



CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

Elementi per l'audizione
nell'ambito
dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale

(VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica)

16 novembre 2011

INDICE

	<i>Pag.</i>
Premessa	“ 3
Sintesi e conclusioni	“ 5
1. Le evidenze quantitative: livello e distribuzione del prelievo	“ 18
2. Le principali forme di prelievo: rilevanza, struttura, criticità	“ 26
3. L'evoluzione della gestione del sistema tributario	“ 37
4. Il ddl delega per la riforma fiscale e assistenziale	“ 55

Premessa

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale e assistenziale (A.C. n. 4566), presentato nello scorso mese di luglio, ha radici lontane, evocando obiettivi e direttrici di azione che rinviano al c.d. “Libro bianco” per la riforma fiscale (dicembre 1994) e, più recentemente, alla legge delega n. 80 del 2003, di “riforma del sistema fiscale statale”.

Ma se gli obiettivi e le direttrici di intervento non sono una novità, è invece significativamente mutato il contesto in cui il disegno di legge oggi in esame si colloca. All’analisi di questo mutamento ed alle implicazioni che ne derivano ai fini della riforma è dedicato il presente documento.

Nel capitolo introduttivo sono riepilogate le conclusioni dell’analisi svolta.

Sintesi e conclusioni

1.

La crisi economico-finanziaria internazionale, con una particolare accentuazione per l'Italia in ragione dell'elevato livello assoluto e relativo del suo debito, rende quanto mai difficile la manovra della leva fiscale per conciliare i due tradizionali obiettivi di assicurare l'equilibrio dei conti pubblici e, nel contempo, di incentivare e sostenere la ripresa dell'economia.

Per quanto riguarda l'assetto, il sistema che si presenta al *policy maker* a conclusione del primo decennio del duemila denota una serie di problematiche che appaiono peculiari della realtà del nostro Paese: un livello di prelievo fra i più elevati, condizionato dalla persistenza di un'ampia area di evasione; una distribuzione del carico tributario che premia il capitale e i consumi rispetto al fattore lavoro; un'imposta sui redditi personali a base imponibile ristretta, segnata da un sostenuto grado di progressività e da una riduzione degli spazi per un riconoscimento fiscale della famiglia; un'imposizione sui consumi depotenziata dall'evasione; una tassazione delle imprese condizionata dall'erosione della base imponibile e dalla difficoltà di interventi risolutivi sull'Irap; un prelievo di competenza degli enti decentrati che, soprattutto in prospettiva, rischia di modificare significativamente l'impianto distributivo riconducibile alle imposte centrali.

Per ciò che concerne la manovrabilità, calate nel contesto illustrato nei primi due capitoli della relazione, le aspettative create dal ddl delega di riforma fiscale ed assistenziale erano già necessariamente condizionate dalla consapevolezza che gli obiettivi di riforma del sistema tributario dovessero oggi fare i conti con più ristretti spazi di manovra.

Ancora più incerti appaiono, ora, gli esiti dell'iniziativa legislativa, nella considerazione che le decisioni assunte d'urgenza per fronteggiare le recenti turbolenze economiche hanno comportato un'ulteriore restrizione degli spazi utilizzabili dal riformatore fiscale. La necessità di accelerare il processo di risanamento dei conti pubblici, infatti, ha indotto a destinare al miglioramento dei saldi di finanza pubblica le fonti di copertura che erano state previste nel disegno di legge delega nell'intento di pervenire

all'alleggerimento del carico tributario gravante sul lavoro e sull'impresa al fine di incentivare la crescita e l'occupazione.

L'esame del disegno di legge delega si colloca, quindi, in una situazione in cui si combinano crescenti preoccupazioni e rinnovate esigenze.

Le preoccupazioni traggono origine dalle forti incertezze che dominano la situazione economica e che rischiano di aggravare in misura inusitata gli squilibri di finanza pubblica, dal perdurare e dall'ulteriore calo dei già asfittici ritmi di crescita dell'economia, dai crescenti vincoli derivanti dall'impennata del debito pubblico.

Le esigenze riflettono la diffusa e crescente insoddisfazione per un sistema tributario in cui la contraddizione fra un elevato rendimento in termini di gettito e un forte tasso di evasione alimenta evidenti conflitti distributivi.

2.

I risultati del confronto con l'Europa condotto dalla Corte possono essere riassunti in undici punti.

1) Anzitutto, l'*elevata pressione fiscale* (ormai proiettata oltre il 43 per cento), che colloca l'Italia al 4^a posto nella graduatoria dei ventisette paesi UE, a ridosso delle realtà nordeuropee. Il fenomeno è, peraltro, destinato ad accentuarsi nei prossimi anni: di poco più di un punto secondo il DEF, che colloca la pressione fiscale al 43,7 per cento nel 2014; del doppio (2,2 punti, fino al 44,8 per cento, già dal 2013) ove si consideri il già contabilizzato taglio delle agevolazioni fiscali recato dalla recente manovra estiva. In entrambi i casi, peraltro, senza tenere conto degli aumenti di prelievo che potranno derivare dall'impiego della leva fiscale da parte di regioni ed enti locali.

2) L'evoluzione della *distribuzione del prelievo per livelli di governo* nell'arco di un decennio mostra per l'Italia una lieve riduzione della quota delle entrate delle amministrazioni locali (dal 14,4 al 14,1 per cento), a fronte di una decisa crescita nella media UE (dal 28,8 al 32,3 per cento), con il conseguente allargamento della forbice esistente ad inizio periodo.

3) Va poi segnalata una *distribuzione del prelievo* che penalizza i fattori produttivi rispetto alla tassazione dei consumi, dei patrimoni e delle rendite: al primo posto per il

prelievo gravante sui redditi da lavoro e sui redditi d'impresa, al ventiquattresimo posto per il prelievo sui consumi, al nono posto quanto a quota di gettito complessivo derivante dalla tassazione patrimoniale (6,7 per cento, con una flessione di quasi un terzo rispetto alla metà degli anni novanta).

L'eccesso di prelievo gravante sul fattore lavoro trova conferma nei dati che l'OCSE elabora annualmente: nel 2010, il cuneo fiscale (differenza fra costo del lavoro e retribuzione netta) sul lavoratore italiano senza carichi familiari è rimasto fermo al livello di dieci anni prima, ma la distanza rispetto all'area Euro risulta quasi raddoppiata, per effetto della crescita della componente fiscale. In direzione opposta si è mosso il cuneo fiscale gravante sul lavoratore con carichi di famiglia; ma anche in questo caso si è registrato un aumento del differenziale con l'Europa (da poco più di 6 a 7 punti).

4) *La dimensione dell'evasione fiscale* (fino al 18 per cento del Pil, secondo le recenti stime del Gruppo di lavoro MEF) colloca il nostro paese al secondo posto nella graduatoria internazionale guidata dalla Grecia. Le implicazioni del fenomeno emergono ancora più nettamente quando si va a calcolare la pressione fiscale "effettiva", rapportando il carico impositivo solo al Pil "dichiarato" al fisco: la pressione fiscale effettiva va corretta verso l'alto, di circa dieci punti rispetto a quella "apparente", con l'effetto, così, anche di un ampliamento della distanza dai *partners* europei (a causa del nostro più alto tasso di evasione). La variabile evasione, insomma, incide profondamente sul livello della pressione fiscale, ne falsa la corretta percezione, distorce la sua distribuzione e rende il confronto con l'Europa più penalizzante.

5) *La concentrazione dei tre quarti del prelievo su quattro grandi imposte*: l'Irpef, l'Iva, l'Ires e l'Irap - un livello di concentrazione aumentato rispetto al 2000 (era al 70 per cento), essenzialmente per effetto della dinamica segnata dall'Irpef.

6) Interessata da una serie di successivi interventi, la nuova struttura dell'Irpef ha finito per caratterizzarsi per un'*elevata progressività*, che è andata ben oltre le evidenze di altre realtà europee. In un contesto favorevole al prodursi del fenomeno del fiscal drag, ha determinato significativi aumenti del prelievo. Nel decennio, la progressività si è accentuata, in particolare sui redditi medi (colpiti dal "salto" di aliquota di 11 punti nel passaggio dal secondo al terzo scaglione), mentre gli effetti del fiscal drag, misurati su una retribuzione media invariata in termini reali, sono quantificabili in un aumento di

prelievo dell'ordine di 2,2 punti (dal 19,5 per cento al 21,7 per cento) fra il 2001 e il 2010. L'aumento risulta quasi quadruplicato (8,6 punti) per il contribuente con coniuge e due figli a carico.

7) Lo sconto d'imposta di cui beneficia il lavoratore italiano con carichi di famiglia è nel decennio aumentato (di oltre due punti), a fronte del ridimensionamento registratosi in paesi come la Francia e la Spagna: lo sconto risulta tuttavia saldamente ancorato al livello del reddito del nucleo familiare, la cui crescita ne riduce progressivamente la portata, fino a determinarne la scomparsa. Si tratta, quindi, di uno strumento di discriminazione dei redditi che resta quantitativa più che qualitativa, confermando l'alternatività che, nell'esperienza italiana, tradizionalmente contrappone equità orizzontale ed equità verticale.

8) Si è ampliata l'area delle tipologie di redditi soggette a tassazione sostitutiva. Tali regimi agevolativi sono suscettibili di intaccare la base imponibile Irpef in misura rilevante (e variabile, in relazione ai rendimenti degli impieghi finanziari): allo stato attuale, si può stimare un'erosione non inferiore a 90 miliardi, ossia circa il 12 per cento dell'imponibile Irpef dichiarato. Con la conseguenza di una distribuzione del prelievo ben poco sovrapponibile con quella del reddito disponibile di contabilità nazionale. Constatazione che, com'è noto, ha spinto a definire l'Irpef un'imposta speciale sul lavoro dipendente e che induce, peraltro, a ritenere che la funzione redistributiva non possa essere affidata solo ad essa.

9) Le modifiche che hanno interessato le *società di capitali* (poco meno di un terzo dei tre milioni di imprese) sono andate nella direzione di una *riduzione delle aliquote legali* e di un *ampliamento della base imponibile*. Tutte le modifiche rispondono essenzialmente all'esigenza di fronteggiare l'elevata competizione internazionale (incentivando un uso della tassazione delle imprese più favorevole all'attrazione dei capitali, più disponibili ai movimenti transfrontalieri) e di favorire la capitalizzazione delle imprese.

I risultati ottenuti non risultano del tutto adeguati. L'abbattimento di quasi dieci punti percentuali dell'aliquota complessiva che colpisce gli utili di impresa non impedisce che l'Italia continui a mantenere l'aliquota nominale più elevata tra i paesi più sviluppati anche se le distanze risultano ora ridotte.

A loro volta, gli interventi sulla base imponibile – diretti a ridurre la convenienza ad

indebitarsi piuttosto che a favorire il capitale di rischio - non sono in grado di riequilibrare significativamente un modello di tassazione che continua a discriminare a favore dell'indebitamento.

10) Per quanto riguarda in particolare l'Irap, il *sistema di prelievo* risulta *meno manovrabile a seguito dell'attuazione del federalismo fiscale* che, trasferendo all'autonomia impositiva di ciascuna regione la competenza sull'assetto dell'imposta, ha posto le premesse per un'accentuazione delle differenze impositive territoriali e ha ridotto gli spazi per interventi centralizzati.

11) Con riguardo, infine, all'Iva, la *struttura è rimasta quella di inizio decennio*, con un livello più basso nel confronto europeo. Il rendimento dell'imposta italiana risulta intaccato dal livello e dall'estensione delle basi imponibili diverse da quella ordinaria, oltretutto dai regimi speciali e di esenzione.

A tali evidenze si aggiunge nel nostro paese un *elevato tasso di evasione*, con il risultato di deprimere ulteriormente il gettito teorico acquisibile dall'Iva. Considerando come "rendimento" il rapporto tra base Iva effettiva (rinveniente dalle dichiarazioni rese al fisco) e imponibile teorico (desunto dalla contabilità nazionale), il complemento a 100 costituisce il *gap* in base al quale si arriva a collocare l'Italia in una posizione elevata (con uno scarto superiore al 36 per cento), sopravanzata solo dalla Spagna (39,45 per cento). Il *Vat gap* risulta, invece, largamente inferiore (più che dimezzato) nel caso del Regno Unito e dell'Olanda (entrambi al di sotto del 15 per cento) e tocca i livelli più contenuti (all'incirca un quarto di quello italiano) nel caso di Francia e Germania.

3.

L'analisi svolta dalla Corte non si è limitata ai profili quantitativi dell'evoluzione del sistema impositivo nel primo decennio del nuovo secolo, ma ha preso in considerazione anche i mutamenti intervenuti nelle modalità e nella capacità di gestione del sistema tributario, la cui inadeguatezza è stata alla base dell'insuccesso della riforma tributaria del 1971-1973.

Dopo un lungo periodo di gestazione, con la legge 29 ottobre 1991, n. 358, fu avviata una rilevante riorganizzazione degli uffici del Ministero delle finanze, il cui aspetto più significativo fu la creazione di un ufficio operativo – *l'ufficio delle entrate* - per lo

svolgimento in modo unitario delle funzioni prima affidate a quattro uffici locali diversi (imposte dirette, iva, registro, intendenze di finanza).

Carenze gravi continuavano, tuttavia, a permanere, sia a causa delle rigidità del quadro normativo generale, incompatibile con un'organizzazione che richiedeva elevato dinamismo e continua innovazione nei processi di gestione dei tributi e degli adempimenti e soprattutto nel governo delle risorse umane, sia a causa della difficoltà a riorientare rapidamente un sistema informativo sviluppatosi in modo settoriale e poco coordinato.

In questo percorso riformatore indotto dalla legge n. 358 del 1991, si è poi innestato un secondo momento di profondo cambiamento per effetto della nuova organizzazione per agenzie prevista dal decreto legislativo 31 luglio 1999, n. 300 e concretamente attuata dal 1° gennaio 2001.

Il nuovo modello organizzativo dell'amministrazione finanziaria è scaturito dalla necessità di corrispondere alle accresciute esigenze funzionali indotte dalle importanti riforme introdotte nel sistema tributario dalla legge 662 del 1996 e dai relativi decreti attuativi (che hanno, tra l'altro, comportato l'ampio uso della telematica per la presentazione delle dichiarazioni e per l'effettuazione degli altri adempimenti, l'introduzione della possibilità di compensare crediti e debiti mediante l'unificazione del versamento di tributi e contributi, l'adozione di strumenti deflativi del contenzioso e la revisione del sistema sanzionatorio).

A distanza di dieci anni dall'attivazione delle agenzie fiscali, può darsi una valutazione positiva dell'esperienza maturata, anche se non vanno sottaciuti i limiti del modello adottato e, soprattutto, delle modalità e del contesto nel quale lo stesso ha trovato concreta attuazione.

Il modello, infatti, si è progressivamente indebolito, soprattutto a causa di un'impropria sovraesposizione dell'attività dell'amministrazione finanziaria, sempre più coinvolta involontariamente nelle contrapposizioni che hanno caratterizzato la politica fiscale nelle ultime legislature.

La "precarizzazione" dei vertici delle agenzie fiscali, con la riduzione della durata massima degli incarichi e l'estensione ai direttori delle agenzie fiscali dello *spoils system*, insieme all'immissione di numerosi esterni nelle posizioni dirigenziali di

maggior rilievo gestionale, ha, evidentemente, attenuato la marcata distanza dalla politica che volutamente caratterizzava l'originario disegno riformatore del d.lgs. 300.

Per quanto attiene, in particolare, alla maggiore delle agenzie fiscali, quella delle Entrate, va detto che un elemento di forte perturbazione per l'attività e il ruolo dell'agenzia si è avuto negli anni 2002-2004 per effetto dei condoni fiscali. I condoni, infatti, hanno inevitabilmente finito per pregiudicare gravemente le attività di contrasto all'evasione per oltre un triennio, vanificando buona parte dei frutti dell'attività svolta negli anni precedenti e rallentando o paralizzando le attività in corso.

Da considerare, poi, che l'attività di contrasto dell'evasione non può basarsi unicamente su momenti repressivi, ma presuppone strategie idonee a far emergere spontaneamente le basi imponibili e a favorire la *tax compliance*. Sotto questo profilo l'attività dell'amministrazione fiscale ha negativamente risentito dei contraddittori indirizzi adottati in sede di definizione della politica fiscale.

Limitando l'analisi alla seconda metà del decennio, va rilevato come, ad una fase nella quale la strategia antievasione comprendeva, insieme alla repressione, strumenti via via crescenti per favorire l'emersione delle basi imponibili (tracciamenti dei pagamenti, elenchi clienti e fornitori telematici, comunicazione telematica dei corrispettivi, ecc.), sia seguita, prima, una fase di segno opposto, che ha portato all'abolizione delle misure ricordate, e poi ad un'ultima fase nella quale sono state fatte in larga parte rivivere le stesse misure che erano state abbandonate.

L'azione dell'Agenzia delle entrate è stata inevitabilmente condizionata da tali contraddizioni nelle scelte di politica fiscale e le stesse scelte organizzative interne ne hanno risentito. All'accresciuta capacità di indagare i fenomeni elusivi e le frodi di cui va certamente dato atto, capacità peraltro non supportata da un efficace sistema sanzionatorio amministrativo e penale, non si è accompagnata una crescita nel ruolo persuasivo che pure l'amministrazione finanziaria dovrebbe svolgere nella fase dell'adempimento spontaneo. Al contrario, i pur timidi tentativi che in passato erano stati fatti in questa direzione (ad es. il *tutoraggio* sulle nuove iniziative imprenditoriali avviato nel 2001) sono stati tralasciati o gestiti in modo routinario, senza investire in adeguate risorse umane e tecnologiche.

Un processo di ammodernamento e di efficientamento delle strutture è stato reso possibile anche dalla riforma del sistema di riscossione, che, pur con non pochi limiti e

carenze, complessivamente si avvale ormai di modelli organizzativi e di modalità gestionali mutuati dal mondo imprenditoriale.

4.

Quanto agli strumenti di contrasto dell'evasione, una specifica riflessione deve essere effettuata in primo luogo sugli studi di settore i cui effetti sulla *tax compliance* sembrerebbero essersi attenuati dal 2007 per effetto della crisi economica, ma anche per un progressivo indebolimento della valenza probatoria degli stessi a causa dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale. Sul piano più generale e strategico andrebbe valutata una riconsiderazione dello strumento, onde circoscriverlo ai settori ed alle dimensioni organizzative per i quali esso si rivela effettivamente più idoneo. Andrebbero poi privilegiate le fonti informative esterne e una particolare attenzione andrebbe posta per una significativa riduzione dei costi di adempimento richiesti ai contribuenti.

Un secondo strumento sul quale sembra ora incentrarsi la strategia antievasione è l'accertamento sintetico, rivitalizzato da una rinnovata procedura di ricostruzione della capacità reddituale basata su manifestazioni di consumo e sulle spese sostenute valutate sul piano statistico. In proposito occorre auspicare la necessaria prudenza nell'impiego di una modalità di accertamento, quale quella sintetica, che per sua natura ha finora avuto applicazione circoscritta e mirata.

Da ultimo, una specifica riflessione andrebbe sviluppata in merito all'indicatore della situazione economica equivalente (Isee), sulla base del quale avviene l'accesso agevolato alle prestazioni sociali ed a taluni servizi pubblici. E' avvertita l'esigenza di una revisione dello strumento, evitando la proliferazione di indicatori da parte delle diverse amministrazioni interessate, valorizzando più adeguatamente e con meno distorsioni la componente patrimoniale, assicurando una ricostruzione dei nuclei familiari più aderente alla realtà, migliorando il sistema di controlli sulle autocertificazioni e favorendo l'uso delle tecnologie e delle basi dati già nella fase della predisposizione delle autocertificazioni.

5.

La maggiore efficienza degli apparati di accertamento e di riscossione hanno reso possibile la nuova strategia di intensificazione della lotta all'evasione e di crescente utilizzo dei relativi proventi attesi a copertura delle manovre di finanza pubblica.

Fra il 2003 e il 2011 sono diciassette le manovre di finanza pubblica in cui una quota delle maggiori entrate attese risulta imputata al contrasto dell'evasione fiscale. Si tratta di cifre imponenti: stando alle stime contenute nelle relazioni tecniche predisposte dalla Ragioneria generale dello Stato, dalle misure intestate alla lotta all'evasione si attendeva un gettito aggiuntivo di oltre 92 miliardi, quasi il 29 per cento delle maggiori entrate contabilizzate per gli esercizi interessati dalla previsione (triennale fino al 2008, quadriennale dal 2009).

Nel 2009 e 2010, i proventi attesi dalla lotta all'evasione arrivano a toccare i due terzi delle maggiori entrate recate dalle manovre di finanza pubblica, sottolineando la rilevanza del limite rappresentato dalla persistente difficoltà della valutazione a consuntivo degli effettivi esiti finanziari dell'azione di contrasto. Con le conseguenti perplessità sulla piena idoneità di tali proventi ad essere impiegati come strumento di copertura di maggiori spese o di minori entrate certe.

6.

Il sistema sanzionatorio amministrativo esercita un ruolo di grande rilievo nella strategia di contrasto dell'evasione. Nel nostro caso esso ha tuttavia risentito, soprattutto negli ultimi anni, dei frequenti mutamenti di strategia del legislatore e, soprattutto, dei ripetuti condoni che hanno fortemente indebolito la complessiva capacità di deterrenza del sistema.

Il sistema sanzionatorio definito nel 1997, già sminuito nella sua capacità di deterrenza dai condoni del 2002-2004, ha subito un ulteriore indebolimento per effetto delle disposizioni emanate nel corso del 2008. Il drastico abbattimento della misura delle sanzioni nei casi di definizione non conflittuale se, da un lato, ha facilitato il miglioramento della *performance* dell'amministrazione, dall'altro, non essendo stato accompagnato da alcun rafforzamento delle capacità operative della stessa amministrazione in termini di quantità di controlli effettuabili, ha certamente indebolito

la propensione all'adempimento spontaneo sul quale si basa, come è noto, la gran parte del sistema tributario italiano.

Di qui la necessità dell'inversione di tendenza che si è avuta nel 2010, con l'aumento delle sanzioni, sia nei casi di accertamento con adesione e di acquiescenza, sia in quelli di definizione diretta dei processi verbali e degli inviti al contraddittorio, nonché di ravvedimento e di conciliazione giudiziale.

Ulteriori modifiche di segno diverso sono poi sopravvenute nel 2011, a conferma che negli ultimi anni ci troviamo in presenza di una strategia del legislatore alquanto mutevole e non priva di contraddizioni, i cui effetti, pur essendo difficilmente valutabili nella loro esatta portata, non possono essere ritenuti positivi.

7.

Relativamente al sistema sanzionatorio penale, di non trascurabile rilievo appaiono le modifiche apportate alla disciplina contenuta nel d.lgs n. 74 del 2000 e con l'art. 2 del DL n. 138 del 2011. Le nuove disposizioni hanno significativamente ampliato la sfera di intervento penale, eliminando le ipotesi di pena attenuata prima previste, nei casi di minore entità, per i reati di dichiarazione fraudolenta e di emissione di fatture e di documenti per operazioni inesistenti, nonché abbassando drasticamente le soglie di punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione. Ulteriori elementi di significativa innovazione riguardano la limitazione della sospensione condizionale della pena per i fatti di maggiore gravità, nonché la subordinazione del patteggiamento della pena al pagamento integrale delle imposte e delle sanzioni dovute. Ancora, di notevole rilievo appare l'innalzamento dei termini di prescrizione dei reati connessi alla dichiarazione e di quello di emissione di fatture false.

Le nuove misure innalzano certamente la capacità repressiva del sistema e i suoi effetti deterrenti, anche se, in assenza di adeguate misure di potenziamento degli uffici giudiziari, è sempre elevato il rischio di concreta non perseguibilità degli illeciti.

8.

A fronte dei risultati di questa analisi, in termini generali si può dire che il ddl delega di riforma fiscale/assistenziale, pur nella genericità e indeterminatezza di gran parte dei

criteri direttivi, sembra perseguire obiettivi di riforma del sistema tributario in linea con l'attualità, oltre che con le esigenze di ripresa.

In questa ottica, i nuovi assetti disegnati dal ddl delega, più che una generalizzata riduzione del prelievo fiscale, prefigurano, tuttavia, soprattutto un'estesa operazione redistributiva. E' quanto si coglie nelle forme di "scambio" che coinvolgono quasi tutte le imposte del sistema: da un lato, quelle in cui dovrebbe prevalere il segno meno di una riduzione del prelievo (l'Irpef, l'Ires, l'Irap); dall'altro, quelle da cui dovrebbero scaturire aumenti di gettito (l'Iva, le accise, la tassazione delle attività finanziarie, l'imposizione sui servizi).

Nel complessivo disegno redistributivo, tuttavia, il disegno di legge delega rischia di risultare ormai spiazzato dagli eventi e bisognoso, comunque, di un'attenta complessiva riconsiderazione.

I rilevanti effetti finanziari connessi alla delega – 4 miliardi per il 2012, 16 per il 2013 e 20 nel 2014, peraltro da anticipare, ai sensi di quanto disposto con le manovre estive – sono già incorporati nel quadro di finanza pubblica delineato dalla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2011 approvata dal Parlamento. Di qui, peraltro, l'esigenza di tempi stringenti di approvazione del disegno di legge delega e dei relativi decreti attuativi, per impedire che risulti inevitabile l'attivazione della clausola di salvaguardia del taglio automatico e lineare delle agevolazioni.

Già utilizzate, o comunque prenotate ai fini del risanamento dei conti pubblici, risultano in larga parte anche le altre forme di copertura previste dal ddl delega. E' questo sicuramente il caso dei proventi derivanti dal riordino della tassazione delle attività finanziarie, misura anticipata, com'è noto, dal DL 138/2011.

Oltre a realisticamente escludere che risorse possano essere a tal fine rinvenute dal previsto riordino della spesa sociale, va tenuto conto che le manovre d'urgenza dell'estate scorsa hanno in parte intaccato anche la possibilità, ipotizzata nel ddl, di sfruttare la strategia dello "*spostamento dell'asse del prelievo dal reddito verso forme di imposizione reale*". Anche in questo caso, infatti, il DL 138 ha anticipato l'aumento dell'Iva (innalzando di un punto l'aliquota ordinaria), finendo quantomeno per restringere gli spazi a disposizione del riformatore.

Venendo ai contenuti, l'articolato del ddl, pur investendo l'insieme delle forme di prelievo che configurano il sistema tributario, soffre non di rado, come si è già

accennato, di genericità e di indeterminatezza: i “principi e criteri direttivi” indirizzati al legislatore delegato appaiono definiti a maglie troppo larghe, anche perché le incertezze che circondano la copertura non favoriscono certo tentativi di comprensione dei possibili esiti legislativi. E’ quanto emerge con riferimento all’assetto dell’imposta sul reddito (Irpef), agli interventi che, assegnati all’orbita della “semplificazione”, configurano forme di forfetizzazione del prelievo, alle misure che sono dirette a ridurre il cuneo fiscale (superamento dell’Irap) e l’incidenza del prelievo sul reddito d’impresa (ACE)¹.

A fronte delle distorsioni evidenziate dall’analisi condotta e di cui si è dato sommariamente conto, le indicazioni che il ddl offre sulla futura Irpef si riducono, fondamentalmente, alla mera enunciazione di tre aliquote di base - 20, 30 e 40 per cento. Nulla di concreto, infatti, si dice a proposito degli altri tre parametri (scaglioni di reddito, deduzioni, detrazioni) che regolano il funzionamento dell’Irpef. A meno che non si voglia tener conto di un implicito rinvio all’annunciata revisione delle agevolazioni fiscali.

Nell’ambito dei principi e criteri direttivi dettati per la riforma dell’imposta sul reddito, il disegno di legge delega richiama genericamente la “revisione degli attuali regimi forfetari, per favorire le nuove imprese”, lasciando tuttavia inevasa l’esigenza di un coordinamento con il regime delle nuove iniziative produttive e di fatto sottovalutando, da un lato, il rischio di spingere molti operatori verso il sommerso e, dall’altro, la rilevanza della combinazione di obiettivi che, alla fine del 2007, aveva guidato il legislatore e che ha portato a circa 600 mila gli aderenti al nuovo regime dei minimi.

Ancora più forte è l’incertezza che si manifesta di fronte alla “semplificazione” che dovrebbe guidare la “revisione degli studi di settore”, dai contenuti del tutto indeterminati.

Perplessità suscita, poi, tra le semplificazioni previste dal ddl, la riproposizione del concordato preventivo per l’imposizione sul reddito d’impresa e di lavoro autonomo.

Il concordato fiscale preventivo è un meccanismo alquanto ambizioso, nel quale potrebbero trovare corretta composizione due interessi opposti: da un lato, quello dello Stato - di percepire le imposte effettivamente dovute, limitando i costi dell’accertamento

¹ Allowance for Corporate Equity.

e del contenzioso; dall'altro, quello del contribuente - di minimizzare e conoscere preventivamente l'onere tributario relativo ai futuri guadagni.

Nell'esperienza applicativa che si è avuta dal 2002 in avanti, il dato che emerge è tuttavia diverso: da strumento di composizione di interessi contrapposti, basato sull'analisi e sulla conoscenza *puntuale* delle singole situazioni, il concordato preventivo si è trasformato in uno strumento di massa, dal quale, per l'anno 2004, si attendeva un incremento di gettito di ben 3,5 miliardi. In realtà, nonostante le ampie facilitazioni previste, il successo dell'applicazione dell'istituto è stato molto scarso: hanno beneficiato del regime un numero molto circoscritto di contribuenti e i risultati di gettito sono stati di 25 milioni per l'Iva e negativi per Irpef/Ires.

Si tratta di precedenti di cui va necessariamente tenuto conto, per evitare che anche il concordato biennale preventivo ipotizzato dal nuovo disegno di legge delega rischi, sotto la pressione di fattori contingenti, di trasformarsi, in concreto, in una sorta di mero condono preventivo. Senza peraltro trascurare i possibili effetti di discriminazione – costituzionalmente rilevanti – che tale particolare regime impositivo potrebbe in ogni caso provocare nei confronti delle restanti categorie di contribuenti che continuerebbero ad essere assoggettate, invece, all'imposizione analitica.

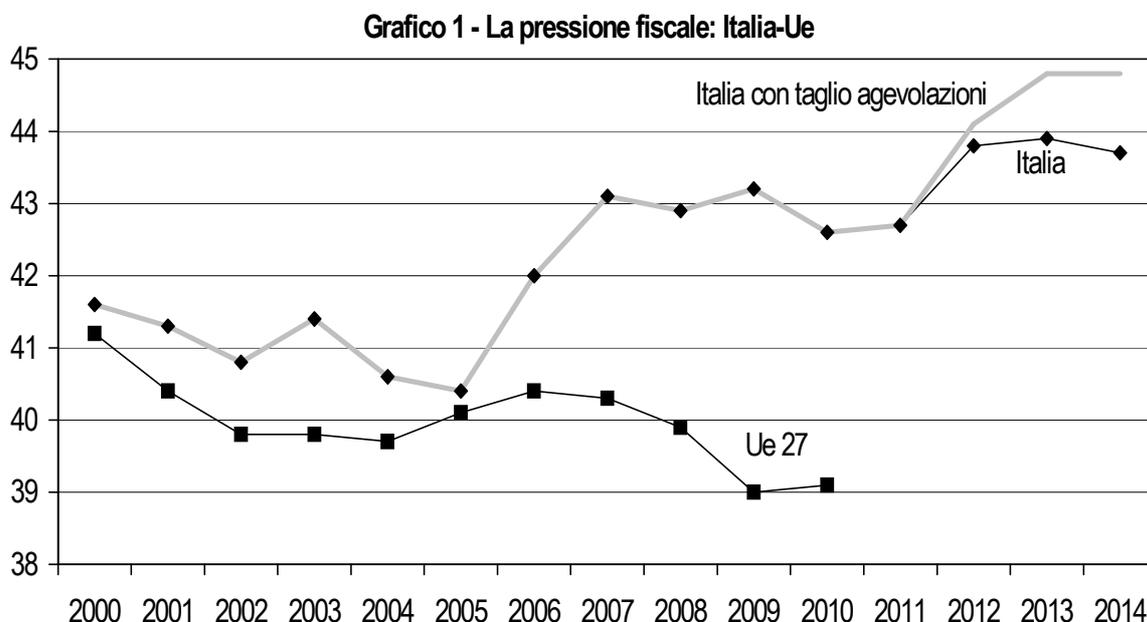
Infine, un problema, sicuramente non secondario, che il ddl delega non affronta è quello del coordinamento con i decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale – con riguardo, in particolare, alle addizionali all'Irpef ed all'Irap.

1. Le evidenze quantitative: livello e distribuzione del prelievo

1.1 La pressione fiscale 1.2. I percorsi di crescita del prelievo 1.3. Le divergenze nell'evoluzione delle principali forme di prelievo 1.4. Il divario nella distribuzione del prelievo complessivo 1.5. L'impatto dell'evasione fiscale 1.6. I fattori degli assetti distributivi

1.1 La pressione fiscale

Nel 2010 la pressione fiscale ha toccato in Italia il 42,6 per cento, un punto oltre il livello segnato all'inizio del decennio. Una tendenza che è risultata comune solo ad alcuni paesi (Estonia, Cipro, Malta, Portogallo), in un contesto di diffusa riduzione (3 punti la Germania, quasi due la Spagna e la Francia, 5 punti la Svezia). Conseguentemente, il divario rispetto al resto dei paesi UE (+3,5 punti), risulta quasi decuplicato rispetto al 2000 (grafico 1).



Il fenomeno è destinato ad accentuarsi nei prossimi anni: di poco più di un punto secondo il DEF, che colloca la pressione fiscale al 43,7 per cento nel 2014; del doppio (2,2 punti, fino al 44,8 per cento, già dal 2013) ove si consideri il già contabilizzato taglio delle agevolazioni fiscali recato dalla recente manovra estiva. In entrambi i casi, peraltro, non si tiene conto degli aumenti di prelievo che potranno derivare dall'impiego della leva fiscale da parte di regioni ed enti locali.

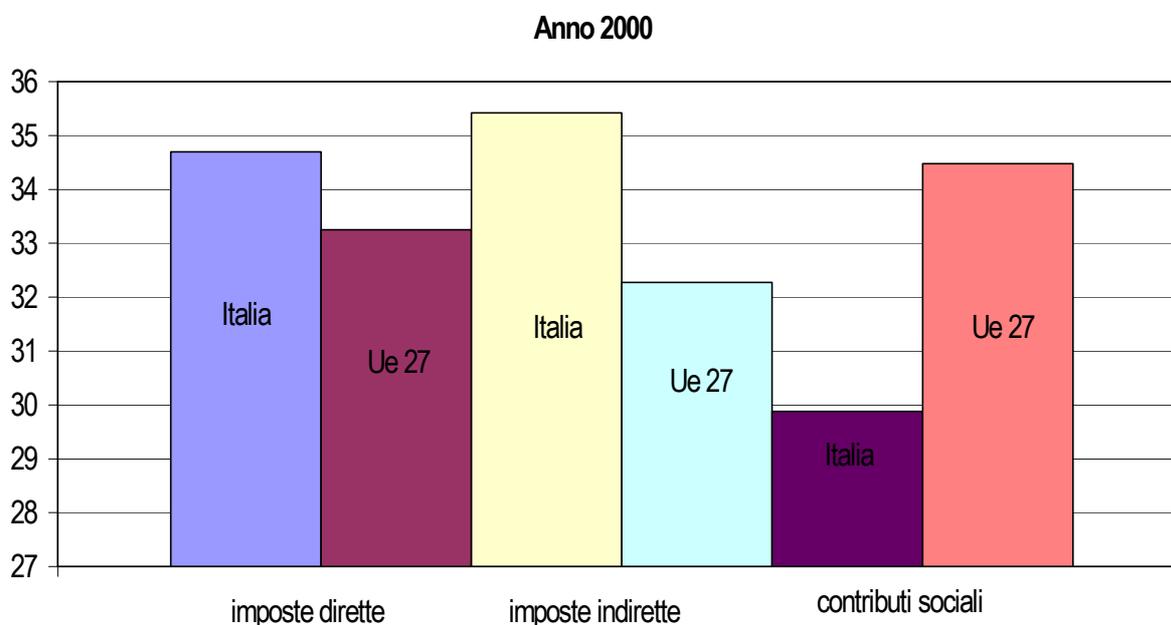
1.2 I percorsi di crescita del prelievo

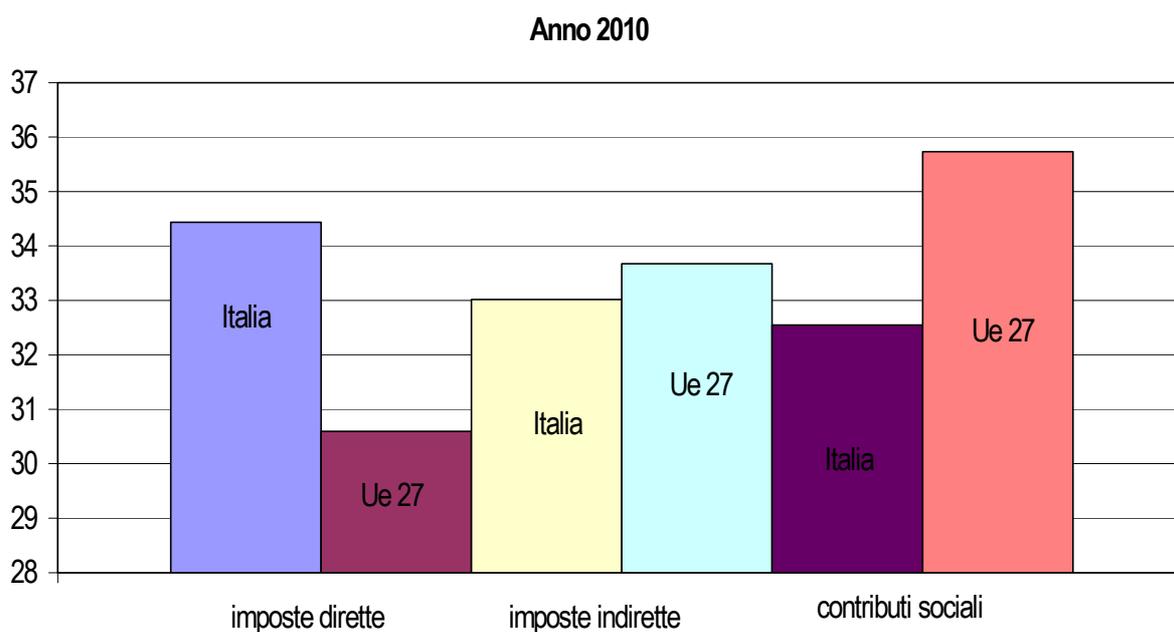
Le evidenze quantitative consentono anche di chiarire la diversità dei percorsi attraverso i quali si è sviluppata la crescita del prelievo in Italia e in Europa.

Quasi il 90 per cento delle entrate dei paesi europei (92 per cento nel caso dell'Italia) è dato da imposte dirette, indirette e contributi sociali. Ma la loro composizione è mutata, evidenziando un processo di divergenza del nostro paese rispetto ai valori medi dell'area UE (grafico 2).

Nel 2010, le tre forme di prelievo risultano in Italia pressoché equivalenti, ciascuna esprimendo circa un terzo del gettito complessivo. Nella media UE, invece, prevalgono i contributi sociali, mentre le imposte dirette sono accreditate di un 30 per cento. Differenze, queste, che erano già presenti all'inizio del decennio, ma che si sono successivamente ampliate, soprattutto in conseguenza di una divaricazione del peso delle imposte dirette e delle imposte indirette: le prime ridotte di quasi tre punti nella media UE (a fronte della lieve attenuazione in Italia); le seconde ridotte di oltre 2 punti in Italia (a fronte dell'aumento di oltre un punto nella UE).

Grafico 2 - La composizione del prelievo: Italia - Ue





1.3 Le divergenze nell'evoluzione delle principali forme di prelievo

Il processo di divergenza Italia-Ue è il riflesso dell'evoluzione segnata da alcune forme di prelievo (tavola 1). Fra le imposte dirette, l'aumento in Italia dell'imposizione sulle persone fisiche e la riduzione in ambito UE della tassazione societaria. Fra le indirette, una marcata flessione dell'andamento del gettito dell'Iva italiana.

Tavola 1 - La struttura delle entrate: Italia - UE

	2000		2009	
	Italia	UE*	Italia	UE*
La composizione (in % del Pil)				
Imposte dirette	14,5	13,9	15,4	12,6
- <i>imposta personale</i>	11,5	10,0	11,7	9,5
- <i>imposta sulle società</i>	2,4	2,8	2,4	1,9
Imposte indirette	15,2	14,0	13,9	13,1
- <i>IVA</i>	6,5	7,0	5,7	6,6
- <i>accise e consumi</i>	2,5	3,0	2,1	2,6
Totale imposte	29,7	27,9	29,3	25,7
Contributi sociali	12,3	12,7	13,8	12,8
- <i>datori di lavoro</i>	8,4	7,2	9,5	7,4
- <i>dipendenti</i>	2,3	4,1	2,6	3,8
- <i>autonomi</i>	1,4	1,4	1,8	1,6
Totale entrate	42,0	40,6	43,1	38,5
I livelli di governo (composizione %)				
- <i>centrale</i>	55,6	53,0	53,2	48,7
- <i>statale</i>		19,2		21,6
- <i>locale</i>	14,4	9,6	14,1	10,7
- <i>sicurezza sociale</i>	28,9	35,2	32,1	37,5

*UE 27 .

Fonte: Eurostat, Taxation trends, 2011.

Nella stessa direzione si evolve la distribuzione del prelievo per livelli di governo: nell'arco di un decennio la quota delle entrate percepite dagli enti sub centrali si riduce lievemente in Italia (dal 14,4 per cento al 14,1 per cento) mentre cresce decisamente nella media UE (dal 28,8 per cento al 32,3 per cento), allargando la forbice esistente ad inizio periodo. Si tratta di un'evidenza che in parte riflette un'autonomia di gettito ridotta a causa dei diffusi vincoli alle aliquote imposte dai vari "Patti di stabilità".

1.4 Il divario nella distribuzione del prelievo complessivo

Ancora più significativo risulta il divario che si registra fra Italia ed Europa con riferimento alla distribuzione del prelievo complessivo. L'evidenza delle aliquote implicite gravanti sui principali aggregati macroeconomici segnala, infatti, uno squilibrio fra l'onere a carico dei fattori produttivi e quello sopportato dai consumi e dal capitale. Uno squilibrio che viene da lontano e che si consolida nel primo decennio degli anni duemila (grafico 3).

L'Italia è al primo posto quanto a prelievo gravante sui redditi da lavoro (con quasi il 42,6 per cento, quasi sette punti oltre la media europea); al primo posto in quello sui redditi d'impresa (35,2 per cento, quasi tre volte il livello dell'Irlanda e, comunque, ben oltre il 50 per cento della media UE); al ventiquattresimo posto (con il 16,3 per cento) nel prelievo sui consumi, ossia 2,5 punti in meno rispetto alla UE. E, infine, al nono posto quanto a quota di gettito complessivo derivante dalla tassazione patrimoniale (6,7 per cento, con una flessione di quasi un terzo rispetto alla metà degli anni novanta).

L'eccesso di prelievo gravante sul fattore lavoro trova conferma nei dati che l'OCSE² elabora annualmente con riferimento alla figura tipo del lavoratore dipendente con un reddito pari a quello medio dell'industria (tavola 2). Nel 2010, il cuneo fiscale (differenza fra costo del lavoro e retribuzione netta) sul lavoratore italiano senza carichi familiari è rimasto fermo al livello di dieci anni prima (46,9 per cento), ma la distanza rispetto all'area Euro risulta quasi raddoppiata (da 3,2 a 5,8 punti), per effetto della crescita della componente fiscale. In direzione opposta si è mosso il cuneo fiscale gravante sul lavoratore con carichi di famiglia (-1,8 punti fra il 2000 e il 2010); ma anche in questo caso si è registrato un aumento del differenziale con l'Europa (da poco più di 6 a 7 punti).

² Da ultimo, Ocse (2010), "Taxing Wages 2009-2010".

Grafico 3 - Aliquote implicite di tassazione: 2000-2009

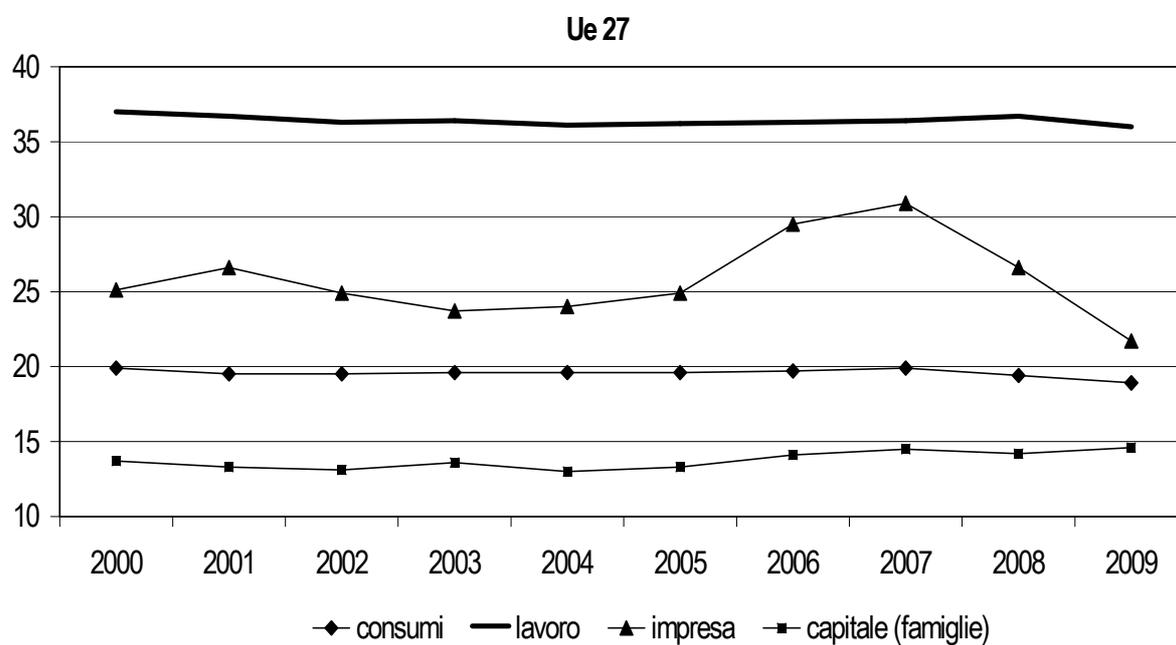
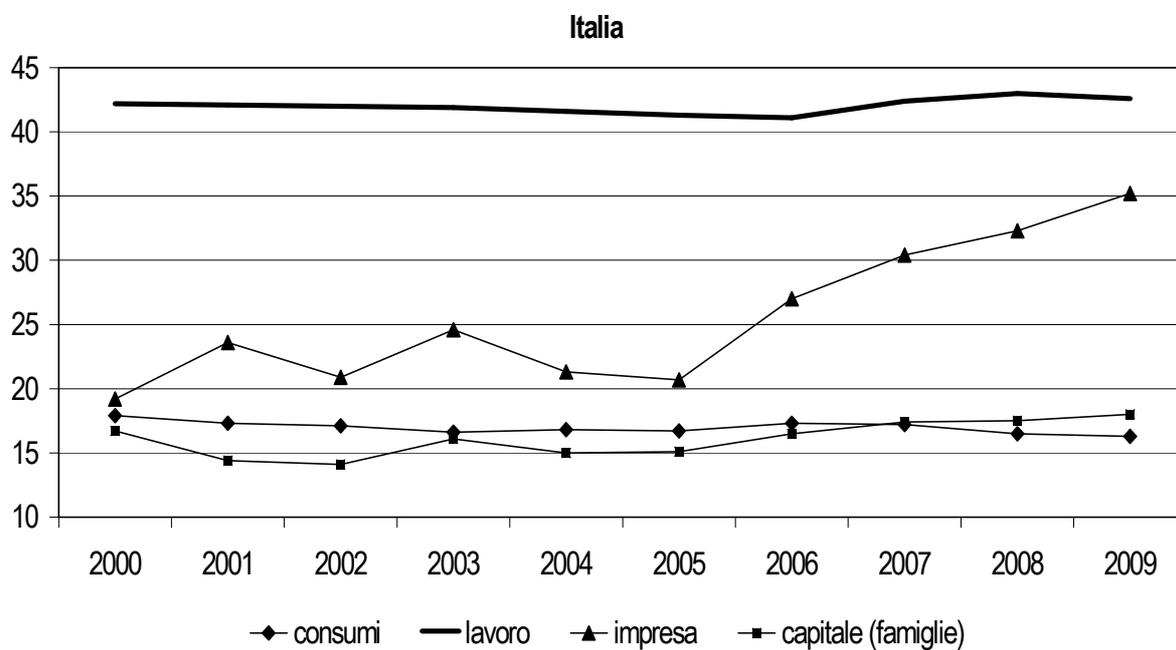


Tavola 2 - Il cuneo fiscale: 2000-2010*(in % del costo del lavoro)*

	Italia	Area euro *	Italia-Euro
	Lavoratore senza carichi di famiglia		
2000	46,9	43,7	3,2
2010	46,9	41,1	5,8
2010-2000	0,0	-2,6	2,6
	Lavoratore con carichi di famiglia		
2000	39,0	32,8	6,2
2010	37,2	30,2	7,0
2010-2000	1,8	2,6	0,8

(*) EU-21

Fonte: elaborazioni su dati OECD, *Taxing Wages 2009-2010*

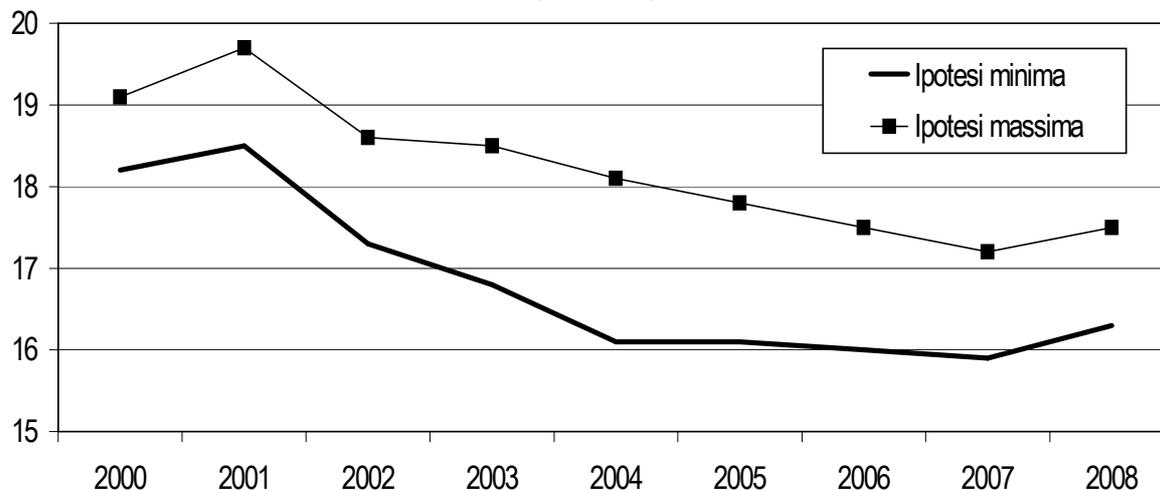
1.5 L'impatto dell'evasione fiscale

Ma la peculiarità del sistema tributario italiano risultano ancora più marcate ove si tenga conto della variabile “evasione fiscale”: un fenomeno che, secondo le recenti stime del Gruppo di lavoro MEF, tarate sulla complessiva area dell'economia sommersa, ha dimensioni rilevanti (fino al 18 per cento per cento del Pil – grafico 4), collocando il nostro paese al secondo posto nella graduatoria internazionale guidata dalla Grecia.

Le implicazioni del fenomeno emergono nettamente quando si va a calcolare la pressione fiscale “effettiva”, rapportando il carico impositivo solo al Pil “dichiarato” al fisco, con esclusione della ricchezza non dichiarata (ma ricompresa, per stima, nel Pil ufficiale).

Se si depura il Pil dell'ammontare stimato dei redditi evasi, viene corretto verso l'alto il livello della pressione fiscale (quella “effettiva” risulta circa dieci punti più alta di quella “apparente”) e si evidenzia un ampliamento della distanza dai *partners* europei (a causa del nostro più alto tasso di evasione).

Grafico 4 - Il peso dell'economia sommersa in Italia
(in % del Pil)



Fonte: MEF, Gruppo di lavoro su "Economia non osservata e flussi finanziari", Rapporto finale, 2011.

La variabile evasione, insomma, incide profondamente sul livello della pressione fiscale, ne falsa la corretta percezione, distorce la sua distribuzione e rende il confronto con l'Europa più penalizzante.

1.6 I fattori degli assetti distributivi

Sono numerosi i fattori che hanno concorso a determinare simili assetti distributivi: la diversa ampiezza delle basi imponibili e la diversa intensità dei fenomeni economici che esse riflettono; l'entità dei mutamenti indotti dalle scelte di politica fiscale sui parametri dell'imposizione (ancora l'imponibile, ma, soprattutto, le aliquote); le reazioni di comportamento dei contribuenti, volte a cercare nuovi equilibri di fronte al mutare del quadro impositivo; la capacità dell'amministrazione, infine, di contrastare fenomeni di fuga dalla tassazione.

All'esame di questi aspetti è dedicato il prosieguo dell'analisi.

2. Le principali forme di prelievo: rilevanza, struttura, criticità

2.1 La concentrazione del prelievo 2.2 L'Irpef e la tassazione dei redditi personali 2.3 Progressività dell'imposizione personale sui redditi 2.4 La tassazione sostitutiva 2.5 La tassazione delle imprese: l'Ires e l'Irap 2.6 Tassazione dei redditi d'impresa: raffronti europei 2.7 L'Iva e la tassazione del consumo 2.8 Il rendimento dell'Iva

2.1 La concentrazione del prelievo

Il gettito tributario del nostro paese proviene per i tre quarti da quattro grandi imposte: l'Irpef, l'Iva, l'Ires e l'Irap. Un livello di concentrazione aumentato rispetto al 2000 (era al 70 per cento), essenzialmente per effetto della dinamica segnata dall'Irpef.

2.2 L'Irpef e la tassazione dei redditi personali

Interessata da tre successivi interventi, fra il 2003 e il 2007, la nuova struttura dell'Irpef ha finito per caratterizzarsi per un'elevata progressività e, in un contesto favorevole al prodursi del fenomeno del fiscal drag, ha determinato significativi aumenti del prelievo. Fra il 2000 e il 2010 il numero degli scaglioni è rimasto invariato (cinque) ma la distanza fra l'aliquota massima (scesa dal 45,5 per cento al 43 per cento) e quella minima (aumentata dal 18,5 per cento al 23 per cento) si è ridotta di sette punti. Conseguentemente, e anche per la rimodulazione delle detrazioni e della soglia di esenzione, la progressività si è accentuata, in particolare sui redditi medi (colpiti dal "salto" di aliquota di 11 punti nel passaggio dal secondo al terzo scaglione).

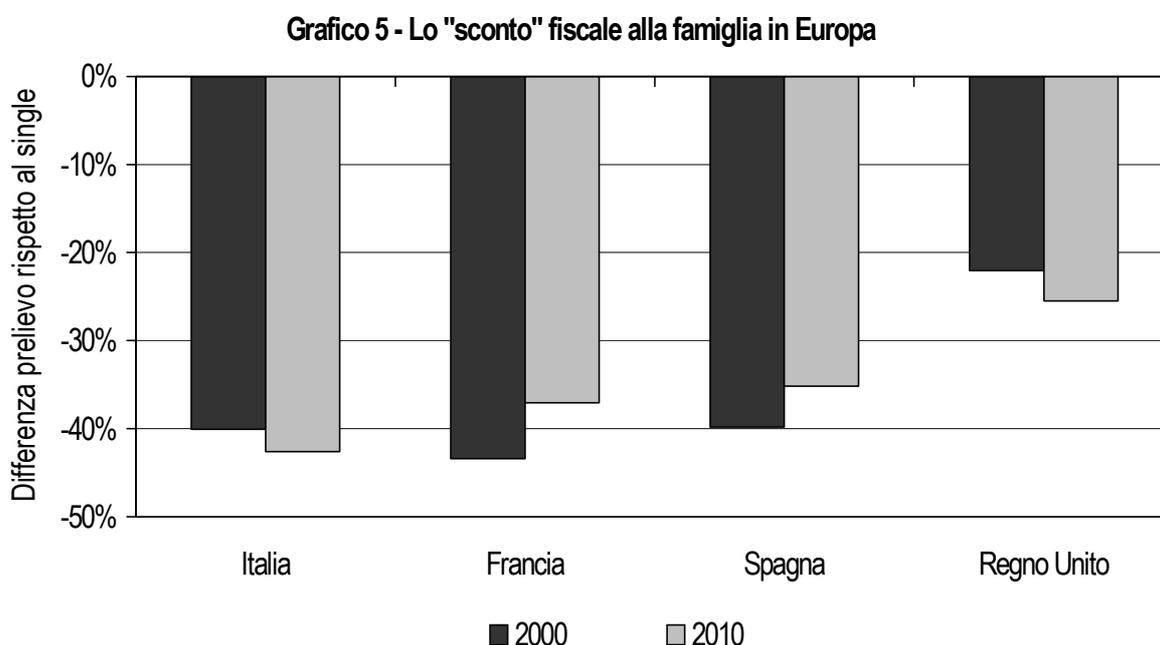
Gli effetti del fiscal drag, misurati su una retribuzione media³ invariata in termini reali, sono quantificabili in un aumento di prelievo dell'ordine di 2,2 punti (dal 19,5 per cento al 21,7 per cento) fra il 2001 e il 2010. L'aumento risulta quasi quadruplicato (8,6 punti) per il contribuente con coniuge e due figli a carico, in ragione della maggiore rilevanza delle detrazioni e della fruizione dell'assegno per il nucleo familiare: se nel 2001 riceveva un sussidio pari a 4,3 punti dell'imponibile, per effetto della combinazione fra detrazioni d'imposta e assegno per il nucleo familiare, nel 2010 subisce un prelievo netto della stessa entità, a causa del semplice rigonfiamento monetario dello stesso imponibile.

Il riferimento a delle figure tipo e la possibilità di un confronto internazionale

³ Il riferimento è alla figura del contribuente tipo individuata dall'Ocse (cfr. nota 1), che annualmente effettua un confronto internazionale basato sull'andamento della retribuzione del salariato medio e dell'assetto normativo vigente (prelievo fiscale e contributivo, sussidi monetari,...). Le tipologie di contribuente utilizzate si riferiscono al *single* e al lavoratore con coniuge e due figli a carico.

consentono anche di sottolineare altri aspetti dell'evoluzione della nostra imposta sui redditi delle persone fisiche, con riferimento al grado di discriminazione qualitativa e quantitativa.

Sotto il primo profilo, il confronto permette di verificare quanto, a parità di retribuzione, si differenzia il prelievo sul lavoratore con carichi di famiglia rispetto all'onere fiscale gravante sul *single*. E' così possibile rilevare che, fra il 2000 e il 2010, nel nostro paese è aumentata l'attenzione del fisco nei confronti della famiglia monoreddito e con figli (grafico 5).



Nel dettaglio, il confronto evidenzia che:

- per un reddito pari alla retribuzione media, lo “sconto” di cui ha beneficiato il lavoratore italiano con carichi è aumentato di oltre due punti (dal 40.1 per cento al 42.6 per cento), a fronte del ridimensionamento registratosi in paesi come la Francia e la Spagna. Nel 2010, esso origina in misura pressoché equivalente dal ridotto prelievo fiscale e dal riconoscimento dell’assegno per il nucleo familiare;
- l’entità dello “sconto” fiscale riconosciuto nel nostro paese alla famiglia è saldamente ancorato al livello del reddito del nucleo, la cui crescita ne riduce progressivamente la portata, fino a determinarne la scomparsa.

Tali evidenze suggeriscono due conclusioni:

- a) il sistema di “agevolazioni” (detrazioni/deduzioni, assegno per il nucleo familiare) assicurato dal nostro sistema fiscale alla famiglia ha un’area di applicazione orientata ai livelli di reddito medio - bassi; tanto da configurarsi più come uno strumento di discriminazione quantitativa dei redditi che non di discriminazione qualitativa;
- b) l’ipotesi di una sua estensione a tutte le famiglie, indipendentemente dal reddito, risulta difficilmente percorribile, come dimostra il dibattito che periodicamente si rinnova sul tema del quoziente familiare: la perdita di gettito che ne deriverebbe contrarrebbe drasticamente gli spazi per interventi tarati sul livello del reddito, rinnovando l’alternatività che, nell’esperienza italiana, tradizionalmente contrappone equità orizzontale ed equità verticale.

2.3 Progressività dell’imposizione personale sui redditi

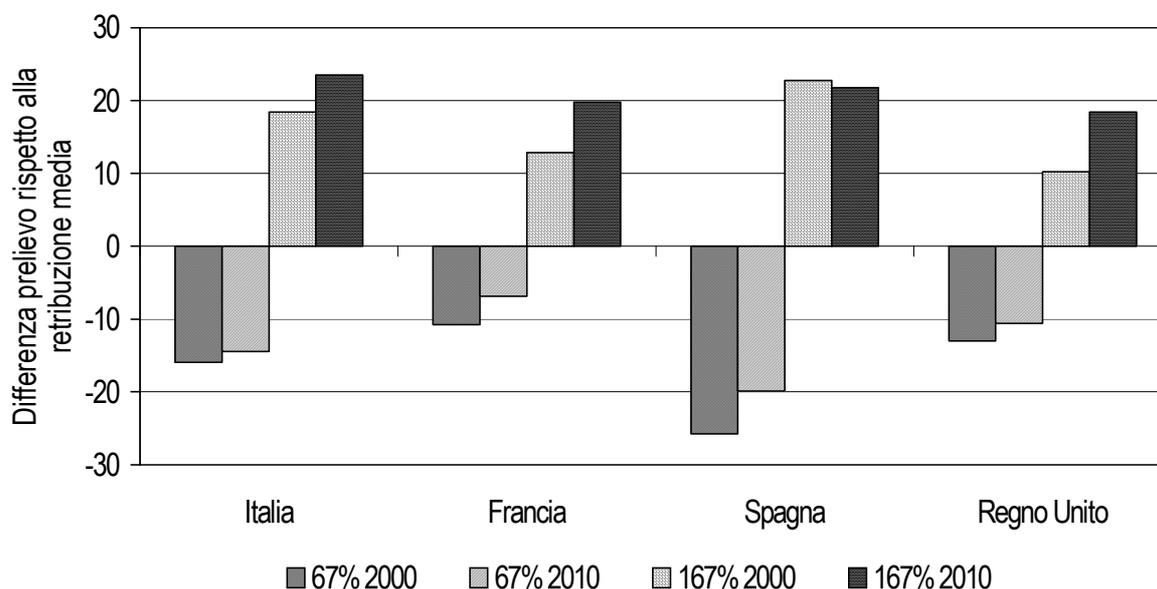
Quanto al grado di progressività dell’imposizione personale sui redditi, utili indicazioni si ottengono utilizzando gli elementi offerti dall’indagine periodica dell’Ocse che, accanto alla figura del dipendente con una retribuzione pari al livello “medio”, disegna anche quella di altre due figure: quella del lavoratore con un reddito pari al 67 per cento e, rispettivamente, al 167 per cento della retribuzione media.

I confronti (grafico 6) suggeriscono che, rispetto al 2000, il nostro sistema di tassazione delle persone fisiche ha registrato un aumento del grado di progressività, andando oltre le evidenze di altre realtà europee.

In particolare, i risultati possono essere sintetizzati nei termini seguenti:

- fatto uguale a 100 il prelievo fiscale e contributivo sul salario medio, la situazione italiana fotografata al 2000 racchiude in un arco di 34 punti (da 84 a 118,4) il divario d’imposizione con le altre due figure. Tale divario si dilata fino a quasi 40 punti (da 83,6 a 123,5) nel 2010, testimoniando di un sistema di prelievo più progressivo rispetto a dieci anni prima;
- il grado di progressività italiano è molto distante da quello dell’omologa imposizione francese e inglese che, d’altra parte, non mostrano apprezzabili cambiamenti nell’ultimo decennio. La realtà italiana è, invece, molto vicina a quella spagnola, anche se va sottolineato che il grado della progressività dell’imposta personale sui redditi spagnola mostra, diversamente da quello italiano, una significativa decelerazione fra il 2000 e il 2010.

Grafico 6 - Il prelievo sui salari e la discriminazione quantitativa del reddito in Europa



2.4 La tassazione sostitutiva

I fenomeni appena indagati riguardano larga parte della platea dei contribuenti, ma non comprendono le tipologie reddituali che, legittimamente o illegittimamente, si pongono fuori dal perimetro dell'Irpef.

Non riguardano redditi che, fin dalla nascita dell'Irpef, sono soggetti a tassazione sostitutiva (attività finanziarie) o lo sono con determinazione catastale dell'imponibile (terreni e fabbricati). Come pure redditi che nel corso degli anni sono stati esclusi da tassazione (prima casa) o sono stati assoggettati a prelievo sostitutivo (remunerazioni della produttività, regime dei minimi e delle nuove iniziative produttive, cedolare secca sugli affitti).

Tali regimi agevolativi sono suscettibili di intaccare la base imponibile Irpef in misura rilevante (e variabile, in relazione ai rendimenti degli impieghi finanziari): allo stato attuale, si può stimare un'erosione non inferiore a 90 miliardi, ossia circa il 12 per cento dell'imponibile Irpef dichiarato.

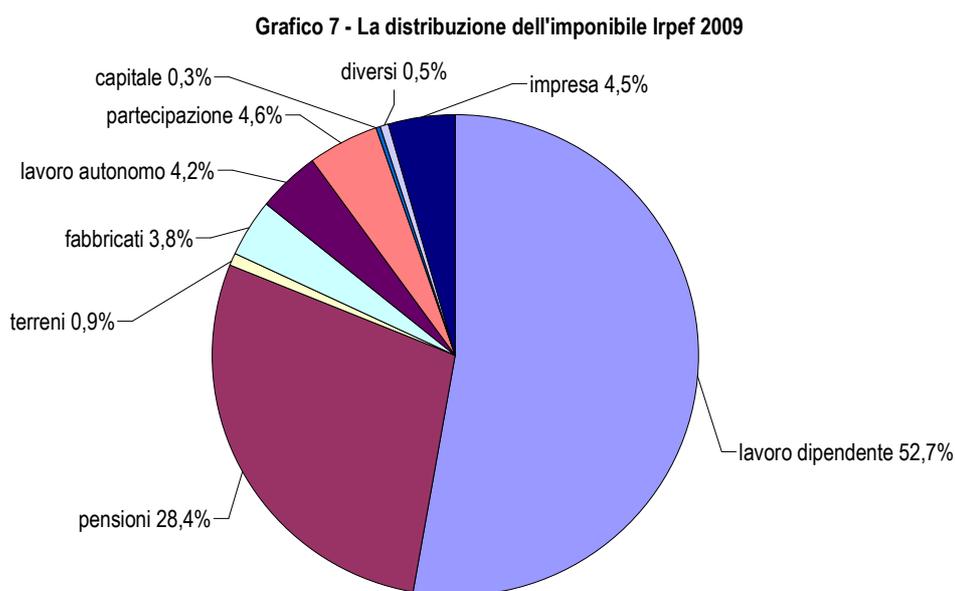
Peraltro, l'attuale composizione della base imponibile (grafico 7) denota una distribuzione la cui distanza dalle evidenze di Contabilità nazionale⁴ sembra suggerire

⁴ La distribuzione del reddito disponibile di contabilità nazionale (al netto dei contributi sociali), assegna il 46,8 per cento al lavoro dipendente (quasi 6 punti in meno rispetto alla quota dell'imponibile Irpef), il 21,6 per cento alle

che, accanto a fenomeni di erosione si collochi anche la persistenza di un elevato tasso di evasione.

Sono questi i motivi che hanno spinto a definire l'Irpef un'imposta speciale sul lavoro dipendente e che inducono a ritenere che la funzione redistributiva non possa essere affidata solo ad essa.

D'altra parte, proprio la rilevanza di tali fenomeni è all'origine dell'introduzione, sul finire degli anni novanta, dell'ISEE, l'indicatore destinato a misurare la condizione economica delle famiglie ai fini dell'accesso alle prestazioni dello stato sociale (asilo nido, diritto allo studio, edilizia pubblica, ...). La sua costruzione - che tiene conto non solo del reddito, ma anche del patrimonio mobiliare ed immobiliare - riflette proprio l'esigenza di supplire alle incerte indicazioni sulla capacità contributiva effettiva provenienti dalle dichiarazioni Irpef.



L'esperienza di poco più di un decennio sembra, tuttavia, rivelare che anche questa "prova dei mezzi" non sia immune da fenomeni evasivi. Secondo le analisi condotte dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁵, il 95 per cento dei circa 6 milioni di nuclei interessati dichiara di non avere patrimonio mobiliare (depositi, azioni, BOT,

pensioni (quasi 7 punti in meno), il 26,2 per cento ai redditi d'impresa e da lavoro autonomo (+ 12,4 punti in più delle risultanze Irpef) e il 5,4 per cento ai redditi da capitale (0,5 punti in più).

⁵ Rapporto ISEE 2010.

ecc.) superiore alla franchigia di 15,4 mila euro; i nuclei di soli lavoratori autonomi presentano un reddito più basso dei dipendenti (-10 per cento), una quota molto superiore di dichiarazioni con Reddito=0 (10 per cento contro 1,6 per cento) e di ISEE=0 (7 per cento contro 1.5 per cento). In sostanza, ai fini ISEE sembra che rilevino solo i dati già noti al fisco attraverso le dichiarazioni Irpef: i redditi personali e gli immobili.

2.5 La tassazione delle imprese: l'Ires e l'Irap

Nel corso del primo decennio del duemila, la tassazione delle imprese in Italia ha registrato una netta tripartizione sulla base delle diverse caratteristiche dei contribuenti. I regimi tributari delle società di capitali (il cui utile è tassato con l'Ires, l'imposta sulle società), delle società di persone e delle imprese individuali "normali", con contabilità fiscale ordinaria (contribuenti Irpef), e delle imprese "minime" vengono differenziati più nettamente rispetto al passato.

In particolare, le modifiche che hanno interessato le società di capitali (poco meno di un terzo dei tre milioni di imprese) sono andate nella direzione di una riduzione delle aliquote legali e di un ampliamento della base imponibile. Il taglio delle aliquote ha coinvolto sia l'Ires (quasi dieci punti, dal 37 per cento del 2000 al 27,5 per cento fissato con la riforma 2008), sia l'Irap (dal 4,25 per cento al 3,9 per cento). L'ampliamento della base imponibile ha invece interessato soprattutto l'Ires, e si è concretizzato attraverso la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi (consentita solo per la parte non eccedente il 30 per cento del margine operativo lordo) e l'abolizione della possibilità di effettuare ammortamenti anticipati e accelerati. Più limitato, invece, il fenomeno sul versante Irap; anche perché la riduzione di alcune deduzioni introdotte nel corso del decennio (connesse al valore della produzione e del fatturato) è stata controbilanciata da misure dirette a ridurre l'onere del prelievo sul costo del lavoro.

Tutte le modifiche rispondono essenzialmente all'esigenza di fronteggiare l'elevata competizione internazionale (incentivando un uso della tassazione delle imprese più favorevole all'attrazione dei capitali, più disponibili ai movimenti transfrontalieri) e di favorire la capitalizzazione delle imprese.

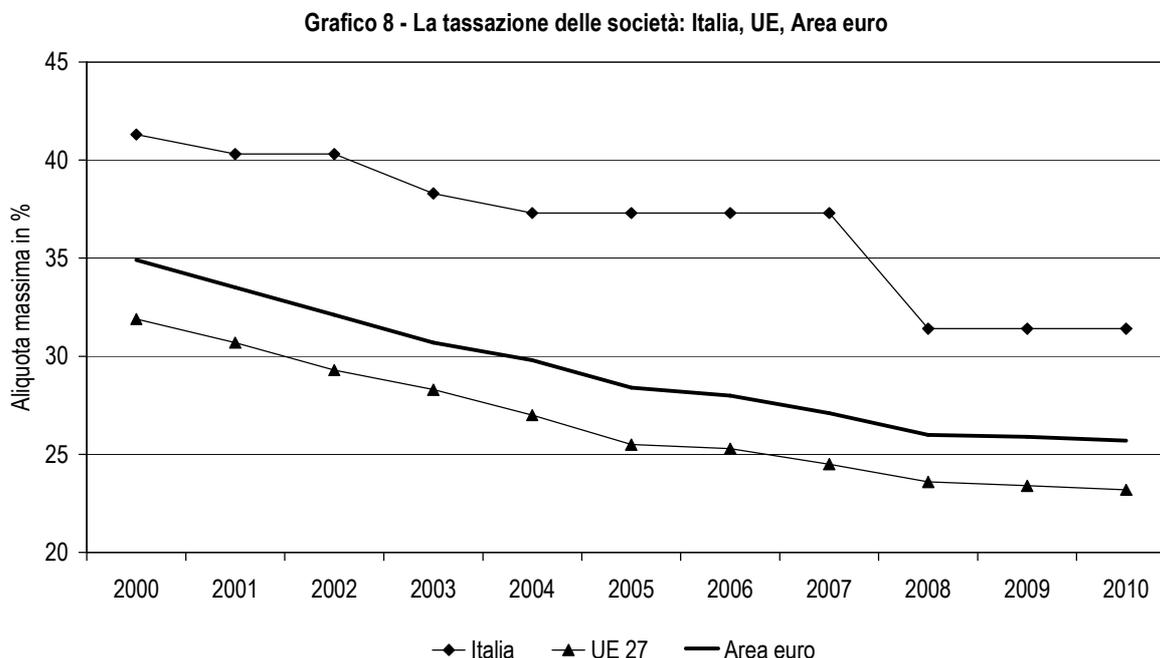
2.6 Tassazione dei redditi d'impresa: raffronti europei

Ma i risultati ottenuti non risultano del tutto adeguati.

L'abbattimento di quasi dieci punti percentuali (dal 41,25 per cento del 2000 al 31,4 per cento del 2010) dell'aliquota complessiva che colpisce gli utili di impresa non impedisce che l'Italia continui a mantenere l'aliquota nominale più elevata tra i paesi più sviluppati (grafico 8), anche se le distanze risultano ora ridotte (+5,7 punti rispetto ai paesi dell'area euro, +8,2 rispetto all'insieme dei paesi UE).

A loro volta, gli interventi sulla base imponibile – diretti a ridurre la convenienza ad indebitarsi piuttosto che a favorire il capitale di rischio - non sono in grado di riequilibrare significativamente un modello di tassazione che continua a discriminare a favore dell'indebitamento.

Da un lato, infatti, la limitazione della deducibilità degli interessi (quando opera) e la minore aliquota di tassazione del rendimento del capitale proprio (sia di apporto esterno sia costituito con utili trattenuti) attenuano, ma non annullano, il disincentivo a sfavore del finanziamento azionario.⁶



Per contro l'abolizione degli ammortamenti accelerati e anticipati frena nell'immediato la formazione di autofinanziamento non tassato.

⁶ Si consideri, in proposito, che la tassazione totale sugli utili societari sconta, nel caso delle partecipazioni non qualificate, un'aliquota complessiva (Ires + ritenuta del 12,5 per cento sul dividendo distribuito) di quasi il 40 per cento, che crescerà fino a oltre il 45 per cento dal 2012 (quando la ritenuta passerà al 20 per cento).

Senza considerare che i limiti alla deducibilità degli interessi finiscono per colpire pesantemente le imprese con alto indebitamento, scarsa capacità di autofinanziamento e bassa redditività.

Peraltro, il quadro impositivo risulta segnato da un aumento delle rigidità.

La dinamica della base imponibile, innanzitutto, è frenata da fenomeni che non paiono semplicemente riconducibili alle fasi del ciclo economico: le indicazioni disponibili (relative all'anno d'imposta 2007) rivelano che la quota di società di capitali che dichiarano un imponibile Ires nullo o negativo è pari a quasi 48 per cento; proporzione che scende al 36 per cento nel caso dell'Irap. Si conferma, dunque, una delle più significative evidenze che caratterizzano la tassazione societaria fin dalla riforma dei primi anni '70.

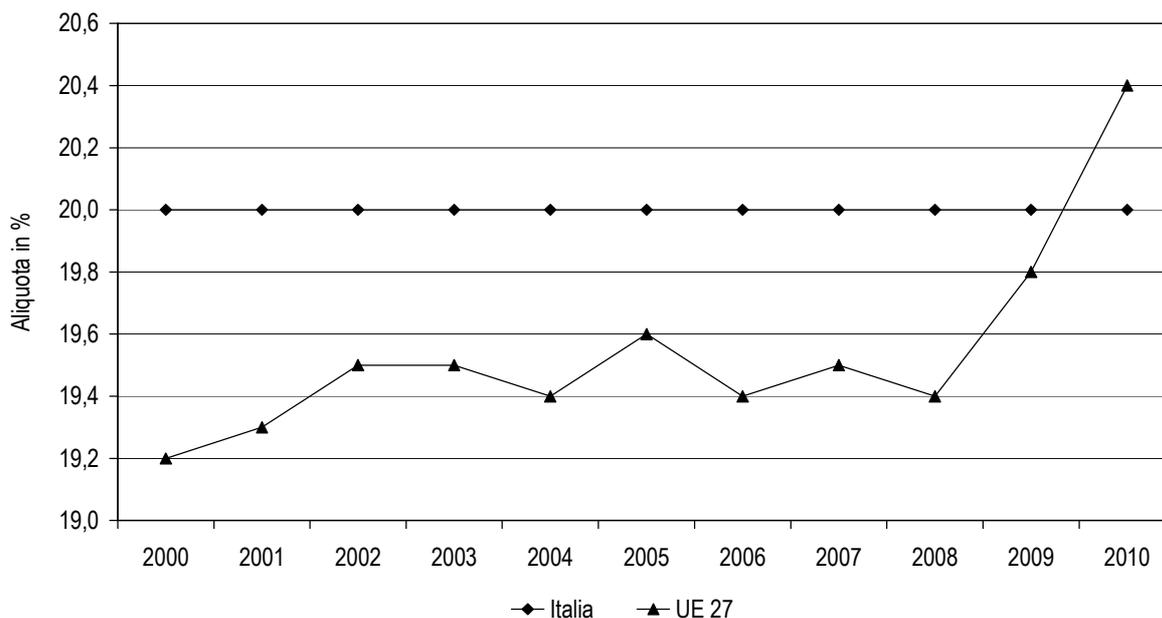
Il sistema di prelievo, in secondo luogo, risulta meno manovrabile a seguito dell'attuazione del federalismo fiscale che, trasferendo all'autonomia impositiva di ciascuna regione la competenza sull'assetto dell'Irap, ha posto le premesse per un'accentuazione delle differenze impositive territoriali e ha ridotto gli spazi per interventi centralizzati.

2.7 L'Iva e la tassazione del consumo

Nel 2010 la struttura dell'Iva italiana è rimasta quella di inizio decennio (Grafico 9): 20 per cento l'aliquota ordinaria, perfettamente in linea con il livello medio dei paesi dell'area UE; 10 per cento e 4 per cento le aliquote agevolata e ridotta.

Nell'insieme, il rendimento dell'imposta italiana risulta intaccato dal livello e dall'estensione delle basi imponibili diverse da quella ordinaria, oltretutto dai regimi speciali e di esenzione. A tali evidenze si aggiunge un elevato tasso di evasione, con il risultato di deprimere ulteriormente il gettito teorico acquisibile dall'Iva.

Grafico 9 - L'aliquota Iva ordinaria: Italia - UE



L'incidenza dei due fenomeni (erosione ed evasione) sul livello di efficienza dell'Iva è stata calcolata da Eurostat⁷ che colloca l'Italia in coda (fanno peggio solo Lettonia e Grecia) fra i paesi dell'Unione europea, con una perdita di efficienza pari ad oltre la metà (circa 11 punti) dell'aliquota ordinaria, rispetto ai 6,5 punti della media UE.

La rilevanza di tali fenomeni, anche sotto il profilo della neutralità e degli effetti redistributivi, è all'origine di soluzioni basate sulla riduzione dei regimi Iva agevolati, eventualmente da bilanciare con un aumento dei trasferimenti alle famiglie più povere.

2.8 Il rendimento dell'Iva

Un tentativo di monitorare il fenomeno dell'evasione è stato recentemente posto in essere dal Dipartimento Finanze (DF) del MEF e si basa su una valutazione comparata del rendimento dell'Iva in Italia e in altri paesi europei. Confrontando i dati fiscali con quelli di contabilità nazionale si stima che il *Vat gap* dell'Italia si colloca ad un livello molto elevato nel panorama europeo (tavola 3).

In dettaglio, considerando come "rendimento" il rapporto tra base Iva effettiva (rinveniente dalle dichiarazioni rese al fisco) e imponibile teorico (desunto dalla contabilità nazionale), il complemento a 100 costituisce il *gap* in base al quale si arriva

⁷ Misurata come differenza tra l'aliquota statutaria (che identifica la capacità dell'Iva di approssimare un'imposta generale proporzionale sui consumi) e la componente Iva dell'aliquota implicita sui consumi. Eurostat, *Taxation Trends 2011*.

a collocare l'Italia in una posizione elevata (con uno scarto superiore al 36 per cento), sopravanzata solo dalla Spagna (39,45 per cento). Il *Vat gap* risulta, invece, largamente inferiore (più che dimezzato) nel caso del Regno Unito e dell'Olanda (entrambi al di sotto del 15 per cento) e tocca i livelli più contenuti (all'incirca un quarto di quello italiano) nel caso di Francia e Germania.

Tavola 3 – Il Vat Gap in sei paesi europei nel 2009

(milioni di euro)

Variabili	Italia	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito (**)	Olanda
Entrate nette	85.261	125.933	39.831	176.320	81.729	35.265
AMP	15,02%	15,00%	10,56%	16,84%	11,67%	15,63%
Imponibile teorico(*)	892.551	933.642	622.907	1.149.358	823.462	263.706
base Iva effettiva	567.720	839.725	377.189	1.046.867	700.307	225.595
Rendimento Iva	63,61%	89,94%	60,55%	91,08%	85,04%	85,55%
Diff. Base effettiva/ imponibile teorico	36,39%	10,06%	39,45%	8,92%	14,96%	14,45%

Fonte: MEF – Dipartimento delle finanze.

(*) Stima anno 2007

(**) Importi in milioni di sterline

Può essere interessante confrontare queste stime del MEF (Dipartimento Finanze) con quelle ottenute dalla società inglese di consulenza Reckon per l'anno 2006 a conclusione di uno studio, condotto su incarico della Commissione Europea, sul gap dell'Iva nei paesi membri⁸.

Tavola 4 – Il Vat Gap: confronto fra le stime MEF e quelle Reckon

(in percentuale)

Paesi	Reckon 2006	MEF 2009
Francia	7	10,06
Germania	10	8,92
Italia	22	36,39
Olanda	3	14,45
Spagna	2	39,45
Regno Unito	17	14,96

E' possibile rilevare che, mentre per Germania, Francia e Regno Unito le valutazioni appaiono sostanzialmente convergenti, esse sono invece molto diverse negli altri tre casi, in due dei quali molto pronunciate. Più precisamente, nelle stime del MEF il *gap*-Iva risulta spostato verso l'alto, con le "punte" della Spagna (dal 2 per cento al 39,45

⁸ Reckon LLP, *Study to quantify and analyse the Vat gap in the EU-25 Member States*, 21 September 2009.

per cento) e dell'Italia (dal 22 per cento al 36,39 per cento). In termini relativi, la differenza è notevole anche per l'Olanda (il *gap* si quintuplica, dal 3 al 14,45 per cento). Si tratta di differenze che in parte si possono spiegare anche con la diversità degli anni di stima. Ma, per la parte più significativa, esse sono molto probabilmente dovute soprattutto al fatto che, nonostante che la metodologia applicata sia sostanzialmente la stessa, le stime possono risentire del condizionamento di una serie di fattori. Nel caso dell'Italia, in particolare, dovrebbero avere influito i rilevanti aggiustamenti operati dall'amministrazione finanziaria sia sul versante dei dati di contabilità nazionale, sia sul versante del gettito effettivo Iva (per effetto dell'adozione di una nozione più restrittiva e rigorosa, "nettata" della variazione dei crediti e delle compensazioni d'imposta). Si confermano, così, le incertezze che accompagnano ogni tentativo di quantificare puntualmente i contorni dell'evasione. Ma si conferma anche la rilevanza che il fenomeno assume nella realtà del nostro paese, a fronte dei livelli più contenuti riscontrati per altri paesi europei.

3. L'evoluzione della gestione del sistema tributario

3.1 I cambiamenti dell'amministrazione 3.2 La lotta all'evasione: quanto pesa nelle manovre 2003-2011 3.3 Gli strumenti di contrasto (studi settore, redditometro-spesometro, ISEE) 3.4. Coinvolgimento delle amministrazioni locali nella lotta all'evasione 3.5 Il sistema sanzionatorio

3.1 I cambiamenti dell'amministrazione

Nell'ultimo ventennio l'amministrazione finanziaria è stata interessata da notevoli cambiamenti organizzativi e strutturali, nel tentativo di superare una delle principali ragioni dell'insuccesso della Riforma Tributaria del 1971-73: l'inadeguatezza dell'apparato chiamato a gestire un sistema fiscale sempre più complesso e sofisticato.

Dopo un lungo periodo di gestazione, con la legge 29 ottobre 1991, n. 358, fu avviata una rilevante riorganizzazione degli uffici del Ministero delle finanze, i cui aspetti più significativi furono: la creazione di un ufficio operativo – l'*ufficio delle entrate* - per lo svolgimento in modo unitario delle funzioni prima affidate a quattro uffici locali diversi (imposte dirette, iva, registro, intendenze di finanza); l'istituzione delle direzioni regionali delle entrate e, a livello centrale, l'unificazione in tre dipartimenti, un segretariato generale e una direzione generale del personale delle funzioni prima suddivise tra undici direzioni generali autonome. Va detto che i tempi di realizzazione della riorganizzazione non furono brevi, soprattutto per quanto riguarda l'assetto degli uffici operativi e l'effettiva unificazione delle funzioni, tanto che i primi sette uffici delle entrate furono attivati soltanto nel luglio del 1997 e che il progetto (che ha comportato la soppressione di oltre mille uffici preesistenti e la creazione di quasi 400 nuovi uffici) poté dirsi completamente realizzato soltanto nel 2002, pur essendo in gran parte attuato già alla fine del 2000.

Punti di forza del nuovo modello di amministrazione scaturito dalla riforma prevista dalla legge n. 358 del 1991 furono l'avvio di effettivi processi di riorganizzazione del lavoro, il forte coinvolgimento del personale, soprattutto a livello di uffici locali, il maggiore coordinamento delle strutture conseguente al rafforzamento del livello regionale, che cominciarono ad essere dotate di concreti poteri gestionali, soprattutto nell'allocazione delle risorse umane e delle pur limitate risorse finanziarie disponibili.

Carenze gravi continuavano, tuttavia, a permanere, sia a causa delle rigidità del quadro normativo generale - incompatibile con un'organizzazione che richiedeva elevato dinamismo e continua innovazione nei processi di gestione dei tributi e degli

adempimenti e, soprattutto, nel governo delle risorse umane - sia a causa della difficoltà a riorientare rapidamente un sistema informativo sviluppatosi in modo settoriale e poco coordinato.

In questo percorso riformatore indotto dalla legge n. 358 del 1991, si è poi innestato un secondo momento di profondo cambiamento per effetto della nuova organizzazione per agenzie prevista dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e concretamente attuata dal 1° gennaio 2001.

Il nuovo modello organizzativo dell'amministrazione finanziaria è scaturito dalla necessità di corrispondere alle accresciute esigenze funzionali indotte dalle importanti riforme introdotte nel sistema tributario dalla legge 662 del 1996 e dai relativi decreti attuativi (che hanno, tra l'altro, comportato l'ampio uso della telematica per la presentazione delle dichiarazioni e per l'effettuazione degli altri adempimenti, l'introduzione della possibilità di compensare crediti e debiti mediante l'unificazione del versamento di tributi e contributi, l'adozione di strumenti deflativi del contenzioso e la revisione del sistema sanzionatorio).

L'organizzazione per agenzie, già sperimentata con successo soprattutto nel Regno Unito, è apparsa la via più idonea a realizzare un'amministrazione altamente professionalizzata, dotata di ampia autonomia organizzativa e fortemente concentrata sulla gestione del sistema tributario e sul conseguimento dei risultati attesi.

A distanza di dieci anni dall'attivazione delle agenzie fiscali, può darsi una valutazione positiva dell'esperienza maturata, anche se non vanno sottaciuti i limiti del modello adottato e, soprattutto, delle modalità e del contesto nel quale lo stesso ha trovato concreta attuazione.

Una prima questione concerne il rapporto tra le agenzie fiscali e la responsabilità politica. Nel modello originario vi era una precisa distinzione di ruoli che trovava sua naturale definizione nel meccanismo della convenzione annuale, attraverso il quale si definivano gli obiettivi attesi, le risorse assegnate e il sistema di controlli previsto. Tale modello si è progressivamente indebolito, soprattutto a causa di un'impropria sovraesposizione dell'attività dell'amministrazione finanziaria, sempre più involontariamente coinvolta nelle forti contrapposizioni che hanno caratterizzato la politica fiscale nelle ultime legislature. Segnali di tale indebolimento sono stati la riduzione della durata massima dell'incarico di direttore (dai cinque anni previsti

dall'originaria formulazione dell'art. 67, comma 2, del d.lgs. 300 si è passati a tre anni per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1 del d.lgs. 173 del 2003), l'estensione, nel 2006, ai direttori delle agenzie fiscali dello *spoils system* previsto, dopo gli interventi della Corte costituzionale e le modifiche introdotte dall'art. 40 del d.lgs. n. 150 del 2009, soltanto per i segretari generali e i capi di dipartimento dei ministeri (art. 19, comma 8, del d.lgs. 165 del 2001), la deroga agli ordinari limiti per il conferimento di incarichi dirigenziali a soggetti estranei all'agenzia introdotta dall'art. 6, comma 21-*sexies*, del DL n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010.

I conseguenti effetti di "precarizzazione" dei vertici delle agenzie fiscali, insieme all'immissione di numerosi esterni nelle posizioni dirigenziali di maggior rilievo gestionale hanno, evidentemente, attenuato la marcata distanza dalla politica che volutamente caratterizzava l'originario disegno riformatore del d.lgs. 300. Il problema, peraltro, sia pure in termini in parte diversi, interessa anche i dipartimenti e le altre posizioni di vertice.

Una seconda questione da segnalare concerne le modalità di valorizzazione delle risorse umane e i percorsi di sviluppo professionale attuabili nell'ambito delle agenzie fiscali. Questi aspetti, che costituivano una delle principali ragioni poste a base dell'adozione del modello per agenzie, hanno trovato risposta solo parziale.

In particolare, a una buona prova del sistema di reclutamento adottato per l'acquisizione di nuove risorse dotate delle necessarie potenzialità professionali, non si è accompagnata una compiuta definizione dei percorsi professionali e di accesso alle posizioni dirigenziali. Ciò è dipeso, essenzialmente, dai condizionamenti esercitati dal quadro normativo generale, inadatto a corrispondere alle esigenze di amministrazioni caratterizzate da livelli di specializzazione molto elevati e da professionalità spendibili anche sul mercato del lavoro privato.

La situazione attuale vede, soprattutto nell'Agenzia delle entrate, la maggior parte delle posizioni dirigenziali ricoperte da funzionari ai quali non è attribuita la qualifica dirigenziale, pur trattandosi di personale molto spesso di grande capacità e competenza. Inoltre, il riconoscimento dei più elevati livelli di professionalità richiesti per talune attività (si pensi, ad esempio, all'attività di verifica sulle grandi imprese, alla gestione del contenzioso, all'interpretazione della normativa) non trova adeguate risposte nell'ambito delle attuali previsioni contrattuali, con l'effetto di rendere la posizione

dirigenziale l'unico significativo strumento di sviluppo professionale attivabile all'interno dell'organizzazione, con la conseguente ridondanza delle posizioni.

Una terza e ancora più rilevante questione attiene alle strategie perseguite e ai conseguenti modelli organizzativi adottati.

Con specifico riferimento alla maggiore delle agenzie fiscali, quella delle Entrate, va detto che un elemento di forte perturbazione per l'attività e il ruolo dell'agenzia si è avuto negli anni 2002-2004 per effetto dei condoni fiscali. I condoni hanno pregiudicato gravemente le attività di contrasto all'evasione per oltre un triennio, vanificando buona parte dei frutti dell'attività svolta negli anni precedenti e rallentando o paralizzando le attività in corso.

Prescindendo da ciò, va ricordato come l'attività di contrasto dell'evasione non possa basarsi unicamente su momenti repressivi, ma presupponga strategie idonee a far emergere spontaneamente le basi imponibili e a favorire la *tax compliance*. Sotto questo profilo è indubbio come l'attività dell'amministrazione fiscale abbia negativamente risentito dei contraddittori indirizzi adottati in sede di definizione della politica fiscale.

Limitando l'analisi all'ultima metà del trascorso decennio, si può rilevare come ad una fase (2006-2007) nella quale la strategia antievasione comprendeva, insieme alla repressione, strumenti via via crescenti per favorire l'emersione delle basi imponibili (tracciamenti dei pagamenti, elenchi clienti e fornitori telematici, comunicazione telematica dei corrispettivi, ecc.), sia seguita, prima, una fase di segno opposto che ha portato all'abolizione delle misure ricordate (2008), e poi un'ultima fase nella quale si sono fatte rivivere, talvolta anche rafforzandole, buona parte delle stesse misure che si era voluto abolire.

L'azione dell'Agenzia delle entrate è stata inevitabilmente condizionata da tali contraddizioni nelle scelte di politica fiscale e lo stesso assetto organizzativo interno ne ha risentito. All'accresciuta capacità di indagare i fenomeni elusivi e le frodi di cui va certamente dato atto, capacità peraltro finora non supportata, come si vedrà, da un consolidato ed efficace sistema sanzionatorio amministrativo e penale, non si è unita una crescita nel ruolo persuasivo che pure l'amministrazione finanziaria dovrebbe svolgere nella fase dell'adempimento spontaneo. Al contrario, i pur timidi tentavi che in passato erano stati fatti in questa direzione (ad es. il *tutoraggio* sulle nuove iniziative imprenditoriali avviato nel 2001) sono stati tralasciati o gestiti in modo routinario, senza

investire in adeguate risorse umane e tecnologiche (ad esempio, implementando la diretta gestione dei singoli contribuenti con moderne modalità telematiche).

Lo stesso modello organizzativo dell’Agenzia ha risentito di tale impostazione e ha indotto ad abbandonare, almeno formalmente, l’originario assetto basato sugli uffici delle entrate, nel quale coesistevano, con pari dignità di ruolo, la funzione di controllo repressivo e quella di assistenza all’adempimento spontaneo e di gestione del rapporto con il contribuente nel momento dell’adempimento.

Il nuovo modello adottato nel 2009 ha interposto fra Uffici locali e Direzione regionale il livello degli uffici provinciali, nell’ottica di concentrare ed ottimizzare le limitate professionalità specialistiche del controllo. Si tratta, però, di uffici necessariamente molto più lontani dal contribuente. Con la conseguenza che l’Agenzia delle entrate rischia di trovarsi a dover rinunciare a sviluppare una propria capacità di interlocuzione diretta con il contribuente nella fase dell’adempimento. E’, infatti, proprio sulla capacità di sviluppare un confronto non conflittuale con il contribuente nel momento della determinazione del tributo e di indurre una maggiore coerenza nei comportamenti fiscali che si potrà giocare in futuro una partita decisiva nel contrasto dell’evasione fiscale.

La strategia anti-evasione non può per il futuro che fondarsi su una molteplicità di azioni volte, da un lato, a far emergere spontaneamente le basi imponibili e, dall’altro, ad abbassare in modo consistente la soglia di convenienza ad evadere, che tuttora caratterizza il sistema tributario italiano, attraverso un corretto bilanciamento tra frequenza dei controlli ed entità delle sanzioni applicate.

3.2 La lotta all’evasione: quanto pesa nelle manovre 2003-2011

Fra il 2003 e il 2011 sono diciassette le manovre di finanza pubblica in cui una quota delle maggiori entrate attese risulta imputata al contrasto dell’evasione fiscale. Si tratta di cifre imponenti, stando alle stime contenute nelle relazioni tecniche predisposte dalla Ragioneria generale dello Stato e sintetizzate nella tavola 5: nel complesso, dalle misure intestate alla lotta all’evasione si attendeva un gettito aggiuntivo di oltre 92 miliardi, quasi il 29 per cento delle maggiori entrate contabilizzate ex ante, per gli esercizi interessati dalla previsione (triennale fino al 2008, quadriennale dal 2009).

Questi dati mettono in luce un crescente impiego della lotta all’evasione come strumento di politica di bilancio, una sorta di “terza via” rispetto alla riduzione della

spesa pubblica o ad espliciti aumenti del prelievo. Si tratta di un fenomeno che fa registrare un'impennata con le manovre poste in essere nel 2009 e 2010, allorquando i proventi attesi dalla lotta all'evasione arrivano a toccare i due terzi delle maggiori entrate recate dalle manovre di finanza pubblica.

Tavola 5 - La lotta all'evasione nelle manovre 2003 - 2011 (effetti sull'indebitamento netto della PA)

(in milioni)

Manovre	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Lotta evasione nelle manovre	
													Totale	in % maggiori entrate manovre
2003	2.072,5	13,5	0,0										2.086,0	15,4
2004 (*)		29,2	3.110,4	3.562,4									6.702,0	100,0
2005			4.532,3	2.858,1	3.224,2								10.614,6	32,4
2006				1.550,5	2.106,6	2.339,2							5.996,3	20,6
2007 (**)					5.121,1	5.413,1	6.573,7						17.107,9	30,3
2008						104,4	372,2	678,6					1.155,2	19,0
2009 (*)							2.948,0	5.424,0	6.606,0	2.219,0			17.197,0	44,0
2010								657,5	5.863,2	7.999,7	6.698,1		21.218,5	65,6
2011									339,5	2.210,8	3.763,4	3.670,5	9.984,2	9,7
Totale manovre 2003-11													92.061,7	28,9

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati MEF - Rgs; documenti parlamentari.

(*): non considerata la LF in quanto non contenente misure di contrasto all'evasione.

(**): dalle maggiori entrate totali sono escluse quelle relative a specifiche misure per la previdenza e la sanità (pari a circa 11 miliardi l'anno).

Questi dati sembrano, infine, suggerire una terza conclusione: se si va oltre la proiezione contabile limitata dei documenti di bilancio (il triennio o quadriennio), dovrebbe ipotizzarsi che gli effetti delle misure di contrasto (almeno quelle permanenti) dovrebbero via via consolidarsi nel tempo e divenire strutturali; tanto da accrescere vistosamente la quota di gettito annuale in linea teorica riferibile alla lotta all'evasione. Si tratta, tuttavia, di una conclusione dai contorni incerti e difficilmente verificabili. Manca, infatti, una valutazione a consuntivo degli esiti della politica fiscale: anche perché, nonostante le insistenze della Corte, non pare affatto che l'Amministrazione

finanziaria si sia tuttora attrezzata per poter rilevare *ex post*, in modo per quanto possibile affidabile, gli effetti finanziari delle misure legislative di contrasto all'evasione ed ancor meno quelli delle azioni amministrative. Da ciò il rischio, più volte sottolineato dalla Corte, che previsioni di gettito intestate alla lotta all'evasione possano suscitare dubbi, magari infondati, sulla credibilità delle politiche di cui sono espressione, e quindi sulla loro idoneità ad essere impiegate come strumento di copertura di maggiori spese o di minori entrate certe.

3.3 Gli strumenti di contrasto (*studi settore, redditometro-spesometro, ISEE*)

L'attività di controllo posta in essere dall'amministrazione finanziaria per contrastare i fenomeni evasivi si è basata su molteplici strumenti operativi. In alcuni casi gli strumenti approntati sono stati indirizzati essenzialmente alla repressione dell'evasione, in altri il fine è stato quello di stimolare la *tax compliance*, cioè l'adempimento spontaneo.

TAVOLA 6 gli studi di settore: estensione, adeguamento spontaneo e maggior base imponibile

Periodo di imposta	Numero contribuenti che hanno applicato gli studi di settore	Contribuenti con adeguamento in dichiarazione		Maggior base imponibile	
		Numero	Incidenza sui contribuenti che hanno applicato gli studi di settore (%)	migliaia di euro	valore medio in euro (1)
1998	1.025.926	181.656	17,7	742.696	4.088
1999	1.464.927	260.701	17,8	1.147.803	4.403
2000	2.048.650	306.062	14,9	1.579.980	5.162
2001	2.558.897	368.257	14,4	1.968.020	5.344
2002	2.918.883	393.921	13,5	2.201.053	5.588
2003	3.123.179	327.959	10,5	2.362.546	7.204
2004	3.193.175	470.693	14,7	2.977.593	6.326
2005	3.275.227	533.400	16,3	3.401.154	6.376
2006	3.572.108	653.980	18,3	5.160.180	7.890
2007	3.734.932	615.356	16,5	4.406.763	7.161
2008	3.520.765	523.394	14,9	4.083.490	7.802
2009	3.497.610	425.830	12,2	3.077.077	7.226
TOTALE		5.061.209		33.108.355	

Fonte: MEF - Dipartimento delle finanze, aprile 2011.

(1): per contribuente con adeguamento in dichiarazione.

Nel caso degli *studi settore*, l'originaria vocazione accertativa dello strumento non ha mai trovato estesa applicazione ed è divenuta prevalente, nel corso degli anni, la sua

attitudine persuasiva, volta ad indurre comportamenti fiscali spontanei più aderenti alla realtà economica delle imprese e dei lavoratori autonomi interessati.

Come risulta dalla tavola 6, ripresa dal Rapporto della Corte sul coordinamento della finanza pubblica 2011, fino all'anno 2006 il numero di contribuenti che si è adeguato al risultato degli studi in sede di dichiarazione e la relativa maggiore base imponibile emersa è progressivamente aumentato. Dal 2007 si è avuta un'inversione di tendenza, con una flessione che si è accentuata nel 2009.

Il fenomeno con molta probabilità è in buona parte correlato alla crisi economica ed all'introduzione del regime agevolato per le microimprese (legge n. 244/2007), che nel periodo d'imposta 2009 è stato utilizzato da circa 600.000 contribuenti.

Un'ulteriore causa di indebolimento degli Studi è probabilmente da ricercare nell'attenuazione della valenza probatoria degli stessi per effetto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale intervenuta negli anni più recenti.

Restano, tuttora, da indagare le cause del progressivo aumento del numero dei contribuenti congrui naturali (68,4 per cento nel 2009). Andrebbe, infatti, verificato se tale fenomeno sia da mettere in relazione anche con la maggiore capacità di padroneggiare i vincoli imposti dallo strumento, senza che ciò si traduca in effettiva maggiore *compliance*.

Sul piano più generale e strategico andrebbe valutata una riconsiderazione dello strumento, onde circoscriverlo a quelle attività ed a quelle dimensioni organizzative nelle quali l'analisi statistica può assumere effettivo significato. Inoltre, particolare attenzione andrebbe posta nelle modalità di acquisizione dei dati utilizzati, privilegiando per quanto possibile dati di provenienza esterna piuttosto che dati autonomamente ed esclusivamente forniti dal contribuente interessato. Infine, non può essere trascurata l'esigenza di una significativa semplificazione amministrativa e riduzione dei costi di adempimento richiesti agli stessi contribuenti interessati.

Un secondo strumento per il quale sembra ora prospettarsi una ampia funzione di *moral suasion* è quello dell'*accertamento sintetico*, rivitalizzato da un nuovo "redditometro", cioè da una rinnovata procedura di ricostruzione della capacità reddituale basata su manifestazioni di consumo e sulle spese sostenute valutate sul piano statistico.

In attesa di poter valutare la portata e gli effetti del nuovo strumento nella sua duplice attitudine persuasiva e repressiva, occorre auspicare la necessaria prudenza nell'impiego

di una modalità di accertamento, quale quella sintetica, che per sua natura ha finora avuto un'applicazione solo circoscritta e mirata.

Da ultimo, una specifica riflessione andrebbe sviluppata relativamente all'impiego dell'indicatore della situazione economica equivalente (Isee), con il quale è possibile misurare la condizione economica delle famiglie tenendo conto delle condizioni di reddito, del patrimonio (mobiliare e immobiliare) e delle caratteristiche del nucleo familiare (per numerosità e tipologia), e sulla base del quale avviene l'accesso agevolato alle prestazioni sociali e a taluni servizi pubblici.

Da più parti si avverte l'esigenza di una ridefinizione dello strumento.

Tra i problemi che caratterizzano attualmente l'applicazione dell'Isee, va ricordata in primo luogo la proliferazione di indicatori da parte delle diverse amministrazioni interessate, che possono modificare la definizione del parametro e prevedere criteri integrativi.

Un secondo elemento di debolezza dello strumento deriva dalla attenuata valorizzazione e dagli effetti distorsivi conseguenti alle modalità di apprezzamento della componente patrimoniale mobiliare e immobiliare, soprattutto per effetto delle franchigie previste.

Particolarmente delicata appare la ricostruzione del nucleo familiare di riferimento, considerate le notevoli distanze esistenti tra situazione anagrafica delle famiglie e situazione reale delle stesse.

Infine, insufficiente appare il sistema di controlli sull'attendibilità delle autocertificazioni e, se da un lato sembra necessario auspicare un maggiore coinvolgimento degli organismi tradizionalmente preposti a ciò, dall'altro appare necessario favorire un migliore impiego delle tecnologie e delle basi dati già nella fase della predisposizione delle autocertificazioni.

3.4. Coinvolgimento delle amministrazioni locali nella lotta all'evasione

Il ridisegno dell'ordinamento fiscale in chiave federalista ha portato, fra l'altro, anche all'attribuzione a comuni, province e regioni di un ruolo più significativo che nel passato nell'azione di contrasto dell'evasione.

Il tentativo – meritorio - di tale coinvolgimento ha formalmente avuto inizio quarant'anni fa, ma le previsioni normative anteriori al 2008 sono rimaste in larga parte inattuata. Anche quelle da ultimo adottate, peraltro, si presentano con connotazioni di

problematicità e di efficacia relativa, a causa soprattutto del limitato interesse di molte amministrazioni locali ad impegnarsi in un'attività amministrativa onerosa e scarsamente popolare, quale quella dell'accertamento fiscale, dalla quale non derivano immediati benefici finanziari. Ciò, anche se va positivamente valutato l'impegno di alcune amministrazioni locali che hanno colto nell'opportunità offerta dal legislatore con il meccanismo di incentivazione una concreta prospettiva di incremento delle loro entrate.

L'incentivazione alla collaborazione all'attività di accertamento è ora prevista a favore sia dei comuni (ai quali la legge 148/2011 riserva, per gli anni dal 2012 al 2014, addirittura il 100 per cento della quota dei tributi statali riscossi, anche a titolo non definitivo, a seguito dell'attività di accertamento alla quale gli stessi abbiano partecipato), sia di province e regioni (alle quali è attribuito il gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale sia per i tributi propri derivati, sia in relazione alle addizionali a tributi erariali e all'Iva, quest'ultima commisurata all'aliquota di compartecipazione).

Il rischio è che l'incentivazione finisca con il risolversi in un mero trasferimento alla finanza locale di una parte delle entrate da accertamento e controllo prima contabilizzate dallo Stato.

Anche per quanto riguarda la rinnovata istituzione dei consigli tributari comunali e dei comitati tributari regionali (art. 18 del Dl. 78 del 2010 e d.lgs. 317/2011), va rilevato lo scarso seguito che la prescrizione ha finora avuto, probabilmente per le negative esperienze fornite in passato dagli stessi consigli e comitati tributari, la cui istituzione risale, com'è noto, per i comuni, addirittura alla fine del periodo bellico (D.lgs. Lgt. 8 marzo 1945, n. 77). Negli anni '80 un esiguo numero di comitati era stato istituito in attuazione di quanto prevedeva l'art. 44, comma terzo, del d.P.R. n. 600 del 1973, dando molto spesso luogo a criticità nei rapporti con l'amministrazione finanziaria dello Stato per la connotazione a-tecnica e sostanzialmente politica di molti dei componenti dei consigli stessi.

Analoghe considerazioni possono essere svolte per l'istituzione dei Comitati regionali di indirizzo anche con i quali si rischia di replicare assetti organizzativi già sperimentati nel passato con risultati poco soddisfacenti (i Comitati tributari regionali, previsti dall'art. 8 della legge 29 ottobre 1991, n. 358, e dall'art. 45 del d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, attivati nel 1994, e di cui si è disposta l'abrogazione a seguito della nuova

organizzazione per agenzie assunta dall'amministrazione finanziaria, con l'art. 23 del d.P.R. n. 107 del 2001).

L'impostazione delle attuali strategie di coinvolgimento delle amministrazioni locali nel contrasto all'evasione – in ogni caso da incoraggiare - andrebbe definita tenendo conto che la difficoltà è meno quella di individuare gli evasori - tanto sono evidenti e diffusi i comportamenti irregolari, o almeno quelli tipici come l'occultamento di ricavi - e più quella di impedire che i comportamenti irregolari abbiano a reiterarsi nel tempo, sulla base di una spregiudicata analisi costi-benefici posta in essere dagli evasori. Pertanto, mentre ci si può sicuramente attendere che le misure adottate negli ultimi anni per coinvolgere le amministrazioni locali nella repressione dell'evasione indurranno una maggiore attenzione delle stesse verso i fenomeni evasivi presenti sul loro territorio, e segnatamente, nel caso dei comuni, verso quelli relativi alla fiscalità immobiliare, resta ancora irrisolta la questione di fondo, relativa al contributo che gli enti territoriali dovrebbero dare per favorire l'attuazione di una strategia complessiva per pervenire ad una effettiva ed incisiva riduzione dei livelli di evasione.

3.5 Il sistema sanzionatorio

Il sistema sanzionatorio esercita un ruolo di grande rilievo nella strategia di contrasto dell'evasione. Tradizionalmente, gli studiosi di scienza delle finanze individuano nel rapporto tra la misura delle sanzioni e le probabilità di incorrervi uno degli elementi decisivi dei comportamenti fiscali.

Il sistema sanzionatorio tributario italiano ha risentito, soprattutto negli ultimi anni, dei frequenti mutamenti di strategia del legislatore e, soprattutto, dei ripetuti condoni che hanno fortemente indebolito la complessiva capacità di deterrenza del sistema.

Per quanto attiene al sistema sanzionatorio amministrativo, va ricordato come fino alla riforma del 1997 esso si sia caratterizzato per il grande rigore formale, rigore quasi sempre vanificato dai diversi provvedimenti di condono (in particolare quelli del 1982 e del 1991), dalle lungaggini del contenzioso, spesso utilizzato quale strumento dilatorio in attesa del condono successivo, e dall'inefficacia della riscossione coattiva, affidata ai concessionari. Le previsioni normative davano luogo all'applicazione di un cumulo di sanzioni, spesso sproporzionate nel loro complesso all'oggettiva consistenza delle violazioni. In qualche misura, tutto ciò finiva per compromettere la stessa efficienza

dell'azione amministrativa di controllo e di accertamento, in quanto induceva gli uffici a porre attenzione piuttosto alla trasgressione di singoli obblighi formali che non alla realizzazione dell'evasione.

A seguito della riforma del 1997 fu realizzato un netto avvicinamento del sistema all'ordinamento penale, superando la distinzione tra pena pecuniaria e soprattassa, con l'adozione di un'unica sanzione pecuniaria, e furono recepiti i principi di legalità, imputabilità e colpevolezza, tipici del sistema sanzionatorio penale e, aspetto questo più rilevante, furono introdotti gli istituti del concorso di violazioni e della continuazione. Un importante aspetto della riforma del sistema sanzionatorio entrata in vigore nel 1997 è costituito dalla messa a punto dei c.d. strumenti deflativi del contenzioso (adesione all'accertamento, acquiescenza, conciliazione giudiziale e ravvedimento operoso), attraverso i quali la misura della sanzione viene a ridursi in ragione della ricerca di un equilibrio tra esigenze di deterrenza del sistema e composizione bonaria delle vertenze attuali o anche solo potenziali. Così, nel caso dell'adesione era prevista la riduzione della sanzione al 25 per cento della misura minima edittale, nel caso dell'acquiescenza del 25 per cento della sanzione irrogata, mentre nel caso del ravvedimento operoso la sanzione del 30 per cento veniva ridotta ad 1/8 (cioè al 3,75 per cento) se il pagamento veniva eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta e ad 1/5 (cioè al 6 per cento) se il pagamento veniva effettuato entro un anno dalla violazione.

Il sistema sanzionatorio definito nel 1997, già temporaneamente sminuito nella sua capacità di deterrenza dai condoni del 2002-2004, ha poi subito un forte indebolimento per effetto delle disposizioni emanate nel corso del 2008.

Infatti, con l'art. 83, comma 18, del DL 25 giugno 2008, n. 112, nell'introdurre la possibilità di definizione agevolata dei processi verbali della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate, è stato previsto un dimezzamento delle sanzioni amministrative applicabili in caso di definizione bonaria dei rapporti tributari (la già contenuta sanzione del 25 per cento prevista per l'accertamento con adesione e per l'acquiescenza è stata ridotta al 12,5 per cento). Successivamente, con l'art. 16 del DL 185 del 2008, venivano ridotte anche le misure delle sanzioni previste in caso di ravvedimento, allo scopo di renderle coerenti con quelle applicabili a seguito di definizione bonaria dell'indagine fiscale (abbassandole al 2,5 per cento nell'ipotesi di

ravvedimento entro i 30 giorni dal mancato adempimento e al 3 per cento per il ravvedimento operato entro l'anno).

Il drastico abbattimento della misura delle sanzioni nei casi di definizione non conflittuale se, da un lato, ha facilitato il miglioramento della *performance* dell'amministrazione, dall'altro, non essendo stato accompagnato da alcun rafforzamento delle capacità operative della stessa amministrazione in termini di quantità di controlli effettuabili, ha certamente indebolito la propensione all'adempimento spontaneo sul quale si basa, come è noto, la gran parte del sistema tributario italiano.

Ciò spiega la necessità dell'inversione di tendenza rispetto all'impostazione del 2008 che si è avuta con la legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità per il 2011), che ha elevato le sanzioni, sia nei casi di accertamento con adesione e di acquiescenza, sia in quelli di definizione diretta dei processi verbali e degli inviti al contraddittorio, nonché di ravvedimento e di conciliazione giudiziale.

In base alla nuova normativa, operante dal 1° febbraio del 2011, le sanzioni nei casi di accertamento con adesione e di acquiescenza sono state elevate da 1/4 a 1/3, cioè dal 25 per cento al 33,33 per cento del minimo edittale. Tali sanzioni, nei casi di definizione diretta dei processi verbali e degli inviti al contraddittorio, sono passate da 1/8 a 1/6, cioè dal 12,5 per cento al 16,66 per cento. A loro volta, anche le sanzioni applicabili in caso di ravvedimento sono state aumentate, passando, a seconda dei casi, da 1/12 (2,5 per cento) a 1/10 (3 per cento) o da 1/10 (3 per cento) a 1/8 (3,75 per cento). Per quanto concerne la conciliazione giudiziaria prevista dall'art. 48, comma 6, del d.lgs. n. 546/1992, l'art. 1, comma 19, della legge n. 220/2010 ha elevato la misura delle sanzioni applicabili da 1/3 a 2/5 di quelle applicate con il provvedimento impugnato.

A tale *revirement* ha fatto seguito recentemente un forte inasprimento delle sanzioni previste per i casi di occultamento totale o parziale dei canoni di locazione degli immobili nell'ambito dell'introduzione della c.d. "cedolare secca" sugli affitti (art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23). Si tratta di un intervento asistemico e parziale che avrebbe dovuto inserirsi in una più organica revisione del sistema sanzionatorio.

Ulteriori modifiche sono poi sopravvenute, dapprima con l'art. 23, comma 28 del DL 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, con il quale sono state aumentate le sanzioni per la mancata presentazione dei prospetti informativi ai fini degli

studi di settore e, successivamente, con il DL 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, che, oltre ad estendere alle attività professionali l'applicabilità (alquanto teorica, in verità) della sanzione accessoria della sospensione dell'attività (art. 2, comma 5, del DL 138), ha introdotto nuove specifiche sanzioni per i soggetti che si sono sottratti al pagamento delle rate dei condoni e delle sanatorie di cui alla legge 289 del 2002 (art. 2, comma 5-ter, del DL 138), ed ha, innovativamente ed a sorpresa, stabilito il dimezzamento delle sanzioni amministrative previste per l'infedeltà delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva quando il contribuente (con ricavi fino a 5 mln di euro) abbia utilizzato esclusivamente strumenti di pagamento e di riscossione diversi dal contante e abbia indicato nelle dichiarazioni gli estremi identificativi dei rapporti finanziari intrattenuti (art. 2, comma 36-*vicies quater*, del DL 138).

Negli ultimi anni ci troviamo, dunque, in presenza di una strategia del legislatore alquanto mutevole e non priva di contraddizioni i cui effetti, pur essendo difficilmente valutabili, sarebbe irragionevole ritenere positivi.

Relativamente all'utilizzo dello strumento repressivo penale in materia tributaria, va ricordato il superamento della "pregiudiziale tributaria" e l'adozione di nuove fattispecie di reato di pericolo per effetto dell'ormai lontano decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

I risultati di tale intervento riformatore non furono, tuttavia, corrispondenti alle attese: al gran numero di procedimenti avviati, talvolta per fattispecie prive di stretto collegamento con l'evasione d'imposta, non corrispose una effettiva capacità di repressione degli illeciti e di deterrenza del sistema sanzionatorio.

La legge n. 205 del 25 giugno 1999, recante "Delega al governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario", ha mutato il complessivo ordinamento penale tributario, fissando i principi della nuova disciplina dei reati tributari.

Il decreto legislativo 74 del 2000, emanato a seguito della legge delega, ha abrogato le fattispecie di reato previste dalla previgente disciplina ed ha inteso incidere sui reati di evasione e/o di frode. Ha previsto un ristretto numero di fattispecie di natura esclusivamente delittuosa caratterizzate da "rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi d'imposta",

sanzionati con la reclusione da un minimo di sei mesi a un massimo di sei anni; ha indicato soglie minime di punibilità "idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi" ed ha introdotto sanzioni accessorie "adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie".

Le fattispecie penali, tenendo conto anche delle successive modifiche e integrazioni (art. 1, comma 414, della legge n.311 del 2004; art. 35, comma 7, del DL n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006; art.1, comma 143, della legge n. 244 del 2007; art. 29, comma 4, del DL n. 78 del 2010, convertito dalla legge 122 del 2010) possono sostanzialmente distinguersi in tre insiemi: il primo riguarda le dichiarazioni fiscali sui redditi o sul valore aggiunto fraudolente, infedeli o le omissioni di dichiarazione, finalizzate tutte ad evadere le imposte suddette; il secondo le violazioni non connesse a dichiarazioni fiscali ed il terzo le omissioni di versamenti. Sono contemplate infine le pene accessorie.

Le fattispecie del primo gruppo sanzionano la violazione dell'obbligo di completa e veritiera compilazione delle dichiarazioni fiscali annuali e, quindi, della corretta autoliquidazione delle imposte. Necessita il dolo specifico, e cioè la piena consapevolezza di aver agito al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; invece, non sono previste soglie di punibilità e/o una effettiva evasione per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2). Questi requisiti, cioè una effettiva evasione connessa ad una soglia di punibilità duplice, data da un ammontare minimo dell'imposta evasa e da un rapporto percentuale di incidenza o comunque quantitativo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, sono richiesti invece nei reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele e omessa dichiarazione (art. 4). Le figure di reato del secondo gruppo attengono alle violazioni non connesse alla dichiarazione, in particolare quando un soggetto, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (in particolare l'art. 8). Il terzo insieme, infine, riguarda gli omessi versamenti delle predette imposte.

Con l'art.2, comma 36-vicies *semel*, del DL 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge n. 148 del 14 settembre 2011, sono state apportate rilevanti modificazioni alla disciplina recata dal d.lgs. n. 74 del 2000, in particolare con riguardo

alle soglie di punibilità, ai tempi della prescrizione, alle limitazioni al patteggiamento, e alla concessione della sospensione condizionale della pena, negata nei casi di maggior gravità.

Per espressa previsione normativa, le disposizioni introdotte dal citato comma 36-*vicies semel* si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione, cioè dal 17 settembre 2011 (art 2, comma 36-*vicies bis*, del DL 138). Va notato, a tal proposito, che, pur riferendosi allo stesso periodo d'imposta (2010), medesime condotte dichiarative potrebbero conseguentemente comportare diversa configurazione penale in base alla data di presentazione della dichiarazione (ante o post 17 settembre 2011). Nei reati di dichiarazione, infatti, la data di consumazione dell'illecito è quella di presentazione della dichiarazione annuale.

Si tratta di un ampliamento delle violazioni penali, che riguarderanno illeciti prima sanzionati solo quali violazioni amministrative. La nuova normativa mira, cioè, ad inasprire alcune regole proprie degli illeciti penali tributari.

La modifica più incisiva introdotta dal citato DL 138 del 2011 è stata apportata proprio al reato di dichiarazione fraudolenta mediante annotazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. n. 74), relativamente al quale è stata eliminata l'attenuazione della misura edittale della pena (reclusione da sei mesi a due anni) prevista nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi e delle fatture e documenti per operazioni inesistenti non fossero superiori a euro 154.937,07. L'inasprimento della sanzione muove, evidentemente, dall'intento di contrastare più incisivamente le frodi tributarie, prescindendo dalla loro entità economica.

Analogha modifica è stata adottata per il reato di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8). Anche in questo caso la pena ora applicabile è sempre la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, indipendentemente dall'importo dei documenti falsi emessi dal soggetto al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte. In questi casi, dunque, a comportamenti di entità economica anche molto diversa consegue ora un'identica severa risposta sanzionatoria.

Un'ulteriore modifica recata dall'art. 2 del DL n. 138 del 2011, sempre orientata all'inasprimento della sanzione penale, concerne la drastica riduzione delle soglie di punibilità previste da altri reati contemplati nel d.lgs. n. 74 del 2000. Ci si riferisce in particolare agli art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante artifici), 4 (Dichiarazione

infedele) e 5 (Omessa dichiarazione), relativamente ai quali sono state più che dimezzate le soglie di rilevanza penale. L'abbassamento della soglia comporterà l'instaurazione di procedimenti penali, anche per fatti che fino ad ora erano considerati solo violazioni amministrative.

Non è possibile valutare ad oggi in che termini questo inasprimento potrà avere effetti positivi sulla lotta all'evasione fiscale. Si può stimare, tuttavia, che l'incremento delle violazioni che dal 17 settembre 2011 costituiscono reato comporterà inevitabilmente un aumento dei carichi di lavoro degli uffici giudiziari. Tutto ciò, in assenza di un effettivo potenziamento delle strutture, rischia di non garantire l'effettiva perseguibilità degli autori delle condotte illecite.

Per reati previsti dall'art. 2 all'art. 10 del d.lgs. n. 74 (con esclusione, quindi, dei reati di omissione del versamento), il menzionato DL n. 138 ha introdotto (comma 2-bis dell'art. 12) anche una significativa limitazione alla possibilità di avvalersi della sospensione condizionale della pena, che non può più essere concessa qualora l'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro e al 30 per cento del volume di affari dichiarato. Da rilevare a tal proposito i problemi interpretativi che insorgono in ordine alla qualificazione del requisito connesso al "volume d'affari dichiarato, inequivocabile solo per i soggetti Iva, ed in ordine alla coerenza logico - giuridica, atteso che, fermo restando il superamento di 3 milioni di euro, il coefficiente di illiceità è connesso all'evasione di una maggiore o minore percentuale del "volume d'affari".

La novella ha inciso sugli effetti della circostanza attenuante costituita dal pagamento del debito tributario (art. 13, comma 1, del d.lgs. 74), limitando a 1/3 la riduzione delle pene principali, prima prevista fino a 1/2, e ferma restando la non applicazione delle pene accessorie. Inoltre, la possibilità di poter beneficiare della riduzione di pena prevista per la scelta del rito alternativo del patteggiamento è stata subordinata al preventivo pagamento di tutte le imposte oggetto della contestazione e delle relative sanzioni (art.13, comma 2-bis).

Infine, per i reati dichiarativi, per il reato di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti e per quello di occultamento o distruzione di documenti contabili è ora previsto un aumento di un terzo degli ordinari termini di prescrizione: il termine ordinario di sei anni viene elevato a otto anni. La novella, tuttavia, non presenta rilievo con riguardo alle fattispecie connesse al versamento di imposta (omesso versamento di

ritenute certificate; omesso versamento Iva; indebita compensazione; sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte).

E' auspicabile che questi ultimi elementi di novità, anche processuali, possano avere riflessi sul comportamento dei contribuenti, quali fattori che accrescono la deterrenza del sistema sanzionatorio dell'evasione fiscale.

In controtendenza, anche per le finalità di recupero di entrate, appare la previsione di minor riduzione di pena, in caso di estinzione del debito tributario prima della fase dibattimentale in sede penale.

4. Il disegno di legge delega per la riforma fiscale e assistenziale

4.1 La connotazione redistributiva 4.2 La questione della copertura 4.3 Il taglio delle agevolazioni 4.4 Le altre forme di copertura 4.5 Il mancato coordinamento con i decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale 4.6 La riforma dell'Irpef 4.7 Le semplificazioni 4.8 Il concordato preventivo 4.9 Gli interventi a favore dell'economia

4.1 La connotazione redistributiva

Se gli obiettivi e le direttrici di intervento del disegno di legge delega per la riforma fiscale e assistenziale (A.C. n. 4566), presentato nello scorso mese di luglio non sono una novità, è invece significativamente mutato, come si è visto, il contesto in cui il ddl oggi in esame si colloca - in una situazione in cui si combinano rinnovate esigenze e crescenti preoccupazioni.

Le prime riflettono la diffusa insoddisfazione per un sistema tributario in cui la contraddizione fra un elevato rendimento in termini di gettito e un forte tasso di evasione alimenta laceranti conflitti distributivi.

Le preoccupazioni traggono, invece, origine dalle forti incertezze che dominano la situazione economica e che rischiano di aggravare gli squilibri di finanza pubblica, dal perdurare di asfittici ritmi di crescita dell'economia ai crescenti vincoli derivanti dall'impennata del debito pubblico.

Calate nel contesto illustrato nella prima parte della relazione, le aspettative create dal ddl delega non sfuggono alla consapevolezza che obiettivi di riforma del sistema tributario debbano oggi coesistere con più ristretti spazi di manovra. Incerti restano gli esiti dell'iniziativa legislativa, nella considerazione che le decisioni assunte d'urgenza per fronteggiare le recenti turbolenze economiche hanno comportato un'ulteriore restrizione degli spazi utilizzabili dal riformatore fiscale.

I nuovi assetti disegnati dal disegno di legge delega, più che una generalizzata riduzione del prelievo fiscale, prefigurano un'estesa operazione redistributiva.

E' quanto si coglie nella componente dedicata alla riforma fiscale, imperniata su forme di "scambio" che coinvolgono quasi tutte le imposte del sistema : da un lato, quelle in cui dovrebbe prevalere il segno meno di una riduzione del prelievo (l'Irpef, l'Ires, l'Irap); dall'altro, quelle da cui dovrebbero scaturire aumenti di gettito (l'Iva, le accise, la tassazione delle attività finanziarie, l'imposizione sui servizi).

Ma è anche quanto emerge dall'inusuale estensione della delega dall'ambito fiscale a quello assistenziale, che, restringendo i criteri per l'accesso allo stato sociale, finisce per rafforzare la portata redistributiva dell'intera iniziativa governativa.

Così configurata, la struttura del disegno di legge delega appare – per la componente fiscale - in sintonia con la sottolineata necessità di conciliare i vincoli di finanza pubblica con le esigenze di una politica economica intesa a far ripartire l'economia. Meno funzionale a tale obiettivo si presenta, invece, la componente assistenziale della delega, la cui efficacia redistributiva si configura come la conseguenza di un obiettivo che appare teso, in via prioritaria e prevalente, alla riduzione della spesa pubblica.

4.2 La questione della copertura

Per quanto riguarda i problemi di copertura - a parte la considerazione di ordine preliminare che, per la complessità della materia trattata, non sia possibile risolvere i problemi della quantificazione degli oneri e della relativa copertura se non al momento dell'adozione dei relativi decreti legislativi - l'intera impalcatura del ddl si regge su tre distinti passaggi.

Il primo è contenuto nell'art. 2, c. 3 che, nel definire la copertura finanziaria delle previste modifiche all'Irpef, elenca, secondo una precisa graduazione, i proventi cui attingere. Innanzitutto, l'eliminazione o riduzione in tutto o in parte dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale, censiti da una delle quattro commissioni di studio per la riforma insediate presso il MEF. Successivamente le *“ulteriori forme di copertura, che saranno progressivamente costituite”*, nell'ordine, dai proventi derivanti da: i) la riduzione dell'evasione fiscale, ii) il riordino della tassazione delle attività finanziarie, iii) lo spostamento dell'asse del prelievo dal reddito verso forme di imposizione reale, iv) le economie conseguite nel comparto della spesa pubblica.

Il secondo passaggio è, invece, più specifico ed è diretto a regolare la *“graduale eliminazione”* dell'Irap che - si puntualizza - *“sarà compensata, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da partecipazioni”* (art. 8, comma 3).

Il terzo passaggio, infine, è quello in cui si precisa che l'esercizio della delega, non solo dovrà autofinanziarsi, ma dovrà avere *“effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto”*, non inferiori a 4 miliardi per il 2013 e a 20 a decorrere dal 2014.

In sostanza, per come prospettato nel ddl, l'esercizio della delega dovrebbe consentire di conciliare sgravi fiscali finalizzati alla crescita dell'economia con i vincoli imposti dall'esigenza di rigore; e, inoltre, dovrebbe anche consentire di farne scaturire un contributo aggiuntivo da utilizzare ad esclusivo supporto dell'obiettivo di miglioramento dei conti.

4.3 Il taglio delle agevolazioni

La molteplicità e la rilevanza degli obiettivi perseguiti dal ddl rendono doveroso interrogarsi sia sull'idoneità dei mezzi di copertura, sia sul rischio di un conflitto nella destinazione delle risorse acquisibili, fra quanto servirebbe per la riforma del sistema tributario e quanto, invece, deve essere finalizzato alla riduzione dell'indebitamento netto.

Quanto al primo interrogativo (l'idoneità dei mezzi di copertura), è evidente che una risposta positiva presupporrebbe il superamento di una serie di incertezze, di cui le più rilevanti riguardano il terreno delle agevolazioni fiscali, la cui revisione risulta determinante, sia per l'entità delle risorse da recuperare all'erario ("*non inferiori*" a 20 miliardi a regime), sia per il ruolo preferenziale riconosciuto a tale intervento nella graduazione dei mezzi di copertura fissata dal ddl delega.

In proposito la Corte ha più volte avuto occasione di esprimere le proprie perplessità connesse, da una parte, all'incertezza delle stime, e, dall'altra, alla considerazione che va tenuto conto sia delle reazioni di comportamento dei contribuenti, sia della difficoltà di chiaramente distinguere fra forme di intervento devianti rispetto alla struttura normale di un tributo e trattamenti tributari preferenziali che rappresentano, invece, un elemento strutturale dell'imposta e che incidono per non meno del 50 per cento dei 161 miliardi dell'erosione complessiva stimata dalla commissione ministeriale.

Sempre sul versante delle agevolazioni, altrettanto rilevanti appaiono anche le perplessità circa la portata redistributiva che potrebbe assumere un intervento di revisione, soprattutto se operato in maniera "lineare": gli inevitabili effetti regressivi si concentrerebbero soprattutto su coloro che già pagano l'imposta e, più specificamente, sui contribuenti che si collocano nelle classi di reddito meno elevate.

Non meno significative sono le incertezze che circondano gli altri mezzi di copertura evocati dal ddl, a cominciare dai proventi derivanti da una riduzione dell'evasione fiscale.

In proposito, al di là della considerazione che ampi spazi di recupero di gettito sono già stati prenotati dalle manovre, la Corte in più occasioni ha ritenuto di dover richiamare le esigenze di chiarezza e di trasparenza che si pongono sia nella valutazione *ex ante*, sia, soprattutto, nella valutazione *ex post* delle misure adottate. L'accentuazione della tendenza a puntare sul gettito risultante dalla lotta all'evasione per la copertura delle manovre di bilancio portano la Corte a ribadire la necessità che le previsioni siano prudenziali, ponderate e realistiche e che l'Amministrazione adotti una vera e propria logica di budget industriale nella programmazione e nella gestione dell'acquisizione dei proventi attesi dalla lotta all'evasione fiscale.

4.4 Le altre forme di copertura

Superata dagli eventi, e probabilmente da espungere dal testo del ddl, appare poi l'individuazione, fra i mezzi di copertura, dei proventi derivanti dal riordino della tassazione delle attività finanziarie, una misura anticipata, come è noto, dal DL 138/2011.

E ad un'analogia conclusione si perverrebbe ove si ritenesse che lo "*spostamento dell'asse del prelievo dal reddito verso forme di imposizione reale*" sostanzialmente sottintendesse, nella costruzione del ddl, un mero aumento del gettito Iva da utilizzare a copertura della delega. Anche in questo caso, infatti, il DL 138 ha anticipato l'aumento (innalzando di un punto l'aliquota ordinaria), finendo comunque per restringere gli spazi a disposizione del riformatore.

Resta, infine, da valutare la praticabilità di un intervento di "riordino della spesa sociale", espressamente richiamato dal ddl per fare fronte alle due esigenze di copertura espresse dalla delega: quella di concorrere alla riforma del sistema tributario e quella di contribuire all'obiettivo di riduzione dell'indebitamento netto. E' difficile prevedere gli effetti delle misure che il ddl prefigura. E tuttavia i risparmi effettivamente conseguibili dovrebbero risultare relativamente limitati rispetto alle complessive esigenze poste dal disegno di legge delega.

In molti casi si è in presenza di erogazioni monetarie che fanno parte di una politica “nascosta” di contrasto alla povertà. Non appare irragionevole attendersi che i risparmi di un riordino possano risultare in larga parte controbilanciati dalle risorse che sarà necessario mettere in campo per assicurare servizi adeguati ad una prevedibile impennata del fenomeno della non autosufficienza.

Nel complesso, oltre a largamente affidarsi a mezzi incerti, limitati e talora superati dagli eventi, la copertura del ddl delega risulta intaccata e messa in forse dalla “concorrenza” che si è venuta a determinare fra due obiettivi: quella della riforma tributaria e quello della messa in sicurezza dei conti pubblici con riferimento alle risorse attese dal riordino della tassazione delle attività finanziarie e dalla, sia pur parziale, revisione delle aliquote Iva. Dimensioni ben più consistenti raggiungerà lo spiazzamento che si produrrà per quanto riguarda le risorse attese dalla revisione delle agevolazioni fiscali.

I due successivi provvedimenti d’urgenza dell’estate scorsa hanno finito, quindi, per “ipotecare” e contabilizzare a riduzione dell’indebitamento netto lo spazio finanziario previsto dal medesimo ddl. Ne esce così rafforzata l’esigenza di riduzione dell’indebitamento, che concretizza una priorità nell’utilizzo del sistema di copertura disegnato dal ddl.

Per contro, ove dovessero concretizzarsi le perplessità espresse a proposito della operatività del sistema di copertura disegnato dal ddl, rischierebbe di risultare compromesso il percorso della riforma fiscale e con esso la spinta che la stessa riforma dovrebbe assicurare alla ripresa dell’economia.

4.5 Il mancato coordinamento con i decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale

Di non marginale rilievo sono i problemi che sembrano porsi per garantire un coordinamento con i decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale già definiti ed oggetto di una difficile fase applicativa. Su almeno quattro aspetti il ridisegno proposto con la riforma richiede un attento confronto con il disegno federalista.

Si tratta innanzitutto della riforma della tassazione delle persone fisiche – per la modifica delle aliquote erariali che dovranno essere indotte dalla revisione prevista dal decreto legislativo 68/2011, a partire dal 2013, dell’aliquota base dell’addizionale Irpef

regionale; per gli effetti di rilievo che le nuove soglie di esenzione avrebbero sulle addizionali locali - regionale e comunale; per la mancanza della previsione di norme di coordinamento tra le detrazioni disposte dai diversi livelli di governo.

L'articolo 6 del disegno di legge prevede la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive. Nel prefigurare l'eliminazione – peraltro di molto ardua realizzazione - non si specifica (come invece previsto nel d.lgs. 68/2011) che questo avverrà attraverso l'individuazione di ulteriori tributi, ma si prevede invece la sostituzione con trasferimenti (articolo 8 comma 3). Tale soluzione, oltre a risultare in conflitto con il dettato costituzionale, pone problemi riguardo a quanto previsto dal d.lgs. 68/2011 che attribuisce alle regioni, nell'ambito della loro autonomia impositiva, la potestà di ridurre l'aliquota dell'Irap sino ad azzerarla.

Un terzo aspetto per il quale vanno chiariti il confine e il raccordo con l'impianto del federalismo riguarda la previsione normativa (articolo 4) che prefigura l'introduzione dell'imposta sui servizi, limitandosi a dettare il principio della concentrazione e della razionalizzazione in una unica obbligazione fiscale e in una unica modalità di prelievo di una sommatoria di tributi, ma senza indicare il presupposto di imposta. Le modifiche apportate di recente con il d.lgs. 23/2011 hanno peraltro attribuito parte del gettito di tali tributi alle amministrazioni territoriali.

Nel valutare il disegno di riforma dell'assistenza che, come si ribadisce, rispecchia soprattutto la necessità di rispondere ad esigenze di copertura, va osservato, infine, che mancano, sia un coordinamento con quanto di competenza territoriale, sia la previsione di un metodo condiviso tra i livelli istituzionali, almeno per quello che attiene alla revisione dei criteri di accesso alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni ed alla sussidiarietà sia verticale che orizzontale.

Non può essere sottovalutato il rischio che nella sua versione attuale, in mancanza di una chiara definizione dei livelli essenziali delle prestazioni sociali, la riforma possa portare, non tanto ad un'auspicabile concentrazione delle risorse sulle condizioni effettivamente meritevoli, ma soltanto ad un'ulteriore compressione delle politiche a sostegno dei non autosufficienti.

4.6 La riforma dell'Irpef

Venendo all'esame dei contenuti, l'articolato del ddl, pur investendo l'insieme delle forme di prelievo che configurano il sistema tributario, soffre non di rado di genericità e di indeterminatezza: i "principi e criteri direttivi" indirizzati al legislatore delegato appaiono definiti a maglie troppo larghe; le incertezze che circondano la copertura non favoriscono certo tentativi di comprensione dei possibili esiti legislativi. E' quanto emerge con riferimento ai temi sui quali si deve concentrare l'analisi di dettaglio: l'assetto dell'imposta sul reddito (Irpef); gli interventi che, assegnati all'orbita della "semplificazione", configurano forme di forfetizzazione del prelievo; le misure che sono dirette a ridurre il cuneo fiscale (superamento dell'Irap) e l'incidenza del prelievo sul reddito d'impresa (ACE).

Le indicazioni che il ddl offre sulla futura Irpef si riducono, fondamentalmente, alla mera enunciazione di tre aliquote di base - 20, 30 e 40 per cento. Nulla di concreto, infatti, si dice a proposito degli altri tre parametri (scaglioni di reddito, deduzioni, detrazioni) che regolano il funzionamento dell'Irpef; a meno che non si voglia tener conto di un implicito rinvio all'annunciata revisione delle agevolazioni fiscali.

L'unica certezza che può essere rinvenuta è quella dell'assicurazione, attraverso la previsione di una specifica clausola di salvaguardia, che, "*a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole o eguale, mai peggiore del precedente*" (art. 2, c. 4, lett. e). Previsione, questa, che non appare di agevole gestione, oltre a non essere facilmente compatibile con le fonti di finanziamento della riforma dell'imposta sul reddito, individuate nella eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale (art. 2, comma 3), che in gran parte riguardano proprio l'attuale Irpef.

4.7 Le semplificazioni

Nell'ambito dei principi e criteri direttivi dettati per la riforma dell'imposta sul reddito, il disegno di legge delega richiama genericamente la "revisione degli attuali regimi forfetari, per favorire le nuove imprese", lasciando tuttavia inevasa l'esigenza di un coordinamento con il regime delle nuove iniziative produttive e di fatto sottovalutando, da un lato, il rischio di spingere molti operatori verso il sommerso e, dall'altro, la rilevanza della combinazione di obiettivi che, alla fine del 2007, aveva guidato il legislatore e che ha portato a circa 600 mila gli aderenti al nuovo regime dei minimi: la

semplificazione degli adempimenti amministrativi e contabili ed un ridotto prelievo per agevolare l'avvio di nuove iniziative imprenditoriali, tenendo conto del profilo diffuso di micro realtà imprenditoriale e professionale che connota il nostro sistema economico. Ancora più forte è l'incertezza che si manifesta di fronte alla "semplificazione" che dovrebbe guidare la "revisione degli studi di settore" (art. 2, c. 2, lett. d, 2), dai contenuti del tutto indeterminati.

Gli studi di settore sono stati e restano un irrinunciabile strumento di accertamento, in ragione dell'estensione particolarmente ampia della platea di contribuenti sottratti nel nostro paese all'obbligo del sostituto d'imposta: grazie agli studi di settore, oltre 35 miliardi di base imponibile è emersa a seguito di adeguamento spontaneo.

4.8 Il concordato preventivo

Tra le semplificazioni previste dall'art. 2 c'è anche la riproposizione del concordato preventivo per l'imposizione sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo, ancorché con durata biennale e non triennale, come, invece, previsto dalla legge delega n. 80/2003.

Il concordato fiscale preventivo è un meccanismo alquanto ambizioso, nel quale dovrebbero trovare corretta composizione due interessi opposti: da un lato, quello dello Stato, di percepire le imposte effettivamente dovute, limitando i costi dell'accertamento e del contenzioso; dall'altro, quello del contribuente, di minimizzare e conoscere preventivamente l'onere tributario relativo ai futuri guadagni.

Nell'esperienza applicativa che si è avuta dal 2002 in avanti, il dato che emerge è tuttavia diverso: da strumento di composizione di interessi contrapposti, basato sull'analisi e sulla conoscenza *puntuale* delle singole situazioni, il concordato preventivo si è trasformato in uno strumento di massa, dal quale, per l'anno 2004, si attendeva un incremento di gettito di ben 3,5 miliardi. In realtà, nonostante le ampie facilitazioni previste, il successo dell'applicazione dell'istituto è stato molto scarso: hanno beneficiato del regime un numero molto circoscritto di contribuenti. Per quanto concerne i risultati di gettito, nel 2004 è stata contabilizzata Iva per un importo di 25 milioni, che scende a 16 nel 2005 ed a soli 1,3 milioni nel 2006; da un'analisi svolta a suo tempo dall'Amministrazione, per il 2003, a fronte di una maggiore Iva pari a circa 136 milioni, risulta una perdita di gettito Irpef/Ires per circa 59 milioni.

Si tratta di precedenti di cui va necessariamente tenuto conto, per evitare che anche il concordato biennale preventivo ipotizzato dal nuovo disegno di legge delega rischi, sotto la pressione di fattori contingenti, di trasformarsi, in concreto, in una sorta di mero condono preventivo. Senza peraltro trascurare i possibili effetti di discriminazione – costituzionalmente rilevanti – che tale particolare regime impositivo potrebbe in ogni caso provocare nei confronti delle restanti categorie di contribuenti che continuerebbero ad essere assoggettate, invece, all'imposizione analitica.

4.9 Gli interventi a favore dell'economia

Nel disegnare una rimodulazione del sistema di prelievo attenta alle ragioni del mondo produttivo e all'esigenza di rilanciare la ripresa dell'economia, il ddl interviene in due direzioni.

La prima è stata già criticamente evocata: riguarda l'Irap, di cui si prospetta la *“graduale eliminazione*.

La seconda direzione riguarda l'introduzione nella tassazione del reddito d'impresa di un aiuto alla crescita economia (ACE), rendendo deducibile il rendimento del capitale di rischio, valutato tramite l'applicazione di un rendimento nozionale al nuovo capitale proprio (art. 7). La previsione merita una valutazione sicuramente positiva.