbero le risorse a disposizione, viceversa, queste si contrarrebbero nei momenti negativi del ciclo economico per effetto della riduzione dell'attività economica e del gettito. Inoltre, questo meccanismo sarebbe eccessivamente vantaggioso nel tempo per le Regioni più dinamiche, qualora il loro gettito crescesse in misura maggiore rispetto a quello delle altre Regioni.

Di qui, la prospettazione di una revisione periodica delle compartecipazioni o riserve di aliquote destinate al finanziamento delle materie aggiuntive, in modo da rendere l'intero sistema di relazioni finanziarie tra lo Stato e le Regioni e tra le Regioni meno ingessato, più flessibile e più equo, tramite un rafforzamento dei *meccanismi cooperativi* tra lo Stato e (tutte) le Regioni. Ciò comporterebbe, al contempo, la responsabilità di tutte le Regioni al risanamento delle finanze pubbliche, qualora intervenissero mutamenti di portata eccezionale. In questo caso, tuttavia, è fondamentale accertarsi che la cooperazione non vada a discapito dell'autonomia regionale, rispetto a incursioni dello Stato come quelle che hanno avuto luogo nel decennio della crisi.¹¹ Allo stesso tempo, un meccanismo cooperativo sarebbe più funzionale anche ai fini della perequazione e delle azioni condotte per la convergenza.

In conclusione, la mancanza di dettagli sufficienti sul meccanismo di finanziamento delle materie addizionali, e la mancanza di riferimenti alla normativa del federalismo fiscale nelle bozze di intesa, non esclude la possibilità di arrivare ad un adeguato finanziamento delle funzioni asimmetriche che non vada in collisione con la disciplina del decreto n. 68, a maggior ragione qualora questo dovesse dispiegare i suoi effetti per tutte le Regioni ordinarie. È evidente, infatti, che quando si cerca di inserire il tema nell'ambito del federalismo fiscale e a contemperarlo con le esigenze di equilibrio finanziario dello Stato, il quadro diventa assai più complesso e

¹¹ Zanardi (2019b)

delicato da gestire, e rende sempre più necessario un approccio sistemico *ex-ante*, evitando pericolose fughe in avanti.

Né si può pensare di accogliere un qualsiasi meccanismo di finanziamento, nelle more dell'attuazione del federalismo fiscale, prevedendo la possibilità di un successivo riesame. Questa seconda strada, infatti, paventa due rischi. Il primo è che si determinerebbe un'incertezza che male si concilia con la programmazione e la gestione dei servizi pubblici e della finanza pubblica in generale. Il secondo attiene al rischio di dare alle Regioni che godono dell'asimmetria un argomento per ostacolare l'attuazione del federalismo fiscale. Sembra pertanto preferibile un primo sistemico *ex ante*.

La strada più concreta per la realizzazione del finanziamento dell'asimmetria compatibile con la realizzazione di un federalismo fiscale compiuto sembra essere quella di attuare quanto previsto del decreto n. 68 eventualmente con dei correttivi per tenere conto delle nuove esigenze di gestione asimmetrica della finanza regionale, cosa che peraltro già avviene nel caso delle RSS. La determinazione dei Lep, sebbene rappresenti uno dei pilastri del sistema perequativo, non dovrebbe incidere in modo significativo rispetto alle grandezze attuali, poiché il finanziamento di tali materie segue già criteri vicini a quelli dei Lep. Questo consentirebbe di procedere in parallelo – revisione del decreto n. 68 e determinazione dei Lep – per completare una riforma dell'autonomia finanziaria che rappresenta un tassello fondamentale della riforma regionalista avviata nel oltre venti anni addietro.

Bibliografia

- Camera dei Deputati Servizio Studi (2019) Regioni e finanza regionale, 31 luglio 2019.
- Mangiameli, S., Filippetti, A., Tuzi F. e C. Cipolloni (2020). Prima che il Nord somigli al Sud: Le regioni tra divario e asimmetria, Rubbettino editore.
- Ragioneria Generale dello Stato (2018). Relazione per la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale: Le manovre di finanza pubblica a carico delle regioni e degli Enti locali.
- Zanardi, A. (2019a). Attuazione e prospettive del federalismo fiscale e sulle procedure in atto per la definizione delle intese ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione, Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 10 luglio 2019.
- Zanardi, A. (2019b), Audizione dell'Ufficio parlamentare di bilancio su attuazione e prospettive del federalismo fiscale e sulle procedure in atto per la definizione delle intese ai sensi dell'art. 116, 3° c., della Costituzione

La tassazione delle imprese digitali

di Bruno Bises*

Sommario

Nell'articolo vengono considerati i problemi fiscali internazionali posti dalla crescente digitalizzazione del sistema economico e dallo sviluppo di attività e servizi la cui natura è prevalentemente o esclusivamente digitale. Vengono quindi esaminate le possibili basi imponibili alternative o integrative dell'imposta sul reddito delle società e le iniziative intraprese dall'OECD e dall'Unione Europea dirette a riformare il sistema di tassazione internazionale dei redditi delle società multinazionali e delle piattaforme digitali, fino al recentissimo *Blueprint* dell'OECD approvato dai paesi del G20 il 14 ottobre 2020.

Parole chiave: tassazione delle imprese digitali, imposta sui servizi digitali

Classificazione JEL: H25; H87

The Taxation of Digital Enterprises

Abstract

The aim of this paper is to tackle the international tax problems posed by the growing digitization of the economic system and by the development of activities and services whose nature is predominantly or exclusively digital. The tax bases that may accompany or substitute the current corporate income tax and the initiatives undertaken by the OECD and by the European Union direct to reform the current international system of taxation of multinational enterprises and of digital platforms are analyzed up to the very recent OECD Blueprint approved by the G20 countries on October 14, 2020.

Keywords: taxation of digital firms, digital services tax

JEL Classification: H25; H87

* Università Roma Tre. E-mail: bruno.bises@uniroma3.it

Introduzione

La digitalizzazione dell'economia è ormai un processo assolutamente generale, che coinvolge l'intero sistema economico a livello mondiale – ancorché in misura variabile quanto a settori e a singoli paesi –, sviluppatosi da oltre venti anni e tuttora in crescita (e con un'accelerazione verificatasi, in alcuni campi, nel corso del 2020 per effetto della spinta ricevuta dai vincoli alla mobilità personale introdotti in tutti i paesi per frenare la pandemia da Covid-19).¹

All'interno di tale processo è possibile distinguere due principali fenomeni. Il primo è costituito dalla digitalizzazione di una parte più o meno rilevante dei processi di produzione e commercializzazione di beni e servizi “tradizionali” (come ad esempio la commercializzazione via *web* dei prodotti). Il secondo riguarda la creazione e lo sviluppo dei servizi digitali: servizi offerti da imprese che svolgono la loro attività esclusivamente via *web* (le piattaforme digitali).²

Entrambi i fenomeni comportano la possibilità di offrire beni e servizi quale che sia la sede dell'impresa fornitrice senza la necessità di strutture fisiche localizzate geograficamente in prossimità del luogo (o comunque nel paese) di residenza dei consumatori/utenti.

Da ciò derivano importanti conseguenze in relazione alla determinazione del luogo in cui alcuni beni e servizi vengono “prodotti” e venduti ed in cui “si forma” il loro valore. Tali conseguenze assumono particolare rilevanza nel caso delle imprese multinazionali che offrono servizi digitali – il cui “processo produttivo” si sviluppa in più paesi – riguardo alla quantificazione del contributo che in ciascun paese viene dato al valore finale del servizio e alla creazione del corrispondente reddito. Questi problemi si riflettono, naturalmente, sulla determinazione dell'entità delle imposte dovute – nei diversi paesi – su quei beni e servizi e sui redditi che le imprese fornitrici conseguono.

Si pone quindi il problema di rivedere le regole generali di tassazione per tenere conto delle profonde modificazioni che derivano dal processo di digitalizzazione del sistema economico ed eventualmente di introdurre apposite imposte sui settori digitali dell'economia.

¹ Indicatori delle dimensioni dell'economia digitale sono contenuti in OECD (2019a) e (2020a)

² Le piattaforme digitali svolgono funzioni di intermediazione fra due o più gruppi di utenti, vendendo servizi a tutti o ad uno o più dei gruppi di utenti (ed eventualmente offrendoli gratuitamente ad alcuni di essi, che, pertanto, risultano “sussidiati”) in conseguenza di economie di rete – dirette (fra appartenenti allo stesso gruppo) e indirette (fra appartenenti a gruppi diversi) – ottenendone un reddito.

Le questioni di ordine fiscale poste dalla digitalizzazione dell'economia – ed in particolare dallo sviluppo dei servizi digitali – e le possibili basi imponibili di un'imposta sulle imprese digitali vengono analizzate, rispettivamente, nei successivi paragrafi 2 e 3. A tali questioni hanno fatto riscontro le iniziative intraprese in sede internazionale dall'OECD (in collaborazione con il gruppo dei paesi del G20), le soluzioni avanzate dall'Unione Europea e gli interventi compiuti da singoli Stati, tra cui l'Italia: essi vengono analizzati, rispettivamente, nei paragrafi 4, 5 e 6. Il paragrafo 7 è dedicato al *Blueprint* dell'OECD approvato dal G20 il 14 ottobre 2020, che rappresenta un importante passo in avanti nella direzione di una soluzione efficiente e concordata a livello internazionale. Brevi conclusioni sono raccolte nel paragrafo 8.

1. Tassazione delle imprese multinazionali e digitalizzazione dell'economia

La questione della tassazione dei servizi digitali si pone all'interno di quella più ampia delle imprese le cui attività economiche si svolgono in più paesi e delle regole per determinare il diritto di ciascuno di essi a tassare i profitti generati da quelle attività.

Se parti del processo produttivo di un bene o servizio vengono realizzate in paesi diversi, in tali paesi si forma una quota del valore complessivo del prodotto – le cui dimensioni dipendono dal contributo fornito dai fattori produttivi impiegati (inclusi i beni strumentali pubblici) – e del relativo profitto.

Tale profitto può essere considerato tassabile – in tutto o in parte – nello Stato in cui ha sede legale l'impresa percettrice (principio della residenza) oppure in quello in cui è stato prodotto – in quanto facente parte del valore aggiunto in esso generato – (principio della fonte).

Sono evidenti gli interessi contrastanti dei diversi Stati all'applicazione integrale o parziale dell'uno o dell'altro dei due principi.

Il principio della residenza favorisce infatti – in termini di gettito dell'imposizione sul reddito – gli Stati nei quali si trova la sede legale delle imprese, in quanto queste verrebbero tassate su tutti i redditi da loro percepiti, sia prodotti nello stesso Stato che all'estero. Il principio della fonte, al contrario, favorisce gli Stati in cui i redditi sono stati prodotti, quale che sia lo Stato di residenza delle imprese che tali redditi percepiscono – quello di produzione o uno Stato estero.

Dal momento che non esistono accordi internazionali generali sul principio da applicare, gli Stati, al fine di massimizzare il gettito tributario,

tendono, in linea di massima, ad applicare ai soggetti in essi residenti il principio della residenza e a quelli non residenti il principio della fonte. Quando ciò si verifica i redditi prodotti all'estero sono tassati sia nel paese di produzione che in quello di residenza del soggetto percettore.³

Lo strumento principalmente utilizzato per risolvere tale problema di doppia tassazione dei redditi di provenienza estera è costituito dagli accordi bilaterali tra Stati, diretti a regolare la ripartizione fra di essi della “materia imponibile”.

Regole generali per la tassazione dei redditi delle imprese che operano in più paesi sono state elaborate dall'OECD e sono ormai largamente accettate a livello internazionale.⁴ Esse tendono al temperamento degli interessi fiscali degli Stati, realizzato attraverso l'applicazione generale del principio di residenza, per cui i profitti sono tassati nel paese in cui l'impresa che li ha conseguiti ha la sede legale, indipendentemente dal luogo in cui siano stati realizzati, con il limite che, nel caso di imprese che svolgano attività economiche in uno o più paesi diversi da quello di residenza – tipicamente le imprese multinazionali, ma, ovviamente, non solo – e si tratti di attività di una certa consistenza economica, per lo svolgimento delle quali la “casa madre” si serva di filiali, imprese controllate o simili (qualificabili come “stabili organizzazioni”), la tassazione avviene in capo a queste ultime organizzazioni, e pertanto i profitti prodotti in tali altri paesi in questi vengono tassati – con applicazione perciò del principio della fonte.⁵

Questo sistema induce le imprese multinazionali – le cui attività economiche richiedono l'impiego, nei paesi esteri, di stabili organizzazioni –, nell'intento di minimizzare il carico fiscale complessivo, a concentrare i profitti nei paesi a più bassa tassazione, attraverso il ricorso ad una molteplicità di pratiche di *profit shifting*, quali la fissazione di “prezzi di trasferimento” – i prezzi a cui i beni intermedi (inclusi quelli intangibili, di particolare rilievo per i settori digitali) sono scambiati fra consociate poste nei diversi paesi – tali da far figurare minori profitti nei paesi ad alta tassazione.

La conseguenza è l'erosione della base imponibile delle imposte sui redditi in questi ultimi paesi. Ciò può dare luogo ad una concorrenza fiscale

³ Su tali tematiche si veda Longobardi (2017).

⁴ Cfr. OECD (2017a). I modelli di convenzione fra Stati diretti all'eliminazione della doppia imposizione dei redditi e dei capitali ed alla prevenzione di evasione ed elusione fiscale predisposti dall'OECD fin dal 1963 (e periodicamente aggiornati fino alla più recente edizione del 2017) sono infatti largamente utilizzati nei trattati bilaterali tra Stati.

⁵ Rimangono pertanto tassati nel paese in cui l'impresa ha la sede legale i profitti ottenuti nei paesi nei quali le attività sono di dimensioni tali da non richiedere una stabile organizzazione, ancorché in essi sia stato creato il valore aggiunto di cui quei profitti fanno parte.

“dannosa” fra paesi, consistente in progressive riduzioni delle aliquote d’imposta e concessioni di trattamenti privilegiati da parte di uno Stato a cui seguono analoghi comportamenti da parte di altri Stati in una potenziale rincorsa al ribasso (in termini di gettito tributario).

Per minimizzare lo spostamento dei profitti nei paesi a bassa tassazione, l’OECD ha elaborato *Guidelines* per la fissazione dei prezzi di trasferimento.⁶

Le disomogeneità nelle normative fiscali dei diversi paesi – quanto a trattamento di singole voci di entrata e di spesa dei bilanci delle imprese, oltre che ad aliquote d’imposta – hanno continuato tuttavia ad offrire ampie opportunità di elusione delle imposte sul reddito e di pianificazione fiscale internazionale da parte delle imprese multinazionali, con conseguenti perdite di gettito per i paesi a più elevata tassazione.

Questi problemi si sono andati acuendo con la crescente digitalizzazione dell’economia, che permette ad un’impresa la vendita di beni e servizi in un paese prescindendo – in misura variabile – dalla presenza di strutture produttive e commerciali localizzate in quel dato paese e pertanto di svolgere attività anche di notevoli dimensioni economiche in paesi diversi da quello di residenza senza la necessità di costituirvi una “stabile organizzazione”.

Alla creazione di valore (e quindi anche di profitti) in questi ultimi paesi può pertanto non corrispondere alcuna “materia imponibile”. In mancanza di una stabile organizzazione, infatti, il fatturato realizzato in un paese può essere attribuito alle attività svolte nel paese in cui è stata fissata la sede legale o in cui si trovano le strutture informatiche che tali attività permettono di svolgere. E così anche i redditi che da esse derivano.

Nei settori in cui strutture fisiche di produzione e commercializzazione di beni o servizi sono comunque necessarie, la digitalizzazione può determinare una riduzione della base imponibile dell’imposta sul reddito – e quindi di gettito – nei paesi non di residenza delle imprese in relazione alla componente informatizzata delle attività.

Nei settori digitali, in cui tale componente è prevalente o, come nel caso delle piattaforme digitali, esclusiva, la base imponibile ed il gettito nei paesi dove si trovano i consumatori/utenti – i quali sono a loro volta fornitori di fatto dei dati che costituiscono il principale valore (e l’obiettivo economico) delle attività delle imprese⁷ – possono risultare di dimensioni molto ridotte

⁶ Cfr. OECD (2017b), la cui prima edizione è stata pubblicata nel 1995.

⁷ I dati relativi alle preferenze direttamente o indirettamente – e consapevolmente o inconsapevolmente – manifestate da un gruppo di utenti (ad esempio gli acquirenti di beni e servizi *online*) in un dato paese, potendo permettere ad un altro gruppo – quello degli inserzionisti – di proporre servizi personalizzati e di erogare pubblicità mirata, costituiscono

rispetto al valore prodotto o addirittura nulli, se raccolta, elaborazione, gestione e utilizzo di quei dati avvengono interamente – come possibile – presso la “casa madre”.

Riguardo a entrambi i settori il criterio della “stabile organizzazione” e l’applicazione di appropriati prezzi di trasferimento non garantiscono una ripartizione della materia imponibile fra i diversi paesi che rispecchi il contributo fornito in ciascuno di essi al valore finale dei beni e servizi prodotti.

La principale conseguenza sul piano tributario è evidentemente la tendenza da parte delle imprese multinazionali a localizzare la propria sede e quella delle infrastrutture tecnologiche necessarie allo svolgimento delle loro attività nei paesi nei quali relativamente meno elevate sono le imposte gravanti sulle società, così da far figurare in questi ultimi i relativi redditi. Tale problema è particolarmente acuto nel caso delle imprese che offrono esclusivamente servizi digitali – le citate piattaforme digitali.

I consumatori/utenti delle piattaforme digitali costituiscono un vero e proprio *input* (e frequentemente il principale) per la produzione del servizio remunerativo per l’impresa, ma lo Stato in cui essi risiedono non viene a godere – in termini di gettito dell’imposta sui profitti – del valore aggiunto in esso creato.

L’erosione della base imponibile e le perdite di gettito subite dai paesi non di residenza delle imprese digitali appaiono economicamente scorrette ed inefficienti se si considera che il valore da quelle imprese realizzato in un dato paese – a parità di investimenti tecnologici da esse compiuti (eventualmente solo nel paese di residenza) – è funzione non solo dei servizi generali (come il sistema giuridico, che assicura lo svolgimento delle attività digitali e la protezione dei dati e dei pagamenti elettronici⁸) e delle infrastrutture specifiche forniti dall’operatore pubblico, ma anche delle capacità ed intensità nell’uso degli strumenti digitali da parte degli utenti e della loro numerosità, le quali dipendono dai livelli di istruzione e di reddito della popolazione e pertanto anche dalle dimensioni dell’intervento pubblico in tali campi.

Le imprese che riescono ad eludere la tassazione (di almeno una parte) dei profitti realizzati negli Stati in cui operano ma in cui non hanno la sede legale agiscono pertanto da *free-rider* rispetto alle spese pubbliche da tali Stati compiute nei settori sopra indicati, rilevanti per la creazione di valore dei prodotti digitali.

per tale gruppo un valore – in quanto aumenta le probabilità di *matching* commerciale – e possono quindi ad esso essere ceduti a pagamento.

⁸ Cfr. Gastaldi e Zanardi (2019).

A questa squilibrata ripartizione internazionale dei profitti e del gettito delle relative imposte conseguono, inoltre, effetti distorsivi sulle decisioni di investimento e di localizzazione delle imprese, distorsioni nella concorrenza fra imprese e competizione fiscale fra paesi.

È evidente pertanto la necessità di rivedere le regole internazionali relative al diritto dei singoli Stati alla tassazione dei profitti (“dove tassare”) ed alla determinazione delle relative quote di “materia imponibile” (“cosa tassare”), che dipende da quanto valore si forma in ciascuna fase del processo produttivo e quindi in ciascun paese. Nel caso la stessa determinazione dell’entità dei profitti la cui formazione sia attribuibile ad un paese si dimostri operazione sostanzialmente irrealizzabile – cosa possibile, specie nel caso delle piattaforme digitali – si pone l’ulteriore questione dell’eventuale ricorso ad una base imponibile diversa dal reddito, che ne rappresenti una *proxy* oppure svolga una funzione integrativa o di totale alternativa (“come tassare”).

2. Basi imponibili di un’imposta sulle imprese digitali

Il sistema nazionale e internazionale di tassazione diretta è incentrato su imposte aventi come base imponibile il reddito. Così è per l’imposta personale sul reddito (l’IRPEF in Italia) e così è per l’imposta sulle società di capitali (l’IRES in Italia e le varie forme di *corporation tax* nei diversi paesi) – imposta strettamente legata alla prima in quanto svolge funzioni integrative rispetto ad essa riguardo agli utili societari non distribuiti.

I problemi di determinazione del reddito delle società multinazionali si sono, come si è visto, fortemente accresciuti a seguito della digitalizzazione dell’economia. Pur tuttavia il reddito continua ad essere la base imponibile dell’imposta sulle società e grandi sforzi sono stati e continuano a venir compiuti a livello internazionale – come si vedrà nei successivi paragrafi 4 e 7 – per adeguare gli strumenti di determinazione del reddito alla realtà economica digitale.

Imposte aventi diverse basi imponibili possono però essere ipotizzate ad integrazione o in sostituzione dell’imposta sul reddito societario.

Un primo gruppo di imposte è quello costituito dalle imposte specifiche, commisurate agli elementi quantitativi relativi ai fattori che sono all’origine della creazione di ricchezza nei settori digitali – quali il numero degli utenti di una piattaforma informatica o il numero dei contatti o quello delle transazioni o ancora il volume dei dati ottenuti. Tali elementi quantitativi potrebbero essere utilizzati come indicatori per la determinazione del reddito

conseguito in un dato paese o come base imponibile di imposte speciali integrative dell'imposta sul reddito.

Un secondo gruppo di imposte è costituito da quelle commisurate al valore delle transazioni compiute – tra utenti appartenenti al medesimo gruppo o a gruppi diversi e di una o più tipologie – o al fatturato complessivo dell'impresa realizzato in un paese.

D'altro canto, il fatturato delle attività digitali può permettere una determinazione indiretta del reddito. Sotto determinate condizioni i ricavi ottenuti da quelle attività possono essere considerati una *proxy* dei profitti conseguiti e costituire una appropriata base imponibile alternativa al reddito.

Un'imposta commisurata ai ricavi delle imprese che forniscono servizi digitali – come quella proposta dall'Unione Europea (su cui si veda il successivo par. 5) – è stata anzi considerata da Cui (2019a) e (2019b) una soluzione preferibile ad un'imposta sui profitti – date le sopra citate difficoltà di applicazione di quest'ultima. Infatti, nella (realistica) ipotesi che le piattaforme digitali a due parti forniscano i servizi digitali al gruppo di utenti pagante (ad esempio per gli spazi pubblicitari) a costi marginali pari o vicini allo zero, i ricavi ottenuti dalla vendita di tali servizi corrispondono sostanzialmente ai profitti, salvo che per la componente dei costi fissi relativi agli investimenti tecnologici in *hardware* e *software* (dei quali si potrebbe tenere conto attraverso una relativamente bassa aliquota d'imposta⁹). Tale tipo di tassazione permetterebbe quindi di garantire allo Stato di residenza dei consumatori/utenti il gettito relativo alla quota di valore aggiunto realizzata con il loro contributo.¹⁰

Totalmente alternativa all'imposizione sulle società di capitali commisurata al reddito d'impresa (il modello della *Corporation Income Tax*) è invece la *Destination-Based Cash Flow Tax* recentemente proposta da Auerbach *et al.* (2017).¹¹ Questa imposta viene ritenuta particolarmente adatta come strumento di tassazione delle imprese che forniscono servizi digitali in quanto, essendo basata sulla localizzazione dei consumatori e non sulla residenza dell'impresa o sulla sede delle infrastrutture produttive, risolverebbe alla radice i problemi di attribuzione geografica del reddito e gli altri problemi posti dalla digitalizzazione dell'economia.

Tuttavia, un'imposta avente come base imponibile il *cash-flow* non potrebbe essere applicata solo alle imprese digitali o anche a tutte le società di capitali, in quanto si porrebbero problemi di compatibilità di tale base imponibile con l'attuale sistema generale (mondiale) di imposizione basato sul reddito – anche a livello di imposta personale, come si è prima detto – a

⁹ Come infatti è nella proposta dell'Unione Europea (cfr. il successivo par. 5).

¹⁰ Sul tema si veda anche Koethenbueger (2020).

¹¹ Sui cui si vedano anche Devereux e Vella (2017) e Carpentieri *et al.* (2019).

causa del diverso trattamento che le due basi imponibili comportano riguardo ad alcune rilevanti voci dei bilanci delle imprese, *in primis* le spese di investimento. Il passaggio alla base imponibile *cash-flow* non potrebbe quindi che riguardare le imposte dirette sia a livello societario che personale e dovrebbe, ovviamente, essere compiuto da tutti i paesi – a pena della creazione di discriminazioni e distorsioni¹² – con la conseguenza, inoltre, di rendere necessaria la modificazione dell'intero sistema di accordi internazionali anti-elusivi e contro la doppia tassazione – a cui si è in precedenza accennato –, che sull'imposizione dei redditi è fondato.

3. L'Action Plan dell'OECD (2013-2019)

Nel 2013 l'OECD, su richiesta e con la collaborazione del gruppo di paesi facenti parte del G20, ha pubblicato un *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (ormai noto con l'acronimo *BEPS*) contenente le basi per una strategia generale di contrasto ai fenomeni di elusione fiscale internazionale che si traducono nell'erosione della base imponibile delle imposte sul reddito in alcuni paesi dovuta al trasferimento dei profitti in paesi a bassa o nulla tassazione.

Il Piano si articola in quindici linee d'azione, ciascuna corrispondente ad un aspetto dei rapporti fiscali internazionali che presenta criticità e rispetto al quale si intendono individuare adeguati correttivi nelle norme e nelle pratiche nazionali e internazionali – da concordare a livello internazionale – al fine di contrastare efficacemente l'elusione fiscale.

L'erosione della base imponibile rappresenta infatti il risultato di due concause, che appaiono come due facce della stessa medaglia: da un lato le disomogeneità nelle normative civilistiche e fiscali che si riscontrano fra i diversi paesi – anche dovute ad agevolazioni, incentivi, trattamenti preferenziali e regimi di favore introdotti dai singoli paesi al fine di attrarre localizzazione di imprese, investimenti e impieghi del risparmio – che favoriscono il cosiddetto “arbitraggio fiscale”, e, dall'altro, lo sfruttamento di tali opportunità da parte delle imprese multinazionali attraverso pratiche di pianificazione fiscale aggressiva,¹³ il tutto in un contesto di scarsi scambi di informazioni e collaborazione fra paesi.

¹² Cfr. Carpentieri et al. (2019).

¹³ Con tale espressione si intendono le operazioni poste in essere esclusivamente con l'intento di sfruttare i vantaggi derivanti dalle differenze tra i sistemi tributari dei singoli paesi, così da minimizzare il carico fiscale complessivo. Nella definizione della Commissione Europea (2012) “la pianificazione fiscale aggressiva consiste nell'approfittare

All'interno di questo Piano l'*Action 1* ha per titolo *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, da cui emerge il rilievo attribuito alla questione delle conseguenze fiscali della digitalizzazione, anche se, comunque, essa risulta uno dei quindici temi da considerare.¹⁴ Inoltre, viene riconosciuto che la fornitura di servizi digitali offre grandi opportunità di erosione della base imponibile e di *profit shifting* ma essa non sembra essere considerata un fenomeno che dia luogo a speciali problematiche rispetto a quelle poste dalla generale diffusione degli strumenti digitali nel sistema economico.

L'ottica che appare essere alla base di questo documento dell'OECD è che la digitalizzazione sia un processo generalizzato che coinvolge tutti i settori, e che pertanto richieda interventi generali validi per l'intero sistema economico, e, d'altro canto, che l'erosione della base imponibile delle imposte sul reddito dovuta alla digitalizzazione dell'economia rientri nella più generale elusione fiscale realizzata dalle grandi imprese multinazionali.

A tale *Action Plan* ha fatto seguito un Rapporto sull'*Action 1* (OECD, 2015) che individua i principali aspetti di ordine economico-tributario legati alla digitalizzazione dell'economia: 1) il "*nexus*", cioè il collegamento tra svolgimento di attività economica in un paese e diritto di quello Stato a riscuotere le imposte in ragione della ricchezza in esso prodotta, data la possibilità che un'impresa ha di mantenere rapporti in maniera continuativa con i clienti/utenti in un paese senza bisogno di stabilire in esso una presenza fisica; 2) il ruolo dei "dati", nelle diverse fasi di raccolta, elaborazione ed impiego economico attraverso l'offerta dei corrispondenti prodotti e servizi digitali; 3) la qualificazione dei pagamenti ricevuti a fronte dell'erogazione di servizi con strumenti digitali: come debbano essere considerati tali pagamenti ai fini fiscali e che cosa generi reddito.

Tali aspetti sono tra loro strettamente legati. L'individuazione e la qualificazione del reddito consentono infatti la sua localizzazione, e pertanto la determinazione della giurisdizione tributaria competente. La centralità della raccolta di dati pone il problema di stabilire come si determini il loro valore e come la creazione di tale valore si distribuisca lungo le diverse fasi del "processo produttivo" (e nei diversi paesi in cui,

degli aspetti tecnici di un regime fiscale o delle differenze fra due o più regimi fiscali allo scopo di ridurre il debito d'imposta".

¹⁴ Le altre "azioni" che fanno parte del Progetto *BEPS* hanno una portata più ampia e generale, essendo principalmente dirette ad assicurare maggiore coerenza nelle normative tributarie nazionali in materia di attività transnazionali, a rivedere le norme tributarie internazionali (così da garantire che i prezzi di trasferimento corrispondano all'effettivo valore dei beni e servizi scambiati e da impedire il cosiddetto "abuso dei trattati") e ad accrescere la trasparenza e la cooperazione fiscale internazionale (in particolare attraverso lo scambio di informazioni).

eventualmente, tali fasi si svolgono) e i suoi effetti sul *nexus*: fornitura da parte dei clienti/utenti (e quindi nel loro paese di residenza), raccolta, elaborazione, vendita.

Nel Rapporto viene in particolare ipotizzato un nuovo criterio di collegamento tra svolgimento di un'attività economica e giurisdizione tributaria – rispetto alla nozione di stabile organizzazione – basato sulla cosiddetta “presenza economica significativa” nel territorio, rivelata da indicatori quali il fatturato e il numero di clienti facenti capo a ciascuno dei paesi in cui l'attività venga eventualmente svolta.

Il tema è stato poi ripreso in una *Policy Note* nel gennaio 2019 (OECD, 2019b), nella quale vengono presentate le possibili alternative e si propone che le future soluzioni si basino su due “pilastri”.

Il “pilastro 1” è rappresentato da un riesame delle regole che determinano l'allocazione dei profitti nei diversi paesi e il “nesso” tra presenza economica di un'impresa in un paese anche in assenza di presenza fisica e il diritto da parte di questo a tassare i redditi, sulla base del contributo degli utenti, degli scambi di mercato aventi per oggetto beni intangibili e della presenza economica significativa.

Il “pilastro 2” è costituito dalla definizione di regole per garantire un ammontare minimo di imposte che le imprese multinazionali siano tenute a versare nei paesi in cui operano, ponendo limiti alla possibilità di *profit shifting* verso paesi a bassa o nulla tassazione. In questo documento vengono pertanto individuate le questioni cardine e fissati i due sopradetti principi generali ma non vengono proposte soluzioni specifiche.

Nelle riunioni dell'8-9 e del 28-29 giugno 2019 i paesi del G20 si impegnano a “raggiungere entro il 2020 una soluzione concordata” alle “sfide al sistema fiscale che derivano dalla digitalizzazione dell'economia” secondo le linee del “pacchetto” predisposto congiuntamente da OECD e G20, e a sottoscrivere il relativo *Programma di lavoro*, che prevede l'elaborazione di soluzioni tecniche per la fine del 2019 e un accordo su una soluzione complessiva, unitaria e a lungo termine entro il 2020.¹⁵

A metà del 2019 la situazione è pertanto ancora di attesa, nella consapevolezza della necessità di perseguire soluzioni concordate a livello internazionale multilaterale, e con una proposta quadro dell'OECD, la cui approvazione da parte del G20 rappresenta un apprezzabile risultato, ma che lascia amplissimi margini di scelta sulle possibili alternative.

Sono infatti questioni aperte: 1) le regole per determinare l'ammontare dei profitti soggetti ad imposizione e l'allocazione di tali profitti fra i diversi

¹⁵ Cfr. G20 (2019).

paesi; 2) le regole riguardanti il “nesso” fra una presenza economica svincolata dalla presenza fisica in un paese e diritti di tassazione; 3) gli strumenti necessari ad assicurare una piena ed efficiente applicazione delle suddette regole.

Tali questioni appaiono di tutto rilievo e di elevata valenza politica, non riconducibili a mere soluzioni tecniche.

Dati i tempi assai stretti che il G20 si è posto – i successivi sei mesi per gli accordi di massima e un altro anno per la definizione dei dettagli e di un impianto coerente – non è affatto immotivata la dichiarazione del segretario dell’OECD dell’enorme lavoro da intraprendere e della necessità di un forte sostegno politico.¹⁶

Sostegno politico che è l’aspetto più rilevante, ma più difficile da ottenere, considerati gli interessi divergenti, ad esempio, di Stati Uniti – sede delle più grandi multinazionali del *web* e quindi interessati a privilegiare, nella creazione del valore, il contributo dell’analisi dei dati realizzata presso le società-madri – e paesi europei – portatori (con alcune eccezioni) dell’interesse opposto che venga riconosciuto il valore delle esternalità di rete dovute al contributo economico dei dati e della partecipazione degli utenti.

La rilevanza delle questioni aperte, le forti divergenze di interessi e i tempi particolarmente ridotti (se si considera che sono stati necessari non meno di sei anni per raggiungere il consenso internazionale sul Programma di lavoro dell’OECD) lasciavano seri dubbi sulla possibilità che un accordo globale potesse venir raggiunto entro il 2020.¹⁷ Era tuttavia auspicabile il raggiungimento di tale accordo – magari posponendone la scadenza – perché iniziative non concordate internazionalmente di singoli Stati o anche di ampie aree (come l’Unione Europea) – eventualmente prese nelle more del raggiungimento del consenso in sede OECD-G20 – avrebbero comportato discriminazioni, distorsioni e rischi di concorrenza fiscale dannosa.

Dello sviluppo nel corso del 2020 dell’ambizioso Piano dell’OECD si dirà nel successivo paragrafo 7.

A conclusione di quanto esposto finora, ci sembra che possano essere considerati come principali punti di forza dell’impostazione dell’OECD:

1) il perseguimento di una soluzione che continua a fondarsi su un’imposta sulle società avente come base imponibile il reddito d’impresa, non rinunciando a ricercare gli strumenti per una sua appropriata quantificazione malgrado le difficoltà teoriche ed operative che potrebbero

¹⁶ Cfr. OECD Secretary-General (2019).

¹⁷ Cfr. Bises (2019).

spingere verso il ricorso a basi imponibili alternative per la tassazione delle imprese digitali (e, eventualmente, anche per le altre);¹⁸

2) il coinvolgimento, da un lato, dell'intera platea di paesi del mondo, e, dall'altro, di ampi strati di studiosi, tecnici e operatori – attraverso riunioni di studio aperte e sollecitazione e raccolta di opinioni e pareri – al fine di pervenire a soluzioni su cui poter raccogliere il più ampio consenso internazionale e di minimizzare il rischio di errori tecnici, di formulazione e di applicazione che possano minare la credibilità delle soluzioni proposte.

A questi punti fa riscontro un'apparente sottovalutazione delle specificità tecnologiche e produttive del settore dei servizi digitali – quali quelle messe in luce nella seconda parte del precedente paragrafo 2.

4. Le direttive proposte dall'Unione Europea (2016-2019)

La visione sottostante le azioni dell'Unione Europea sembra tenere conto del diverso grado di digitalizzazione dei settori dell'economia, distinguendo il problema generale di *profit shifting* dovuto alle attività digitalizzate di imprese “tradizionali”, dai problemi specifici posti dalle imprese che forniscono servizi digitali, quali, in particolare, quello del valore da attribuire, rispettivamente, alla generazione dei dati e alla loro elaborazione.

La Commissione Europea ha agito in entrambe le direzioni, offrendo soluzioni operative.

In relazione agli aspetti che riguardano potenzialmente tutte le imprese sono state proposte, prima nel 2011 e poi nel 2016, due direttive che stabiliscono regole per definire una *Common Corporate Tax Base (CCTB)* ed una base imponibile consolidata (*CCCTB*) per un bilancio unico mondiale delle società multinazionali.¹⁹ Entrambe le direttive sono tuttora lontane dall'essere approvate.

Nel marzo 2018 sono state invece proposte due direttive che affrontano i problemi specificamente posti dalle imprese digitali.

Alla base di quest'ultima decisione della Commissione Europea ci sono diverse motivazioni.

Innanzitutto, il raggiungimento di soluzioni internazionalmente condivise – pur ritenuto l'approccio ideale – appariva, all'inizio del 2018, estremamente lungo nei tempi e assai incerto nei risultati, dato che all'ambizioso impianto dell'*Action Plan* dell'OECD facevano riscontro i limitati progressi compiuti fino a quel momento – nessun rilevante passo in

¹⁸ Come evidenziato nel par. 3 precedente.

¹⁹ Cfr. Commissione Europea (2016a) e (2016b).

avanti era stato registrato dopo il Rapporto del 2015 che aveva sostanzialmente solo individuato le questioni generali da affrontare – e la consapevolezza di un non improbabile esito negativo dei tentativi di risolvere i numerosi problemi tecnici e politici dati i forti contrasti di interessi fra i paesi.

In secondo luogo, avendo alcuni paesi membri dell'UE manifestato l'intenzione di introdurre autonomamente una *web tax*, la Commissione ha ritenuto necessario ed urgente far fronte all'eventuale introduzione unilaterale di imposte digitali da parte di singoli paesi mediante l'elaborazione di uno schema di imposizione a cui i singoli paesi potessero uniformarsi, così da impedire il crearsi di ulteriori fattori di disomogeneità e quindi di distorsioni.²⁰

A tale decisione non sono state, infine, presumibilmente, estranee le modifiche al sistema di imposizione sulle società approvate negli USA a fine 2017, con, in particolare, l'introduzione di norme anti-elusive (*Base Erosion and Anti-Abuse Tax – BEAT*) e di un'imposta minima sulle imprese multinazionali con elevati investimenti digitali (*Global Intangible Low Tax Income – GILTI*) – diretta a ridurre i fenomeni di *profit shifting*.

Delle due direttive proposte, la n. 147²¹ stabilisce norme dirette ad ampliare il concetto di stabile organizzazione allo scopo di includere una “presenza digitale significativa” – una delle soluzioni avanzate dall'OECD nel Rapporto del 2015 – attraverso la quale sia esercitata un'attività consistente interamente o in parte nella fornitura di “servizi digitali”, si definiscono tali concetti e si fissano le condizioni dimensionali nello Stato (in termini di ricavi e di numero di utenti e di contratti commerciali) ai fini della tassazione dei relativi redditi con l'imposta sulle società di quello Stato.

La seconda direttiva proposta, la n. 148,²² istituisce, in via provvisoria ed “in attesa di trovare una soluzione globale”, un “sistema comune d'imposta sui servizi digitali” applicabile, con l'aliquota del 3%, ai ricavi derivanti dalla fornitura di alcuni servizi – dei quali vengono definite le caratteristiche – da parte di imprese di grandi dimensioni – i cui ricavi superino i 750 milioni a livello mondiale e i 50 milioni nell'UE – e subordinatamente ad alcune condizioni relative alla localizzazione degli utenti in uno Stato membro dell'UE.

Nel Consiglio Ecofin del marzo 2019 le due proposte di direttiva hanno incontrato l'opposizione di alcuni paesi. La Commissione, preso atto del disaccordo sulle proposte e riconosciuta la necessità di un accordo

²⁰ Sugli effetti dell'introduzione unilaterale di un'imposta sui servizi digitali da parte di uno Stato si veda Gastaldi e Zanardi (2019).

²¹ Cfr. Commissione Europea (2018a).

²² Cfr. Commissione Europea (2018b).

internazionale più ampio, ha dichiarato di rinunciare a proseguire nell'iniziativa autonoma di proposta di soluzioni e di rinviare al progetto OECD-G20, al quale aveva comunque dato il suo apporto e nel quale dichiarava di riporre fiducia.

Come si è accennato nel par. 3, l'imposta sui servizi digitali proposta dalla Commissione dell'UE, avente come base imponibile i ricavi derivanti dalla fornitura di tali servizi, rappresenta, secondo alcuni autori, una soluzione più efficiente rispetto alla tassazione del reddito d'impresa.

5. L'introduzione di un'imposta sui servizi digitali in Italia

Diversi Stati, dentro e fuori l'UE, hanno progettato di introdurre una *web tax*, inclusa l'Italia.

Con la legge di bilancio per il 2018 era stata introdotta, con decorrenza dal 2019, un'imposta sulle transazioni digitali, che non è però entrata in vigore in quanto abrogata dalla successiva legge di bilancio.

La legge di bilancio per il 2019 ha istituito un'imposta sui servizi digitali lungo le linee della proposta europea. Se la citata direttiva europea n. 148 del 2018 fosse stata approvata il nostro paese si sarebbe trovato pronto ad applicarla. Il decreto ministeriale di attuazione non è stato però emanato – ragionevolmente, visto l'esito di quella proposta e l'inopportunità di iniziative unilaterali – e pertanto tale imposta non viene al momento applicata – in attesa dei risultati in sede OECD-G20.

6. La svolta dell'OECD: l'approvazione dello *Unified Approach* e il *Blueprint* (2020)

La scadenza di fine 2020 per il raggiungimento di un accordo internazionale complessivo in sede OECD-G20 sui numerosi e importanti temi lasciati aperti dalla *Policy Note* del 2019 (cfr. il precedente par. 4) non verrà – come prevedibile²³ – rispettata. L'approfondimento delle tematiche è tuttavia proseguito da parte dell'OECD nel corso del 2020 – anche sotto la spinta delle modifiche dei sistemi economici in direzione di una maggiore digitalizzazione e dell'ulteriore sviluppo dei servizi digitali in conseguenza delle restrizioni dirette a contrastare la pandemia da Covid-19 – dando luogo a risultati di notevole rilievo.

²³ Cfr. Bises (2019).

A gennaio 2020 viene, infatti, approvato dal gruppo di lavoro dell'OECD-G20 (l'*Inclusive Framework on BEPS*) un documento (OECD, 2020b) che definisce uno *Unified Approach* al “pilastro 1” della *Policy Note* del 2019, basato su una proposta unificata presentata dal Segretariato dell'OECD a ottobre 2019 (OECD, 2019c). Punti chiave di tale proposta sono:

1) l'intenzione dichiarata di considerare specificamente le attività economiche caratterizzate da elevata digitalizzazione (anche se non solo quelle) – che rappresenta una rilevante novità ed un importante spostamento di ottica nell'approccio seguito dall'OECD;

2) la previsione di una nuova regola di allocazione dei profitti conseguiti dalle imprese che operano in più paesi diretta ad ampliare la “materia imponibile” nelle “giurisdizioni di mercato”²⁴ (che per i settori digitali sono quelle in cui sono localizzati gli utenti), che comporta la suddivisione dei profitti in tre quote: un “importo A” da determinarsi – tramite una formula da definire – sulla base non della presenza fisica di un'impresa in tali giurisdizioni ma del fatturato in esse realizzato; un “importo B” e un “importo C” determinati applicando le regole esistenti di allocazione degli utili (tra le quali la presenza fisica);

3) il ricorso, ai fini della suddetta allocazione, alle risultanze a livello di gruppo multinazionale o di “linea” di attività economica.

Il successivo, fondamentale – ancorché non definitivo –, passo avanti è stato compiuto il 14 ottobre 2020 con l'approvazione da parte del G20 di un *Blueprint* (OECD, 2020c) contenente un Rapporto preparato dal gruppo di lavoro sul *BEPS* nel quale viene presentato un insieme articolato di proposte operative per dare attuazione ai due “pilastri” definiti nella *Policy Note* del 2019 lungo le linee definite nel sopracitato *Unified Approach*.

L'analisi e le proposte contenute nel *Blueprint* riguardano principalmente il “pilastro 1”, relativo al “nesso” e all'allocazione dei profitti tra le diverse giurisdizioni fiscali.

Principali risultati raggiunti riguardo al “nesso” sono:

1) la porzione degli utili di imprese o gruppi multinazionali costituente l'“importo A” viene tassata nelle giurisdizioni di mercato subordinatamente a due gruppi di condizioni:

a) svolgimento di determinate attività digitali, raccolte nei due gruppi dei Servizi digitali automatizzati (*Automated Digital Services*) e delle Attività economiche direttamente offerte ai consumatori (*Consumer Facing*

²⁴ Vengono definite come “giurisdizioni di mercato” quelle in cui un gruppo multinazionale vende i propri prodotti o servizi o, nel caso di imprese altamente digitalizzate, fornisce servizi agli utenti o sollecita e raccoglie dati o contributi di contenuti da questi ultimi. (OECD, 2020b e 2020c)

Businesses), il primo dei quali viene identificato da una definizione e da due elenchi, uno positivo che include i servizi le cui caratteristiche digitali corrispondono a quelle della definizione, comportando l'automatica applicazione delle regole relative all'"importo A", ed uno negativo che comprende le attività le cui caratteristiche non rientrano in quelle previste dalla definizione e pertanto escluse – altrettanto automaticamente – dall'applicazione di tali regole, così che la soggezione di una data attività a quelle regole è subordinata al passaggio del doppio test (mentre in caso di attività assenti da entrambi gli elenchi è prevista una procedura di accertamento diretto della rispondenza alla definizione delle loro caratteristiche);

b) superamento di due soglie – in termini di fatturato – l'una globale e l'altra relativa ai ricavi di fonte estera, per la prima delle quali viene proposto il livello di 750 milioni di euro – equivalente a quello fissato nel progetto di direttiva dell'UE (cfr. Commissione Europea, 2018b);

2) fatturato e utili (ai fini del calcolo dell'"importo A") sono determinati sulla base del bilancio consolidato di gruppo.

La identificazione dei due gruppi di attività digitali rivela come nel *Blueprint* – come già nello *Unified Approach* – venga indirettamente riconosciuta la specificità delle attività che vengono raccolte tra i Servizi digitali automatizzati – con ciò recependo i fondamenti dell'approccio seguito dall'Unione Europea.

La previsione di soglie di tassazione è diretta a ridurre al minimo i costi di adempimento per i contribuenti ed a rendere le nuove norme gestibili per le amministrazioni fiscali. Con le medesime finalità è prevista la possibilità di applicare gradualmente le soglie, partendo da soglie più elevate che potrebbero essere via via ridotte nell'arco di alcuni anni, con l'effetto di applicare le nuove regole inizialmente ad un numero ristretto di grandi operatori, e solo successivamente ad imprese di dimensioni via via meno grandi.

Rimangono tuttora aperte alcune importanti questioni, che possono essere risolte solo attraverso decisioni politiche, le più importanti delle quali riguardano, da un lato, l'ampliamento o la riduzione dell'elenco proposto delle attività digitali a cui applicare le regole relative all'"Importo A", e il "*quantum*" di tale "Importo A". Il Rapporto contiene tuttavia un insieme di dati e considerazioni sull'impatto delle diverse soglie e delle percentuali di profitto da assegnare ai diversi paesi coinvolti tale da facilitare la decisione politica riguardo a quei parametri.

L'impegno del Gruppo di lavoro dell'OECD – fatto proprio dal G20 nel proprio comunicato (cfr. G20, 2020) – è quello di affrontare le questioni rimanenti in modo da concludere il processo di elaborazione e di

raggiungimento dell'accordo complessivo entro la metà del 2021 – in poco più di sei mesi, quindi – anche al fine di evitare che alcuni paesi possano introdurre misure fiscali unilaterali non coordinate.

Il grande lavoro di affinamento, svolto sia sulle questioni su cui è stata raggiunta una convergenza sia su quelle ancora aperte, riportato nel *Blueprint* rappresenta un elemento di fiducia nella possibilità che l'accordo globale venga effettivamente raggiunto nei tempi previsti.

7. Conclusioni

La digitalizzazione dell'economia, pur se in misura diversa da settore a settore e da paese a paese, coinvolge l'intero sistema economico mondiale e sempre più numerosi e pervasivi sono i servizi offerti dalle piattaforme digitali. Le caratteristiche di questi fenomeni – ed in particolare la fornitura di servizi a distanza, la partecipazione degli utenti al processo produttivo e la rilevanza dei dati da essi forniti che rappresentano gli *input* per ulteriori servizi – hanno determinato l'acuirsi dei fenomeni di elusione fiscale e di perdita di gettito, con riferimento in particolare all'imposta sui profitti delle imprese multinazionali, nei paesi di localizzazione degli utenti, e specialmente in relazione ai servizi forniti dalle piattaforme digitali.

Le risposte a questi fenomeni qui considerate sono l'introduzione di imposte aventi diverse basi imponibili ad integrazione o in sostituzione dell'imposta sui redditi delle società di capitali, e le iniziative prese dall'OECD e dall'Unione Europea dirette a modificare le regole internazionali di attribuzione della “materia imponibile” ai diversi paesi in ragione della quota di valore aggiunto che in essi viene creata.

Il processo promosso dall'OECD e dal G20 diretto a raggiungere un accordo condiviso a livello internazionale su più equilibrate e più efficienti regole di tassazione dei profitti delle imprese digitali ha avuto un'accelerazione nel corso del 2020 – e con un sostanziale avvicinamento, nei contenuti, all'approccio seguito dall'Unione Europea – e sembra ormai vicino al compimento.

È auspicabile che le questioni ancora aperte siano affrontate e risolte nei tempi previsti.

Bibliografia

- Auerbach, A.J., Devereux, M.P., Keen, M., Vella, J. (2017). International Tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax, *National Tax Journal*, December, 70 (4), 783–802.
- Bises, B. (2019). Il punto sulla Web Tax, *Menabò di Etica ed Economia*, n. 108, 13 luglio.
- Carpentieri, L., Micossi, S., Parascandolo, P. (2019). Tassazione d'impresa ed economia digitale, *Economia Italiana*, n. 1.
- Commissione Europea (2012). Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva. Bruxelles.
- Commissione Europea (2016a). Proposta di Direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile comune per l'imposta sulle società. Bruxelles.
- Commissione Europea (2016b). Proposta di Direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. Bruxelles.
- Commissione Europea (2018a). Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa. Bruxelles.
- Commissione Europea (2018b). Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali. Bruxelles.
- Cui, W. (2019a). The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. *Tax Law Review*,
- Cui, W. (2019b). The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. *National Tax Journal*.
- Devereux, M.P., Vella, J. (2017). Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, in Gupta, S., Keen, M., Shah, A., Verdier, G. (Editors) *Digital Revolutions in Public Finance*. Washington, International Monetary Fund.
- G20 (2019). Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Fukuoka, Japan, June 9, Communiqué.
- G20 (2020). Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, October 14, Communiqué.
- Gastaldi, F., Zanardi, A. (2019). The Digital Services Tax: EU Harmonisation and Unilateral Measures. Roma, Banca d'Italia, Workshop on Public Finance.
- Koethenbuerger, M. (2020). Taxation of Digital Platforms, *EconPol Working Paper*, n. 41.
- Longobardi, E. (2017). *Economia tributaria*. Milano, McGraw-Hill Education.
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 - Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2017a). Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2017b). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2019a). Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for the Future, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2019b). Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019c). Public consultation document. Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019. OECD, Paris.

OECD (2020a). OECD Digital Economy Outlook. OECD Publishing, Paris.

OECD (2020b). Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD, Paris.

OECD (2020c). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD Secretary-General (2019). Remarks, 28 June.

Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla

di Paolo Di Caro* e Marco Manzo†

Sommario

Il lavoro discute l'importanza delle informazioni di dettaglio di tipo *big administrative data* per conoscere il fenomeno complesso dell'evasione fiscale e contribuire a disegnare strategie di contrasto più efficaci. Si discutono i risultati dei miglioramenti informativi ottenuti in ambito IRPEF, con l'utilizzo di microdati amministrativi per costruire un nuovo modello di stima *bottom-up* dell'evasione dei lavoratori autonomi ed esercenti d'impresa. Si discutono, inoltre, le conseguenze in termini di acquisizione delle informazioni riconducibili ai principali interventi di contrasto dell'evasione IVA adottati in Italia negli ultimi anni. La sezione conclusiva riassume il contenuto del contributo con un focus sulle implicazioni di *policy*.

Parole chiave: evasione fiscale, *tax gap*, IRPEF, IVA, microdati amministrativi.

Classificazione JEL: H20, H26, H27

Knowing tax evasion can contribute to reduce it

Abstract

This work studies the role of detailed big administrative data for providing a better knowledge of tax evasion. We discuss the results obtained with new data and methods used to calculate personal income tax evasion. The availability of novel administrative microdata allowed us to develop a new model of estimation of self-employed tax evasion with a bottom-up approach. We show that the recent strategies to contrast VAT evasion adopted in Italy made a valuable contribution in terms of acquisition of information. The final section concludes with a policy focus.

Keywords: tax evasion, tax gap, PIT, VAT, administrative microdata.

JEL classification: H20, H26, H27

* Università di Catania,; Dipartimento delle Finanze, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma. E-mail: paolo.dicaro@mef.gov.it

† Dipartimento delle Finanze, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma. E-mail: marco.manzo@mef.gov.it

Le opinioni espresse dagli autori non sono riconducibili alle istituzioni di appartenenza.

Introduzione

L'evasione fiscale ha effetti rilevanti sul sistema economico e la finanza pubblica di un Paese: riduce le risorse a disposizione dello Stato per l'erogazione dei servizi, crea distorsioni nel mercato, influenza negativamente la distribuzione del reddito e della ricchezza contribuendo a incrementare la disuguaglianza tra famiglie e individui. Inoltre, in presenza di un'elevata evasione fiscale, percepita e/o effettiva, la fiducia dei cittadini nei confronti dell'operatore pubblico e la *compliance* verso gli obblighi fiscali richiesti per finanziare la spesa pubblica vengono ridotti (Visco, 2017; 2018). Questi effetti sono particolarmente importanti in Paesi come l'Italia, dove l'evasione fiscale e contributiva rappresenta una quota rilevante della ricchezza nazionale se confrontata con altri Paesi.¹

Nel 2018, secondo l'ultimo aggiornamento ISTAT sull'economia non osservata nei conti nazionali, l'economia non osservata, che comprende economia sommersa ed economia illegale, era pari a 211 miliardi di euro, con un peso dell'11,9% sul Prodotto Interno Lordo (PIL) (ISTAT, 2020).² Nell'anno di imposta 2017, secondo l'ultimo aggiornamento della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva pubblicata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), il *tax gap*³ delle entrate fiscali e contributive in Italia è stato superiore a 108 miliardi di euro, pari a circa il 6% del PIL (MEF 2020a). Questi dati confermano il peso rilevante dell'evasione fiscale nell'economia del nostro Paese. Nel Programma Nazionale di Riforma allegato al Documento di Economia e Finanza 2020, una delle priorità del Governo è il contrasto all'evasione fiscale anche mediante maggiori investimenti in tecnologia e *big data*, con l'obiettivo di rendere il sistema fiscale più equo e orientato alla crescita (MEF, 2020b). Ridurre l'evasione fiscale al fine di creare un sistema di

¹ A livello internazionale non esistono studi comparativi sull'evasione fiscale in diversi Paesi, che tengono conto della maggior parte delle imposte, in quanto i risultati per le diverse nazioni sono difficilmente confrontabili date le differenze rilevanti sia nella definizione di evasione fiscale sia nel perimetro di imposte prese in considerazione (Prometeia, 2019). Un confronto annuale limitatamente al *tax gap* IVA (per la definizione di *tax gap* si veda la Sezione 1), è fornito dal Rapporto della Commissione Europea secondo il quale, nel 2018, il *tax gap* IVA in Italia era il più alto in termini assoluti tra gli Stati Membri (Commissione Europea, 2020a). Alcuni lavori di ricerca che misurano l'economia sommersa indicano per l'Italia una percentuale tra le più elevate dei Paesi OCSE (Schneider *et al.*, 2015).

² Secondo la definizione ISTAT (ISTAT, 2020), l'economia non osservata è composta dalla somma di: sommerso economico; economia illegale; sommerso statistico; economia informale.

³ Per la definizione di *tax gap* si veda la Sezione 1.

tassazione più equo e sostenibile è finalità centrale nel nuovo *EU Tax Package* della Commissione Europea (Commissione Europea, 2020b).

Misurare l'evasione fiscale è un compito non privo di problemi applicativi data la natura invisibile (o quasi) delle attività finalizzate a evadere reddito e la necessità di reperire informazioni dettagliate su individui e imprese (Slemrod e Weber, 2012). Di conseguenza, gli studi finalizzati ad analizzare le cause e gli effetti dell'evasione fiscale risentono inevitabilmente di limiti metodologici e applicativi di varia natura (Schneider e Buehn, 2018). Tuttavia, la crescente disponibilità di informazioni dettagliate su individui e imprese derivanti dai microdati di fonte amministrativa (es. dichiarazioni dei redditi, fatturazione elettronica) e il progresso delle tecniche di analisi quantitativa hanno favorito una migliore conoscenza del fenomeno dell'evasione fiscale (Alm, 2012). Conoscere le caratteristiche, le cause e le conseguenze dell'evasione fiscale è fondamentale al fine di progettare politiche di contrasto efficaci nel tempo (Slemrod, 2007). In questo contesto, la gestione e l'utilizzo di *big data*, un insieme rilevante di (milioni) dati dettagliati su singoli individui e imprese, rappresentano strumenti strategici per le Amministrazioni fiscali in tutto il mondo (Alm, 2015).

Il nostro contributo ha un triplice obiettivo. Primo, fornire una descrizione, anche sulla base della letteratura esistente, delle misure utilizzate per descrivere l'evasione fiscale al fine di distinguere in modo chiaro il perimetro della stessa rispetto ad altri concetti presenti nel dibattito pubblico (es. elusione, erosione, economia sommersa, etc.). Particolare attenzione è dedicata al concetto di *tax gap*, *proxy* utilizzata a livello internazionale per misurare l'evasione fiscale. Questo risulta utile per mappare le diverse possibili cause dell'evasione fiscale e le implicazioni in termini di strategia di contrasto. In aggiunta, è nostro obiettivo fornire una discussione dell'andamento del *tax gap* in Italia negli ultimi anni, utilizzando i dati contenuti nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva pubblicata dal MEF a partire dal 2016.

Secondo, questo lavoro ha come finalità quella di presentare e discutere i miglioramenti in termini di conoscenza dell'evasione fiscale in Italia ottenuti grazie ad alcuni recenti progetti di studio e analisi sviluppati dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze. In particolare, per quanto riguarda l'IRPEF, si riporta l'analisi empirica condotta per misurare l'evasione fiscale e l'evasione dei contributi sociali dei lavoratori autonomi ed esercenti d'impresa, mediante un approccio di tipo *bottom-up* innovativo per il caso italiano (Bazzoli *et al.*, 2020a,b). L'approccio in questione utilizza un set informativo dettagliato derivante dalla combinazione di dati *survey* con diversi microdati di fonte

amministrativa (dichiarazioni dei redditi, catasto, anagrafe dei rapporti finanziari). Si discutono, inoltre, le implicazioni di *policy* riconducibili ai risultati ottenuti con questa nuova metodologia e l'importanza della stessa per l'Amministrazione fiscale.

Terzo, si fornisce una discussione dettagliata dell'evasione fiscale in ambito IVA e del nuovo set informativo derivante dai dati ricevuti dall'Amministrazione finanziaria a seguito di interventi quali la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica. Si tratta di informazioni (*big data*) in grado di contribuire in modo rilevante al contrasto dell'evasione IVA, favorendo il miglioramento della conoscenza di un fenomeno complesso e in evoluzione.

Il resto del lavoro è organizzato come segue. Nella Sezione 1 sviluppiamo una discussione su evasione fiscale e *tax gap* (Sezione 1.1), descriviamo le recenti risultanze dell'evasione fiscale in Italia (Sezione 1.2), e forniamo una breve ricognizione della letteratura relativa ai fattori determinanti dell'evasione fiscale (Sezione 1.3). Nella Sezione 2, si discutono i risultati e le implicazioni del progetto di stima dell'evasione fiscale *bottom-up* IRPEF (Sezione 2.1); nella Sezione 2.2, il focus è sull'evasione IVA, sugli interventi normativi adottati negli ultimi anni, e sui recenti sviluppi in termini di acquisizione delle informazioni. La sezione conclusiva riassume i contenuti del lavoro e le implicazioni di *policy*.

1. Misurare e comprendere l'evasione fiscale

1.1 Il Tax Gap come proxy per misurare l'evasione fiscale

Nei conti nazionali, l'economia non osservata comprende le attività economiche che sfuggono all'osservazione statistica diretta (ISTAT, 2020).⁴ Nello specifico, le seguenti componenti costituiscono l'economia non osservata:

- sommerso economico: le attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Fanno parte del sommerso

⁴ Nella letteratura economica internazionale, l'economia sommersa (*shadow economy*) è definita come: 'all market-based production of legal goods and services that are deliberately concealed from public authorities for the following reasons: to avoid payment of income, value added or other taxes, and social security contributions; to avoid having to meet certain legal labour market standards; and, to avoid complying with certain administrative obligations' (Williams e Schneider, 2013).

economico la sotto-dichiarazione del valore aggiunto e il lavoro non regolare;

- economia illegale: le attività produttive aventi per oggetto beni e servizi illegali, o che, pur riguardando beni e servizi legali, sono svolte senza adeguata autorizzazione o titolo. Esempi di attività facenti parte l'economia illegale sono il traffico di stupefacenti, i servizi di prostituzione e il contrabbando di tabacco;

- sommerso statistico: le attività non osservate per motivi riferibili alle inefficienze informative che caratterizzano le basi di dati (errori campionari e non) o per errori di copertura negli archivi;

- economia informale: le attività produttive svolte in contesti poco o per nulla organizzati, basati su rapporti di lavoro non regolati da contratti formali, ma nell'ambito di relazioni personali o familiari.⁵

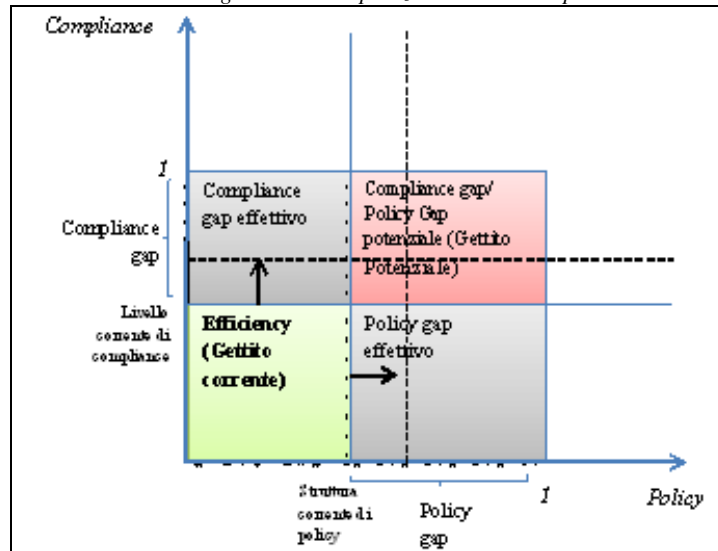
Il sommerso economico, che rappresenta più dell'80% del totale dell'economia non osservata, risulta utile per calcolare quella che comunemente viene definita evasione fiscale e contributiva.

Più precisamente, l'evasione tributaria e contributiva rappresenta una quantificazione delle entrate sottratte al bilancio pubblico (MEF, 2020a). In termini operativi, si effettua una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento (senza evasione fiscale) degli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente. Il *tax gap* si definisce come il divario tra il gettito teorico e il gettito effettivo delle entrate tributarie, e a livello internazionale è comunemente usato come *proxy* per misurare l'evasione fiscale (HMRC, 2020). È utile osservare che il *tax gap*, nella definizione più ampia, si compone di due elementi: *policy gap*, perdita di gettito dovuta alle varie misure di *policy* che prevedono agevolazioni fiscali (ad esempio, *tax expenditures*); *compliance gap*, differenza tra gettito effettivo e potenziale dovuto a inadempimento spontaneo. Il *policy gap* rappresenta una misura dell'erosione fiscale, mentre il *compliance gap* è un'approssimazione dell'evasione fiscale.⁶

⁵ Per un approfondimento, si rimanda a ISTAT (2020).

⁶ Nel dettaglio, l'evasione si genera dalla sottrazione illegale dall'accertamento e dal pagamento dei tributi da parte del contribuente attraverso l'occultamento, totale o parziale, dei redditi e del patrimonio, voluto intenzionalmente e la conseguente violazione delle norme fiscali. L'elusione consiste nell'aggiramento dell'obbligo fiscale, senza violarlo, per mezzo di comportamenti o altri mezzi giuridici tesi ad ottenere un illegittimo risparmio di imposta. La frode è una forma più grave di evasione, poiché consiste nell'occultamento doloso di base imponibile, e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti finalizzati a sviare l'attività di controllo. Per approfondimenti si rimanda a MEF (2020a).

Figura 1 – Scomposizione del Tax Gap totale



Fonte: MEF (2020a)

La Figura 1 illustra la scomposizione del *tax gap* distinguendo tra il recupero di gettito derivante dalla riduzione del *policy gap* (i.e. erosione fiscale) e quello derivante dalla riduzione del *compliance gap* (i.e. evasione fiscale). Ponendo pari a 1 il livello massimo di *compliance* (senza evasione) e di *policy* (senza spese fiscali), si può osservare che un incremento della *compliance* e una riduzione delle spese fiscali (indicato dalle frecce in figura) determinano non solo il recupero dei correnti livelli di *policy gap* e *compliance gap* (dato dall'area grigia), ma anche dell'efficienza, attraverso il progressivo recupero dell'intero gettito potenziale (l'area rossa), con un aumento della pressione fiscale. Dato il recupero di efficienza, a invarianza di gettito, è necessario destinare alla riduzione della pressione fiscale le maggiori risorse ottenute.

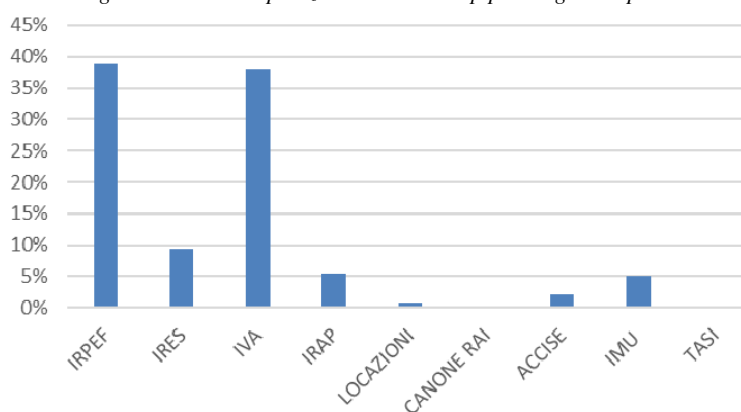
La misurazione del *compliance gap* è effettuata mediante due approcci metodologici: *top-down* e *bottom-up*. Il metodo *top-down* si fonda sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico, di solito i flussi di Contabilità nazionale, che incorporano una stima dell'Economia Non Osservata. In Italia, l'approccio *top-down* è utilizzato per quantificare il *tax gap* delle imposte dirette (IRES, IRPEF) e indirette (IVA, accise, ecc.), grazie alle informazioni fornite dal calcolo dell'IRAP (Pisani, 2014). Il metodo *bottom-up* utilizza microdati di fonte amministrativa (es. dichiarazioni dei redditi, controlli fiscali) e *survey* al fine di costruire modelli economici di stima dell'evasione fiscale. E'

particolarmente diffuso in Paesi come gli Stati Uniti, il Regno Unito e la Danimarca dove sono presenti programmi di accertamento fiscale di tipo *random audit*. Di recente, come si discute nella Sezione 2.1, l'approccio *bottom-up* è stato utilizzato per fornire informazioni di dettaglio sulla stima dell'evasione fiscale IRPEF e contributiva dei lavoratori autonomi ed esercenti d'impresa (Bazzoli *et al.*, 2020a).

1.2 Il Tax Gap in Italia

A partire dal 2016, la Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, pubblicata contestualmente alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza, fornisce una sintesi dettagliata del *tax gap* in Italia.⁷ I dati contenuti nella Relazione pubblicata nel 2020 consentono di fotografare il *tax gap* per una quota di imposte superiore al 93% del totale delle imposte nel bilancio pubblico. Le informazioni di sintesi presenti nella Relazione consentono di monitorare nel corso degli anni l'andamento del *tax gap* in valore assoluto e la dinamica della propensione al *gap*, quest'ultima intesa come indicatore della propensione all'inadempimento da parte dei contribuenti. La propensione al *gap* è calcolata come il rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico: una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance*, e viceversa.

Figura 2 – La scomposizione del Tax Gap per singola imposta



Fonte: elaborazioni su dati MEF (2020a)

⁷ Per maggiori approfondimenti, si veda il sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze: https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html.

La Figura 2 riporta la composizione percentuale del *tax gap* in Italia per singola imposta con riferimento all'anno 2017, ultimo anno per cui sono a disposizione i dati per tutte le imposte e i contributi. Il totale del *tax gap* per le entrate tributarie e contributive era superiore a 108 miliardi di euro, di cui circa l'80% dovuto al *tax gap* IRPEF (lavoro autonomo, lavoro dipendente irregolare e addizionali locali) e IVA, riflettendo l'importanza di queste due imposte per il bilancio pubblico. Considerando le imposte per le quali i dati sono aggiornati fino al 2018, si rileva una riduzione del *tax gap* rispetto all'anno precedente (2017) pari a circa 5 miliardi di euro. Questo risultato è riconducibile in larga misura all'adozione di importanti misure di contrasto all'evasione fiscale e di miglioramento della *tax compliance* introdotte negli anni più recenti. Se si considera il *tax gap* IVA, infatti, tra il 2017 e il 2018, si osserva la riduzione maggiore passando da 36,8 miliardi di euro nel 2017 a 33,3 miliardi di euro nel 2018. Nella Sezione 2.2, si discutono nel dettaglio gli interventi normativi adottati di recente. Anche il *tax gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa si riduce per un importo pari a 656 milioni di euro.

Tavola 1 – Tax Gap e propensione al gap IRPEF e IVA, 2013-2018.

IMPOSTA	Misura	2013	2014	2015	2016	2017	2018
IRPEF Dip. Irregolari	<i>Tax Gap</i>	3,975	3,964	4,204	4,103	4,338	N,D,
	<i>Prop. al gap</i>	3,0%	3,0%	2,9%	2,8%	2,9%	N,D,
IRPEF Aut. e impresa	<i>Tax Gap</i>	30,175	31,594	32,182	33,949	32,303	31,647
	<i>Prop. al gap</i>	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%	66,8%
IVA	<i>Tax Gap</i>	34,918	36,776	35,887	35,458	36,801	33,322
	<i>Prop. al gap</i>	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%	24,0%

Fonte: nostre elaborazioni su dati MEF (2020a). Il *tax gap* è espresso in milioni di euro.

Da ultimo, si osserva una riduzione anche della propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 30,9% nel triennio 2015-17. Nel 2018, il miglioramento della *compliance* più significativo riguarda l'IVA e l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, con una riduzione di 3,2 punti percentuali dal 2017 al 2018. La Tavola 1 riporta la dinamica del *tax gap* IRPEF per i dipendenti irregolari e per il lavoro autonomo e impresa, e del *tax gap* IVA, dal 2013 al 2018 (importi espressi in milioni di euro). Per queste imposte sono riportati anche i valori (percentuali) della propensione al *gap* negli stessi anni. È interessante notare che la riduzione del *tax gap*

registrata in Italia è in linea con i dati decrescenti registrati in altri Paesi come l’Australia (ATO, 2020) e il Regno Unito (HMRC, 2020).

1.3 Fattori esplicativi dell’evasione fiscale

In questa sezione si fornisce, sulla base della letteratura esistente, una panoramica delle principali cause dell’evasione fiscale al fine di identificare quali fattori possono contribuire alla diffusione delle attività di inadempimento agli obblighi tributari e contributivi in un dato Paese. Per una rassegna più approfondita si veda Slemrod (2007), e Alm e Finlay (2013). Con riferimento al caso italiano, si rimanda a Visco (2017) e Teobaldelli e Ticchi (2019). Dagli studi internazionali e nazionali, emerge che le cause dell’evasione fiscale si possono raggruppare in due macro-categorie (Schneider e Enste, 2000). Primo, fattori di natura economica tra i quali rientrano le caratteristiche del sistema fiscale (es. complessità, livello di imposizione fiscale, etc.), i controlli amministrativi, e le caratteristiche di individui e imprese (es. *financial constraints*). Secondo, fattori istituzionali, sociali e culturali che caratterizzano il contesto in cui gli operatori agiscono: ad esempio, è stato di recente enfatizzato il ruolo dei legami sociali in termini di *tax compliance* e *tax morale* (Barone *et al.*, 2012; Galbiati e Zanella, 2012; Di Gioacchino e Fichera, 2020).

Per quanto concerne le cause economiche, il cittadino come agente economico razionale valuta il guadagno derivante dall’evasione delle imposte e il rischio di essere scoperto, e quindi la probabilità di dover pagare una sanzione. Il riferimento principale è il modello di Allingham e Sandmo (1972). Seguendo questo approccio, quindi, l’evasione fiscale dipende da tre fattori: a) probabilità di essere scoperti e sanzionati: più alta è la probabilità, più basso è l’incentivo a evadere; b) ammontare della sanzione: più alta è la sanzione, più basso è l’incentivo a evadere; c) grado di avversione al rischio dei contribuenti: categorie di contribuenti più avversi al rischio saranno meno incentivati a evadere. Gli sviluppi successivi del modello di Allingham e Sandmo (per una sintesi si veda, Slemrod e Yitzhaki, 2002) hanno arricchito i fattori economici alla base dell’evasione fiscale introducendo aspetti legati al sistema fiscale quali il livello della tassazione e le caratteristiche del sistema sanzionatorio.

Di recente, l’evasione fiscale è stata interpretata a livello teorico e empirico attraverso l’influenza di fattori di contesto (Luttmer e Singhal, 2014). Di conseguenza, per spiegare l’evasione fiscale assumono sempre maggiore rilevanza, da un lato, aspetti comportamentali individuali e dall’altro lato, la presenza di comportamenti imitativi e la rilevanza del

capitale sociale e delle interazioni tra soggetti. L'evasione fiscale dipende da almeno tre determinanti di natura culturale e sociale: lealtà fiscale (*tax morale*), più alto il senso di giustizia, la trasparenza e la fiducia nel governo percepiti dai contribuenti, più alta la propensione individuale al pagamento delle imposte, più bassa l'evasione fiscale (Alm e Torgler, 2006). Capitale sociale e qualità delle istituzioni: l'evasione risulta maggiore in presenza di bassi livelli di capitale sociale e bassi livelli di qualità delle istituzioni (Slemrod, 1998). Ruolo del contesto amministrativo e sociale: l'incentivo a evadere è maggiore in presenza di elevati oneri amministrativi e quando si ha la sensazione che un numero elevato di contribuenti sia in grado di evadere senza ricevere danni (Galbiati e Zanella, 2012).

In presenza di diverse cause alla base dell'evasione fiscale sono necessarie risposte di *policy* articolate che richiedono azioni mirate e differenziate. Più precisamente, agire sulle determinanti economiche alla base dell'evasione fiscale implica un atteggiamento punitivo e repressivo dell'Amministrazione nel rapporto con il contribuente, basato su controlli e sanzioni (Filippin *et al.*, 2013). I controlli dovrebbero essere mirati utilizzando procedure di selezione basate su modelli probabilistici di valutazione del rischio; il rafforzamento dell'azione repressiva, oltre una certa soglia critica, può avere persino effetti controproducenti, minando maggiormente la fiducia dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione. Infatti, la relazione tra grado di severità delle pene e gettito fiscale è spesso rappresentata mediante una curva a forma di parabola o a U rovesciata, prima crescente e poi decrescente: oltre un certo livello di severità, l'inasprimento delle sanzioni viene percepito come vessatorio e ingiusto provocando una diminuzione del gettito, indipendentemente da comportamenti razionali e ottimizzanti.

Intervenire sui fattori di contesto alla base della *tax compliance* implica un rapporto collaborativo e di lealtà reciproca tra il fisco e i contribuenti stessi che, andando oltre a una mera strategia di controllo e sanzioni, deve premiare i comportamenti virtuosi ("dal bastone alla carota"). In questa direzione, risulta cruciale la promozione della trasparenza delle azioni dell'Amministrazione. Le due strategie di *policy* (contrasto e cooperazione) sono da considerarsi complementari tra loro. La ricerca di un giusto bilanciamento tra l'approccio punitivo e quello collaborativo rappresenta oggi la sfida più importante per le istituzioni e i governi.⁸

⁸ La riduzione dell'evasione fiscale può essere favorita dalla combinazione di diverse azioni, come ad esempio: i grandi progressi della tecnologia dell'informazione nella creazione di basi dati in grado di tracciare le transazioni e incrociare le dichiarazioni fiscali; i risultati della riflessione economica sugli incentivi a evadere, sulla propensione a colludere nel consumo finale e sulla sostenibilità di mercato di un tessuto produttivo frammentato e

2. Evasione fiscale IRPEF e IVA: il ruolo delle (nuove) informazioni amministrative

2.1 Stima dell'evasione IRPEF utilizzando microdati amministrativi

Il *tax gap* IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa rappresenta la quota più rilevante del totale *tax gap* IRPEF, pari a circa l'85% del totale. In Italia, la stima del *tax gap* IRPEF lavoro autonomo e impresa viene condotta dall'Agenzia delle Entrate applicando una metodologia di tipo *top-down*: confrontando i dati di contabilità nazionale con i dati fiscali, con parziale integrazione di informazioni fornite dai controlli dell'Agenzia (Braiotta *et al.*, 2020). Dal 2019, tuttavia, sono pubblicati nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anche i risultati ottenuti dal Dipartimento delle Finanze usando microdati amministrativi e una metodologia di tipo *bottom-up*.⁹ Nello specifico, è stato adottato l'approccio *consumption-based method* (Pissarides e Weber, 1989; Hurst *et al.*, 2014; Cabral *et al.*, 2019) utilizzato in diversi Paesi tra i quali il Regno Unito, gli Stati Uniti, e la Svezia, che consente di quantificare il tasso di evasione del reddito derivante da attività d'impresa e/o lavoro autonomo mediante la stima della relazione consumo-reddito (Kukk *et al.*, 2020).¹⁰ L'idea di fondo di questo metodo è che la relazione consumo-reddito dei lavoratori autonomi viene confrontata, a parità di condizioni individuali e/o familiari, con la stessa relazione ottenuta per la

marginale; i risultati ottenuti con le misure di semplificazione amministrativa e di miglioramento del rapporto con il contribuente; le indicazioni e controindicazioni emerse nell'attività di accertamento, di riscossione, di amministrazione della giustizia fiscale, gli strumenti normativi nel contrasto alle frodi IVA, nonché un sistema di regole ampio e condiviso alla cui definizione devono partecipare i governi di tutti i paesi, al fine di evitare fenomeni di concorrenza fiscale sleale anche attraverso spostamenti di ingenti capitali verso paesi non collaborativi; la crescente disponibilità di informazioni dettagliate (microdati) da parte dell'Amministrazione finanziaria e la possibilità di incrociare diverse banche dati, nel rispetto della tutela della privacy del contribuente in modo da ottenere *big administrative data*, consentiranno la produzione di analisi quantitative più robuste e affinate sugli effetti ex ante ed ex post delle misure fiscali a contrasto dell'evasione fiscale (Lapecorella, 2019).

⁹ La stima è stata condotta dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito di un progetto di studio e ricerca svolto in collaborazione tra il Dipartimento delle Finanze e l'Università degli Studi di Milano, l'Università degli Studi dell'Insubria e la Fondazione Bruno Kessler-IRVAPP. Per maggiori approfondimenti si rimanda a Bazzoli *et al.* (2020a, b).

¹⁰ Nel corso degli anni sono stati sviluppati approcci *bottom-up* applicati al caso italiano, usando *matching* statistico dei dati, per fini di ricerca (Bernasconi e Marenzi, 1997; Fiorio e D'Amuri, 2005; Albarea *et al.*, 2019; Lalla, *et al.*, 2019).

categoria dei lavoratori dipendenti, i quali, per assunzione, presentano un tasso di evasione pari a zero.

La metodologia adottata ha beneficiato dell'utilizzo di un set informativo nuovo basato sulla combinazione di informazioni *survey* e banche dati amministrative di tipo *big administrative data*. Nello specifico, è stato costruito un *dataset* su base familiare mediante *matching* esatto dei soggetti, contenente informazioni sui consumi e sulle caratteristiche individuali e/o familiari, che derivano dall'Indagine sui consumi delle famiglie dell'ISTAT anno 2013. Queste informazioni sono state integrate con le informazioni reddituali contenute nelle dichiarazioni fiscali per gli stessi soggetti per gli anni 2010-2016, fonte MEF.¹¹ In aggiunta, sono stati utilizzati dati sulla ricchezza immobiliare degli individui, di fonte MEF, e dati sulla ricchezza finanziaria contenuti nell'Archivio dei Rapporti con gli Operatori Finanziari disponibili per gli anni 2014-2017; in entrambi i casi, si tratta di *big administrative data* di notevole importanza per sviluppare un metodo di calcolo robusto per il caso italiano.¹²

Nel primo stadio, la relazione consumo-reddito è stata stimata usando solo i dati sul consumo di cibo, i quali, a parità di condizioni individuali e/o familiari, si assume non registrino differenze significative per le due categorie messe a confronto (lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti). In termini formali, i risultati per i tassi di evasione sono stati ottenuti dalla stima della seguente relazione qui riportata in forma semplificata (Bazzoli *et al.*, 2020b):

$$\ln C_i = \beta \ln Y_i + X' \alpha + \gamma SE_i + \epsilon_i \quad (1)$$

In questo modello, la variabile dipendente è il (logaritmo del) consumo familiare di cibo per la famiglia *i*-esima $\ln C_i$; la variabile reddituale principale è il (logaritmo del) reddito familiare dichiarato nel periodo 2010-2016, $\ln Y_i$. L'insieme dei controlli di base contenuto nel vettore X' include informazioni su individui (es. età, sesso, istruzione del capofamiglia) e famiglie (es. dimensione familiare, presenza di figli, consumo altri beni). Sono presenti, inoltre, controlli per macro-area provinciale di residenza.

¹¹ La copertura di un arco temporale di osservazione più ampio per i redditi consente di approssimare il livello di reddito permanente come media su sette anni del reddito annuale, evitando quindi l'utilizzo del metodo delle variabili strumentali, in assenza di strumenti convincenti per limitare il problema dell'endogeneità del reddito corrente (Engström e Hagen, 2017; Bazzoli *et al.* 2020a).

¹² Per maggiori informazioni sui dati finanziari utilizzati si rimanda a: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/comunicazioni/integrativa-archivio-dei-rapporti-con-operatori-finanziari/infogen-archivio-rapporti>

Altri controlli utilizzati sono lo stock di ricchezza patrimoniale, derivante dai dati catastali di fonte MEF, e finanziaria, derivanti dall'Anagrafe dei Rapporti con gli Operatori Finanziari. La variabile SE_i è una covariata dicotomica che assume valore 1 per le famiglie di autonomi, definite sulla base della quota di reddito da lavoro autonomo e impresa rispetto al reddito totale della famiglia. Le soglie utilizzate sono: 25%, in linea con la letteratura internazionale (Bazzoli *et al.*, 2020b); 50% più consona al caso italiano data l'importanza del lavoro autonomo nel nostro Paese (Bazzoli *et al.*, 2020a); 75% come ulteriore controllo (Bazzoli *et al.*, 2020b). Il termine ϵ_i rappresenta la componente di errore nella relazione (1).

La quota di reddito non dichiarato dalle famiglie di lavoratori autonomi ($1 - \hat{k}_{SE}$) è descritta nella relazione (2). L'assunzione fondamentale in questo tipo di modelli è che i lavoratori autonomi possono sotto-dichiarare il proprio reddito, a differenza di lavoratori dipendenti e pensionati, il cui reddito viene dichiarato dal sostituto di imposta (i.e. *third-party reported*).

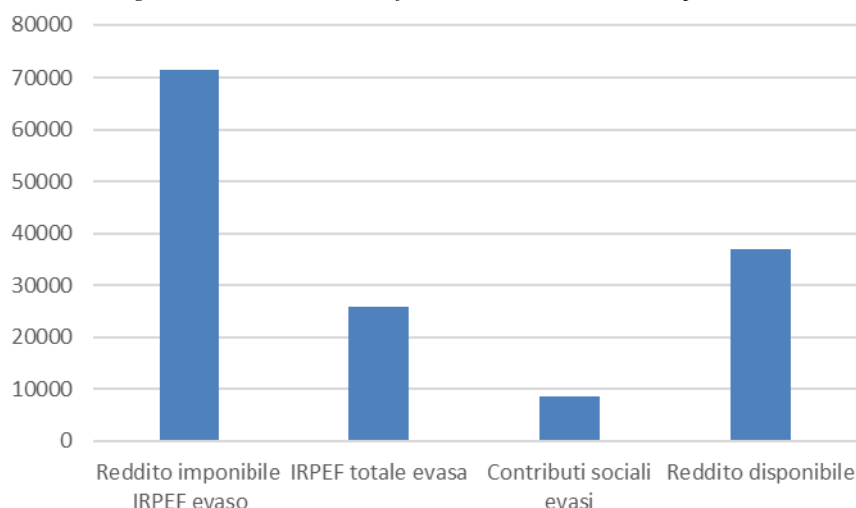
$$1 - \hat{k}_{SE} = 1 - \exp\left[-\frac{\gamma_{SE}}{\beta}\right]. \quad (2)$$

Più precisamente, il reddito familiare è descritto dalla seguente relazione $Y_i^T = k_i Y_i^R$, dove Y_i^T e Y_i^R rappresentano il reddito potenziale (i.e. *true income*) e il reddito dichiarato (i.e. *reported income*) dalla famiglia i -esima, rispettivamente. Per le famiglie di lavoratori dipendenti e pensionati si assume il fattore $k_i = 1$, ovvero assenza di sotto-dichiarazione e perfetta congruenza tra reddito potenziale e dichiarato. A differenza, per le famiglie di lavoratori autonomi e impresa il fattore $k_i \leq 1$, con possibilità di sotto-dichiarazione del reddito. Nella relazione (2), i coefficienti stimati derivanti dalla relazione (1) sono $\hat{k}_{SD}$, γ_{SD} e $\hat{\beta}$; la relazione (2) deriva dal fatto che le variabili consumo e reddito sono calcolate in logaritmo. Per maggiori approfondimenti, si rimanda ai lavori Bazzoli *et al.* (2020a, b).

I risultati ottenuti nel primo stadio mostrano un tasso di evasione del reddito dei lavoratori autonomi pari a circa il 40% del reddito potenziale totale, dato dalla somma del reddito dichiarato e dal reddito non dichiarato. E' interessante osservare che quando si utilizza la definizione di famiglia autonoma adottata nella letteratura internazionale – famiglia con reddito da lavoro autonomo pari al 25% del reddito totale familiare – i risultati ottenuti per l'Italia sono simili a quelli ottenuti in altri Paesi (Stati Uniti, Svezia, Regno Unito) adottando lo stesso metodo. Di conseguenza, si rileva che, se adeguatamente misurata, l'evasione fiscale in Italia non mostra

significative eccezionalità rispetto ad altri Paesi, come suggerito dalle recenti evidenze sperimentali (D’Attoma *et al.*, 2017).¹³

Figura 3 – Risultati evasione fiscale IRPEF stima bottom-up



Fonte: elaborazioni su dati MEF (2020a)

Nel secondo stadio, si utilizzano i tassi di evasione per i lavoratori autonomi e le imprese stimati nel primo stadio per creare un *dataset* di input. In questo modo si tiene conto dei redditi corretti per l’evasione, per la componente italiana del modello di microsimulazione fiscale EUROMOD (Ceriani *et al.*, 2020). La Figura 3 riporta i principali risultati ottenuti con riferimento all’anno 2018, adottando la definizione di famiglia autonoma con la soglia del 50%; per maggiori dettagli si veda MEF (2020a). Si osserva che il reddito imponibile IRPEF evaso da lavoratori autonomi ed esercenti d’impresa è pari a circa 71,5 miliardi di euro, a cui corrisponde un’IRPEF evasa pari a circa 26 miliardi di euro. L’imposta evasa è stata calcolata nell’ipotesi che il reddito da lavoro autonomo e impresa evaso sia soggetto interamente a tassazione. Inoltre, per l’anno 2018, i contributi sociali dei lavoratori autonomi evasi ammontano a circa 8,6 miliardi di euro. Infine, in presenza di evasione, i soggetti evasori beneficiano di un maggiore reddito disponibile pari a circa 37 miliardi di euro. Per una discussione approfondita si rimanda a Bazzoli *et al.* (2020a).

¹³ I risultati ottenuti sono confermati utilizzando misure di consumo alternative rispetto al consumo di cibo, dopo aver inserito un insieme di variabili di controllo nella relazione di cui sopra, e aver adottato metodologie di stima diverse (OLS e IV).

Per una discussione sulla congruenza di questi risultati con quelli ottenuti adottando l'approccio *top-down* si rimanda a MEF (2020a).

Da ultimo, ma non per importanza, è interessante rilevare che il metodo *bottom-up* consente di differenziare i tassi di evasione dei lavoratori autonomi ed esercenti d'impresa sulla base di caratteristiche territoriali, individuali e familiari degli stessi. Ad esempio, è stato osservato (Bazzoli *et al.*, 2020b) che il tasso di evasione dei lavoratori autonomi è piuttosto omogeneo nelle diverse macro-aree regionali in Italia, relativamente ai lavoratori dipendenti localizzati nelle stesse aree, confermando i risultati di recenti evidenze sperimentali (D'Attoma, 2019). In aggiunta, sempre nello stesso contributo di ricerca, è stato sottolineato che alcune categorie di lavoratori autonomi, come i liberi professionisti, mostrano tassi di evasione pari a quasi il doppio di quelli registrati per altre categorie di lavoratori autonomi quali i piccoli imprenditori e commercianti. Queste informazioni, nuove per il caso italiano, hanno interessanti risvolti di *policy* dato che possono essere utilizzate per calibrare in modo più puntuale le strategie di contrasto dell'evasione.

2.2 Riduzione del tax gap IVA e nuove informazioni amministrative

L'IVA rappresenta molto probabilmente il fulcro di una efficace attività di contrasto all'evasione fiscale. “Ci sono vari motivi che spingono a cominciare dall'IVA: prima di tutto perché la sua evasione pone le basi per quella delle imposte sui redditi e dell'IRAP; in secondo luogo perché alcuni aspetti dell'attuale meccanismo impositivo si prestano a un uso distorto e fraudolento; infine, perché, attraverso la “creazione” di crediti non spettanti, l'IVA può essere utilizzata, grazie alla compensazione, per mascherare il mancato pagamento di contributi e ritenute alla fonte, reato ben più grave di quello dell'evasione fiscale in senso stretto”.¹⁴

Di fronte agli obiettivi di finanza pubblica e alla conseguente necessità di reperire risorse per il consolidamento di bilancio, negli anni recenti il contrasto all'evasione fiscale IVA è stata una delle priorità politiche dei vari governi che si sono succeduti, anche al fine di perseguire una progressiva riduzione della pressione fiscale su cittadini e imprese.¹⁵

¹⁴ NENS, febbraio 2015.

¹⁵ Infatti, la riduzione del c.d. *tax gap*, ovvero della differenza tra il gettito teorico che si riscuoterebbe nel caso di perfetto adempimento da parte dei contribuenti e il gettito effettivamente riscosso, contribuisce ad assicurare una maggiore equità del prelievo fiscale, sia nella prospettiva di attuazione del principio costituzionale secondo cui tutti debbono

Sulla base di quanto emerge dalle evidenze empiriche, per comprendere meglio la complessità del fenomeno dell'evasione nel caso dell'IVA, risulta utile scomporre il *gap* nelle seguenti componenti: i) l'evasione da omesso versamento dell'imposta; ii) l'evasione da omessa dichiarazione, ovvero la c.d. "evasione senza consenso"; iii) l'evasione da omessa fatturazione, ovvero la c.d. "evasione con consenso". Nel primo caso la fattura viene correttamente emessa e dichiarata, ma l'imposta non viene pagata e per l'Amministrazione risulta estremamente complicato rintracciare i soggetti passivi IVA che ne hanno evaso il versamento; nel secondo caso la fattura viene correttamente emessa, ma non viene dichiarata; infine, nell'ultimo caso la fattura, la ricevuta o lo scontrino non vengono emessi. Generalmente, l'evasione IVA con consenso è associata in misura maggiore alle transazioni *Business-to-Consumer* (B2C), laddove non sussiste un contrasto d'interessi tra venditore e acquirente, mentre l'evasione senza consenso è riscontrabile nelle transazioni *Business-to-Business* (B2B), dove al contrario sussiste un incentivo alla fatturazione ai fini della detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti da parte delle imprese.

Questa scomposizione del *gap* dell'IVA si riflette necessariamente in una strategia differenziata di contrasto: l'omesso versamento può essere efficacemente contrastato spostando l'onere del pagamento dai soggetti passivi IVA meno affidabili a quelli maggiormente affidabili sul piano fiscale; l'omessa dichiarazione può essere ostacolata attraverso la tracciabilità delle fatture emesse e ricevute; infine, l'omessa fatturazione può essere disincentivata attraverso l'emersione di base imponibile fondata sulla ricerca di un contrasto d'interessi tra acquirente e venditore.

Occorre evidenziare, a tal proposito, che l'azione dei governi è stata perseguita, soprattutto negli ultimi anni, in modo coerente con questa impostazione: ci si è dapprima concentrati sulla fonte di evasione derivante dall'omesso versamento, per poi focalizzarsi sulla fonte dell'omessa dichiarazione; infine, sono state introdotte misure per contrastare l'omessa fatturazione.

Infatti, le misure di contrasto dell'evasione fiscale sono state indirizzate a contrastare, in una prima fase, fenomeni diffusi di omesso versamento dell'IVA e, parzialmente, quelli legati all'evasione IVA da omessa dichiarazione. Per conseguire questi obiettivi sono state introdotte le misure di *split payment* o di *reverse charge*, che trasferiscono l'onere del versamento dell'imposta dal venditore all'acquirente più affidabile sul piano fiscale. L'esempio più evidente è quello degli acquisti della Pubblica

concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, sia per tutelare la concorrenza tra le imprese.

amministrazione, in cui l'onere del versamento dell'IVA può essere trasferito direttamente alla Pubblica amministrazione stessa.

In generale, sulla base delle ultime stime, la misura dello *split payment* ha contribuito a migliorare la *compliance* per 4,6 miliardi su base annua, di cui 3,5 miliardi riferiti agli effetti dell'applicazione del meccanismo di *split payment* ai fornitori della Pubblica amministrazione e 1,1 miliardi di euro riferiti agli effetti dell'estensione del meccanismo ai fornitori delle società controllate e partecipate dalla Pubblica amministrazione, nonché alle società quotate nell'indice FTSE-MIB (MEF, 2020a).

In una fase successiva, come evidenziato anche nel Documento di Economia e Finanza 2020, si è concentrata l'attenzione sull'evasione IVA da omessa dichiarazione, soprattutto attraverso l'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica dalle sole transazioni nei confronti della Pubblica Amministrazione (*Business-to-Government*, B2G) a tutte le transazioni tra soggetti IVA (B2B). Per chiudere il quadro, è stato anche introdotto l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni effettuate al consumo finale (B2C).

In particolare, la fatturazione elettronica obbligatoria consente all'Amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute, con tempestività, tracciabilità e capillarità. In altre parole, la fattura viene acquisita in tempo reale, non può essere eliminata e contiene informazioni dettagliate relative alla transazione. Dalle stime riportate nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2020 l'effetto dell'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria B2B, in termini di maggiore gettito IVA, è quantificato tra circa 1,7 e 2,1 miliardi di euro (MEF, 2020a).

Infine, alcune nuove misure sono state indirizzate a contrastare la terza componente dell'evasione, ovvero l'omessa fatturazione o evasione con consenso, attraverso due principali innovazioni strategiche: i) l'ampliamento del patrimonio informativo per mezzo dell'acquisizione di nuovi microdati, nonché attraverso l'utilizzo integrato delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione fiscale; ii) l'incentivo all'uso di strumenti di pagamento elettronici in settori in cui il contante è ancora troppo diffuso (c.d. piano "*Italia Cashless*").

Più in dettaglio, in linea con queste innovazioni strategiche sono state introdotte le seguenti misure: i) la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di integrare le banche dati di cui già dispone con i dati contenuti nell'Archivio dei Rapporti con gli Operatori Finanziari, previa pseudo-anonimizzazione dei dati personali; ii) la riduzione del limite massimo di utilizzo del contante (da 3.000 a 2.000 euro da luglio 2020 e a 1.000 euro da gennaio 2022); iii) il potenziamento della lotteria dei corrispettivi se le

transazioni sono effettuate con mezzi di pagamento tracciabili; iv) la possibilità di usufruire di alcune detrazioni fiscali dall'Irpef nella misura del 19 per cento solo se la spesa viene effettuata mediante strumenti di pagamento tracciabili; v) lo stanziamento in un apposito Fondo di 3 miliardi, per gli anni 2021 e 2022, destinato all'introduzione del meccanismo del cd. "cashback", ovvero l'erogazione di premi in denaro alle persone fisiche maggiorenni, residenti nel territorio dello Stato, che avranno effettuato pagamenti elettronici al di fuori dall'esercizio di attività d'impresa, arte o professione.¹⁶

In generale, per quanto concerne il contrasto all'evasione fiscale derivante dal fenomeno dell'omessa dichiarazione sarebbe molto utile intervenire sulle lacune e asimmetrie attualmente presenti: i) introdurre la fatturazione elettronica obbligatoria per il regime forfetario; ii) sostituire la trasmissione telematica dei corrispettivi con lo scontrino elettronico obbligatorio. Infatti, il regime forfetario può costituire uno spazio su cui far convergere forme d'evasione, nel momento in cui tali contribuenti non sono assoggettati alla fatturazione elettronica obbligatoria e non sono soggetti passivi d'imposta. Inoltre, la trasmissione telematica dei corrispettivi non può garantire la stessa efficacia della fatturazione elettronica, sia sul piano della tempestività sia su quello della tracciabilità.

Soprattutto, è sul piano dell'evasione con consenso, ovvero dei casi diffusi di omessa fatturazione, che sarebbe necessario un autentico cambio di passo. Ciò anche in virtù del fatto che l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria può aver indotto un effetto sostituzione verso l'evasione da omessa fatturazione. Da questo punto di vista, occorre evidenziare che il modo migliore per affrontare questa tipologia di evasione dovrebbe basarsi principalmente sul principio del c.d. contrasto d'interessi: far emergere un contrasto d'interesse tra la parte acquirente e la parte venditrice, al fine di incentivare l'emersione di base imponibile.

Per quanto concerne il contrasto d'interessi, l'ostacolo principale per il *policy maker* è legato al fatto che il livello ottimale di detrazione fiscale in

¹⁶ A tal proposito, risulta necessario menzionare il fatto che l'approvazione da parte della Commissione europea dei Piani Nazionali di Ripresa e Resilienza (PNRR), previsti nell'ambito dell'erogazione delle risorse del *Recovery and Resilience Facility* (RRF), è subordinata all'implementazione delle riforme strutturali in linea con le Raccomandazioni per l'Italia approvate dal Consiglio, *Country Specific Recommendations* (CSR), nel biennio 2019-20. In particolare, la prima Raccomandazione (CSR1), in merito alla politica fiscale, prevede di "contrastare l'evasione fiscale, in particolare nella forma dell'omessa fatturazione, potenziando i pagamenti elettronici obbligatori anche mediante un abbassamento dei limiti legali per i pagamenti in contanti". Pertanto, questa nuova strategia di contrasto all'evasione fiscale risulta perfettamente in linea con le riforme fiscali strutturali previste dalle Raccomandazioni del Consiglio per l'Italia.

grado di stimolare l'emersione di base imponibile, e garantire un equilibrio a prova di collusione, risulta troppo elevato e comunque tale da rendere l'eventuale emersione di base imponibile insufficiente a compensare la perdita di gettito che si genererebbe sulla base imponibile già emersa. Per questa ragione, il Piano Italia *Cashless* si è concentrato da un lato sul meccanismo della lotteria degli scontrini, dall'altro lato sull'incentivo al pagamento elettronico e sul limite all'utilizzo del contante, essendo verificata empiricamente una relazione diretta tra utilizzo del contante e economia sommersa.

Tuttavia, per evitare considerevoli perdite di gettito sarebbe opportuno intervenire nel modo seguente. Da un lato, focalizzare l'attenzione solo sui settori in cui è più alta la propensione all'evasione, evitando di includere nel piano *cashback* anche quei settori dove è già diffuso l'utilizzo della moneta elettronica, ovvero dove non si registra un tasso di evasione particolarmente elevato. Dall'altro lato, sarebbe opportuno considerare forme di penalizzazione nell'utilizzo del contante, piuttosto che forme di incentivo all'utilizzo della moneta elettronica, in modo da escludere perdite di gettito rilevanti.

3. Osservazioni conclusive

Al fine di migliorare la capacità di resilienza dell'economia italiana, intesa come resistenza durante lo *shock* e *recoverability* nella fase successiva, nell'affrontare la crisi senza precedenti causata dalla pandemia da Covid-19 è necessario uno sforzo rilevante in termini di bilancio pubblico. Oltre alle risorse europee disponibili per il ciclo di programmazione 2021-2027 e il nuovo insieme di strumenti *Next Generation EU Package*, diventa fondamentale la capacità di ottenere risorse pubbliche nazionali in modo efficace, equo e sostenibile. Una riduzione efficace dell'evasione fiscale va in questa direzione, oltre che contribuirebbe ad incrementare la fiducia dei cittadini nei confronti dell'operatore pubblico. Una delle possibili leve strategiche per ridurre l'evasione fiscale è l'utilizzo massivo delle informazioni derivanti dai *big administrative data*.

In questo contributo, dopo aver fornito alcuni dettagli sulla definizione di *tax gap*, sui recenti risultati in Italia e sui fattori determinanti dell'evasione fiscale, abbiamo fornito alcune argomentazioni analitiche a supporto dell'utilizzo dei microdati di fonte amministrativa per conoscere meglio l'evasione fiscale al fine di ridurla. Nello specifico, abbiamo descritto l'importanza dell'utilizzo del metodo *bottom-up* di stima

dell'evasione IRPEF dei lavoratori autonomi ed esercenti d'impresa, reso possibile dalla nuova disponibilità di informazioni amministrative di dettaglio su individui e famiglie. Una delle possibili implicazioni di *policy* di questo modello è quella di identificare con precisione chi, dove e con quale entità evade reddito da lavoro autonomo in Italia al fine di disegnare politiche di contrasto sempre più efficaci. In questo lavoro, inoltre, si è posta l'enfasi sul ruolo del contrasto all'evasione IVA e sui risultati ottenuti negli ultimi anni. In particolare, abbiamo sottolineato che il percorso di acquisizione delle informazioni avviato con lo *split payment* e proseguito con la fatturazione elettronica consente all'Amministrazione di conoscere in tempo reale le operazioni B2B e, in parte, B2C al fine di contrastarne eventuali irregolarità. La direzione sembra tracciata, confermando che avere informazioni migliori per conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla. Tuttavia, è necessario una spinta vigorosa a livello politico per collocare la riduzione dell'evasione fiscale al pari di altre priorità (Visco, 2020).

Bibliografia

- Albarea, A., Bernasconi, M., Marenzi, A., & Rizzi, D. (2019). Income underreporting and tax evasion in Italy: Estimates and distributional effects. *Review of Income and Wealth*.
- Allingham, M.G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (2012) Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. (2015). Understanding and combatting tax evasion (No. 1509).
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of economic psychology*, 27(2), 224-246.
- Alm, J., & Finlay, K. (2013). Who benefits from tax evasion? *Economic Analysis and Policy*, 43(2), 139-154.
- ATO (2020) Australian Tax Gap – overview, October.
- Barone G., Cannari L., & Mocetti S. (2012) Gli italiani e l'atteggiamento nei confronti del fisco, in A. Gentile e S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna, 2012.
- Bazzoli, M., P. Di Caro, F. Figari, C.V. Fiorio, & M. Manzo (2020a). Size, heterogeneity and distributional effects of self-employment income tax evasion in Italy. *DiFin Working Papers*, no.8, Rome.
- Bazzoli, M., P. Di Caro, F. Figari, C.V. Fiorio, & M. Manzo (2020b). –An analysis of self-employed income tax evasion in Italy with a consumption-based methodology. *IRS Conference Proceedings*, forthcoming, Washington.
- Bernasconi, M., & Marenzi, A. (1997). Gli effetti redistributivi dell'evasione fiscale in Italia. Università degli studi di Pavia.
- Braiotta, A., Carfora, A., Vega Pansini, R., & Pisani, S. (2020). Tax gap and redistributive aspects across Italy. *Scienze Regionali*, 19(2), 205-226

- Cabral, A. C. G., Kotsogiannis, C., & Myles, G. (2019). Self-Employment Income Gap in Great Britain: How Much and Who? *CESifo Economic Studies*, 65(1), 84-107.
- Ceriani, L., Figari, F., & Fiorio, C. (2020). EUROMOD Report. Italy 2014- 2017. Technical report, *Institute for Social and Economic Research*, University of Essex.
- Commissione Europea (2020a) 2020 Report on VAT gap, September, Brussels.
- Commissione Europea (2020b) EU Tax Package, July, Brussels.
- D'Attoma, J. (2019). What explains the North–South divide in Italian tax compliance? An experimental analysis. *Acta Politica*, 54(1), 104-123.
- D'Attoma, J., Volintiru, C., & Steinmo, S. (2017). Willing to share? Tax compliance and gender in Europe and America. *Research & Politics*, 4(2), 2053168017707151.
- Di Gioacchino, D., & Fichera, D. (2020). Tax evasion and tax morale: A social network analysis. *European Journal of Political Economy*, 65, 101922.
- Engström P. & Hagen, J. (2017). Income underreporting among the self-employed: a permanent income approach. *European Economic Review*, 92, 92-109.
- Filippin, A., Fiorio, C.V., & Viviano, E. (2013) The effect of tax enforcement on tax morale, *European Journal of Political Economy*, 32, 320-331.
- Fiorio, C.V., & F. D'Amuri. "WORKERS'TAX EVASION IN ITALY." *Giornale degli economisti e Annali di economia* (2005): 247-270.
- Galbiati, R., & Zanella, G. (2012). The tax evasion social multiplier: Evidence from Italy. *Journal of Public Economics*, 96(5-6), 485-494.
- HMRC (2020). Measuring Tax gaps – 2020 edition, July.
- Hurst, E., Li, G., & Pugsley, B. (2014). Are household surveys like tax forms? Evidence from income underreporting of the self-employed. *Review of economics and statistics*, 96(1), 19-33.
- ISTAT (2020). Economia non osservata nei conti nazionali, Ottobre, Roma.
- Kukk, M., Paulus, A., & Staehr, K. (2020). Cheating in Europe: underreporting of self-employment income in comparative perspective. *International Tax and Public Finance*, 27(2), 363-390.
- Lalla, M., Mantovani, D., & Frederic, P. (2019). Measurement errors and tax evasion in annual incomes: evidence from survey data matched with fiscal data.
- Lapecorella, F. (2019). Audizione presso il CNEL, ottobre, Roma.
- Luttmer, E. F., & Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of economic perspectives*, 28(4), 149-68.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze – MEF (2020a). Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2020, Settembre, Roma.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze – MEF (2020a). Programma Nazionale di Riforma, Aprile, Roma.
- NENS (2015). Un Una proposta di riforma del regime Iva, Roma.
- Pisani, S. (2014). An approach to assess how the activity of the Italian Revenue Agency affects compliance. *Discussion Topics*, 1, 2014.
- Pissarides C.A., & Weber, G. (1989). An expenditure-based estimate of Britain's black economy. *Journal of Public Economics*, 39, 17(32).
- Prometeia (2019). Fighting tax evasion: options for Italy. *Prometeia Discussion Note n.11*, September.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of economic literature*, 38(1), 77-114.
- Schneider F., Raczkowski K. & Mróz B. (2015) Shadow economy and tax evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 34-51.
- Schneider, F., & Buehn, A. (2018). Shadow economy: Estimation methods, problems, results and open questions. *Open Economics*, 1(1), 1-29.

- Slemrod, J. (1998). On voluntary compliance, voluntary taxes, and social capital. *National Tax Journal*, 51(3), 485-491.
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic perspectives*, 21(1), 25-48.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1423-1470). Elsevier.
- Slemrod, J., & Weber, C. (2012). Evidence of the invisible: toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 25-53.
- Teolbaldelli, D., & Ticchi, D. (2019). Economia informale: cause e conseguenze sull'economia ufficiale. *Studi Urbinati, A-Scienze giuridiche, politiche ed economiche*, 70(1-2), 141-158.
- Visco, V. (2017) Colpevoli evasioni. EGEA spa.
- Visco, V. (2018) Combattere l'evasione fiscale si può. *il Mulino*, 67(1), 100-108.
- Visco, V. (2020) La strana idea di privacy che ci lascia in balia della pandemia. *Domani*. 25 Ottobre.
- Williams, C. C., & Schneider, F. (2016). *Measuring the Global Shadow Economy: the prevalence of informal work and labour*. Edward Elgar Publishing.