



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

**Indagine conoscitiva
sul tema della riforma fiscale
Commissione Finanze del Senato**

**Audizione del
prof. Antonio Pedone**

Roma, 25 gennaio 2012

1. In questa esposizione, mi soffermerò molto brevemente¹ su tre aspetti del nostro attuale sistema tributario che andrebbero tenuti presenti con molta attenzione nell'affrontare i temi della riforma tributaria:

a. il livello persistentemente eccessivo e, allo stesso tempo, insufficiente della pressione tributaria complessiva;

b. la squilibrata composizione del prelievo tributario per categorie, secondo diverse classificazioni (reddito, scambi, consumi, ricchezza; lavoro, capitale, consumo);

c. l'intricata e inesplorata selva dei trattamenti tributari differenziati che caratterizza i principali tributi (ma spesso anche i minori).

Si mostrerà che, da oltre 30 anni, il livello della pressione tributaria risulta più elevato della media dei paesi industrializzati ed è andato crescendo più rapidamente che negli altri paesi; nonostante ciò, non si è riusciti, salvo che in pochi anni, a realizzare avanzi primari e a ridurre significativamente il debito pubblico. Questa situazione paradossale è risultata confermata, e in qualche modo accentuata, durante l'attuale crisi, confermando quanto sia difficile uscire dalla trappola in cui, per vari motivi, ci siamo cacciati, con conseguenze pesanti per la crescita dell'economia e la coesione sociale del paese. Anche in prospettiva, sulla

¹ Per una più estesa discussione dei temi qui accennati rinvio a tre miei articoli:

– “Tax Harmonisation Policy in a Changing European Union”, in *Rivista di Politica economica*, luglio – agosto, 2004, pp. 141–157;

– “Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana”, in *Economia italiana*, 2006, vol. 3, pp. 521-545;

– *Tax Theory and Tax Practice: the Problems of Defining, Measuring and Assessing Tax Bases*, in LONGOBARDI E. e A. PETRETTO (a cura di), *Saggi di Economia della Tassazione*, Milano, Angeli, 2009, 17-38.

base degli impegni imposti dall'appartenenza all'Unione Monetaria Europea e dei provvedimenti governativi finora assunti, tale situazione paradossale sembra destinata a perpetuarsi, almeno per il prossimo futuro.

Qualche via d'uscita, per ridurre le conseguenze negative che accompagnano tale situazione, può essere ricercata mirando a possibili mutamenti nella composizione del prelievo tributario (tax mix) e, soprattutto avviando una sistematica revisione della struttura dei principali tributi e dei numerosi trattamenti tributari differenziati (TTD) previsti per ciascuno di essi.

Questo spostamento d'enfasi dalla scelta tra modelli ideali di imposta verso l'analisi della loro effettiva configurazione e applicazione pone al centro del dibattito sulla riforma la revisione continua e motivata dei TTD, valutandone gli effetti in termini, oltre che di gettito, di efficienza ed efficacia, di equità sociale e di semplicità amministrativa. Ciò incontra notevoli difficoltà sul piano sia delle metodologie econometriche sia della praticabilità politica. Difficoltà superabili quando si sia disposti a prendere atto delle potenzialità e dei limiti delle tecniche di analisi economica disponibili e a introdurre procedure trasparenti ed equilibrate per consentire l'azione e il confronto tra i diversi gruppi di interesse.

2. Vorrei iniziare richiamando alcuni aspetti macroscopici dell'andamento eccezionale, sia rispetto agli altri paesi industrializzati sia rispetto alla storia fiscale del Paese, del prelievo tributario in Italia nel periodo successivo all'introduzione della riforma del 1973-74 e che ancora

influenzano largamente il funzionamento del nostro sistema tributario e il modo in cui esso viene percepito

Si può notare (Tab. 1, Graf. 1) che, dal momento in cui è stata introdotta la riforma tributaria intorno alla metà degli anni Settanta, il prelievo tributario complessivo si è accresciuto in Italia più che in qualsiasi altro paese europeo e dell'area OCSE e più che in qualsiasi altro periodo della nostra storia unitaria. Dal 1975 ad oggi, la pressione tributaria in Italia è aumentata in misura più che quadrupla rispetto a quella media dei paesi industrializzati dell'area OCSE (di 18 punti di PIL rispetto a poco più di 4 punti); più del doppio che in Francia e sei volte più che in Germania; per non parlare del Regno Unito e degli Stati Uniti dove, nello stesso periodo, la pressione tributaria complessiva (PTC) è addirittura diminuita.

Anche nell'ambito dell'Unione Europea, l'Italia si caratterizza per la più forte crescita e il più alto livello raggiunto della PTC (Tab. 2). Nel corso dell'ultimo quindicennio e in particolare dall'avvio dell'Unione Monetaria Europea, l'Italia è l'unico tra i maggiori paesi dell'area euro che presenta un incremento della PTC (di 1,4 punti di Pil) rispetto ad una riduzione di tutti gli altri maggiori paesi e dell'insieme dei paesi dell'area euro, ma anche della media di tutti i paesi dell'unione Europea (-2,1 punti di Pil). Questo andamento in controtendenza e il livello raggiunto della PTC (che pone l'Italia al primo posto tra i maggiori paesi e al quarto posto tra i 27 paesi dell'UE) ha certamente contribuito, insieme ad altri fattori e attraverso diversi canali, al tasso di crescita relativamente più lento sperimentato dall'economia italiana in quest'ultimo periodo, soprattutto se si tiene presente che tale pesante pressione, a causa della

maggiormente diffusa ed elevata evasione, si concentra e grava su una parte più ristretta della popolazione e della produzione nazionale.

E' perciò comprensibile che da parte di tutti sia auspicata una riduzione della PTC. Purtroppo, le vicende della crisi che stiamo attraversando, gli orientamenti (spesso criticabili e criticati) imposti alla politica economica e monetaria europea per fronteggiarla, gli impegni assunti per una più rigorosa politica di bilancio, e i provvedimenti presi con le manovre correttive adottate nel 2011 fanno ritenere che, nel prossimo futuro, il primato tributario italiano tenderà a persistere e forse ad accentuarsi. Se si vogliono attenuare gli effetti negativi che esso comporta, occorrerà esplorare la possibilità di modificare la composizione dell'elevato prelievo tributario complessivo e, soprattutto, sottoporre a revisione la struttura e i principali trattamenti tributari differenziati delle principali imposte.

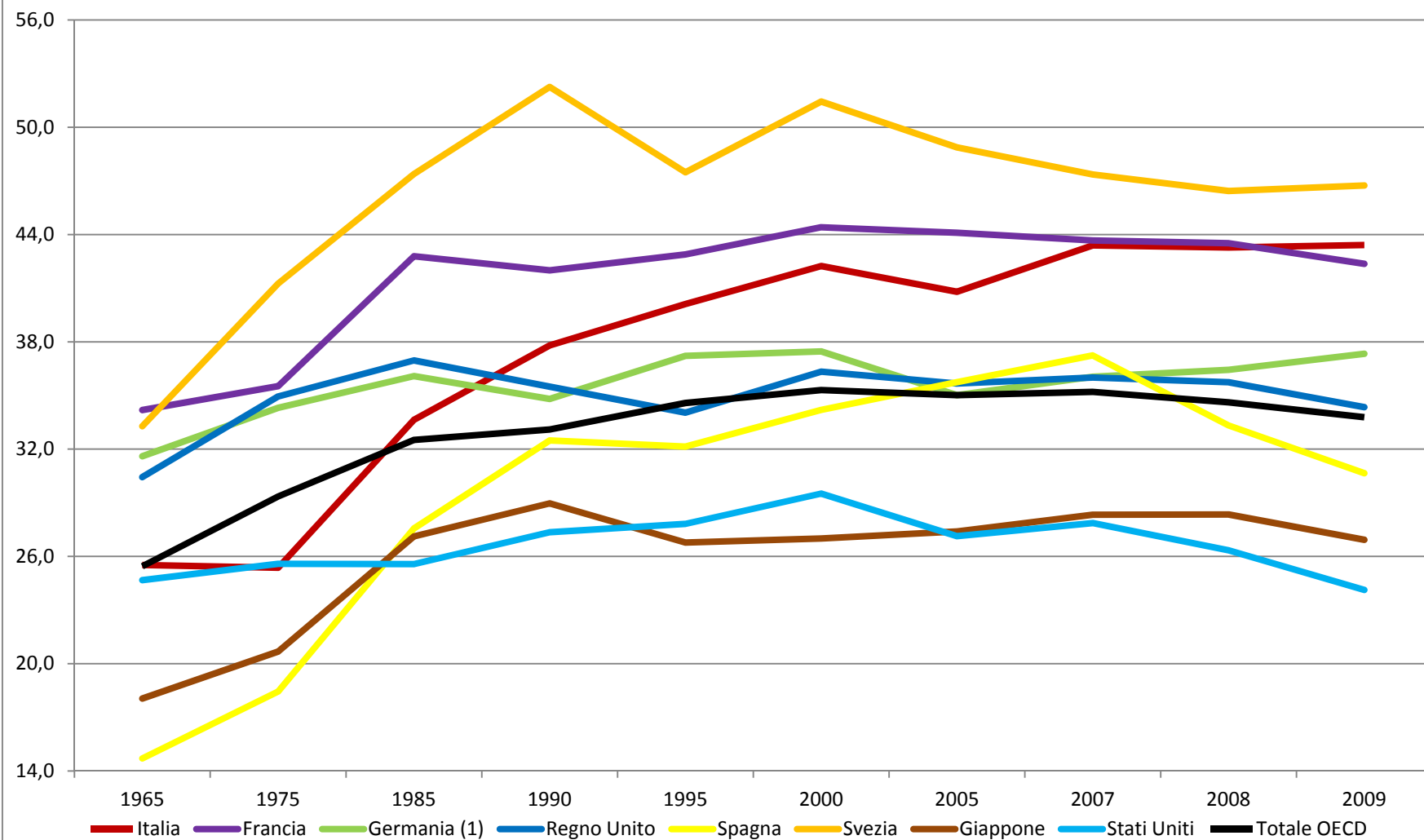
Tab. 1 - Pressione tributaria complessiva (in % del Pil)

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	25,5	34,2	31,6	30,4	14,7	33,3	18,0	24,7	25,4
1975	25,4	35,5	34,3	34,9	18,4	41,3	20,7	25,6	29,4
1985	33,6	42,8	36,1	37,0	27,6	47,4	27,1	25,6	32,5
1990	37,8	42,0	34,8	35,5	32,5	52,3	29,0	27,4	33,1
1995	40,1	42,9	37,2	34,0	32,1	47,5	26,8	27,8	34,6
2000	42,2	44,4	37,5	36,3	34,2	51,4	27,0	29,5	35,3
2005	40,8	44,1	35,0	35,7	35,7	48,9	27,4	27,1	35,0
2007	43,4	43,7	36,0	36,0	37,2	47,4	28,3	27,9	35,2
2008	43,3	43,5	36,4	35,7	33,3	46,4	28,3	26,3	34,6
2009	43,4	42,4	37,3	34,3	30,6	46,7	26,9	24,1	33,8
1995-1975	14,7	7,4	2,9	-0,9	13,7	6,2	6,1	2,2	5,2
2009-1975	18,0	6,8	3,0	-0,6	12,2	5,5	6,2	-1,5	4,4

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Grafico 1: Pressione tributaria complessiva (in % del PIL)

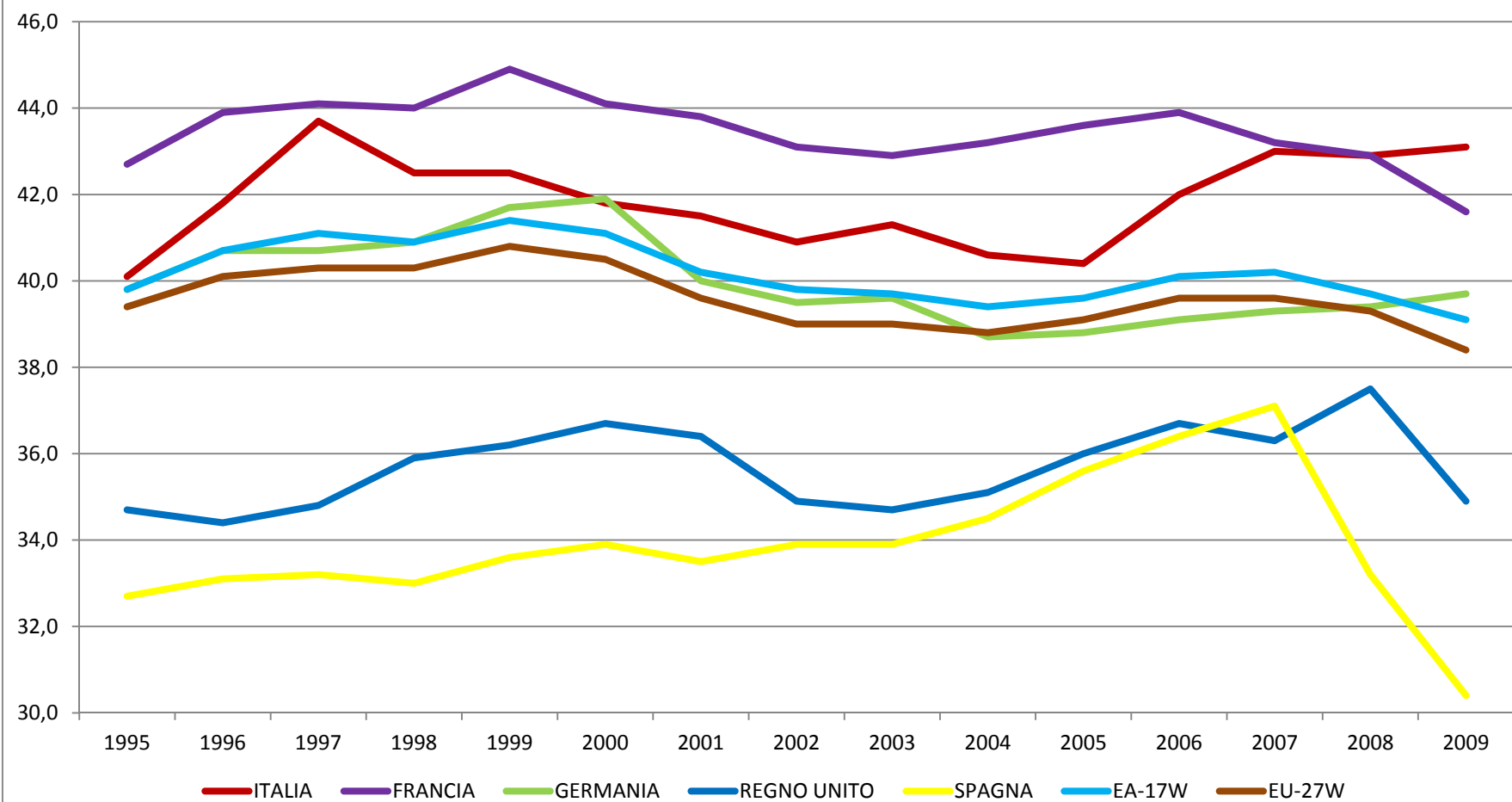


Tab. 2 - PRESSIONE TRIBUTARIA COMPLESSIVA IN % DEL PIL

																Variazioni		Ranking	
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2009- 1995	2009- 2000	1995	2009
ITALIA	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,4	42,0	43,0	42,9	43,1	3,1	1,4	10	4
FRANCIA	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,6	43,9	43,2	42,9	41,6	-1,1	-2,5	5	7
GERMANIA	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	38,8	39,1	39,3	39,4	39,7	-0,1	-2,1	11	8
REGNO UNITO	34,7	34,4	34,8	35,9	36,2	36,7	36,4	34,9	34,7	35,1	36,0	36,7	36,3	37,5	34,9	0,2	-1,8	17	15
SPAGNA	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,4	37,1	33,2	30,4	-2,3	-3,5	20	20
EA-17W	39,8	40,7	41,1	40,9	41,4	41,1	40,2	39,8	39,7	39,4	39,6	40,1	40,2	39,7	39,1	-0,7	-2,1		
EA-17A	36,7	36,9	37,1	37,2	37,3	37,3	37,0	36,9	36,8	36,6	37,0	37,1	37,4	37,0	36,5	-0,2	-0,8		
EU-27W	39,4	40,1	40,3	40,3	40,8	40,5	39,6	39,0	39,0	38,8	39,1	39,6	39,6	39,3	38,4	-1,0	-2,1		
EU-27A	36,6	36,5	36,7	37,1	37,2	37,0	36,4	36,1	36,2	36,2	36,6	36,7	37,2	36,7	35,8	-0,7	-1,1		

Fonte: European Commission (2011).

Grafico 2: Pressione tributaria complessiva in % del Pil



3. La crisi ha posto i governi di molti paesi di fronte al seguente dilemma: se, al fine di sostenere il reddito e la domanda di famiglie e imprese, accettare la caduta di gettito indotta dalla riduzione nell'attività economica, magari integrandola con sgravi d'imposta discrezionali, sopportando però un considerevole peggioramento della situazione di finanza pubblica; o se, per evitare tale peggioramento e cercare di stabilizzare i conti pubblici, compensare almeno in parte la caduta automatica di gettito mediante aumenti di imposte (prevalentemente indirette), rischiando così di abbattere ulteriormente il livello della domanda e dell'attività produttiva.

La risposta dei vari paesi europei è stata molto differenziata, anche in relazione all'intensità e alle caratteristiche della crisi che ha colpito le singole economie². Generalmente, i paesi dove la spesa per salvataggi e sostegno all'economia è cresciuta di più, hanno cercato di contenere o contrastare la caduta di gettito. La pressione tributaria è diminuita meno nei paesi che hanno subito una recessione più profonda: in alcuni casi, perché hanno prevalso le esigenze di consolidamento dei conti pubblici e si è dovuto contrastare la caduta di gettito attribuibile agli stabilizzatori automatici; in altri, perché gli stessi aumenti di imposte hanno accentuato il rallentamento o la caduta della crescita.

In molti casi, forme di trattamento tributario di favore per alcuni intermediari bancari e finanziari e per alcuni prodotti o strumenti hanno agevolato la eccezionale crescita dell'indebitamento che caratterizza la presente crisi. La caduta del gettito ha riguardato, come era da attendersi, in maggior misura le imposte dirette, e in particolare quelle legate alla

² Tra le pubblicazioni più recenti, cfr. BERNARDI L., "Economic Crisis and Taxation in Europe", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXX; 2, I, 175-211 (2011); EUROPEAN COMMISSION, *Taxation trends in the European Union*, 2011 edition.

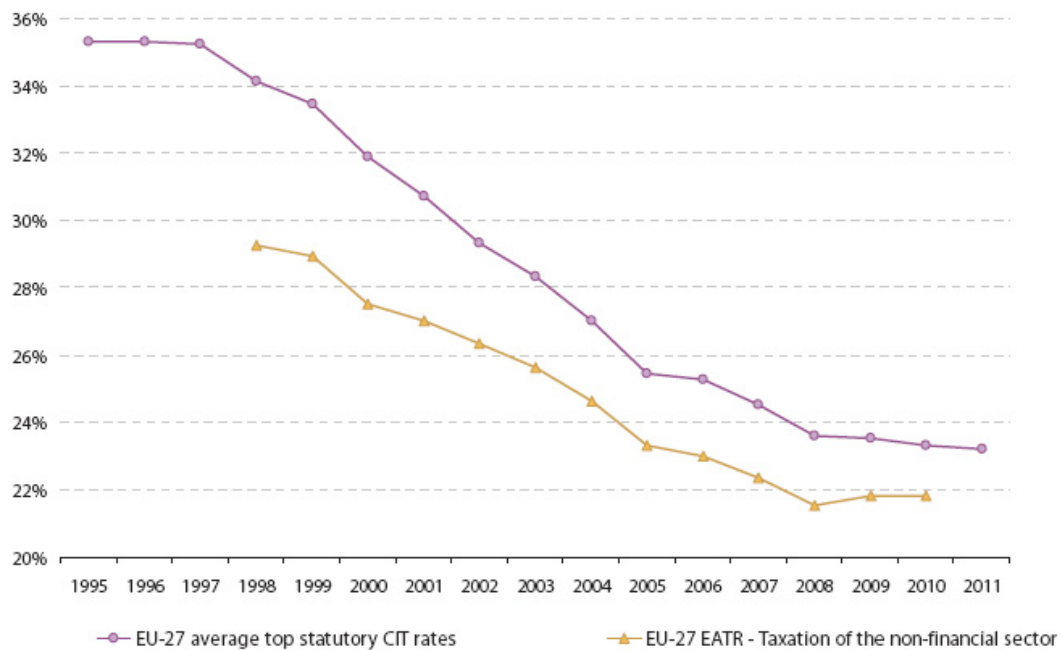
precedente eccezionale espansione dell'attività nei settori finanziari e immobiliari. L'entità della caduta del gettito riferibile ai vari settori è legata all'elasticità rispetto al Pil delle singole specifiche basi imponibili e al grado di progressività con cui sono colpite. Ciò spiega la più forte caduta attesa, anche se con un certo ritardo, del gettito di alcune voci di imposizione diretta.

Non spiega, invece, la caduta delle imposte sul consumo che si è verificata in alcuni paesi nonostante siano state aumentate le aliquote di alcune accise e dell'IVA, e che è attribuibile ad altri fattori, tra i quali lo spostamento verso consumi di base o necessari (colpiti con aliquote più basse), il crollo delle nuove costruzioni, il rallentamento delle importazioni. Da notare che, nel caso italiano, la meno marcata riduzione del gettito dell'IVA è attribuibile in misura rilevante a modifiche nei meccanismi di riscossione e alla fissazione di limiti più stretti alle compensazioni.

La crisi ha avuto l'effetto di rallentare e bloccare la discesa avviata oltre un decennio fa, per l'insieme dei paesi dell'Unione Europea, delle aliquote delle imposte sui redditi societari e d'impresa (Graf. 3), delle aliquote massime dell'imposta personale sul reddito (soprattutto nei paesi dell'area euro, Graf. 4), e a provocare l'impennata dell'aliquota standard dell'IVA (Graf. 5). L'Italia è, tra i maggiori paesi europei, quello che ha cercato di contrastare in maggior misura la caduta di gettito derivante dalla grave crisi che l'ha colpita. E, soprattutto, l'Italia è l'unico paese, tra quelli che già avevano nel 2000 un livello di pressione tributaria complessiva superiore al 40%, ad avere accresciuto tale livello tra il 2000 e il 2009, come dimostra la sua posizione solitaria nel quadrante in alto a destra del Graf. 6. Tale posizione è destinata ad accentuarsi nel prossimo

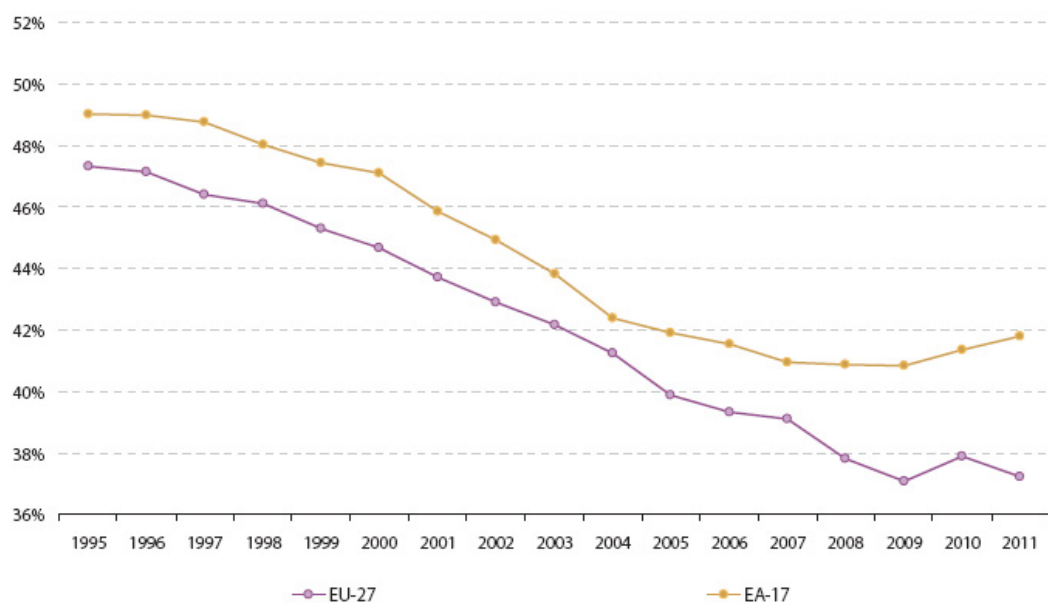
futuro, in relazione al maggior gettito che procureranno le misure finora adottate e alla gravità e durata della recessione che ha colpito la nostra economia.

Grafico 3: Corporate Income Tax rates and Average Effective Taxation indicators, EU-27, 1995-2011



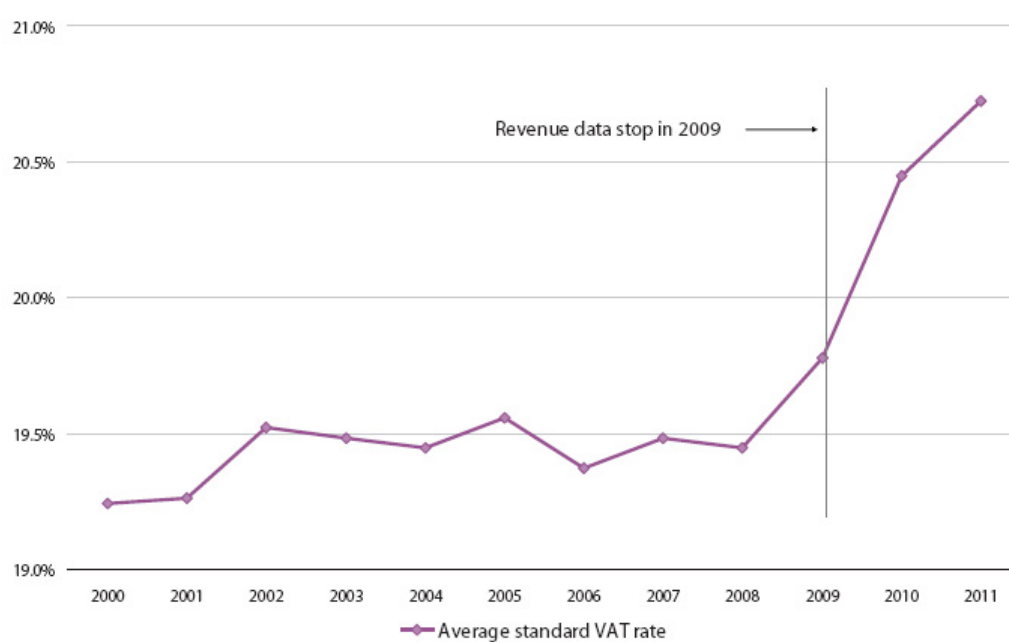
Source: Commission services

Grafico 4: Top Personal Income Tax rates, EU-27 and euro area



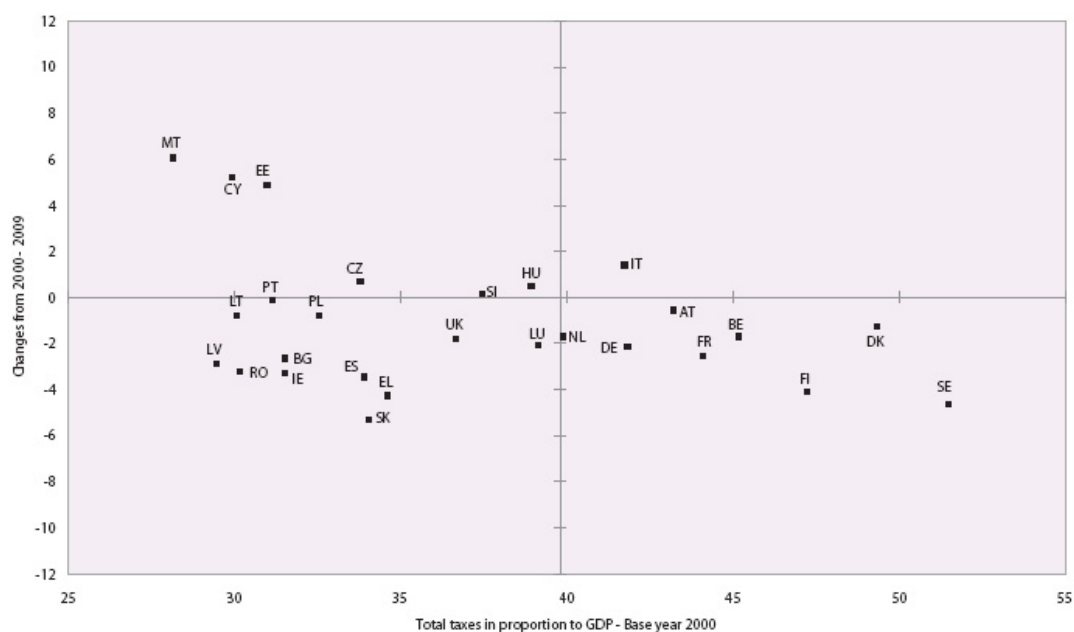
Source: Commission services

Grafico 5: Development of average standard VAT rate, EU-27



Source: Commission services

Grafico 6: Level in 2000 and change of tax-to-GDP ratio until 2009 in %



Source: Commission services

4. Avendo riconosciuto la probabilità che l'attuale elevata PTC possa persistere o addirittura accrescersi nel prossimo futuro, si è generalmente accantonato, come proclamato criterio ispiratore principale della politica tributaria italiana, quello di una riduzione generalizzata delle tasse (e della soppressione di qualcuna di esse). Sempre più si è fatto ricorso, negli ultimi tempi, a slogan riferiti a modifiche nella ripartizione del carico tributario: "dalle persone alle cose, dal complesso al semplice, dal centro alla periferia", "dal lavoro e dall'impresa al consumo e alle rendite (preferibilmente patrimoniali e finanziarie)". Si tratta di slogan efficaci, che hanno un importante valore simbolico sul piano della comunicazione e mobilitazione sociale.

In forma meno suggestiva e sulla base di approfondite analisi è stato suggerito da più parti e in diverse sedi di modificare la composizione del prelievo tributario complessivo per grandi categorie e di sostituire fra loro singole forme di prelievo: ad esempio, finanziando una riduzione degli oneri sociali mediante un aumento dell'IVA, sulla scorta dell'esperienza (anche italiana) di alcuni decenni fa della cosiddetta "fiscalizzazione degli oneri sociali" per accrescere la competitività internazionale dell'economia. I risultati ottenuti nei vari studi forniscono, come spesso accade, indicazioni talvolta ambigue e sempre dipendenti dai metodi e dalle ipotesi adottate, dall'orizzonte temporale di riferimento, e dalla forma specifica che assume la riduzione di un dato prelievo e l'aumento del prelievo compensativo, cioè dalla natura dei trattamenti tributari differenziati che vengono modificati in ciascun caso.

A livello di categorie di imposta, l'unica grande e profonda modifica del loro peso relativo si è concentrata nel periodo della riforma tributaria del 1973-74. Infatti, in seguito all'introduzione di tale riforma, si è

verificata non soltanto un'eccezionale rapida crescita della PTC, ma anche una ricomposizione del prelievo tributario a favore dell'imposizione diretta, con un ruolo di assoluta preminenza assegnato all'imposta personale progressiva sul reddito complessivo. Si può affermare che ci si è mossi tendenzialmente da un sistema tributario basato prevalentemente sulle imposte indirette a uno basato prevalentemente sulle imposte dirette.

Sino alla riforma, le imposte indirette avevano sempre sopravanzato quelle dirette; dopo la riforma, queste ultime crescono tanto rapidamente (raddoppiando in un decennio la propria quota in percentuale del Pil e quasi triplicandola in un ventennio. Tab. 3) da rappresentare oggi una quota pressoché doppia rispetto alle imposte indirette (Tab. 4). Se si tiene conto anche dei contributi sociali (Tab. 5), si può affermare che le imposte gravanti sui redditi rappresentano circa i due terzi del PTC.

Questa profonda trasformazione nella composizione del PTC differenzia l'esperienza italiana da quella degli altri maggiori paesi industrializzati, soprattutto per quanto riguarda la dinamica delle imposte sul reddito. Può notarsi, infatti (Tab. 3) che, mentre sino alla riforma del 1973-74 la quota delle imposte dirette sul Pil in Italia era di gran lunga la più bassa tra quelle dei maggiori paesi industrializzati (esclusa la Spagna) e pari a meno della metà della media dei paesi OCSE, in questi ultimi anni essa supera di circa sei punti la media OCSE ed è la più alta tra quelle di tutti i maggiori paesi industrializzati, compresi paesi tradizionalmente con elevata imposizione diretta, come la Svezia, Il Regno Unito o gli Stati Uniti.

Questa peculiarità italiana appare più evidente se si guarda all'evoluzione dell'imposta personale sul reddito (Tab. 6), che rappresentava intorno al 3% del Pil prima della riforma (rispetto a un 7-9%

Tab. 3 - Imposte sul reddito e patrimonio (1000+4000+6000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	6,7	7,8	12,5	15,7	4,5	18,9	9,4	15,8	11,0
1975	6,3	8,6	13,1	20,1	5,2	21,4	11,1	15,3	13,1
1985	13,2	10,7	13,6	18,7	8,5	21,2	15,1	14,3	14,1
1990	14,6	10,8	12,5	18,4	11,8	23,7	17,3	15,7	14,7
1995	16,4	11,5	12,3	16,0	11,3	20,0	13,6	15,9	13,8
2000	18,4	15,9	12,3	18,6	12,1	23,0	12,3	17,9	14,7
2005	17,5	15,4	10,9	18,2	13,8	20,8	12,0	15,7	14,4
2007	19,5	15,4	12,3	18,9	15,7	19,7	12,9	16,7	15,0
2008	19,2	15,3	12,5	18,6	12,9	18,1	12,3	15,2	14,4
2009	19,1	13,7	11,8	17,6	11,5	17,8	10,8	13,1	13,5

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 4 - Imposte su scambi e consumi (5000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	10,1	13,1	10,4	10,1	6,0	10,4	4,7	5,6	9,6
1975	7,4	11,8	9,2	8,7	4,5	10,0	3,6	5,0	9,3
1985	8,5	12,7	9,3	11,7	7,8	12,6	3,8	4,8	10,5
1990	10,6	11,9	9,3	11,0	9,2	13,0	4,0	4,8	10,5
1995	10,9	11,9	10,4	12,0	9,2	13,4	4,2	5,0	11,4
2000	11,8	11,5	10,5	11,6	10,1	12,7	5,2	4,7	11,3
2005	10,8	11,2	10,1	10,8	9,9	12,8	5,3	4,8	11,3
2007	11,0	10,9	10,5	10,5	9,5	12,6	5,1	4,7	11,1
2008	10,6	10,7	10,6	10,3	8,3	12,9	5,1	4,6	10,9
2009	10,6	10,6	11,1	9,9	7,1	13,5	5,1	4,5	10,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 5 - Contributi sociali (2000+3000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	8,7	13,3	8,7	4,7	4,2	4,0	3,9	3,3	4,9
1975	11,6	15,1	11,9	6,1	8,8	9,8	6,0	5,2	7,0
1985	11,9	19,4	13,2	6,6	11,2	13,6	8,2	6,4	8,0
1990	12,6	19,3	13,0	6,0	11,5	15,5	7,7	6,9	8,0
1995	12,7	19,5	14,5	6,1	11,6	14,1	9,0	6,9	9,4
2000	12,1	17,0	14,6	6,2	11,9	15,8	9,5	6,9	9,3
2005	12,5	17,5	14,0	6,7	12,0	15,3	10,1	6,6	9,3
2007	13,0	17,4	13,2	6,6	12,0	15,0	10,3	6,5	9,2
2008	13,5	17,5	13,4	6,8	12,1	15,4	11,0	6,5	9,4
2009	13,7	18,0	14,5	6,8	12,1	15,4	11,0	6,6	9,6

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 6 - Imposta personale sul reddito (1100) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	2,8	3,6	8,2	10,1	2,1	16,2	3,9	7,8	6,9
1975	3,8	3,8	10,3	14,0	2,7	19,0	4,9	8,9	9,3
1985	9,0	4,9	10,3	9,6	5,4	18,4	6,7	9,7	10,1
1990	9,9	4,5	9,6	10,4	7,1	20,1	8,1	10,1	10,4
1995	10,4	4,9	10,2	9,8	7,6	15,9	6,0	9,9	9,3
2000	10,5	8,0	9,5	10,7	6,4	17,1	5,7	12,3	9,4
2005	10,4	8,0	8,1	10,4	6,4	15,4	5,0	9,5	8,8
2007	11,1	7,5	9,0	10,8	7,4	14,6	5,5	10,6	9,0
2008	11,6	7,6	9,6	10,8	7,1	13,8	5,6	10,0	8,9
2009	11,7	7,3	9,4	10,5	6,6	13,5	5,4	8,1	8,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

della media OCSE, e che ormai si avvicina al 12% rispetto a un 9% della media OCSE, e che è superato soltanto dalla Svezia). Sui problemi posti da questa profonda e rapida trasformazione che si è concentrata grosso modo nel ventennio tra il 1975 e il 1995, e sulle considerazioni che possono trarsene in vista di modifiche sostanziali del sistema tributario, si tornerà nel prossimo paragrafo dopo aver brevemente accennato all'apparente stabilità della composizione del PTC che sembra prevalere nei principali paesi dell'Unione Europea dalla metà degli anni Novanta.

Le variazioni tra il 1995 e il 2009 delle quote di partecipazione al PTC delle imposte dirette, di quelle indirette e dei contributi sociali non superano generalmente, nella media dei paesi dell'Unione Europea e dell'area euro, il punto percentuale e mai i due punti (Tab. 7). Le differenze nelle strutture tributarie dei principali paesi tendono a persistere, con piccoli aggiustamenti che, in genere, tendono ad avvicinarle. Lo stesso sembra accadere per le principali voci di imposta (Tab. 8), confermando l'opinione che si stia "consolidando in Europa un modello tendenzialmente omogeneo di tassazione che prevede: un'imposta personale sul reddito ristretta quasi solo ai redditi da lavoro dipendente e (in parte) autonomo e con una valenza distributiva diversa tra paesi; un'imposta sul reddito delle società ad ampia base e ridotta aliquota; un'Iva sempre più estesa ed uniforme; accise concentrate su pochi beni; prelievi sostitutivi e contenuti sulle rendite immobiliari e finanziarie, in via di coordinamento tra percettori residenti e non; contributi sociali al livello storico nei paesi europei e crescenti nelle economie di transizione e sviluppo" (Bernardi).

Ma questa apparente stabilità e convergenza del prelievo tributario verso un comune modello omogeneo nasconde però una persistente

Tab. 7 – Composizione % del prelievo tributario complessivo

	IMPOSTE DIRETTE		IMPOSTE INDIRETTE		CONTRIBUTI SOCIALI		VARIAZIONI 2009-1995		
	1995	2009	1995	2009	1995	2009	I.D.	I.I.	C.S.
ITALIA	37,5	35,8	31,0	32,1	31,5	32,1	-1,7	1,1	0,6
FRANCIA	19,7	24,5	37,6	36,4	43,5	39,8	4,8	-1,2	-3,6
GERMANIA	27,5	27,8	30,2	32,6	42,3	39,6	0,3	2,4	-2,7
REGNO UNITO	43,7	46,1	38,8	34,5	17,5	19,5	2,4	-4,3	2,0
SPAGNA	31,4	32,8	32,6	29,5	36,0	40,7	1,4	-3,2	4,7
EA-17W	31,5	32,8	32,8	33,4	38,8	37,0	1,3	0,6	-1,9
EA-17A	32,3	31,1	36,6	36,2	32,6	33,1	-1,2	-0,4	0,6
EU-27W	28,5	30,1	33,7	34,2	34,9	33,4	1,6	0,5	-1,5
EU-27A	30,9	31,0	37,2	37,7	30,6	31,4	0,1	0,5	0,8

Fonte: European Commission (2011).

Tab. 8 - Partecipazione al gettito tributario complessivo delle principali imposte

	IMPOSTE PERSONALI SUL REDDITO		IMPOSTE SUL REDDITO SOCIETARIO		IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	
	1995	2009	1995	2009	1995	2009
ITALIA	26,1	27,1	8,3	5,6	13,8	13,2
FRANCIA	12,3	18,0	4,2	3,0	17,3	16,3
GERMANIA	23,4	24,4	2,2	1,7	16,3	18,7
REGNO UNITO	29,5	29,9	7,9	8,0	18,6	16,6
SPAGNA	23,6	23,1	5,8	7,6	15,9	13,5
EA-17W	21,3	23,1	4,7	4,3	16,3	16,8
EA-17A	20,8	20,7	7,8	8,0	17,5	19,9
EU-27W	23,4	24,6	5,2	5,0	16,8	17,3
EU-27A	22,2	21,2	8,0	7,8	18,6	21,0

Fonte: European Commission (2011).

diffusa turbolenza e una crescente differenziazione minuta e profonda. Dietro l'apparente immutabilità della foresta vista dall'alto, la giungla è divenuta sempre più fitta e inestricabile. Si sono introdotte frequenti e importanti modifiche, ispirate spesso a criteri diversi e talvolta contraddittori, ai principali aspetti delle tre maggiori imposte: l'IRPEF-IRE, l'IVA e l'imposta sulle società.

E' interessante notare che molte delle numerose e spesso incoerenti modifiche, consistenti in nuovi e diversi trattamenti tributari differenziati, sono state giustificate come rispondenti alla ricerca di una maggiore neutralità e semplicità del prelievo. L'aver disconosciuto il processo di disintegrazione delle imposte generali (sul reddito o sugli scambi) connesso all'inevitabile differenziazione delle basi imponibili secondo i diversi criteri delle loro modalità di definizione, misura e accertamento, ha portato all'apparente paradosso della coesistenza di una sostanziale stabilità macro e di una fortissima instabilità micro, e, soprattutto, ha portato a rinunciare ad una valutazione e un monitoraggio degli effetti dei vari trattamenti tributari differenziati in termini dei vari obiettivi specifici di efficienza ed equità ad essi assegnabili.

5. Gli obiettivi di neutralità e semplicità (e quindi di riduzione dei TTD), sempre enunciati in occasione di ogni riforma tributaria insieme a quello dell'equità, non sono stati realizzati dalla riforma tributaria del 1973-74 (che ha invece realizzato, al di là di ogni aspettativa, solo quello del gettito) per almeno tre motivi. Il primo motivo è riconducibile al fatto che la riforma è stata introdotta mutilata di alcuni aspetti costituenti parte integrante del modello originario, quali l'adeguamento

dell'amministrazione finanziaria, o la tassazione uniforme dei redditi da capitale e dei cespiti patrimoniali.

Un secondo motivo è dato dal fatto che l'attuazione della riforma si verifica in uno scenario economico profondamente mutato e, per alcuni versi, opposto a quello prefigurato in sede di impostazione della riforma e che ha reso più stringenti i vincoli strutturali, amministrativi e internazionali che ogni sistema tributario si trova a dover fronteggiare e che hanno assunto particolare forza nel caso italiano.

Il terzo motivo è costituito dai limiti originari del disegno di riforma derivanti dalla scelta di adottare per l'imposta pivot del nostro sistema, cioè l'Irpef (oggi Ire), una nozione onnicomprensiva di reddito imponibile basata sul criterio di determinazione analitica del reddito effettivo. Si è trattato di una scelta meritoria ma illusoria. Scelta meritoria perché operata per recuperare neutralità e semplicità al sistema tributario, spingendo così a censire e rivedere il fondamento delle numerosissime agevolazioni accumulate nel tempo, e differenziate per categorie di contribuenti, tipologie di reddito, forme di prelievo. Illusoria, perché i problemi delle moderne imposte sul reddito nascono non soltanto al momento delle correzioni apportate al reddito complessivo, ma anche, e soprattutto, dalle difficoltà di determinazione e misurazione «all'origine» dei redditi che del reddito complessivo sono le componenti. Tali difficoltà hanno intensità diversa per le varie categorie di reddito, secondo il grado in cui risulta possibile rilevare i ricavi lordi e secondo la variabile complessità del mutevole legame tra ricavi lordi e redditi netti.

Certo, sostenere che tutti i redditi sono eguali di fronte all'imposta e vanno pertanto trattati allo stesso modo, può sembrare attraente nella prospettiva della semplicità e neutralità. Ma trascura che la maggior parte

di tali redditi non esiste allo «stato puro»: essi sono «derivati» e «corretti», secondo regole convenzionali, che lasciano ampi margini alla discrezionalità e alla valutazione soggettiva.

Queste difficoltà generali delle moderne imposte sul reddito sono state accentuate dall'aver sin dall'inizio trascurato i vincoli strutturali. Vincoli legati alle caratteristiche proprie della realtà economica italiana, costituita più di altre da un numero preponderante di imprese minori e di lavoratori autonomi e da una elevata frammentazione, disomogeneità e variabilità del tessuto produttivo.

Va ricordato che sin dall'inizio si sono avuti, e poi sono andati rapidamente moltiplicando, trattamenti tributari fortemente differenziati secondo la classificazione dei vari tipi di reddito (basti pensare ai vari redditi da capitale o ai redditi diversi), secondo i criteri di determinazione delle basi imponibili (basti pensare ai redditi di terreni e fabbricati, o ai redditi di impresa), e secondo le modalità e i regimi di accertamento. Per quest'ultimo aspetto, per fronteggiare alcune caratteristiche della realtà economica italiana, si sono introdotti vari regimi semplificati o speciali: l'introduzione di elementi forfettari di determinazione dei ricavi; l'impiego di coefficienti presuntivi di ricavi e, in maniera non coordinata con questi, di coefficienti presuntivi di reddito; varie versioni del redditometro; fino alla ormai lunga, travagliata e ancora non conclusa vicenda degli studi di settore.

Le diverse modalità e possibilità di accertamento di redditi simili mette in evidenza che i problemi dell'imposta personale progressiva sul reddito complessivo derivano non soltanto dagli importanti aspetti più frequentemente analizzati – relativi alla scelta largamente arbitraria dell'unità impositiva (individuo o unione familiare) e delle correzioni

apportate al reddito complessivo (deduzioni) o all'imposta (detrazioni) – ma sono legati soprattutto alle difficoltà di definizione, determinazione e accertamento dei singoli redditi che compongono il reddito complessivo.

Si è così giunti a riconoscere che, nella realtà, esistono soltanto forme di imposizione ibride e che i loro effetti, in termini di efficienza-equità-semplicità oltre che ovviamente di gettito, dipendono dall'effettiva configurazione e struttura delle singole imposte, e cioè dalla natura e dal contenuto dei TTD che le caratterizzano. I TTD possono assumere varie forme legali (erosione), semi-legali (elusione) e illegali (evasione), e differiscono tra loro per numerosi aspetti, fra cui: tipo di soggetti e settori interessati, finalità che si propongono o si consentono, risultati attesi e realizzati, dimensione in termini di costo di amministrazione o di contrasto e di gettito, modalità tecniche con cui si attuano.

Le modifiche anche rilevanti dei moderni sistemi tributari, talvolta enfatizzate come riforme, in sostanza consistono in modifiche più o meno ampie dell'area di erosione, elusione ed evasione, cioè in una redistribuzione del carico tributario che può avere effetti molto diversi sulla crescita economica e l'equità sociale. Appare perciò opportuno che si definiscano metodi e procedure trasparenti per una revisione graduale ma sistematica di tutti i TTD da parte del Parlamento, così come avviene da tempo in molti altri paesi per quanto riguarda quella parte dei TTD classificati sotto la voce di tax expenditures. Un primo passo in questa direzione è la disposizione contenuta nell'art. 21, co. 11 della legge 196/2009 e la relazione predisposta dal Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, che contiene un'ampia e dettagliata ricognizione dei numerosi TTD presenti nel nostro sistema.

Si tratta di proseguire e integrare tale analisi affrontando, anche sulla base delle esperienze di altri paesi, i problemi connessi alla definizione, classificazione e misura delle varie forme di erosione e, per quanto possibile, di elusione ed evasione. Si tratta poi di identificare i motivi espliciti e gli obiettivi di ciascuna misura e valutarne ex ante i risultati attesi ed ex post quelli conseguiti, per confrontarne l'adeguatezza rispetto a misure alternative. Una revisione annuale diretta a rafforzare i TTD che maggiormente possono contribuire alla crescita economica e all'equità sociale potrà aiutare a compensare almeno in parte gli effetti negativi che su tali obiettivi esercita un livello persistentemente molto elevato di pressione tributaria complessiva, come si è rilevato all'inizio.

Bozza provvisoria



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

**Indagine conoscitiva
sul tema della riforma fiscale
Commissione Finanze del Senato
(tabelle e grafici)**

Audizione del prof. Antonio Pedone

Roma, 25 gennaio 2012

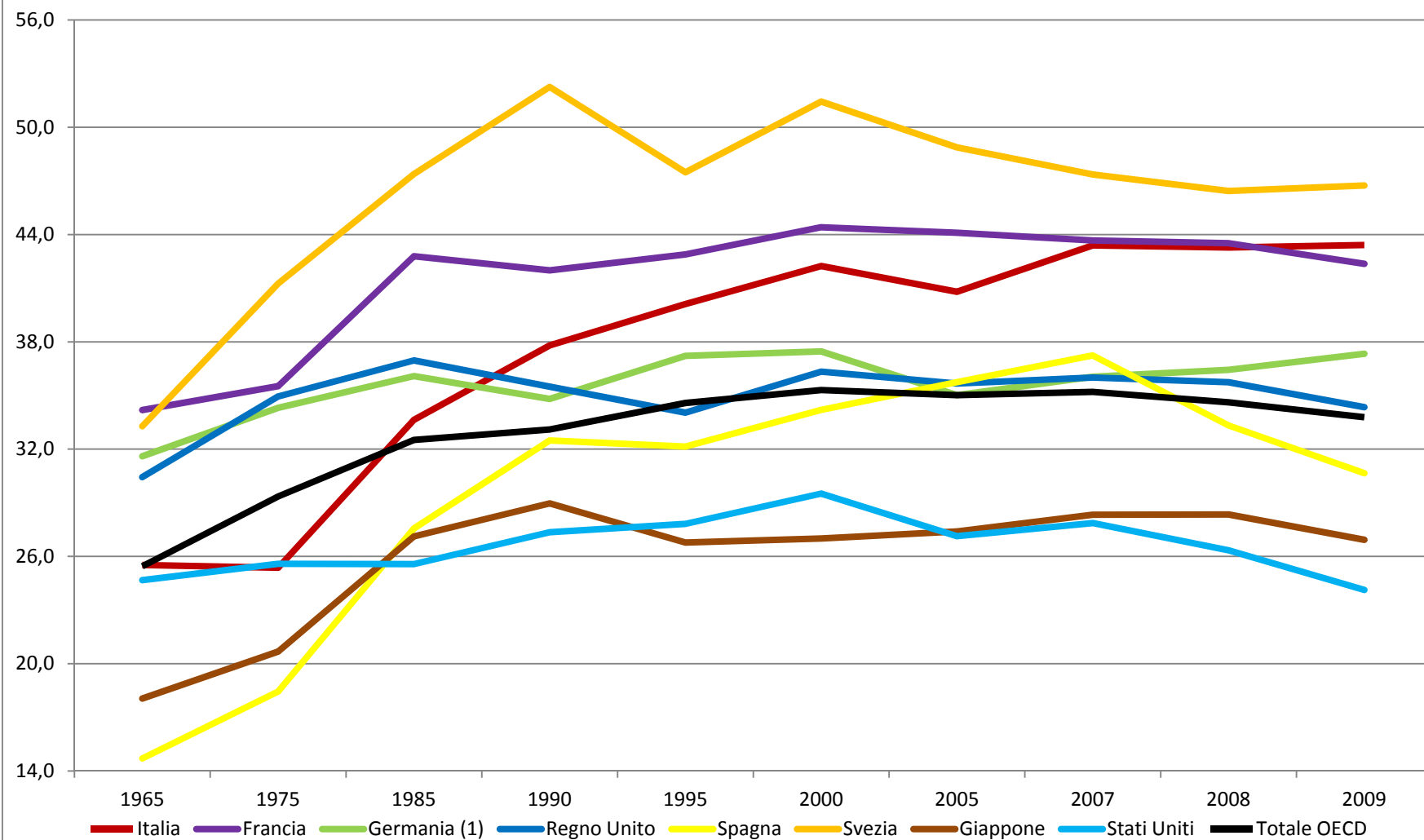
Tab. 1 - Pressione tributaria complessiva (in % del Pil)

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	25,5	34,2	31,6	30,4	14,7	33,3	18,0	24,7	25,4
1975	25,4	35,5	34,3	34,9	18,4	41,3	20,7	25,6	29,4
1985	33,6	42,8	36,1	37,0	27,6	47,4	27,1	25,6	32,5
1990	37,8	42,0	34,8	35,5	32,5	52,3	29,0	27,4	33,1
1995	40,1	42,9	37,2	34,0	32,1	47,5	26,8	27,8	34,6
2000	42,2	44,4	37,5	36,3	34,2	51,4	27,0	29,5	35,3
2005	40,8	44,1	35,0	35,7	35,7	48,9	27,4	27,1	35,0
2007	43,4	43,7	36,0	36,0	37,2	47,4	28,3	27,9	35,2
2008	43,3	43,5	36,4	35,7	33,3	46,4	28,3	26,3	34,6
2009	43,4	42,4	37,3	34,3	30,6	46,7	26,9	24,1	33,8
1995-1975	14,7	7,4	2,9	-0,9	13,7	6,2	6,1	2,2	5,2
2009-1975	18,0	6,8	3,0	-0,6	12,2	5,5	6,2	-1,5	4,4

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source : OECD Revenue Statistics 2011.

Grafico 1: Pressione tributaria complessiva (in % del PIL)



Tab. 2 - PRESSIONE TRIBUTARIA COMPLESSIVA IN % DEL PIL

																Variazioni		Ranking	
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2009- 1995	2009- 2000	1995	2009
ITALIA	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,4	42,0	43,0	42,9	43,1	3,1	1,4	10	4
FRANCIA	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,6	43,9	43,2	42,9	41,6	-1,1	-2,5	5	7
GERMANIA	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	38,8	39,1	39,3	39,4	39,7	-0,1	-2,1	11	8
REGNO UNITO	34,7	34,4	34,8	35,9	36,2	36,7	36,4	34,9	34,7	35,1	36,0	36,7	36,3	37,5	34,9	0,2	-1,8	17	15
SPAGNA	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,4	37,1	33,2	30,4	-2,3	-3,5	20	20
EA-17W	39,8	40,7	41,1	40,9	41,4	41,1	40,2	39,8	39,7	39,4	39,6	40,1	40,2	39,7	39,1	-0,7	-2,1		
EA-17A	36,7	36,9	37,1	37,2	37,3	37,3	37,0	36,9	36,8	36,6	37,0	37,1	37,4	37,0	36,5	-0,2	-0,8		
EU-27W	39,4	40,1	40,3	40,3	40,8	40,5	39,6	39,0	39,0	38,8	39,1	39,6	39,6	39,3	38,4	-1,0	-2,1		
EU-27A	36,6	36,5	36,7	37,1	37,2	37,0	36,4	36,1	36,2	36,2	36,6	36,7	37,2	36,7	35,8	-0,7	-1,1		

Fonte: European Commission (2011).

Grafico 2: Pressione tributaria complessiva in % del Pil

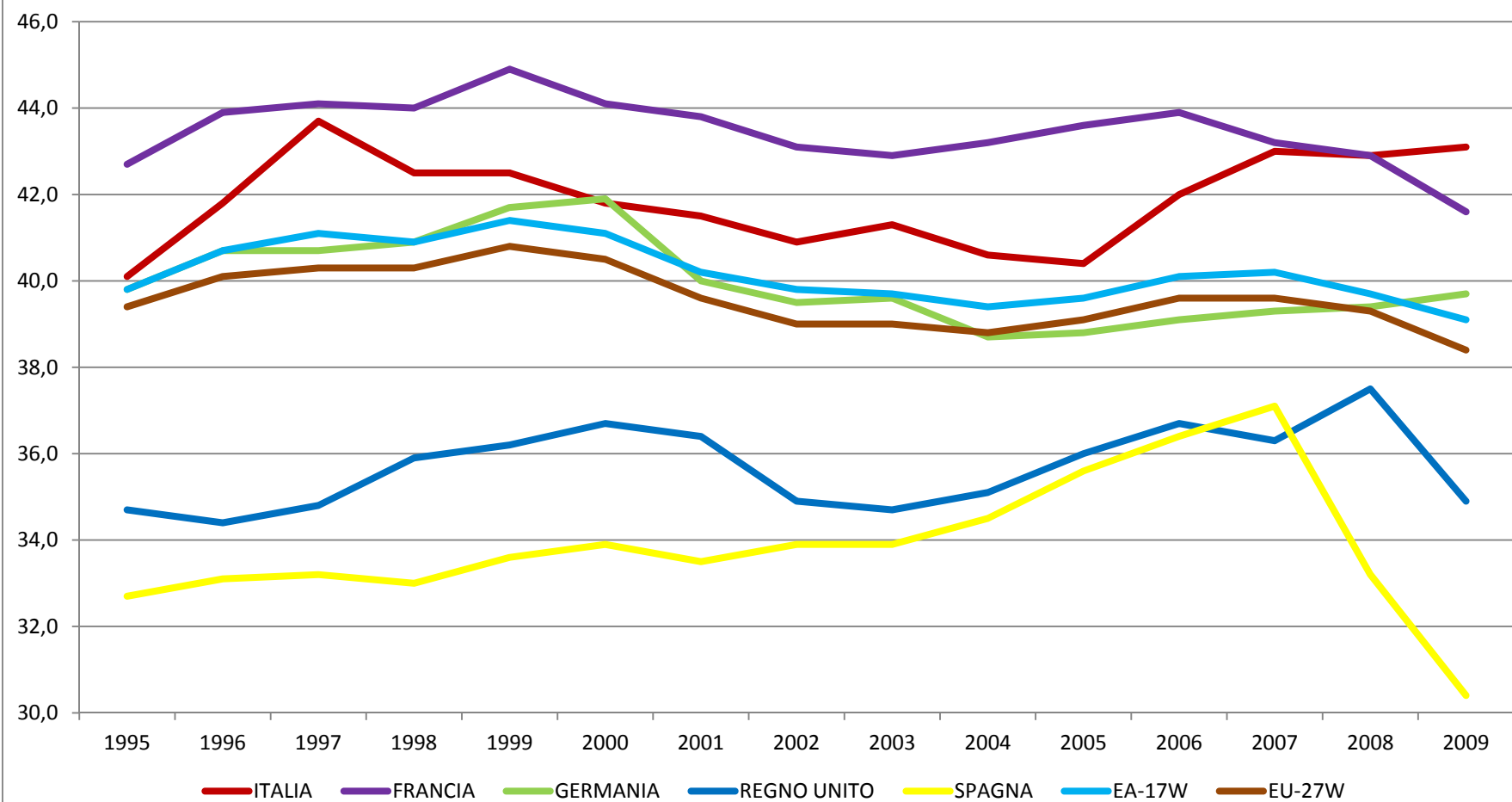
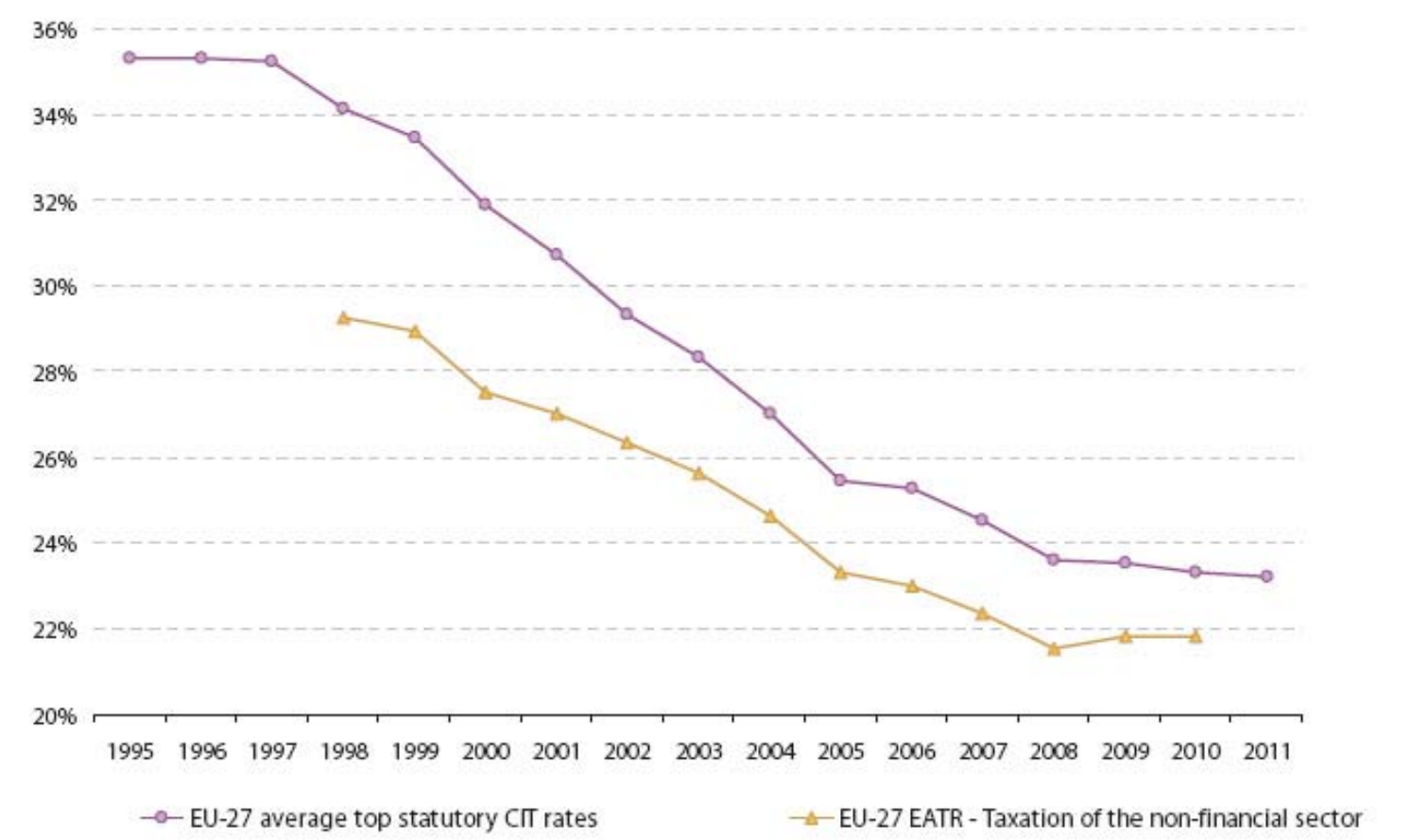
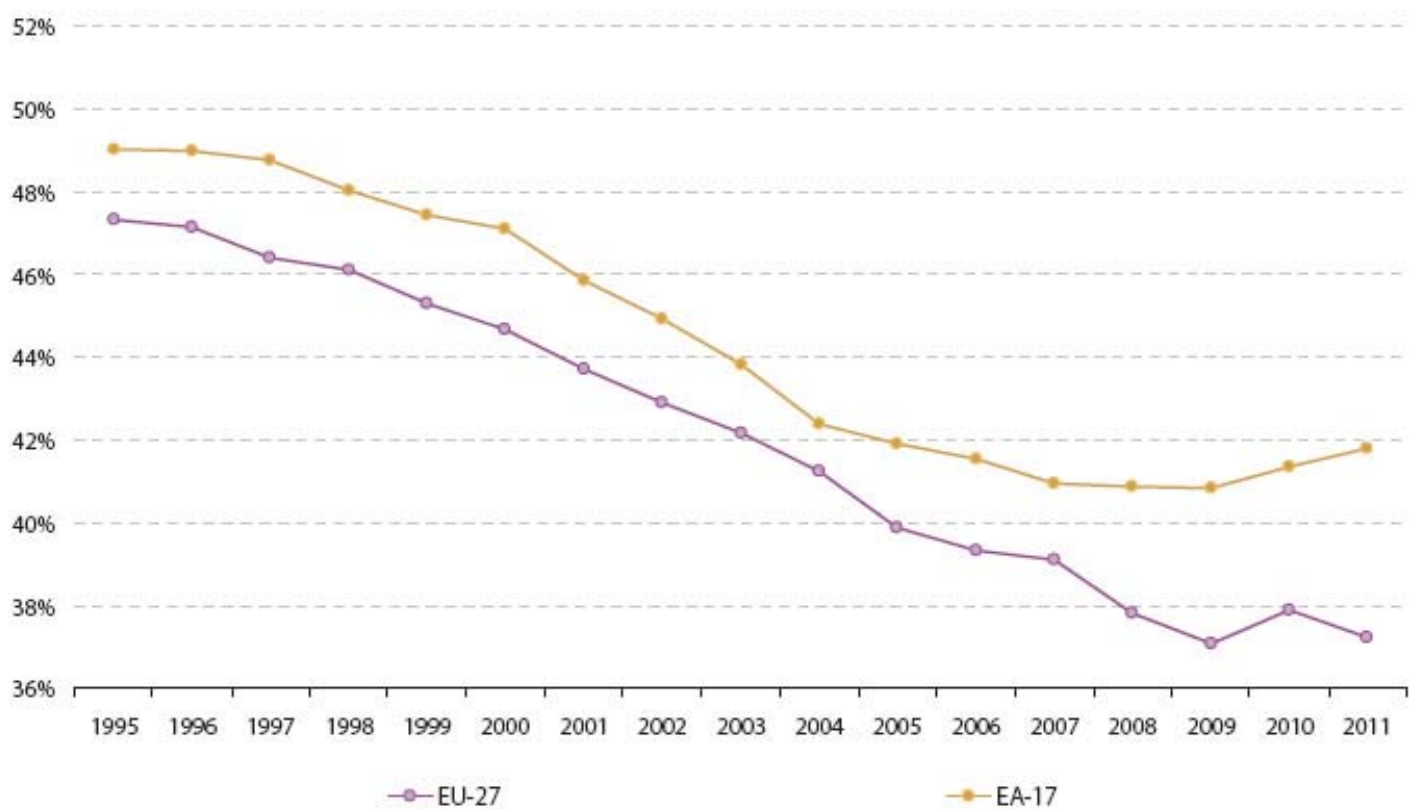


Grafico 3: Corporate Income Tax rates and Average Effective Taxation indicators, EU-27, 1995-2011



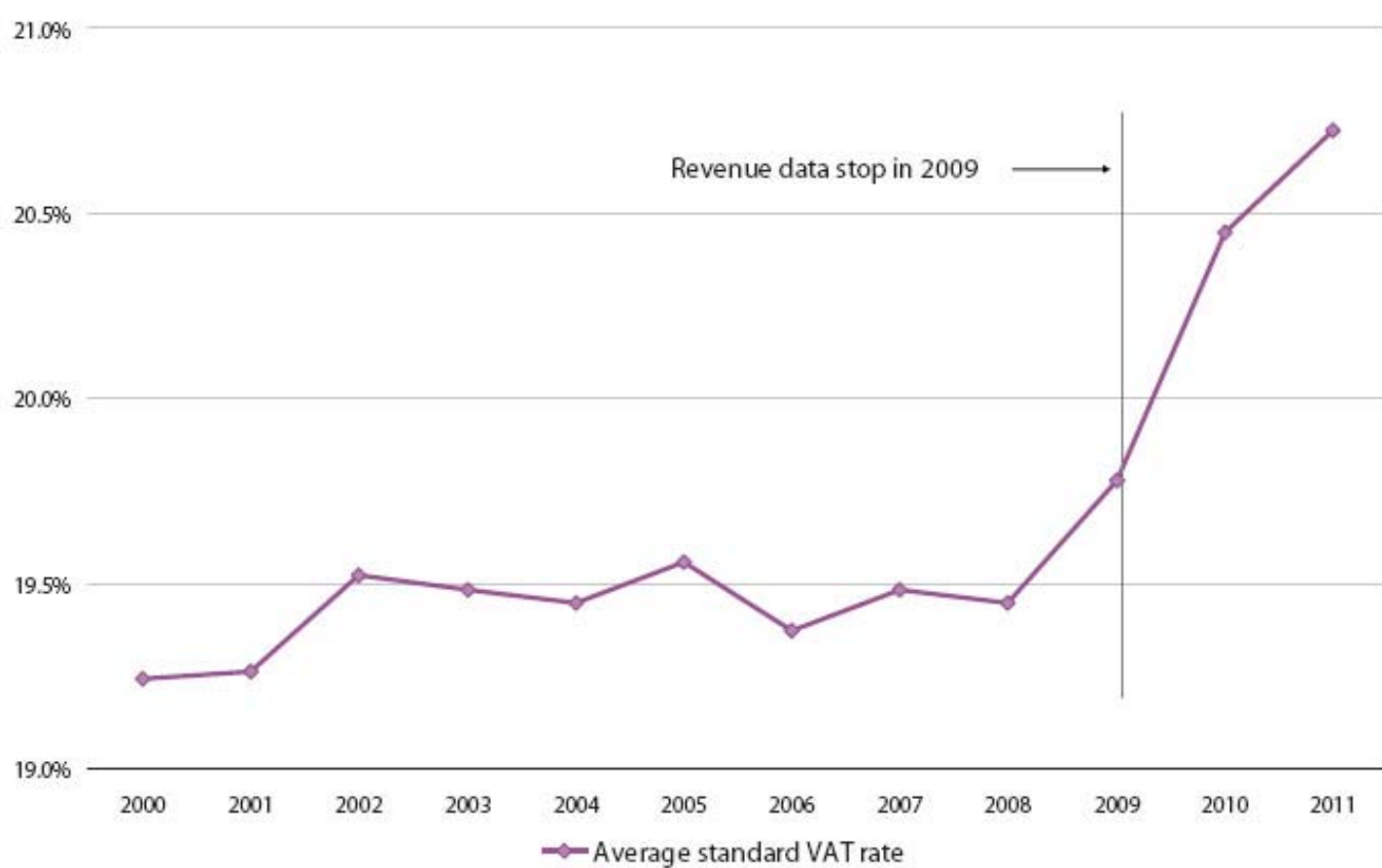
Source: Commission services

Grafico 4: Top Personal Income Tax rates, EU-27 and euro area



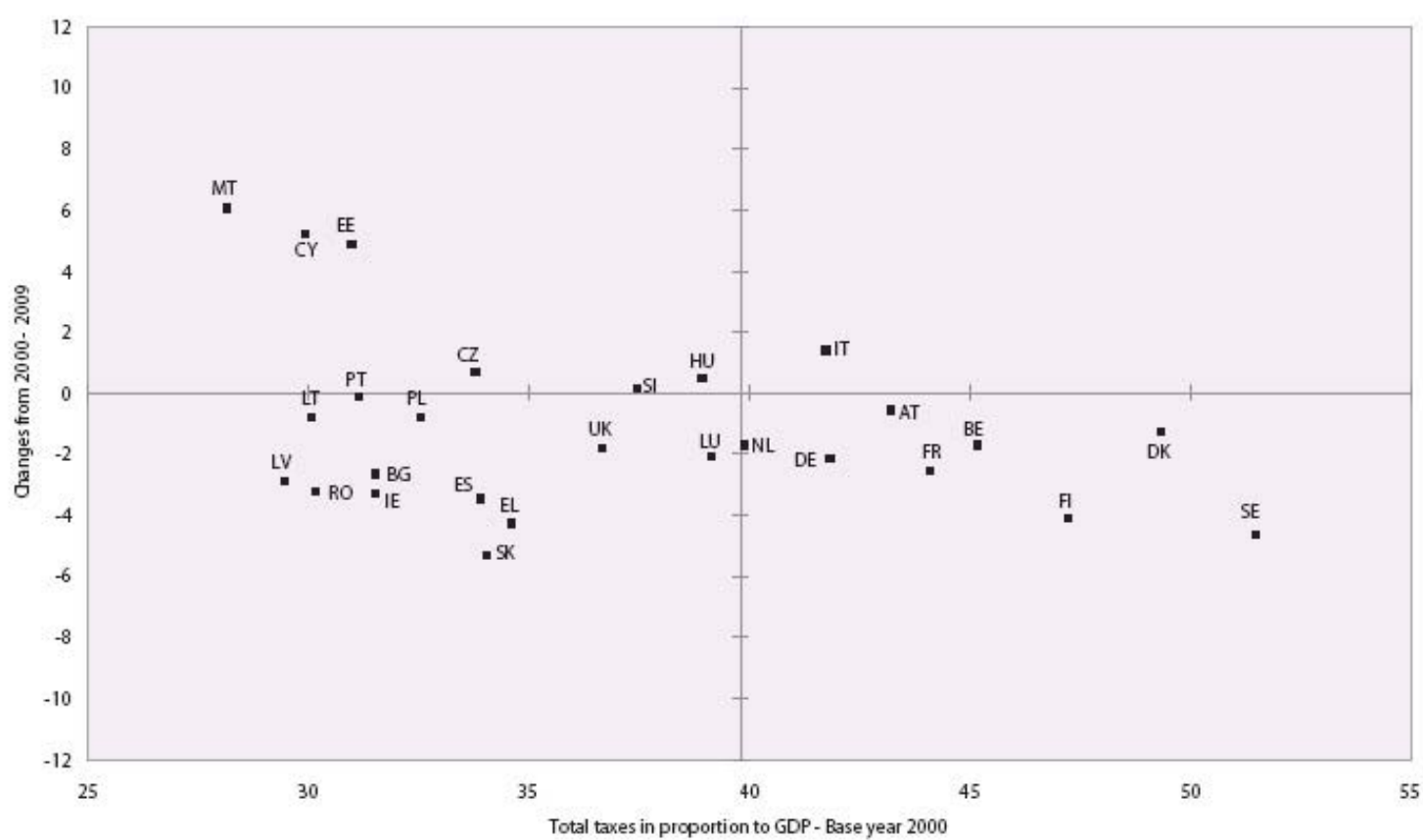
Source: Commission services

Grafico 5: Development of average standard VAT rate, EU-27



Source: Commission services

Grafico 6: Level in 2000 and change of tax-to-GDP ratio until 2009 in %



Source: Commission services

Tab. 3 - Imposte sul reddito e patrimonio (1000+4000+6000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	6,7	7,8	12,5	15,7	4,5	18,9	9,4	15,8	11,0
1975	6,3	8,6	13,1	20,1	5,2	21,4	11,1	15,3	13,1
1985	13,2	10,7	13,6	18,7	8,5	21,2	15,1	14,3	14,1
1990	14,6	10,8	12,5	18,4	11,8	23,7	17,3	15,7	14,7
1995	16,4	11,5	12,3	16,0	11,3	20,0	13,6	15,9	13,8
2000	18,4	15,9	12,3	18,6	12,1	23,0	12,3	17,9	14,7
2005	17,5	15,4	10,9	18,2	13,8	20,8	12,0	15,7	14,4
2007	19,5	15,4	12,3	18,9	15,7	19,7	12,9	16,7	15,0
2008	19,2	15,3	12,5	18,6	12,9	18,1	12,3	15,2	14,4
2009	19,1	13,7	11,8	17,6	11,5	17,8	10,8	13,1	13,5

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 4 - Imposte su scambi e consumi (5000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	10,1	13,1	10,4	10,1	6,0	10,4	4,7	5,6	9,6
1975	7,4	11,8	9,2	8,7	4,5	10,0	3,6	5,0	9,3
1985	8,5	12,7	9,3	11,7	7,8	12,6	3,8	4,8	10,5
1990	10,6	11,9	9,3	11,0	9,2	13,0	4,0	4,8	10,5
1995	10,9	11,9	10,4	12,0	9,2	13,4	4,2	5,0	11,4
2000	11,8	11,5	10,5	11,6	10,1	12,7	5,2	4,7	11,3
2005	10,8	11,2	10,1	10,8	9,9	12,8	5,3	4,8	11,3
2007	11,0	10,9	10,5	10,5	9,5	12,6	5,1	4,7	11,1
2008	10,6	10,7	10,6	10,3	8,3	12,9	5,1	4,6	10,9
2009	10,6	10,6	11,1	9,9	7,1	13,5	5,1	4,5	10,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 5 - Contributi sociali (2000+3000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	8,7	13,3	8,7	4,7	4,2	4,0	3,9	3,3	4,9
1975	11,6	15,1	11,9	6,1	8,8	9,8	6,0	5,2	7,0
1985	11,9	19,4	13,2	6,6	11,2	13,6	8,2	6,4	8,0
1990	12,6	19,3	13,0	6,0	11,5	15,5	7,7	6,9	8,0
1995	12,7	19,5	14,5	6,1	11,6	14,1	9,0	6,9	9,4
2000	12,1	17,0	14,6	6,2	11,9	15,8	9,5	6,9	9,3
2005	12,5	17,5	14,0	6,7	12,0	15,3	10,1	6,6	9,3
2007	13,0	17,4	13,2	6,6	12,0	15,0	10,3	6,5	9,2
2008	13,5	17,5	13,4	6,8	12,1	15,4	11,0	6,5	9,4
2009	13,7	18,0	14,5	6,8	12,1	15,4	11,0	6,6	9,6

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 6 - Imposta personale sul reddito (1100) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	2,8	3,6	8,2	10,1	2,1	16,2	3,9	7,8	6,9
1975	3,8	3,8	10,3	14,0	2,7	19,0	4,9	8,9	9,3
1985	9,0	4,9	10,3	9,6	5,4	18,4	6,7	9,7	10,1
1990	9,9	4,5	9,6	10,4	7,1	20,1	8,1	10,1	10,4
1995	10,4	4,9	10,2	9,8	7,6	15,9	6,0	9,9	9,3
2000	10,5	8,0	9,5	10,7	6,4	17,1	5,7	12,3	9,4
2005	10,4	8,0	8,1	10,4	6,4	15,4	5,0	9,5	8,8
2007	11,1	7,5	9,0	10,8	7,4	14,6	5,5	10,6	9,0
2008	11,6	7,6	9,6	10,8	7,1	13,8	5,6	10,0	8,9
2009	11,7	7,3	9,4	10,5	6,6	13,5	5,4	8,1	8,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 7 – Composizione % del prelievo tributario complessivo

	IMPOSTE DIRETTE		IMPOSTE INDIRETTE		CONTRIBUTI SOCIALI		VARIAZIONI 2009-1995		
	1995	2009	1995	2009	1995	2009	I.D.	I.I.	C.S.
ITALIA	37,5	35,8	31,0	32,1	31,5	32,1	-1,7	1,1	0,6
FRANCIA	19,7	24,5	37,6	36,4	43,5	39,8	4,8	-1,2	-3,6
GERMANIA	27,5	27,8	30,2	32,6	42,3	39,6	0,3	2,4	-2,7
REGNO UNITO	43,7	46,1	38,8	34,5	17,5	19,5	2,4	-4,3	2,0
SPAGNA	31,4	32,8	32,6	29,5	36,0	40,7	1,4	-3,2	4,7
EA-17W	31,5	32,8	32,8	33,4	38,8	37,0	1,3	0,6	-1,9
EA-17A	32,3	31,1	36,6	36,2	32,6	33,1	-1,2	-0,4	0,6
EU-27W	28,5	30,1	33,7	34,2	34,9	33,4	1,6	0,5	-1,5
EU-27A	30,9	31,0	37,2	37,7	30,6	31,4	0,1	0,5	0,8

Fonte: European Commission (2011).

Tab. 8 - Partecipazione al gettito tributario complessivo delle principali imposte

	IMPOSTE PERSONALI SUL REDDITO		IMPOSTE SUL REDDITO SOCIETARIO		IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	
	1995	2009	1995	2009	1995	2009
ITALIA	26,1	27,1	8,3	5,6	13,8	13,2
FRANCIA	12,3	18,0	4,2	3,0	17,3	16,3
GERMANIA	23,4	24,4	2,2	1,7	16,3	18,7
REGNO UNITO	29,5	29,9	7,9	8,0	18,6	16,6
SPAGNA	23,6	23,1	5,8	7,6	15,9	13,5
EA-17W	21,3	23,1	4,7	4,3	16,3	16,8
EA-17A	20,8	20,7	7,8	8,0	17,5	19,9
EU-27W	23,4	24,6	5,2	5,0	16,8	17,3
EU-27A	22,2	21,2	8,0	7,8	18,6	21,0

Fonte: European Commission (2011).

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

Antonio Pedone^{*}

(in “Economia italiana”, 2006, vol. 3, pp. 521-545.)

Nel trentennio successivo all'avvio della riforma tributaria del 1973-74, la pressione tributaria in Italia è aumentata più che in qualsiasi altro paese industrializzato. I problemi che ancora oggi incontra la politica tributaria derivano non soltanto dall'eccezionale aumento della pressione tributaria verificatosi tra il 1975 e il 1997, ma anche dalle modalità con cui si è realizzato tale aumento, e in particolare dal ruolo preponderante che ha assunto l'imposta personale progressiva sul reddito complessivo (IPPRC).

Il notevole successo in termini di gettito e di concentrazione del prelievo sui redditi ha messo in luce i limiti originari e sopravvenuti della riforma sottolineando lo scarto crescente tra il sistema tributario ideale preso inizialmente a modello dalla riforma, il sistema tributario legale, e quello effettivamente applicato e percepito. L'estendersi dei trattamenti tributari differenziati ha reso sempre più difficile perseguire gli obiettivi di neutralità-efficienza, equità orizzontale e verticale, e semplicità che si proponeva la riforma. Persiste ancora la propensione a non affrontare i problemi che ne derivano, e ad evitare la discussione sul livello del prelievo tributario e sulle sue modalità. Tale discussione andrebbe invece apertamente avviata perché per affrontare i problemi della politica tributaria italiana può non bastare la riduzione effettivamente attuabile della spesa pubblica corrente e il maggior gettito recuperabile con la lotta all'evasione.

1. Introduzione

^{*} Professore ordinario di Scienza delle Finanze, Facoltà di Economia, Università di Roma “La Sapienza”, antonio.pedone@uniroma1.it.

E' stato osservato (Asselain 2006) che, se verso la fine degli anni '40 del secolo scorso qualcuno si fosse azzardato a prevedere che nel corso di una generazione il reddito pro-capite degli italiani avrebbe a un certo momento raggiunto o superato quello degli inglesi, sarebbe stato guardato con uno scetticismo largamente comprensibile. Ancora meno credibile sarebbe apparso chi, anche negli anni '60 e '70, avesse sostenuto che, nel corso di una generazione, l'Italia avrebbe avuto non soltanto una pressione tributaria più elevata di quella inglese ma avrebbe anche superato la patria dell'*income tax* con un valore del rapporto tra imposta personale sul reddito e prodotto interno lordo più alto di quello inglese. Eppure, nel 1975, la pressione tributaria nel Regno Unito (35,3% del PIL) superava di dieci punti quella prevalente in Italia (25,4); nel 1995, le posizioni erano invertite, con la pressione tributaria complessiva italiana (40,1) superiore di cinque punti a quella inglese (35,0) (Tav. A1), con una inversione di posizioni ottenuta mediante un recupero di ben quindici punti in venti anni. Questa inversione è attribuibile in larga misura al mutato ruolo dell'IPPRC, la cui incidenza sul PIL, tra il 1975 e il 1995, nel Regno Unito è scesa dal 14,1% al 10,0%, mentre in Italia è aumentata dal 3,8% al 10,4% (Tav. 2).

Queste profonde trasformazioni nelle strutture tributarie vanno inquadrare nell'evoluzione e nelle tendenze generali manifestatesi nell'ambito dei paesi industrializzati, ed europei in particolare, nel corso dell'ultimo trentennio. I dati riportati nelle tavole contenute nel paragrafo 2 e in Appendice non si propongono questo ambizioso compito. Esso richiederebbe una approfondita analisi delle esperienze dei singoli paesi, al fine di individuare similarità e differenze, tendenze comuni e specificità; richiederebbe anche una analisi dei fattori (economici, sociali, istituzionali e culturali) che influenzano il livello, la dinamica e la composizione del prelievo tributario nei vari paesi. Lo scopo dei dati richiamati nel par. 2 è molto limitato: mettere in evidenza alcuni aspetti macroscopici dell'andamento eccezionale, sia rispetto agli altri paesi industrializzati sia rispetto alla storia fiscale del nostro paese, del prelievo tributario in Italia nel ventennio successivo all'introduzione della riforma del 1973-74.

Pur con tutti i limiti e le cautele con cui vanno letti gli indicatori utilizzati, risulta evidente l'impressionante aumento (circa 15 punti in 20 anni) della pressione tributaria in Italia, largamente superiore a quello verificatosi in tutti gli altri maggiori paesi industrializzati, e spesso in controtendenza rispetto all'andamento verificatosi in tali paesi. Accanto all'intensità e rapidità dell'aumento della pressione tributaria in Italia, emerge anche la specificità singolare del modo in cui è avvenuto, e cioè mediante la rapida assunzione di una posizione di assoluta preminenza tra le fonti di entrata dell'IPPRC. Si è trattato di un vero e proprio terremoto o "cataclisma fiscale" (Fuà 1985) prodotto dal sistema tributario introdotto con la riforma 1973-74.

La riforma aveva numerose giustificazioni e ha svolto un compito importante di modernizzazione e razionalizzazione del precedente sistema, sostenendo fra l'altro la posizione internazionale dell'Italia e favorendo il suo rafforzamento nella Comunità Europea. Nel par. 3 si ricordano i motivi e gli obiettivi principali della riforma. Si rileva però che soltanto l'obiettivo del maggior gettito è stato realizzato, anche in misura abbondantemente superiore al previsto, mentre è diventato sempre più difficile perseguire gli obiettivi di efficienza, equità e semplicità per i quali la riforma era stata introdotta.

Questo "fallimento" della riforma nel realizzare gli altri obiettivi diversi dal gettito è da attribuire sostanzialmente a tre motivi. In primo luogo, al fatto che la riforma è stata introdotta mutilata di alcuni aspetti costituenti parte integrante del modello originario, quali l'adeguamento dell'amministrazione finanziaria, o la tassazione dei redditi da capitale e dei cespiti patrimoniali. Un secondo motivo è dato dal fatto che l'attuazione della riforma si verifica in uno scenario economico profondamente mutato e, per alcuni versi, opposto a quello prefigurato in sede di impostazione della riforma, come ricordato in dettaglio nel par. 3.

Il terzo motivo è costituito dai limiti originari del disegno di riforma derivanti dalla scelta di adottare per l'IPPRC una nozione onnicomprensiva di reddito imponibile basata sul criterio di determinazione analitica del reddito effettivo. Nel par. 4, si mostra che si è trattato di una scelta meritoria e illusoria. Meritoria perché

ispirata a un modello di imposta astrattamente in grado di realizzare in maggior misura gli obiettivi di neutralità ed equità conservando semplicità di applicazione ed elasticità del gettito. Illusoria, perché nel caso italiano, le difficoltà generali e comuni delle moderne imposte sul reddito sono state accentuate dall'aver trascurato i vincoli strutturali, legati alle caratteristiche proprie della realtà economica italiana con una vasta presenza, più che in altre economie, di imprese minori e di lavoratori autonomi. L'estendersi dei trattamenti tributari differenziati secondo le diverse categorie di reddito (e all'interno di una stessa categoria), secondo i criteri di determinazione delle basi imponibili, e secondo le modalità e i regimi di accertamento ha portato alla tendenziale disintegrazione dell'IPPRC.

Proprio le diverse modalità di accertamento di redditi simili hanno evidenziato, come si sottolinea nel par. 4, che le difficoltà dell'IPPRC risiedono non solo nella scelta dell'unità impositiva (individuo o famiglia) e nel complesso sistema di deduzioni e detrazioni, ma soprattutto nella varietà di criteri di definizione, determinazione e accertamento dei singoli redditi che dovrebbero andare a comporre il reddito complessivo. Di fatto, ci si è orientati verso forme di imposizione ibride, come un sistema composto da imposte cedolari. Ciò risulta esplicito nell'esperienza di alcuni paesi che hanno adottato una *Dual Income Tax*. Ma né quest'ultima imposta né una *Flat Tax*, frequentemente proposta e raramente adottata, consentono di evitare i problemi connessi alla difficoltà di perseguire gli obiettivi originariamente assegnati all'IPPRC. Rimane perciò evidente l'esigenza di una discussione approfondita sul livello del prelievo tributario complessivo, e in particolare sul ruolo e la struttura dell'IPPRC nella sua attuale concreta configurazione.

Questa discussione viene però spesso accantonata ricorrendo a tre processi di rimozione segnalati da tempo e brevemente richiamati e commentati nel par. 5. Il primo afferma che ci si può disinteressare dei problemi connessi a un elevato livello del prelievo tributario e alle modalità con cui si realizza, in quanto sarebbe possibile e in alcuni casi auspicabile che parte del finanziamento della spesa pubblica sia in disavanzo. Dopo l'ingresso dell'Italia nell'Unione Monetaria Europea, sembra

condivisa l'esigenza di risanamento dei conti pubblici e l'opportunità di rispettare le regole di bilancio contenute nel Trattato di Maastricht e nel Patto di stabilità e crescita, salvo qualche commento critico sui parametri prescelti e le loro modalità di applicazione. Si ricorre così al secondo processo di rimozione del dibattito sulla politica tributaria, consistente nell'affermazione dell'opportunità e possibilità di contenere o ridurre il volume della spesa pubblica al netto degli interessi. L'esperienza mostra la difficoltà di realizzare un tale obiettivo, anche a causa delle caratteristiche che la spesa primaria ha assunto nel corso degli ultimi decenni e della molteplicità dei fattori che ne alimentano la crescita. Pur riaffermando l'esigenza di contenere, oltre che di riorientare e riqualificare la spesa pubblica primaria, non sembra possibile confidare in una sua riduzione consistente e duratura nel prossimo futuro.

Ridimensionati i primi due processi di rimozione, si ricorre al terzo, sostenendo l'opportunità di recuperare gettito mediante la lotta all'evasione nell'ambito dell'attuale ordinamento. Rilevata l'opportunità di ridurre l'evasione per gli altri gravi effetti negativi (oltre al mancato gettito) che essa produce, e ricordata la sua ampia dimensione rilevabile da numerosi indicatori indiretti, nel par. 5 si esaminano alcuni aspetti che hanno reso finora molto difficile e limitato il recupero dell'evasione e che rendono improbabile una sua massiccia e permanente riduzione se non si affrontano alcuni nodi cruciali della nostra politica tributaria legati alle caratteristiche specifiche dell'evoluzione del nostro sistema nell'ultimo trentennio.

2. Alcune caratteristiche dell'andamento del prelievo tributario.

L'evoluzione del livello e della struttura del prelievo tributario può essere utilizzata a scopi molto diversi: per cercare di identificare i numerosi fattori (economici, sociali, istituzionali, culturali) che la influenzano; o per valutare gli effetti che può avere sulla crescita economica, la distribuzione del reddito o l'accumulazione del capitale.

La difficoltà di identificare i fattori che influenzano o determinano il livello, la dinamica e la composizione del prelievo tributario derivano da: la variabile estensione dell'intervento pubblico attraverso il bilancio; il variabile ricorso ad altre forme di intervento pubblico in economia (spesa pubblica, regolamentazione, impresa a partecipazione pubblica) rispetto alle quali il prelievo tributario può essere sostituibile in misura diversa nelle varie circostanze (ad esempio, in materia di tutela dell'ambiente o di trattamento delle unioni familiari); il variabile ricorso ad altre forme di finanziamento della spesa pubblica (debito pubblico, tariffe e, un tempo, anche creazione di moneta); l'importanza relativa dei vari obiettivi di politica economica, e il vantaggio comparato di perseguirli con lo strumento tributario; l'importanza variabile dell'operare dei vari vincoli (strutturale, internazionale, amministrativo) che condizionano il ricorso allo strumento tributario; il variabile funzionamento delle istituzioni e dei processi decisionali in materia di distribuzione del potere di tassare.

Altrettanto difficile è stabilire relazioni attendibili tra prelievo tributario e crescita e distribuzione del reddito, perché esse dipendono, almeno nelle moderne economie complesse, da numerosi fattori non tutti facilmente misurabili con grandezze quantitative e legati da rapporti non sempre stabili nel tempo. Perciò, i risultati dipendono dalle ipotesi più o meno realistiche su cui sono costruiti i modelli utilizzati per stabilire le relazioni tra le diverse variabili e l'incidenza fiscale dei tributi; dal grado di disaggregazione delle informazioni disponibili e delle riclassificazioni possibili; dalla natura e dal contenuto dei dati utilizzati spesso difficilmente comparabili nel tempo e tra paesi a causa della profonda diversità delle concrete forme di prelievo ancorché denominate in modo simile o classificate in una determinata categoria (basti pensare alle imposte sul reddito delle società, o alle imposte sui consumi).

Più semplicemente i dati contenuti nelle tavole che seguono si propongono soltanto di sottolineare alcune caratteristiche specifiche dell'andamento del prelievo tributario in Italia nell'ambito di alcune tendenze in parte comuni alla maggior parte

dei paesi industrializzati, al fine di individuare alcuni problemi cui tali caratteristiche hanno dato luogo e che oggi, a mio parere, ci troviamo a fronteggiare. Anche per la lettura di tali dati, conviene fare alcune avvertenze frequentemente ripetute ma quasi sempre trascurate nel dibattito corrente quando si passa a fare confronti temporali o fra paesi.

Occorre infatti molta cautela nell'attribuire un preciso significato economico all'andamento di un dato indicatore. Prendiamo, ad esempio, quello più semplice ed apparentemente meglio confrontabile e più frequentemente utilizzato, cioè il rapporto tra il livello del prelievo tributario complessivo e il prodotto interno lordo. Questo rapporto, normalmente indicato come "pressione tributaria", è stato di volta in volta interpretato come un indicatore del grado di intervento pubblico nell'economia, o del grado di sacrificio imposto ai cittadini, o come una misura dell'ammontare di risorse sottratte coattivamente agli usi privati dei produttori originari e destinate al finanziamento della spesa pubblica decisa sulla base di regole diverse da quelle di mercato. Uno o l'altro di questi approcci è stato ed è adoperato, spesso implicitamente, nell'interpretare i risultati dei confronti internazionali e intertemporali. E se ne sono derivate implicazioni importanti sui "limiti della tassazione" nelle economie di mercato nel primo caso, o sulla "sopportabilità" soggettiva di diversi livelli del prelievo tributario nel secondo caso e, nel terzo caso, sui vincoli alla espansione della spesa pubblica posti dalla modalità di finanziarla con imposte rispetto ad altre modalità di finanziamento.

Implicazioni di questo tipo vanno considerate con molta cautela sia per le fragili fondamenta teoriche che sostengono i presunti effetti derivanti da diversi livelli di pressione tributaria, sia soprattutto per i limiti propri della definizione e misura dei due elementi del rapporto (prelievo tributario e PIL). Per quanto riguarda il prelievo tributario, un primo importante e variabile elemento è dato dalla scelta di ricorrere, per sostenere le famiglie e le imprese, a forme di erogazioni di spesa (sussidi, trasferimenti) o invece ad agevolazioni tributarie (*tax expenditures*). Altri elementi che possono influenzare la dimensione e l'andamento del prelievo tributario come

correntemente misurato sono il diverso peso delle entrate occasionali o straordinarie rispetto a quelle ricorrenti, il diverso peso delle entrate tributarie a carico dei cittadini residenti rispetto a quelle a carico dei non residenti, l'assoggettamento o meno a tassazione dei trasferimenti soprattutto di quelli per spesa sociale, come pensioni o assegni familiari, e il ricorso più o meno ampio a forme di regolamentazione nei casi in cui possono ritenersi alternative a forma di prelievo tributario (ad esempio, in alcune forme di tutela ambientale).

La misura della pressione tributaria è influenzata anche dalla scelta e dall'accuratezza nella misura del denominatore. Normalmente si utilizza il prodotto interno lordo, ma, in alcuni casi, si può ritenere preferibile far ricorso al reddito nazionale. Lo stesso PIL può essere calcolato più o meno uniformemente e in misura più o meno precisa nei singoli paesi e nei vari periodi, soprattutto in presenza di forme estese di economia sommersa o di settori per i quali le stime della contabilità nazionale sono meno affidabili e soggette a periodiche revisioni quantitativamente rilevanti.¹

Con queste avvertenze, i dati che qui commenteremo brevemente vanno considerati come ordini di grandezza, sufficienti però ad evidenziare alcune peculiari caratteristiche macro dell'andamento del prelievo tributario in Italia negli ultimi decenni.

Dal momento in cui è stata attuata la riforma tributaria, intorno alla metà degli anni '70, ad oggi, il prelievo tributario complessivo si accresce di circa 16 punti in trenta anni, più che in qualsiasi altro paese europeo e dell'area OCSE, eccetto la Spagna, che però partiva e rimane a un livello notevolmente più basso (Tav. 1). In termini di prelievo tributario in senso stretto, l'aumento sperimentato dall'Italia nel corso dell'ultimo trentennio, supera largamente anche quello della Spagna, oltre che di tutti gli altri paesi OCSE (Tav. A2).

¹ Sul significato e i limiti dei diversi indicatori utilizzati, cfr. Bernardi e Profeta (2004), European Commission (2006), Giannini (2006), OECD (2006).

TAV. 1 – TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE
(IN % DEL PIL)

	1965	1975	1985	1995	2004	2004-1975
Italia	25,5	25,4	33,6	40,1	41,1	15,7
Francia	34,5	35,5	42,4	42,9	43,4	7,9
Germania	31,6	35,3	37,2	37,2	34,7	-0,6
Giappone	18,2	20,9	27,4	26,9	26,4	5,5
Regno Unito	30,4	35,3	37,7	35,0	36,0	0,7
Spagna	14,7	18,4	27,2	32,1	34,8	16,4
Stati Uniti	24,7	25,6	25,6	27,9	25,5	0,0
Svezia	35,0	41,6	47,8	48,1	50,4	8,8
<i>Media non ponderata</i>						
OECD Totale	25,7	29,9	32,9	35,1	35,9	6,0
EU 15	27,9	32,4	37,7	39,2	39,7	7,3

Fonte: Oecd (2006), *OECD Revenue Statistics 1965-2005*.

TAV. 2 – IMPOSTE SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE
(IN % DEL PIL)

	1965	1975	1985	1995	2004	2004-1975
Italia	2,8	3,8	9,0	10,4	10,4	6,6
Francia	3,7	3,8	4,9	4,9	7,4	3,6
Germania	8,2	10,6	10,7	10,2	7,9	-2,7
Giappone	4,0	5,0	6,8	6,0	4,7	-0,3
Regno Unito	10,1	14,1	9,8	10,0	10,3	-3,8
Spagna	2,1	2,7	5,3	7,6	6,2	3,5
Stati Uniti	7,8	8,9	9,7	10,0	8,9	0,0
Svezia	17,1	19,2	18,5	16,1	15,8	-3,4
<i>Media non ponderata</i>						
OECD Totale	7,0	9,4	10,2	9,8	9,1	-0,3
EU 15	7,2	10,0	11,0	10,5	10,1	0,1

Fonte: Oecd (2006), *OECD Revenue Statistics 1965-2005*.

L'aumento della pressione tributaria in senso stretto è in Italia (14,9 punti del PIL) superiore a oltre 3 volte quello medio dell'Unione Europea a 15 (4,9 punti di PIL) e quasi cinque volte superiore a quello medio dei paesi OCSE (Tav. A2). E' da notare che, nello stesso periodo, in altri paesi del Gruppo dei 7, la pressione tributaria in senso stretto è diminuita (Germania, Stati Uniti, Canada) o è rimasta

sostanzialmente immutata (Regni Unito) o aumentata solo impercettibilmente (Giappone).

Possiamo perciò definire l'aumento di pressione tributaria in Italia nel trentennio successivo all'avvio della riforma eccezionale rispetto all'andamento sperimentato nella maggior parte degli altri paesi industrializzati, e in molti casi in controtendenza rispetto a tale andamento. Ciò rimane da tener presente, anche se si è trattato in larga parte di un recupero del "ritardo" iniziale rispetto alla media europea e OCSE, oggi stabilmente superate.

Accanto all'intensità e rapidità dell'aumento della pressione tributaria, concentrato tra il 1975 e il 1995, va sottolineata la modalità con cui esso è avvenuto. Circa la metà dell'eccezionale aumento del prelievo tributario complessivo è attribuibile all'imposta progressiva sul reddito delle persone fisiche. Nel caso dell'Italia, l'aumento sperimentato dal gettito di questa imposta, in termini di PIL, è stato, nel trentennio successivo alla riforma, superiore a quello di tutti i paesi dell'area OCSE eccetto l'Islanda (Tav. A3), mentre nella media dell'insieme dei paesi europei o dei diversi raggruppamenti dell'area OCSE si è avuta una sostanziale stabilità o una lieve riduzione, e una notevole riduzione si è avuta in paesi come la Germania, il Regno Unito e la Svezia (che però partiva, e rimane, a un livello notevolmente superiore) (Tav. 2).

Ad altri fini, un confronto significativo nel tempo e tra paesi richiederebbe un'analisi basata su dati disaggregati e, al limite, sull'andamento del gettito delle singole forme di imposizione quando sia possibile ricostruirne strutture comparabili. Un confronto delle principali forme di prelievo tributario dei maggiori paesi europei nel periodo 1995-2004, secondo la classificazione Eurostat, è contenuto nella Tav. A4. I dati, che per l'Italia confermano il mantenimento di una posizione preminente dell'imposta sul reddito personale anche nel corso dell'ultimo decennio, vanno letti con molta attenzione: ad esempio, l'aumento considerevole delle imposte indirette dal 1998 (cui corrisponde un calo dei contributi sociali) è attribuibile semplicemente

all'introduzione dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), classificata tra le imposte indirette, in sostituzione dei contributi sanitari.

Anche i dati dei tributi riclassificati secondo la funzione economica, al fine di calcolare le aliquote implicite gravanti sui principali aggregati macroeconomici, sia pur disponibili in termini comparabili soltanto per l'ultimo decennio (Tav. 3), confermano per l'Italia la maggiore incidenza del prelievo sui redditi, soprattutto da lavoro ma anche da capitale, rispetto all'incidenza delle imposte sui consumi.

TAV. 3 – STRUTTURA TRIBUTARIA PER FUNZIONE ECONOMICA

		Consumo			Lavoro dipendente			Capitale			Totale (*)		
		1995	2000	2004	1995	2000	2004	1995	2000	2004	1995	2000	2004
Francia	a	12,1	11,6	11,3	22,8	23,0	23,1	8,1	9,9	9,1	42,7	44,1	43,4
	b	21,9	21,4	20,7	40,8	41,6	42,4	31,7	38,4	36,9	-	-	-
Germania	a	10,3	10,5	10,1	23,9	24,3	22,7	5,6	7,0	5,8	39,8	41,9	38,7
	b	18,8	18,9	18,1	39,4	40,7	39,2	22,4	29,2	21,7	-	-	-
Italia	a	10,3	10,9	10,0	16,2	19,6	19,8	11,7	11,3	10,9	40,1	41,8	40,6
	b	17,2	17,8	16,8	37,9	41,8	42,0	26,1	28,3	28,8	-	-	-
Regno Unito	a	12,1	11,9	11,6	13,9	14,2	13,8	9,3	11,2	10,5	35,4	37,4	36,0
	b	19,6	19,0	18,7	25,7	25,4	24,8	33,3	40,8	34,9	-	-	-
Spagna	a	8,9	9,9	9,6	14,1	13,9	14,1	7,5	9,0	9,5	32,7	33,9	34,6
	b	14,1	15,7	16,0	28,9	28,1	29,4	20,4	28,9	-	-	-	-
Svezia	a	13,4	12,5	12,8	25,2	27,8	26,9	5,0	8,5	6,1	49,0	53,4	50,5
	b	27,7	26,5	27,6	46,8	47,9	45,9	18,7	41,6	-	-	-	-

(a) Gettito in % del PIL; (b) Aliquote implicite; (*) al netto della quota di tributi accertati, ma che probabilmente non saranno riscossi.

Fonte: European Commission (2006a), *Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004*.

3. Un cataclisma fiscale

Al di là delle interessanti considerazioni che potrebbero trarsi da un'analisi puntuale e disaggregata dell'andamento delle varie strutture tributarie tenendo conto della grande diversità delle esperienze dei singoli paesi nei vari sottoperiodi, ci sembra che dai dati richiamati nel paragrafo precedente emergano con chiarezza le peculiarità dell'esperienza italiana rilevanti ai nostri fini. E cioè che, in seguito all'introduzione della riforma, si sia verificata un'eccezionale crescita della pressione tributaria complessiva; che essa sia avvenuta non con ritmi regolari e costanti ma a sbalzi concentrati in alcuni periodi; che essa si sia accompagnata ad una

ricomposizione a favore dell'imposizione diretta con un ruolo di assoluta preminenza assegnato all'IPPRC. Se a ciò si aggiunge che a tali trasformazioni si è accompagnato il passaggio a un sistema tributario di massa senza un preventivo adeguamento dell'amministrazione finanziaria e che la stessa applicazione della riforma è avvenuta in uno scenario economico completamente diverso da quello prefigurato al momento del disegno generale della riforma, con profonde distorsioni di quel disegno se ne può trarre la conclusione che si sia trattato di un vero e proprio "cataclisma fiscale" (Fuà 1985).

Ciò non significa che la riforma non fosse basata su fondati motivi e su una logica modernizzatrice nelle circostanze che, al momento della sua elaborazione, si riteneva sarebbero state prevalenti, e presupponendo che la riforma stessa non sarebbe stata mutilata di alcuni importanti aspetti fin dal suo avvio (come l'adeguamento dell'amministrazione finanziaria o l'esclusione dall'imposizione di alcuni importanti redditi da capitale).

Un primo motivo era dato, come in tutte le riforme, dall'insoddisfazione con il sistema allora vigente per alcune sue caratteristiche: l'evidente incapacità di produrre un gettito sufficiente a finanziare la crescente spesa pubblica, allontanando sempre più l'Italia dal livello di pressione tributaria complessiva prevalente nei maggiori paesi europei (cfr. i dati relativi al 1965 e al 1975 nella Tav. 1 e A1); la sua "eccessiva complessità" che contrastava con l'esigenza di certezza giuridica, di chiarezza e semplicità delle norme, di riduzione degli interventi ministeriali, di formulazione delle norme il più generale possibile, evitando di complicitarle con la considerazione di casi particolari e specifici; l'"eccessiva elevatezza delle aliquote", soprattutto di quelle marginali, e la "sperequazione del carico tributario sia fra le diverse categorie di contribuenti che fra singoli appartenenti alla stessa categoria"; l'eccessiva concentrazione del prelievo sulle imposte indirette, con risultati considerati inaccettabili sul piano dell'efficienza e dell'equità. Vi era poi un motivo connesso all'esigenza di rispettare gli obblighi assunti in sede internazionale, in particolare per la partecipazione al mercato comune europeo.

La riforma procedeva così alla semplificazione e modernizzazione del sistema introducendo due grandi imposte generali: l'IPPRC in luogo delle imposte cedolari, dell'imposta complementare e dell'imposta di famiglia, e l'IVA come fulcro dell'imposizione indiretta. Come è stato frequentemente ricordato, gli obiettivi dichiarati della riforma erano il potenziamento della capacità di produzione di gettito, sia sotto il profilo dell'elasticità rispetto al PIL sia sotto quello della possibilità di politiche discrezionali; una maggiore equità verticale e orizzontale del sistema, da ottenersi aumentando il peso dell'imposizione diretta e istituendo un'unica imposta sulle persone fisiche, destinata a tassare il reddito complessivo determinato in modo uniforme per tutte le categorie; in generale, più manovrabilità e trasparenza del sistema del prelievo e maggiore neutralità sul piano dei rapporti economici internazionali.

Soltanto l'obiettivo del maggior gettito si è poi realizzato anche in misura abbondantemente superiore al previsto, per effetto sia di alcune innovazioni di tecnica del prelievo tributario (come l'estensione della ritenuta alla fonte, l'autoliquidazione), sia del manifestarsi impetuoso dell'inflazione che, in presenza di una struttura fortemente progressiva delle aliquote, provoca un elevato "drenaggio fiscale" stravolgendo la distribuzione del carico tributario. Insieme alle imperfette modalità di effettiva applicazione del nuovo sistema, ciò comporta crescenti distorsioni che allontanano la realizzazione degli altri obiettivi e porta a violazioni diffuse e profonde dei criteri di neutralità-efficienza e di equità orizzontale e verticale.

Le cause di questi esiti "da cataclisma" della riforma sono da ricondurre, da un lato, allo scarto tra l'ambiente economico e sociale con riferimento al quale era stato concepito ed elaborato il disegno di riforma e l'ambiente economico e sociale profondamente mutato in cui la riforma si trovò ad essere applicata; dall'altro, le cause del "fallimento" della riforma nel realizzare gli altri obiettivi diversi dal gettito sono da ricondurre all'emergere sempre più evidente dei limiti originari e

sopravvenuti della riforma, riconducibili soprattutto alla centralità assegnata all'IPPRC.

Sul primo punto, basterà ricordare ancora una volta che, nel periodo di gestazione della riforma tributaria, l'economia italiana era stata inserita in un contesto relativamente stabile di relazioni economiche e finanziarie internazionali (che prevedeva, tra l'altro, il controllo sui movimenti di capitale); con un saggio di crescita del PIL piuttosto elevato e non troppo variabile; con una tendenza alla crescita dimensionale e organizzativa delle imprese; con un tasso di inflazione relativamente basso; con un livello di spesa pubblica ancora modesto e ben al di sotto di quello prevalente in altri grandi paesi europei; con un saldo di parte corrente del bilancio pubblico positivo e vicino a quello medio dei paesi industrializzati.

Viceversa, intorno alla metà degli anni '70, quando la riforma tributaria entra in vigore, la situazione economica e finanziaria internazionale è molto turbata e incerta, e si accrescono le spinte alla mobilità di fatto dei capitali; il tasso di crescita del PIL rallenta e diviene più irregolare; la tendenza alla concentrazione industriale è contrastata e alcune grandi imprese incontrano difficoltà; il tasso di inflazione esplode e si mantiene molto elevato per le spinte provenienti dall'aumento dei prezzi delle materie prime e del costo del lavoro per unità di prodotto; la spesa pubblica accelera la sua crescita fino a superare, in termini di PIL, quella media dei paesi europei; il disavanzo di bilancio si allarga rapidamente nonostante la forte crescita delle entrate tributarie.

In questo scenario economico profondamente mutato e per alcuni versi opposto a quello prefigurato in sede di impostazione della riforma, si verifica un inatteso rapido aumento del gettito concentrato sulla crescita eccezionale dell'IPPRC. Vengono così alla luce alcuni limiti originari della riforma, che sono risultati accentuati dall'aver trascurato il vincolo strutturale, costituito dal concreto e specifico contesto economico e sociale in cui la riforma si andava ad applicare, e il vincolo amministrativo, costituito dalle risorse, procedure e organizzazione con cui si doveva assicurare l'effettiva applicazione della riforma.

4. La disintegrazione dell'IPPRC

All'origine dei limiti della riforma e dell'introduzione dell'IPPRC vi era la scelta meritoria e illusoria di adottare una nozione onnicomprensiva di reddito imponibile basata sul criterio di determinazione analitica del reddito effettivo (Longobardi e Pedone 1994). Scelta meritoria perché operata per recuperare neutralità e semplicità al sistema tributario, spingendo così a censire e rivedere il fondamento delle numerosissime agevolazioni accumulate nel tempo, e differenziate per categorie di contribuenti, tipologie di reddito, forme di prelievo; illusoria, perché i problemi delle moderne imposte sul reddito nascono non soltanto al momento delle correzioni apportate al reddito complessivo, ma anche, e soprattutto, dalle difficoltà di determinazione e misurazione «all'origine» dei redditi che del reddito complessivo sono le componenti. Tali difficoltà hanno intensità diversa per le varie categorie di reddito, secondo il grado in cui risulta possibile rilevare i ricavi lordi e secondo la variabile complessità del mutevole legame tra ricavi lordi e redditi netti.

Certo, sostenere che tutti i redditi sono eguali di fronte all'imposta e vanno pertanto trattati allo stesso modo, può sembrare attraente nella prospettiva della semplicità e neutralità. Ma trascura che la maggior parte di tali redditi non esiste allo «stato puro»: essi sono «derivati» e «corretti», secondo regole convenzionali, che lasciano ampi margini alla discrezionalità e alla valutazione soggettiva (Hicks 1981).

Queste difficoltà generali delle moderne imposte sul reddito sono state accentuate dall'aver sin dall'inizio trascurato i vincoli strutturali, legati alle caratteristiche proprie della realtà economica italiana costituita più di altre da un numero preponderante di imprese minori e di lavoratori autonomi e da una elevata frammentazione, disomogeneità e variabilità del tessuto produttivo. Ciò è stato riconosciuto da uno dei principali artefici della riforma (Visentini 1993), considerandola “nel complesso positiva, tranne sul punto importante relativo alla

imposizione sui redditi delle imprese minori” e dei professionisti, che rappresentano realtà quantitativamente molto importanti nel contesto economico italiano.

Va ricordato che sin dall’inizio si sono avuti trattamenti tributari fortemente differenziati secondo la classificazione dei vari tipi di reddito (basti pensare ai vari redditi da capitale o ai redditi diversi²), secondo i criteri di determinazione delle basi imponibili (basti pensare ai redditi di terreni e fabbricati, o ai redditi di impresa), e secondo le modalità e i regimi di accertamento³. Per quest’ultimo aspetto, per fronteggiare alcune caratteristiche della realtà economica italiana, si sono introdotti vari regimi semplificati o speciali: l’introduzione di elementi forfetari di determinazione dei ricavi; l’impiego di coefficienti presuntivi di ricavi e, in maniera non coordinata con questi, di coefficienti presuntivi di reddito; varie versioni del redditometro; fino alla ormai lunga, travagliata e ancora non conclusa vicenda degli studi di settore.

Le diverse modalità e possibilità di accertamento di redditi similari mette in evidenza che i problemi dell’IPPRC derivano non soltanto dagli importanti aspetti più frequentemente analizzati – relativi alla scelta largamente arbitraria dell’unità impositiva (individuo o unione familiare) e delle correzioni apportate al reddito complessivo (deduzioni) o all’imposta (detrazioni) – ma sono legati soprattutto alle difficoltà di definizione, determinazione e accertamento dei singoli redditi che compongono il reddito complessivo. Per comprendere quanto l’attuale IPPRC sia lontana dal modello originario che l’ha ispirata, basterà ricordare che in molti ordinamenti, compreso il nostro, alla differenziazione nel trattamento tributario legata ai diversi criteri di definizione, determinazione e accertamento di vari tipi di reddito

² Per una dettagliata analisi dell’evoluzione del trattamento tributario dei redditi finanziari estremamente differenziato e variabile secondo la natura e le caratteristiche dello strumento, dell’emittente e del percettore, cfr. Ricotti e Sanelli 2006.

³ Per i quali conta l’effettiva uniforme applicazione anche nel caso di basi imponibili semplici come i redditi da lavoro. Ad esempio, la struttura dell’occupazione può condizionare l’applicazione uniforme dell’imposta anche nei confronti dei redditi di lavoro similari, in quanto «la possibilità di accertare fedelmente i redditi da lavoro è maggiore nei riguardi dei dipendenti di quelle aziende che hanno una organizzazione ben formalizzata, requisito più frequente nelle aziende grandi che in quelle piccole», per cui, date le differenze di struttura dell’occupazione, «un modello di tassazione dei redditi che funzioni con margini di errore tollerabili nel Regno Unito può risultare invece inadattatissimo – un vero colabrodo – in Italia» (Fuà 1985).

si è accompagnata la differenziazione dell'incidenza legale del prelievo anche secondo tipologie di contribuenti come le caratteristiche giuridico-organizzative degli operatori.

Di fatto, si è tornati verso strutture tributarie basate su imposte cedolari differenziate per categorie di reddito e con differenziazioni di trattamento anche all'interno di alcune categorie. Ciò riduce la neutralità del sistema, aumenta i costi di gestione e di adempimento riducendo anche la semplicità del sistema e accresce la percezione che sia violato anche il criterio dell'equità orizzontale spingendo verso la ricerca di forme di elusione ed evasione. I sistemi che si sono venuti concretamente configurando sono definiti ibridi o “*semi-comprehensive income tax systems*” (Brys and Heady 2006). Un riconoscimento formale e legale dei limiti all'applicazione uniforme a tutti i tipi di reddito dei principi di equità orizzontale e verticale è avvenuto con la *dual income tax*, che limita l'applicazione della progressività ai soli redditi da lavoro. Anche in questo caso i pochi paesi che l'hanno esplicitamente adottata, lo hanno fatto con alcune differenziazioni sia della proporzionalità applicabile ai vari tipi di redditi finanziari (anche per effetto dei diversi criteri di determinazione del “reddito” imponibile nei singoli casi), sia dei redditi da lavoro e pensione da assoggettare a progressività. Anche in questo caso, si è giunti ad applicare forme di “*semi-dual income taxation*”.

Infine, anche le proposte raramente attuate di *flat tax* consistono nell'applicazione di un'unica aliquota a una base imponibile allargata per la sostanziale riduzione o abolizione di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta, al netto eventualmente di un minimo imponibile uniforme e indipendente dal tipo e dall'ammontare del reddito. Si rispettano così maggiormente i criteri di semplicità, neutralità e equità orizzontale, ma diviene molto più difficile perseguire obiettivi di gettito e di equità verticale. In pratica, anche le differenziazioni riemergono nella scelta dei criteri per la determinazione dei redditi netti imponibili e delle talvolta numerose forme di *tax allowances* residue, per cui anche in questo caso si giunge all'applicazione di “*semi flat tax*”.

L'evocazione che talvolta si fa di queste forme alternative dell'IPPRC, che pur andrebbero approfondite, non consente di evitare una discussione ampia sul livello del prelievo tributario e sulle sue modalità perché, come si è accennato, anche il ricorso a forme alternative di "semi-imposte" comporta costi economici e sociali rilevanti, che possono frenare la crescita economica e alimentare tensioni sociali. Andrebbero quindi in ogni caso cercati e discussi i modi in cui si possono ridurre i costi economici e allentare le tensioni sociali che l'attuale sistema tributario comporta.

Il dibattito potrebbe avviarsi cercando di accertare con la migliore approssimazione possibile in che misura molte delle difficoltà che l'attuale sistema tributario incontra nel realizzare gli obiettivi che gli sono assegnati derivino (a) dal fatto che quanti più obiettivi si perseguono con lo strumento tributario tanto più aumentano i *trade-off* tra di essi, e come ciò richieda di fare scelte esplicite e motivate sulla base di preferenze dichiarate e di previsioni attendibili, spiegando le ragioni dei vari trattamenti tributari differenziati; (b) dal fatto che quanto più preminente diviene, come è accaduto ed è probabile che continui ad accadere, il vincolo del gettito, tanto più difficile è che si possano realizzare nella misura desiderata gli obiettivi di neutralità, efficienza e semplicità e se non sia perciò auspicabile e possibile perseguirli più intensamente di oggi con misure di liberalizzazione e regolamentazione (soprattutto la neutralità-efficienza) e con interventi dal lato della spesa (soprattutto l'equità ma anche l'efficienza dinamica); (c) dal fatto di avere trascurato o sottovalutato l'impatto del vincolo strutturale, di quello amministrativo e di quello internazionale, e delle loro interrelazioni e trasformazioni, così come si configurano concretamente in Italia, e come se ne possa valutare il peso da assegnar loro nel definire e applicare le linee e gli strumenti della politica tributaria.

5. La rimozione del dibattito sulla politica tributaria

Eppure un tale dibattito non parte, ritenendosi spesso che bastino piccoli aggiustamenti modellati magari su qualche proposta o esperienza fatta in qualche altro ordinamento. Pur dovendosi osservare con molto interesse i modi in cui vari paesi affrontano analoghi problemi di politica tributaria, il successo della loro adozione nel nostro ordinamento non è automaticamente assicurato dal fatto che attualmente il livello e la composizione del prelievo tributario in Italia risulta molto vicino a quello prevalente nella media dei maggiori paesi europei o di molti paesi industrializzati dell'area OCSE. Nei paragrafi precedenti si è cercato di mostrare che molti problemi dell'attuale politica tributaria italiana derivano dalle modalità e non dall'esito finale con cui è avvenuto un tale processo di convergenza (ammesso che lo si possa definire così): la rapidità e intensità dell'aumento della pressione tributaria complessiva e il ruolo preponderante che ha assunto l'IPPRC, in presenza (e senza tener debito conto) di importanti vincoli specifici sul piano della struttura economica, dell'amministrazione finanziaria e dell'integrazione internazionale. Su come eliminare o ridurre gli effetti negativi sulla crescita economica e sulla coesione sociale derivanti da queste peculiarità dell'esperienza tributaria dell'ultimo trentennio andrebbe avviato il dibattito cui si è accennato.

Al di là di dichiarazioni di intenti e di slogan elettorali spesso rimasti tali, si rileva però una diffusa riluttanza ad avviare una approfondita ricerca e discussione sul livello del prelievo tributario complessivo e sulle modalità con cui è ottenuto, e in particolare sul ruolo e la struttura dell'IPPRC nella sua presente configurazione e non come astratto modello ideale. Sembrano prevalere ancora oggi alcuni processi di rimozione del dibattito sulla politica tributaria italiana già segnalati molti anni fa (Pedone 1979). Osservavo allora che i processi di rimozione dei nodi della nostra politica tributaria e delle scelte che sarebbe necessario compiere per scioglierli erano numerosi, ma i più diffusi erano sostanzialmente tre: l'idea che il disavanzo di bilancio può essere accettabile e non ci si deve preoccupare più di tanto dell'andamento del prelievo tributario; la fiducia che il contenimento o addirittura la riduzione della spesa pubblica consenta di accantonare le questioni relative al

prelievo tributario; la fiducia che la variazione eventualmente richiesta delle entrate tributarie possa essere ottenuto intensificando la lotta all'evasione. Tutti e tre questi processi di rimozione sono utilizzati ancor oggi, sia pure con enfasi mutata e qualche nuova argomentazione; conviene perciò accennare brevemente alla loro rilevanza attuale.

Per quanto riguarda il primo processo di rimozione, l'irrilevanza del livello del disavanzo e del debito pubblico non è più apertamente sostenuta, anche se persiste qualche voce isolata che si propone di reagire all'allarmismo ritenuto eccessivo circa gli effetti negativi di squilibri elevati dei conti pubblici e all'operare effettivo e tempestivo della disciplina di mercato. In particolare, dall'ingresso nell'Unione Monetaria Europea, appaiono isolate le contestazioni dell'esigenza di ridurre gli squilibri dei conti pubblici. Pur criticando talvolta la specificazione quantitativa delle regole di finanza pubblica fissate nel Trattato di Maastricht e nel Patto di stabilità e crescita, e le modalità della loro applicazione; e pur sostenendo che, in determinate situazioni, può essere auspicabile una manovra di bilancio a sostegno di una congiuntura debole, si riconosce generalmente che il rispetto delle regole europee a livello nazionale vada in ogni caso mantenuto. C'è quindi maggiore attenzione e consapevolezza per l'esigenza di contenere e ridurre gli squilibri di finanza pubblica, ma spesso non se ne derivano le conseguenze in termini di livello e composizione del prelievo tributario eventualmente richiesto, sottovalutando la dimensione degli aggiustamenti da compiere nel lungo termine⁴ e sui modi in cui tali aggiustamenti possono essere effettivamente realizzati. E quando lo si fa, per evitare di affrontare

⁴ Ad esempio, con la riforma del Patto di stabilità e crescita del 2005, accanto alla considerazione del livello del deficit di bilancio, si è accresciuto il peso della dinamica di lungo periodo del debito pubblico e del tasso potenziale di crescita del PIL. Sulla base delle analisi di sostenibilità fiscale di lungo periodo, tenendo anche conto dei costi connessi all'invecchiamento della popolazione, si è calcolato per l'Italia un *sustainability gap* (cioè una riduzione di spesa pubblica o un aumento del prelievo tributario richiesti per fronteggiare i costi dell'invecchiamento e stabilizzare il rapporto debito/PIL a un dato livello entro un certo periodo di tempo) compreso tra il 3% e il 4% del PIL, a seconda dei vari obiettivi e modelli di previsione utilizzati (European Commission 2006b). Nonostante la discutibilità delle ipotesi e tecniche di analisi adottate, si tratta di una dimensione dell'ulteriore aggiustamento di bilancio richiesto nel prossimo futuro che non dovrebbe essere sottovalutata.

esplicitamente i nodi della politica tributaria, si ricorre frequentemente agli altri due processi di rimozione.

Il secondo processo di rimozione del dibattito sulla politica tributaria si rifà all'opportunità e possibilità di contenere o ridurre il volume di spesa pubblica, partendo dalla constatazione che al suo aumento non ha corrisposto una riduzione evidente dell'inefficienza nella prestazione di molti servizi pubblici o dell'insoddisfazione dei cittadini nei loro confronti. Esiste un'indubbia esigenza di migliorare l'efficacia e la qualità della spesa pubblica in molti settori, di modificarne la composizione e di ridurre o eliminare forme diffuse di sprechi ed abusi. Sono compiti necessari ma difficili da svolgere in tempi brevi e con effetti quantitativi rilevanti. Una riduzione consistente del livello di spesa pubblica complessiva si sarebbe potuta facilmente realizzare, semplicemente stabilizzando la spesa pubblica primaria, a partire dalla metà degli anni '90 quando è iniziata a diminuire in misura rilevante la spesa per interessi. Infatti, la spesa per interessi sul debito pubblico che, nella prima metà degli anni '90 si era mantenuta intorno al 12% del PIL, si è continuamente ridotta negli anni successivi fino a scendere al disotto del 5% nel corso degli ultimi due anni. E' da notare che anche l'attuale livello della spesa per interessi è di circa 2 punti percentuali di PIL superiore a quello medio che grava sui bilanci degli altri paesi dell'area euro. Ciò implica che, se l'Italia vuole mantenere un livello del saldo di bilancio vicino a quello medio dei paesi dell'area euro, essa deve accettare un livello di spesa primaria inferiore di 2 punti rispetto a quello medio o un livello di pressione tributaria superiore di altrettanto a quello medio, o una combinazione tra queste due situazioni.

Le difficoltà di una politica di contenimento o di riduzione, in percentuale del PIL, della spesa pubblica primaria corrente derivano dalle caratteristiche che ha assunto nel corso degli ultimi decenni e dalla molteplicità dei fattori che, in varia misura nei vari periodi, ne ha alimentato la crescita. In sintesi, può ricordarsi che larga parte della spesa pubblica è costituita da spese rigide dirette a soddisfare bisogni largamente consolidati e da trasferimenti alle famiglie e alle imprese. All'origine

dell'ingente massa di trasferimenti alle famiglie stanno diversi fattori: dall'estendersi di alcuni meccanismi di sicurezza sociale all'invecchiamento della popolazione; dall'inefficienza dell'amministrazione nel prestare direttamente servizi sociali adeguati alla richiesta da parte delle famiglie di disporre di risorse finanziarie indifferenziate, all'interesse della classe politica per un'economia sussidiata in cui siano individualizzabili i singoli beneficiari. Analogamente, i sussidi finanziari alle imprese rappresentano un complicato e profondo intreccio che soltanto negli anni recenti, sotto la spinta dell'Unione Europea, si è cominciato a sciogliere e a attenuare gradualmente, mentre sono contemporaneamente apparse nuove e maggiori esigenze di spesa destinate ad accrescere anche indirettamente l'innovazione tecnologica e la competitività delle imprese.

Nel complesso, per le caratteristiche assunte e per la molteplicità di fattori che ne sono alla base, l'elevato livello di spesa pubblica primaria sembra perciò difficile da ridurre in misura rilevante e duratura, come testimoniano anche gli scarsi risultati di blocco temporaneo o taglio indifferenziato degli stanziamenti sperimentati negli anni recenti. Pur rimanendo in cima all'ordine del giorno l'esigenza di contenere, oltre che di riorientare e riqualificare profondamente, la spesa pubblica primaria, sarebbe avventato confidare in una sua riduzione (in % del PIL) in misura tale da potersi disinteressare dei problemi del suo finanziamento col sistema tributario.

Scartati i primi due processi di rimozione, chi ritenga che i criteri di finanza pubblica europea vadano rigorosamente rispettati anche mediante il mantenimento di un elevato livello di pressione tributaria, e che questo non possa essere evitato fidando su un contenimento o riduzione immediata e consistente della spesa pubblica primaria, può egualmente cercare di evitare il dibattito sulle modifiche da introdurre nel nostro sistema sostenendo che il maggior gettito va recuperato prevalentemente mediante la lotta all'evasione nell'ambito dell'attuale ordinamento. Questo terzo processo di rimozione è il più diffuso e da lungo tempo frequentemente utilizzato. Esso raccoglie apparentemente un larghissimo consenso in quanto l'evasione tributaria, oltre a sottrarre gettito al bilancio pubblico facendone gravare

maggiormente l'onere sui contribuenti già noti, ha altri effetti molto negativi perché: altera gravemente la concorrenza tra operatori economici, mina il principio di legalità, e distrae dall'impegno produttivo con distorsioni nell'impiego delle risorse. Eppure, indicatori di varia natura segnalano che il fenomeno dell'evasione tributaria continua ad avere una dimensione e diffusione molto ampia in quasi tutti i paesi, ma risulta particolarmente elevata in Italia. La rilevanza del fenomeno è confermata da una molteplicità di stime ottenute con diversi approcci macro e micro per le principali imposte (IRPEF, IVA), e per i cui risultati quantitativi si rinvia alla letteratura citata⁵. Qui preme richiamare soltanto alcuni aspetti che hanno reso finora molto difficile e limitato il recupero dell'evasione e che rendono improbabile una sua massiccia e permanente riduzione se non si affrontano alcuni nodi cruciali della nostra politica tributaria. Gli aspetti che tratteremo brevemente riguardano le carenze informative, la varietà e complessità delle forme e delle motivazione che l'evasione tributaria presenta, i limiti delle misure di contrasto adottate.

Anche recentemente (Giannini 2006, Guerra e Zanardi 2006) è stato sottolineato un "inaccettabile vuoto informativo", mancando stime ufficiali e periodiche dell'amministrazione finanziaria sia sul livello e la composizione del fenomeno sia sugli effetti delle varie misure di contrasto utilizzate. Informazioni dettagliate sarebbero invece richieste proprio per arrivare a una migliore definizione e comprensione della complessità del fenomeno che ha motivazione e modalità molto differenziate e complesse, delle quali occorrerebbe tener conto per individuare l'azione di contrasto dell'amministrazione finanziaria e dell'amministrazione pubblica in generale.

Le motivazioni prevalenti variano secondo diverse caratteristiche socio-demografiche della popolazione (età, sesso, reddito, territorio di residenza,

⁵ Tra le più recenti approfondite analisi dell'evasione tributaria in Italia, si rinvia a Basilavecchia M., L. Del Federico, M. Romano e L. Salvini (2005); Di Nicola F. (2006); Giannini (2006); Guerra e Zanardi (2006), che, nella parte II del Rapporto dedicata a "Quantificazione dell'evasione e del sommerso, strumenti di contrasto e condoni", contiene saggi di C. Fiorio e A. Zanardi, M. Boni, M. Romano, A. Santoro, L. Mazzillo, F. Di Nicola, M. Bernasconi e F. La Pecorella.

convinzioni civili e religiose, ecc.) e spingono a modalità diverse di evasione secondo le varie tipologie dei settori di attività e le opportunità da essi offerte a scopo di evasione. Interessa qui segnalare che, tra le determinanti dell'evasione tributaria individuate da Fiorio e Zanardi (Guerra e Zanardi 2006), le due più condivise sono costituite dal trattamento o comportamento tributario relativo (più del 90% degli intervistati è sostanzialmente d'accordo con l'affermazione "un cittadino paga più volentieri le tasse se sa che le pagano tutti") e dal basso grado di rischio nell'evadere (più dell'80% è sostanzialmente d'accordo con l'affermazione "alcuni non pagano le tasse perché si rischia poco a non pagare"). Altri motivi importanti dell'evasione sono ritenuti l'elevatezza delle aliquote e il cattivo impiego delle somme prelevate.

La prevalenza della prima motivazione è confermata dalle tre cause principali che da alcuni anni hanno reso ancor più difficile la lotta all'evasione tributaria nei paesi industrializzati (Aaron and Slemrod 2005). La prima causa è costituita dalle forme sempre più estese ed intense assunte dall'integrazione economica e finanziaria internazionale con la partecipazione di un sempre maggior numero di paesi con ordinamenti giuridici sempre più diversi e complessi. Ciò ha accresciuto le possibilità di accesso differenziato ai trattamenti più favorevoli incentivando il ricorso all'*international tax shopping* (basta pensare che il gruppo Euron aveva costituito 189 entità affiliate soltanto nelle Isole Cayman). Nonostante gli sforzi della comunità internazionale di limitare il potere di attrazione dei paesi con trattamenti fiscali privilegiati, e di accrescere lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, questo rimane un ostacolo alto nella rincorsa alla materia imponible. Anche perché le possibilità che esso offre di sottrarsi all'adempimento volontario sono state moltiplicate da una seconda causa di difficoltà nella lotta all'evasione, e cioè dall'estendersi dell'innovazione finanziaria che consente, con percorsi non sempre facilmente tracciabili, di trasformare i vari tipi di redditi in modo da sottrarli alla tassazione (o almeno a quella più onerosa).

A questa si aggiunge una terza causa, che da sempre ci si propone di rimuovere o ridurre senza riuscirci, costituita dalla inestricabile complessità della legislazione

tributaria. Tale complessità inevitabilmente comporta (o deriva da) un gran numero di trattamenti tributari differenziati secondo una molteplicità di parametri, fornendo ampie opportunità di arbitraggi fiscali e di forme di *shopping* tributario anche all'interno del paese. La percezione di rilevanti disparità di trattamento accentua la principale motivazione dell'evasione tributaria prima ricordata. Ne deriva una forte spinta strutturale all'evasione (soprattutto parziale), rendendo vano, e in alcuni casi controproducente, ogni tentativo di ricostituire condizioni di neutralità anche all'interno di specifiche categorie di reddito (ad esempio, all'interno dei redditi finanziari o dei redditi di impresa), o condizioni di equità orizzontale anche all'interno di ristrette categorie di operatori (ad esempio tra percettori di reddito di lavoro dipendente autonomo).

Questa spinta all'evasione è stata rafforzata dall'aumento del rendimento netto atteso dei tentativi di evasione, poiché sono considerevolmente aumentati i benefici attesi in corrispondenza del forte aumento di livello della pressione tributaria verificatasi nel corso degli ultimi decenni, mentre non si è accresciuto corrispondentemente, e in alcuni casi e in alcuni periodi è addirittura diminuito, il costo connesso ai tentativi di evasione. L'aumento del risparmio d'imposta ottenibile quando il tentativo di evasione ha successo risulta evidente ricordando i dati sull'aumento della pressione tributaria complessiva e sull'accresciuta incidenza dell'IPPRC nel nostro ordinamento. E' difficile fornire misure quantitative del costo connesso che ne deriva per l'evasore e che dipende dalla probabilità di essere scoperto sia dalla conseguente effettiva generalizzata applicazione delle sanzioni che, tenendo anche conto dei numerosi condoni concessi, sono rimaste a livelli molto bassi. Ciò appare evidente se si considera non soltanto lo scarto (ignoto ma presumibilmente elevato secondo vari indicatori) tra somme legalmente dovute da un lato e imposte contestate da parte dell'amministrazione finanziaria dall'altro, ma soprattutto lo scarto tra maggiori somme d'imposta accertate, somme definite al termine del processo contenzioso, e somme effettivamente riscosse. Si tratta di scostamenti elevatissimi che richiedono interventi mirati sia nella fase

dell'accertamento, migliorando alcuni strumenti di controllo e le modalità del loro impiego, sia nella fase di definizione del debito d'imposta nei vari gradi del contenzioso, sia nella fase di riscossione delle imposte definite. Si tratta di modifiche che richiedono tempo per essere introdotte e soprattutto per produrre effetti significativi. Questi effetti di riduzione dell'evasione saranno tanto più rilevanti e duraturi quanto più si accompagneranno a una approfondita riconsiderazione degli aspetti di politica tributaria che negli ultimi decenni hanno accresciuto la spinta e la convenienza all'evasione tributaria.

Riferimenti bibliografici

- AARON H.J. and J. SLEMROD (eds.) (2004), *The Crisis in Tax Administration*. Washington, Brookings Institution Press.
- ASSELAIN J.C. (2006), “Transformation fiscale et *non governo*. Les enseignements de l’expérience italienne (1972-1992)”, in MINISTÈRE DE L’ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L’INDUSTRIE, *L’impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*. Paris.
- BASILAVECCHIA M., L. DEL FEDERICO, M. ROMANO e L. SALVINI (2005), “Controlli tributari e contrasto all’evasione”, in GIANNINI S. e ONOFRI P. (a cura di), *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, Bologna, Il Mulino.
- BERNARDI L. e P. PROFETA (eds.) (2004), *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. London: Routledge.
- BOSI P. e M.C. GUERRA (2005), *I tributi nell’economia italiana*. Bologna: il Mulino.
- BOTARELLI S. (2005), “Le scelte di politica tributaria negli anni delle riforme”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXIV, n. 1.
- BRYN B. and C. HEADY (2006), *Fundamental reform of personal income tax in OECD countries: trends and recent experiences*. Paris: OECD Policy Brief.
- DI NICOLA F. (2006), “L’evasione dell’imposta personale sul reddito delle persone fisiche: rilevanza e problemi”, in *Rapporto ISAE*, Roma, ottobre.
- EUROPEAN COMMISSION (2006a), *Structures of the Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Bruxelles (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm).
- EUROPEAN COMMISSION (2006b), *The long-term sustainability of public finances in the European Union*. Bruxelles (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2006/ee0406sustainability_en.htm).

- FUÀ G. e E. ROSINI (1985), *Troppe tasse sui redditi*. Bari-Roma: Laterza.
- GIANNINI S. (2006), “Le entrate della Pubblica Amministrazione”, in FAINI R. *et al.*, *I conti a rischio. La vulnerabilità della finanza pubblica*. Bologna: il Mulino.
- GRUPPO DI ANCONA (1999), *Trasformazioni dell’economia e della società italiana*, Studi in onore di G. Fuà. Bologna, Il Mulino.
- GUERRA M.C. e A. ZANARDI (a cura di) (2006), *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2006*. Bologna, Il Mulino.
- HICKS J. (1981), “The concept of Income in Relation to Taxation and to Business Management”, in ROSKAMP K. and F. FORTE eds., *Reforms of Tax Systems*. Detroit: Wayne University.
- LONGOBARDI E. e A. PEDONE (1994), “La politica tributaria”, in PIZZUTI F.R. (a cura di), *L’economia italiana dagli anni ’70 agli anni ’90*. Milano: McGraw-Hill.
- OECD (2001), *Tax Ratios. A Critical Survey*. Paris: OECD Tax Policy Studies.
- OECD (2006), *Revenue Statistics 1965-2006*. Paris: OECD Publishing.
- PEDONE A. (1979), *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*. Bologna: Il Mulino.
- PEDONE A. (1999), *Struttura economica e aspirazioni di politica tributaria*, in GRUPPO DI ANCONA (1999), pp. 285-292.
- RICOTTI G. e A. SANELLI (2006), “Conti finanziari e fiscalità: un’analisi storica”, in BANCA D’ITALIA, *I conti finanziari: la storia, i metodi, l’Italia, i confronti internazionali*. Roma, Banca d’Italia.
- TANZI V. (2004), *A Lower Tax Future?*. London: Politeia.
- VISENTINI B. (1993), “La babele del fisco”, *La Repubblica*, 13 giugno.

TAV. A1 – TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE
(in % del PIL)

	1965	1975	1985	1995	2004	2004-1975
Canada	25,7	32,0	32,5	35,6	33,5	1,5
Messico			17,0	16,7	19,0	
Stati Uniti	24,7	25,6	25,6	27,9	25,5	0,0
Australia	20,8	25,8	28,2	28,8	31,2	5,4
Giappone	18,2	20,9	27,4	26,9	26,4	5,5
Corea		15,1	16,4	19,4	24,6	9,5
Nuova Zelanda	24,0	28,5	31,1	36,6	35,6	7,1
Austria	33,9	36,7	40,9	41,1	42,6	5,9
Belgio	31,1	39,5	44,4	43,6	45,0	5,6
Repubblica Ceca				37,5	38,4	
Danimarca	29,9	39,3	46,5	48,8	48,8	9,5
Finlandia	30,4	36,7	39,9	45,6	44,2	7,5
Francia	34,5	35,5	42,4	42,9	43,4	7,9
Germania	31,6	35,3	37,2	37,2	34,7	-0,6
Grecia	19,5	21,3	28,0	31,7	35,0	13,7
Ungheria				42,1	38,1	
Islanda	26,2	30,0	28,2	31,2	38,7	8,8
Irlanda	24,9	28,7	34,6	32,5	30,1	1,3
Italia	25,5	25,4	33,6	40,1	41,1	15,8
Lussemburgo	27,7	32,8	39,5	37,0	37,8	5,1
Paesi Bassi	32,8	39,6	41,0	40,2	37,5	-2,2
Norvegia	29,6	39,3	43,0	41,1	44,0	4,7
Polonia				37,0	34,4	
Portogallo	15,8	19,7	25,2	31,7	34,5	14,7
Slovacchia					30,3	
Spagna	14,7	18,4	27,2	32,1	34,8	16,4
Svezia	35,0	41,6	47,8	48,1	50,4	8,7
Svizzera	19,6	27,4	26,1	27,8	29,2	1,7
Turchia	10,6	16,0	15,4	22,6	31,3	15,3
Regno Unito	30,4	35,3	37,7	35,0	36,0	0,7
<i>Media non ponderata</i>						
OECD Totale	25,7	29,9	32,9	35,1	35,9	6,0
OECD America	25,2	28,8	25,0	26,7	26,0	-2,8
OECD Pacific	21,0	22,6	25,8	27,9	29,4	6,9
OECD Europa	26,5	31,5	35,7	37,6	38,3	6,8
EU 19	27,9	32,4	37,7	39,1	38,8	6,4
EU 15	27,9	32,4	37,7	39,2	39,7	7,3

Fonte: Oecd (2006), *OECD Revenue Statistics 1965-2005*.

TAV. A2 – ENTRATE TRIBUTARIE IN SENSO STRETTO
(in % del PIL)

	1965	1975	1985	1995	2004	2004-1975
Canada	24,3	28,8	28,1	30,6	28,4	-0,4
Messico			15,0	13,9	15,8	
Stati Uniti	21,4	20,3	19,1	20,9	18,8	-1,5
Australia	20,8	25,8	28,2	28,8	31,2	5,4
Giappone	14,3	14,8	19,1	17,9	16,5	1,6
Corea		14,9	16,1	18,1	19,5	4,6
Nuova Zelanda	24,0	28,5	31,1	36,6	35,6	7,1
Austria	25,4	26,5	27,9	26,3	28,2	1,6
Belgio	21,3	27,6	30,3	29,2	31,0	3,4
Repubblica Ceca				22,0	22,2	
Danimarca	28,3	38,8	44,8	47,7	47,7	8,9
Finlandia	28,3	29,2	31,1	31,6	32,3	3,1
Francia	22,7	21,1	24,0	24,5	27,3	6,2
Germania	23,1	23,3	23,6	22,7	20,6	-2,7
Grecia	13,4	15,0	18,0	21,4	22,8	7,8
Ungheria				27,1	26,6	
Islanda	24,1	29,2	27,5	28,7	35,5	6,3
Irlanda	23,3	24,8	29,5	27,8	25,5	0,8
Italia	16,8	13,7	22,0	27,5	28,7	14,9
Lussemburgo	18,8	23,1	29,1	27,3	27,1	4,0
Paesi Bassi	22,7	24,4	22,9	23,4	23,7	-0,8
Norvegia	26,1	29,5	34,1	31,5	34,5	5,0
Polonia				25,8	20,3	
Portogallo	12,4	12,9	18,7	22,1	23,5	10,6
Slovacchia					18,4	
Spagna	10,5	9,7	15,9	20,5	22,7	13,0
Svezia	30,8	33,5	35,8	34,8	36,1	2,6
Svizzera	15,2	19,5	20,1	20,3	22,0	2,5
Turchia	9,9	14,5	13,2	19,8	23,8	9,3
Regno Unito	25,7	29,1	31,0	28,8	29,3	0,1
<i>Media non ponderata</i>						
OECD Totale	21,0	23,1	25,3	26,1	26,5	3,4
OECD America	22,8	24,6	20,8	21,8	21,0	-3,5
OECD Pacific	19,7	21,0	23,6	25,4	25,7	4,7
OECD Europa	21,0	23,4	26,3	26,9	27,4	3,9
EU 19	21,6	23,5	27,0	27,2	27,0	3,5
EU 15	21,6	23,5	27,0	27,7	28,4	4,9

Fonte: Oecd (2006), *OECD Revenue Statistics 1965-2005*.

TAV. A3 – IMPOSTE SUL REDDITO DELLE PSONE FISICHE
(in % del PIL)

	1965	1975	1985	1995	2004	2004-1975
Canada	5,8	10,5	11,5	13,4	11,7	1,2
Messico						
Stati Uniti	7,8	8,9	9,7	10,0	8,9	0,0
Australia	7,2	11,3	12,8	11,7	12,6	1,3
Giappone	4,0	5,0	6,8	6,0	4,7	-0,3
Corea		1,3	2,2	3,7	3,4	2,1
Nuova Zelanda	9,5	15,5	18,8	16,5	14,6	-0,9
Austria	6,8	7,9	9,4	8,6	9,7	1,8
Belgio	6,4	12,9	15,8	14,2	13,8	0,9
Repubblica Ceca				4,8	4,9	
Danimarca	12,4	22,0	23,5	26,2	24,7	2,7
Finlandia	10,1	14,2	14,9	14,2	13,5	-0,7
Francia	3,7	3,8	4,9	4,9	7,4	3,6
Germania	8,2	10,6	10,7	10,2	7,9	-2,7
Grecia	1,3	1,9	3,9	3,8	4,8	2,9
Ungheria				6,8	6,8	
Islanda	5,1	6,0	5,5	9,7	14,3	8,3
Irlanda	4,2	7,2	10,8	10,0	8,2	1,0
Italia	2,8	3,8	9,0	10,4	10,4	6,6
Lussemburgo	6,9	9,0	10,1	8,0	6,7	-2,3
Paesi Bassi	9,1	10,7	8,0	7,6	6,1	-4,6
Norvegia	11,7	12,4	9,7	10,7	10,4	-2,0
Polonia				8,5	4,1	
Portogallo				5,7	5,5	
Slovacchia					2,8	
Spagna	2,1	2,7	5,3	7,6	6,2	3,5
Svezia	17,1	19,2	18,5	16,1	15,8	-3,4
Svizzera	5,8	9,6	10,2	10,1	10,2	0,6
Turchia	2,6	5,3	4,3	4,9	4,6	-0,7
Regno Unito	10,1	14,1	9,8	10,0	10,3	-3,8
<i>Media non ponderata</i>						
OECD Totale	7,0	9,4	10,2	9,8	9,1	-0,3
OECD America	6,8	9,7	10,6	11,7	10,3	0,6
OECD Pacific	6,9	8,3	10,1	9,5	8,8	0,5
OECD Europa	7,0	9,6	10,2	9,7	9,1	-0,5
EU 19	7,2	10,0	11,0	9,9	8,9	-1,1
EU 15	7,2	10,0	11,0	10,5	10,1	0,1

Fonte: Oecd (2006), *OECD Revenue Statistics 1965-2005*.

TAV. A4 – STRUTTURA DEL PRELIEVO TRIBUTARIO (IN % DEL PIL.) IN ALCUNI PAESI EUROPEI: 1995-2004

		Imposta su reddito personale	Imposta su reddito societario	Imposte dirette	IVA	Accise	Imposte indirette	CS su datori lavoro	CS su dipendenti	CS su autonomi	Contributi sociali
Francia	a	5,3	1,8	8,4	7,4	2,8	16,0	11,4	5,8	1,4	18,6
	b	8,4	2,8	12,5	7,3	2,6	15,8	11,1	4,0	1,0	16,1
	c	7,8	2,4	11,6	7,2	2,3	15,7	11,1	4,1	1,1	16,3
Germania	a	9,3	0,9	10,9	6,5	2,0	12,0	7,5	6,7	2,6	16,8
	b	10,2	1,7	12,5	6,8	2,1	12,5	7,5	6,8	2,7	16,9
	c	8,7	0,9	10,2	6,2	2,3	12,0	7,2	6,5	2,8	16,5
Italia	a	10,5	3,3	15,0	5,5	3,2	12,4	8,4	2,4	1,8	12,6
	b	10,6	2,3	14,5	6,5	2,6	15,2	8,4	2,3	1,4	12,1
	c	10,4	2,2	14,0	5,9	2,3	14,3	8,6	2,3	1,4	12,3
Regno Unito	a	10,3	2,8	15,1	6,7	4,1	14,1	3,4	2,6	0,2	6,2
	b	10,8	3,4	16,9	6,8	3,9	14,2	3,6	2,6	0,2	6,3
	c	10,3	2,8	15,8	7,0	3,4	13,6	3,7	2,7	0,3	6,6
Spagna	a	7,7	1,9	10,3	5,2	2,5	10,7	8,2	1,9	1,7	11,8
	b	6,6	3,1	10,5	6,1	2,6	11,9	8,4	1,9	1,7	12,0
	c	6,4	3,5	10,7	6,1	2,5	12,2	8,6	1,9	1,7	12,2
Svezia	a	16,5	2,6	20,0	9,2	3,5	16,1	11,0	1,6	0,3	12,9
	b	17,4	3,8	22,3	8,8	3,2	16,8	11,1	2,8	0,3	14,3
	c	15,7	3,0	19,5	9,1	3,1	17,1	10,8	2,8	0,3	13,8

(a) 1995; (b) 2000; (c) 2004.

Fonte. European Commission (2006a), *Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004*.

TAX HARMONIZATION POLICY IN A CHANGING EUROPEAN UNION

Antonio Pedone^{*}

University of Rome “La Sapienza”

ABSTRACT

L'ampio dibattito su concorrenza o armonizzazione tributaria (AT) ha trascurato il fatto che quest'ultima non ha un carattere univoco. L'esperienza europea mostra che l'AT può essere causata da fattori molto diversi e assumere forme molto differenziate. I fattori principali che influenzano l'AT in Europa sono i mutamenti nell'ambiente di mercato, le esigenze di finanziamento del bilancio comunitario, e i meccanismi decisionali in materia tributaria. In ogni caso, l'AT comporta una maggiore uniformità della tassazione tra paesi diversi, ma ne riduce la generalità strutturale, moltiplicando i trattamenti differenziati e speciali per soggetti, settori, operazioni. Le prospettive dell'AT alla luce delle recenti disposizioni del Trattato Costituzionale appaiono ambigue.

The tax competition – tax harmonisation (TH) debate has often overlooked the fact that TH is not a simple and unitary phenomenon. A brief survey of the European experience shows that actual TH is founded on various reasons and takes many different forms. Three factors have an important influence on the timing and content of TH: the main changes in the competition environment, the financing needs of the European budget, and the decision-making rules in tax matters. TH usually implies more international tax uniformity at the cost of less structural tax generality. The prospects for TH in the light of the provisions of the new Constitutional Treaty are ambiguous. [JEL Code: H87]

1. The debate on Tax Competition – Tax Harmonisation has been revived by the prospects of a Constitution for Europe. Since the beginning of the Common Market there has been a lively debate on the reasons for and the consequences of tax co-ordination. In the last few years, increasing economic and financial integration, the process of trade and currency liberalisation, and the freer movement of firms and capital at both European and global levels, have raised the problem of “taxation in an integrating world” to recall the title of a book by Vito Tanzi (1995). The huge literature on the topic of tax competition – tax harmonisation has thoroughly examined most

^{*} antonio.pedone@uniroma1.it

aspects of the problem, and has pointed out the many different implications that the various analyses may have for tax policy (Eusepi, 2003; Keen, 1999; Sinn, 1990; Wilson, 1999). Unfortunately, in many cases the results are ambiguous or strictly dependent on the often restrictive assumptions made in the analytical models. Even the empirical analyses do not reach unambiguous conclusions as regards the direction and the size of the effects of tax competition (or of its limitation) on the behaviour of taxpayers and governments.

In this note, analysing the experience and prospects of tax harmonisation policy in Europe, I will not add a new model to the many already available. I will however take from that literature what seem to be the main factors on which judgments about the desirability of tax harmonisation/competition depend. These factors are:

- The model of government used – whether totally electorally constrained or, if unconstrained, whether ‘benevolent’ or ‘Leviathan’;
- The strategic interactions between governments;
- The elasticity of supply of the productive factors, and the degree of their interjurisdictional mobility;
- The differential advantages, if any, of “large” versus “small” countries;
- The various taxation criteria (source-residence, origin-destination) prevailing, and the role of the international bilateral or multilateral tax conventions;
- The extent of imperfections in product and factor markets.

In the next two sections, I will recall the European experience of VAT harmonisation and Direct Taxation harmonisation, trying to identify: the main factors that have shaped the proposals and the decisions on tax harmonisation, and its extent and content; and the main features of the tax harmonisation process in the different cases. As regards the main factors shaping tax harmonisation, we will observe that tax harmonisation has become a high priority issue on the occasion of (expected or implemented) large changes in the economic and financial competition environment (common market, single market, European Monetary Union) on one side; and of correspondingly large changes in the size, functions, and financing rules of the European budget, on the other.

The content and the main features of TH, as well as the strategy and the techniques employed, have been various.

In the final section, the prospects for European TH policy are examined in the light of the draft Constitutional Treaty. I offer a provisional assessment of the likely effects on the future European TH policy of the three aspects that have had an important influence on the timing and the content of TH policy in the past: the EU budget, the decision-making rules in tax matters, and the internal market.

2. The VAT adoption was the result of a provision of the Treaty of Rome that prohibited the use of internal taxes as a means of discrimination against products of other Member States. The establishment of a free trade area required that turnover taxes should be neutral in relation to international transactions. In theory, neutrality was assured by the destination principle. Under the destination principle, exports are freed from tax: the exporter pays zero tax on exports and receives a refund of all prior-stage taxes imposed in the production cycle of the exported commodities, and imports are taxed at the same rate as domestically produced goods. But, in fact, the multi-stage turnover tax then applied in all but one of the six Member States, made it very difficult to measure exactly how much of the final value of commodities was made up of taxes. Consequently, there was a tendency to overvalue the tax rebates to exports and the taxes to be applied on imports. Moreover, since such rebates were calculated on an average basis, they inevitably provided some exporters, especially those that were vertically integrated, with hidden subsidies, and provided some domestic producers with some degree of protection. For all these reasons, the multi-stage gross turnover tax was an obstacle to the European economic integration. The initial tax harmonisation was then limited to the type of turnover tax to be applied (a multi-stage VAT of the consumption-type), and to its general structure (Aaron, 1981). Individual Member States were free to determine VAT rates and, to some extent, to apply special regimes and to have their own administrative arrangements.

The second important step in the VAT harmonisation process related to the changes in the financing rules of the European budget. In the first years of the Community, the European budget was financed, like the budget of any international organisation, by

fixed share contributions from the Member States. Due to the large increase of agricultural spending in the Sixties, it was decided to assign the European Community access to its “own resources” to finance a unitary budget (CNEL, 2003; Nava, 2000). In 1969, it was decided that the own resources are the revenue of custom duties and agricultural levies, to which in 1970 were added the contributions by Member States calculated on their respective standardised VAT base, and in 1988 a contribution calculated on GDP (on GNI from 2002). So, it was decided that as from 1975 Member States would have to pay a proportion not exceeding one per cent of their VAT base uniformly assessed. The sixth VAT directive, which is still the basis of the harmonised VAT, was submitted by the Commission to the Council in 1973, but was approved by the Council only in 1977 and applied in the Member States as from 1979-80. However, the VAT base on which the national contributions to the European budget are computed is not derived from the VAT actually paid. In fact, the amount of the VAT own resources to be paid to the European budget by Member States is determined on a tax base artificially derived as to take into account the special derogations to the general VAT regime applied at the national level. In any event, the sixth (and its successive) VAT directives involved the harmonisation of many aspects of the VAT structure (not the rates), even though such harmonisation was not strictly necessary in a system in which there were still border tax adjustments.

The next important step in VAT harmonisation was made on the occasion of the introduction of the Single Market, ending intra-EU frontier control. The abolition of border tax adjustments made monitoring of cross-border shopping (induced by rate differences) impossible and significantly increased the administrative cost of monitoring most other cross-frontier transactions. In a 1987 package, the Commission proposed an origin based common VAT system, in which intra-Community sales and purchases would be treated in the same way as those taking place within each Member State. The origin based VAT system would work better with uniform tax rates, and in any case it would alter the distribution of VAT revenues between Member States (a VAT Clearing House was proposed to provide for periodic offsetting revenue adjustments between Member States). The proposal was not approved by the Council, and from 1993 a “transitional” system involving taxation in the country of consumption (without trans-border adjustments) has been adopted.

The transitional system added new complications to a tax structure that already had special provisions for many types of transactions (taxable, excluded, exempt, non-taxable or zero rated) and for many special regimes (agriculture, small enterprises) and derogations. There are now three different general tax regimes, depending on whether the transaction takes place inside a Member State, or between Member States, or with a non-Member State. And there are now at least 25 ways to settle the place where a transaction should be taxed (Maré, 2003). The administrative and compliance costs are very high, as are the opportunities for fraud (Di Pietro, 2003). *Pursuing international uniformity, VAT harmonisation has reduced tax generality.* Although more international uniformity does not necessarily imply less generality, this usually happens because the actual implementation of tax harmonisation guidelines is made by committees of experts under the influence of well-organised pressure groups.

The current attitude of the European Commission on VAT harmonisation testifies to the present deadlock. Having noticed that Member States “are not prepared, at this stage, to accept any further harmonisation of rates and structures, or the re-distribution of tax receipts, which the definitive system would require, for fear of suffering a loss of tax revenue”, the European Commission current strategy “focuses on simplification, modernisation and a more uniform application of present arrangements, and closer administrative co-operation. These will both encourage legitimate commercial transactions within the Internal Market and prevent fraud. So long as the present system of VAT-based Community own resources is in existence, closer administrative co-operation and the other measures aimed at preventing fraud will help to maximise the VAT base and thereby ensure that this tax plays the full part in providing income that Community budgetary rules intended”. (European Commission 2001, 11). This final observation serves to confirm that among the main forces shaping VAT harmonisation policy are European budgetary needs.

3. The many attempts at harmonising direct taxes have foundered on the variety of legal, economic and political underpinnings. Unlike indirect taxes, the treaties do not contain explicit directions for harmonisation of direct taxes. Only the provisions on intergovernmental co-operation “for the approximation of such laws, regulations or

administrative provisions of the member states as directly affect the establishment and functioning of the common market” can be employed. Notwithstanding the lack of a specific legal base for direct tax harmonisation in the treaties, there have been many proposals since the mid-‘60s to harmonise direct taxes, particularly corporation taxes and taxes on interest income.

In 1966, proposals were presented to reduce the double taxation of dividends at the corporation and individual income tax level, to rationalise withholding taxes, and to implement a common tax base. In 1969, beginning a long and persistent tradition, the Commission didn’t devote any attention to the main conclusions of the Van den Tempel report on the harmonisation of company taxation. But in 1975, in a proposal on the harmonisation of corporate income tax, the Commission went so far as to favour a common range of rates for corporate taxes. The proposal was not accepted by the Member States (Cosciani, 1982).

The driving force behind the harmonisation of company taxation continued to be the international business community. In the light of the single market, the focus shifted to the removal of tax obstacles to the free movement of goods, services and capital. The many possible combinations of different treatment of cross-border cost and profit payments between the parent company, branches, subsidiaries, and individual shareholders, can give rise to double taxation as well as to tax loopholes. In many cases, conflicting claims by different jurisdictions and long decisional delays can arise. So, the objectives of more efficient and neutral tax arrangements looked very attractive to both business and governments: to business, because such arrangements reduced double taxation; to governments because they closed tax loopholes. In practice, the only result was the approval in 1990 of two directives and a convention. The parent-subsidiary directive eliminated withholding taxes on intercompany dividend payments. The merger directive suspended the taxation of capital gains on the cross-border transfer of assets for international mergers and acquisitions. The convention provided for arbitration in international tax controversies regarding transfer pricing adjustments by multinational companies.

Many other proposals by the Commission on the harmonisation of direct taxes were ignored by the Council, just as the Commission had ignored the main conclusions of the Ruding Committee (1992). The fact is that “a ‘supranational’ coalition, composed of the

Commission, an international community of policy experts and multinational companies emerged. The key belief was that the single market required Community action only when neutrality was in jeopardy. However, an alternative ‘intergovernmentalist’ coalition, recruiting its members across ministers of finance and revenue authorities, was less than willing to abolish taxes, however distortionary they might be... The proposals and the good economic arguments were firmly in the hands of the ‘supranational’ coalition. However, the lack of treaty base for EU direct tax policy made non-decision-making an easy route of escape for the Council. To dominate the process, the ‘intergovernmental’ coalition did not have to do anything else but left the corporate tax dossiers gather dust. Year after year, direct tax policy remained an issue with very low political salience.” (Radaelli, 1999, 667-8)

Since mid-‘90s, proposals for direct tax harmonisation have accelerated again after a long period of quiescence, fuelled by the prospect of disorderly tax competition in the new climate of full capital movements liberalisation, and of the single currency. The limits on budget deficits imposed by the Maastricht Treaty, and the loss of exchange rate policy as an instrument to retain economic competitiveness, made the governments of most Member States more sensitive to changes in the level and distribution of tax burdens. The increased mobility of capital flows increases their sensitivity to tax rate differentials, implying a reduction in tax revenues either because of the shrinking of tax base or because of the lowering of tax rates in an attempt to retain tax bases. This revenue-reducing effect faced most countries with a difficult choice, even where the benefits of tax competition as a rent-reducing and an efficiency-enhancing device were fully appreciated. There were two options to compensate for the potential revenue loss of the taxes on capital income. On the one hand, countries could raise taxes on less mobile factors, mainly labour income, thereby increasing production costs, losing competitiveness, depressing growth and employment (which, in turn, would require more welfare expenditure to be financed). Alternatively, they would accept higher budget deficits or impose severe cuts in public expenditure.

This line of reasoning, enriched by data showing the continued increase of the tax burden on labour incomes and the loss of competitiveness of the European economy, was at the core of the analysis put forward in April 1996 at the Verona informal Ecofin meeting by Commissioner Monti. The Monti package approved in December 1997

highlighted a radical change in both the objectives of TH strategy and the methods employed. The objectives changed from more ambitious plans for general TH to looser forms of tax co-ordination on specific measures. The new method employed was the proposal of a tax package made of different balancing measures on which a compromise between Member States with conflicting interests could be reached, and for which the voluntary co-operation of the Member States rather than the imposition from the Commission was required (Ceriani, Giannini, 2003).

The four elements included in the tax package agreed on in 1997 are at the basis of current day efforts at direct taxes harmonisation, and each of them has been the object of critical analysis by a growing literature (Cnossen, 2003). I will simply list the four elements, just to underline the fact that their full implementation is still open. The first element of the 1997 agreement is the adoption of a voluntary code of conduct on business taxation that provides a standstill on special tax regimes, and later a rollback of harmful tax measures. The questions raised are many and some of them still await a satisfactory answer: how is ‘harmful tax competition’ to be defined? In terms of an analogy with unfair trade practices? Apart from the theoretical definition, how would harmful tax competition be measured empirically? Can the criteria listed in the code of conduct by the Primarolo Group be considered exhaustive and satisfactory? What powers are available to implement the rollback of harmful tax regimes in, for example, the dependent territories of EU countries?

The second element of the 1997 agreement was “to ensure a minimum of effective taxation on savings income in the form of interest payments within the Community”, and to this end it outlined the guidelines for effective taxation of interest paid to non-resident EU citizens. Since the end of the 1980s the removal of foreign exchange controls had made it impossible to effectively monitor and tax foreign-derived savings income. In 1989, the first proposal for “a common system of withholding tax on interest income” (at a rate of 15%) was contained in a draft Directive by the Commission, but this proposal was later withdrawn. On the basis of the Monti package, the new draft Directive published in 1998 was based on the so-called “coexistence model”: Member States would either levy a 20% withholding tax or provide information to other Member States (or accept a Certificate of Notification proving that the interest had been duly declared to the appropriate authorities). The discussion of the coexistence model wasn’t

peaceful, and in 2001 the Commission presented a revised and detailed proposal in which the exchange of information model would be the ultimate objective, with transitional provisions for Austria, Belgium and Luxembourg, and the introduction in the meantime of a withholding tax. The most important point was that the implementation of the directive was made conditional upon “equivalent” measures being introduced in key third countries. The agreement reached by the Ecofin Council on January 2003 provides that – subject to the conclusion of agreements with Switzerland, Liechtenstein, Monaco, Andorra and San Marino – a coexistence model would be implemented within the EU itself until a new vote by unanimity in Council. To “focus” on the conclusion of such preliminary agreements is one of the priorities of the present Italian Presidency of the Ecofin Council.

The last two elements of the 1997 tax package (concerning the cross-border payments of interests and royalties, and the special tax regimes that may be considered as state aids) link the first two elements to the traditional single-market tax measures on the one hand, and to the state aid policy (on which the Commission has a direct intervention power) on the other hand. This Commission power can be exercised in different ways in relation to the progress made in the implementation of the first two elements, even though it is widely recognised that the removal of harmful tax competition measures doesn’t solve the problems of the companies operating in the internal market. In any case, companies incur high administrative and compliance costs in dealing with the many different accounting and tax systems prevailing in the 15 (to be 25 from 2004) Member States. In a 2001 study on company taxation, the Commission (European Commission, 2001) tackled this more general problem of harmonisation of direct taxes. In this study the Commission analyses the main qualitative and quantitative differences of the company taxes between Member States, estimates how such differences pose barriers to cross-border transactions, stresses the importance of co-ordinating the tax base rather than bringing the tax rates closer into line, outlines a short-medium term strategy for the adoption of the most urgent measures and a longer term comprehensive solution for which various options are reviewed. The harmonisation of capital income taxes seems thus on a two-track approach, with undefined routes and timetables, and still a long way to go.

4. What are the prospects for European TH policy in the light of the draft “Treaty establishing a Constitution for Europe” submitted to the European Council in June 2004, and signed in Rome on October 29? It is very difficult, at this stage, to assess the likely influence that the main changes introduced by the Constitutional Treaty (CT), if and when it will be ratified, may exert on the European TH policy. The reasons for this uncertainty are various. The CT confirms and emphasises the unique and hybrid nature of the EU: something more than a confederation, something less than a federation. Following tradition, the CT is a compromise between different views of the future of the EU, and leaves its final evolution open-ended. The CT introduces significant but not radical changes of the institutional architecture of the EU, of the allocation of tasks between Member States and the EU, and of the decision rules and procedures to be followed. Those many changes will come into effect at different times in the future, and their effects will depend on the method of implementation. For example, to what extent economic policy co-ordination, and particularly fiscal policy co-ordination, may entail tax policy co-ordination depends on how “closer co-ordination of economic policies and sustained convergence of the economic performances of the Member States” is interpreted. The effects on TH policy of the institutional and decisional innovations envisaged in the CT will depend on how and when those innovations will be implemented and interconnected. For the moment, I will briefly discuss the likely effects of three aspects that have had an important influence on TH policy in the past: the EU budget, the decision rules in place, and the internal market.

As regards the EU budget size, functions and financing rules, some basic principles and criteria are reaffirmed in the CT. The decentralisation bias is apparently strengthened by both protocols on “the role of National Parliaments in the EU” and on “the applications of the principles of subsidiarity and proportionality”. These provisions should ensure that each legislative proposal by the Commission is subject to an in-depth scrutiny at a decentralised level. Even ex post, when legislation has been enacted, the enforcement of subsidiarity is assured through appeals to the Court of Justice. The strengthened subsidiarity principle looks to be a strong defence of decentralised decisions, but it shouldn’t be forgotten that often subsidiarity in tax matters has been

intended as administrative autonomy and the freedom to set tax rates locally in relation to an agreed common definition of the tax base.

The CT reaffirms also that “the revenue and expenditure shown in the budget shall be in balance” (Article I-53), and that “a European law of the Council shall lay down the limit of the Union’s resources” (I-54). In addition, the Multiannual Financial Framework, established for a period of at least five years, “shall determine the amount of the annual ceilings of appropriations for commitment by category of expenditure” (I-55). Changes in the structure of the EU budget expenditures will be made possible in the future, with the abolition of the category of the so-called compulsory (mainly agriculture) expenditure which could make room for some allocation functions at the EU level. The CT “introduces some important innovations that could enable the Union to gradually become an effective provider of public goods in the realm of the foreign and security policy... creating some new instruments and institutional provisions that could make this possible” (Tabellini 2003). But the assignment of allocation tasks to the EU may weaken the ceiling on expenditure and call for a change in the nature of the EU’s own resources. Some signals may be noted. For example, some administrative and operating expenditure related to the common security and defence policy “shall be charged to the Union budget” (III-313). And other expenditures for the Union budget or for the Member States’ budgets may derive from European decisions to fulfil some of the many open promises embodied in the CT.

When new tasks are conferred on the EU, as the CT in some way allows, it will become necessary to revise the system of Union’s own resources. Past experience shows that when a new task or competence is assigned to a higher (federal) level of government, sooner or later an autonomous power to tax comes with such an assignment (Einaudi, 1945). Perhaps, such an opportunity is provided by Article 54 of the CT, according to which a European law of the Council of Ministers, acting unanimously, after consulting the European Parliament, “may establish new categories of resources or abolish an existing category”. This could lead to the financing of European public goods through an ‘European tax’, for which many proposals have been advanced (Majocchi, 2003; Sapir, 2003). But, in a unitary EU budget, the revenue of such a European tax could also go to finance redistributive expenditures which are felt

much needed by the new accession Member States. In short, the debate about EU taxes and tax assignment within the EU will proceed alongside the debate about TH.

The second aspect of the CT that may influence tax Harmonisation policy is the change in the EU's decision-making rules. The CT has preserved unanimity rules in all matters of tax policy, except when it comes to administrative issues having to do with the prevention of tax fraud. In particular, Article III-63 provides that "where the Council of Ministers, acting unanimously on a proposal from the Commission, finds that measures on company taxation relate to administrative co-operation or combating tax fraud and tax evasion (!), it shall adopt, by a qualified majority, a European law or framework law laying down these measures, provided that they are necessary for the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition". In general, according to Article I-25, the European Council, on its own initiative and by unanimity, may allow the Council of Ministers to act by qualified majority in areas where the Constitution provides for the Council of Ministers to act unanimously. If the adoption of qualified majority rule (QMR) may be limited to specific issues inside a given area, it could give rise to piecemeal tax harmonisation. In any case, the adoption of QMR, even for well defined issues, should take into account the effects that the radical changes of QMR (it "shall be defined as at least 55% of the members of the Council, comprising at least fifteen of them and representing Member States comprising at least 65% of the population of the Union") proposed in the CT will have in the future. It has been observed (Baldwin and Widgren, 2003) that the new definition of QM makes dramatically easier to pass EU legislation (because it will be much easier to find a winning majority in the Council of Ministers), shifts a great deal of power to large Member States, and increases the 'first mover advantage' of the Commission in proposing EU legislation reaffirmed by Article I-26.2. Both these effects are relevant to TH, were QMR applied to tax matters, because the reduced power of (some) small countries weakens the 'small advantage' in income tax competition, and the increased power of the Commission could be abused in favour of bureaucratic centralisation.

Other forms of partial centralisation may result from the use of 'enhanced co-operation agreements' for which, according to Article I-44, authorisation "shall be adopted by the Council of Ministers as a last resort, when it has been established that the objectives of such co-operation cannot be attained within a reasonable period by the

Union as a whole, and provided that at least one third of the Member States participate in it...Such co-operation shall be open at any time to all Member States.” The economics of enhanced co-operation, or of a multispeed EU, has been widely analysed (for a recent analysis with an application to the harmonisation of accounting and tax rules for corporations, see Bordignon and Brusco, 2003). What should be discussed, in the light of past experience of TH in the EU, is the influence that enhanced co-operation may exert on the degree of international tax uniformity and of structural tax generality. Most likely, both uniformity and generality will be reduced and limited to sub-groups of countries in one case and to sub-groups of special interests in the other case, but the weight of larger countries and stronger special interests will increase.

The third aspect is related not so much to the changes introduced by the CT, but to the possible extensive use of internal market policy to direct TH policy. As we have seen, the CT provides that the power to tax resides with the Member States, but its exercise shouldn't interfere with the efficient functioning of the internal market, and we have seen that, according to Article III-63, measures to combat tax evasion may be adopted “provided that they are necessary for the functioning of the internal market and to avoid distortions of competition”. State aids that, according to A III-56, *may* be considered compatible with the internal market include many of the cases in which special tax provisions are usually employed. The abolition of special tax provisions considered by the Commission to be incompatible with the internal market could contribute to the establishment of equal conditions for competition. But the general purpose of eliminating tax distortions may lead to a high degree of tax co-ordination. As this process will proceed, the problem of the abolition of competition distorting tax measures will extend more and more to the relations between EU and third countries, moving the TH debate to a high supranational level (WTO, perhaps), as shown by the time long EU/US dispute about the DISC-FSC schemes, where an income tax reduction for export income was considered a prohibited export subsidy (European Parliament, 2003). If this becomes a significant trend, the conduct of European TH policy will require more extensive definition of internal organisational structures and procedures, as for trade policy; and will depend on the EU's role in the larger international tax co-ordination process.

REFERENCES

- AARON H.J. (ed), *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, Washington (D.C), The Brookings Institution, 1981.
- BALDWIN R. – WIDGREN M., *Decision Making and the Constitutional Treaty: Will the IGC discard Giscard?*, mimeo, 2003.
- BORDIGNON M. – BRUSCO S., *On Enhanced Co-operation*, Munich, CESifo Working Paper, no. 996, 2003.
- CERIANI V. – GIANNINI S., *Recent trends in the taxation of transnational business profits and tax co-ordination proposals in the EU*, mimeo, 2003.
- CNEL, *La finanza dell'Unione Europea tra allargamento e ambizioni federali*, Rapporto di ricerca, Roma, 2003.
- CNOSSEN S., *Tax policy in the European Union: A Review of Issues and Options*, Munich, CESifo Working Paper no. 758, 2002.
- COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, Roma, 1982.
- DI PIETRO A., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2003.
- EINAUDI L., «Il mito dello Stato sovrano», *Il risorgimento liberale*, 1945, repr. in EINAUDI L., *Riflessioni di un liberale sulla democrazia*, in SODDU P. (ed.), Firenze: Leo S. Olschki, 2001, pp. 96–100.
- EUROPEAN COMMISSION, *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582, Brussels, 2001.
- EUROPEAN PARLIAMENT, *Taxation in Europe: recent developments*, ECON 131 EN, Luxembourg, 2003.
- EUROPEOS, *Institutional reforms in the European Union*, Roma, EuropEos, 2002.
- EUSEPI G., *Tax Harmonisation–Tax Competition Once Again: Who gives the EU Orchestra the A?*, mimeo, 2003.
- KEEN M., *EMU and Tax Competition*, Paper prepared for the XI Villa Mondragone International Economic Seminar, Rome, 1999.

- MAJOCCHI A., «Fiscal Policy Co-ordination in the European Union and the Financing of the Community Budget», Università di Trento, Scuola di Studi internazionali Working Paper, n. 1, 2003.
- MARE' M., *La tassazione nell'Unione Europea: quale coordinamento? Quanta concorrenza?*, mimeo, 2003.
- NAVA M., *La finanza europea. Storia, analisi, prospettive*, Roma, Carocci, 2000.
- RADAELLI C.M., «Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narrative and Advocacy Coalitions», *Journal of Common Market Studies*, vol. 37, no. 4, 1999.
- SAPIR A., *An Agenda for a Growing Europe. Making the EU Economic System Deliver*, Report of an Independent High-Level Study Group established on the initiative of the President of the European Commission, Bruxelles, 2003.
- SINN H.W., «Tax Harmonisation and Tax Competition in Europe», *European Economic Review*, vol. 34, 1990, pp. 489-504.
- TABELLINI G., *Will it Last? An economic perspective on the European Constitutional Treaty*, Roma, EuropEos, n. 33, 2003.
- TANZI V., *Taxation in an Integrating World*, Washington (DC), The Brookings Institution, 1995.
- WILSON J.D., «Theories of Tax Competition», *National Tax Journal*, vol. 52, 1999, pp. 269-304.

1. TAX THEORY AND TAX PRACTICE: THE PROBLEMS OF DEFINING, MEASURING AND ASSESSING TAX BASES

by *Antonio Pedone*^{*}

in LONGOBARDI E. e A. PETRETTO (a cura di),

Saggi di Economia della Tassazione, Milano, Angeli, 2009, 17-38.

Abstract. The wide gap between tax theory and tax practice may be traced back, among other things, to the focus in tax theory on the level and optimal structure of tax rates, assuming that tax bases are consistently defined, precisely measurable and readily and uniformly assessable. This approach overlooks the variances between tax design, tax law, tax impact, tax incidence and tax perception. The effects of taxes on efficiency and equity depend not just on the tax-rate schedule adopted but also on differences in tax treatments resulting from the definition, measurement and assessment of tax bases. The Italian experience in the field of income taxation shows the extent to which the definition, measurement and assessment of tax bases matter. Many problems associated with defining, measuring and assessing tax bases, which the personal nature and high progressivity of income tax had contributed to highlighting and accentuating, remain still unresolved and require further research of a better understanding of the rationale, causes and effects of many differentiated tax treatments.

J.e.l. Classification: H21, H24, H30.

Keywords: Income tax, Italian tax system, Tax base, Tax policy, Tax theory.

^{*} University of Rome "La Sapienza", e-mail: antonio.pedone@uniroma1.it.

1. This year, the theme of the 20th Annual Conference of the Italian Public Economics Society (Siep) is the economics of taxation, an area in which there is a very wide gap, particularly in Italy, between theoretical and econometric analysis, on the one hand, and the reality of tax policy and practice, on the other.

It could be that the observed divide between tax theory and practice is only apparent and that Keynes' general remarks¹ regarding the unwitting influence, for better or for worse, of the ideas of economists, apply in this case.

It may be that the traditional Italian tendency, noted by Buchanan², of focusing attention on theoretical aspects whilst neglecting issues of tax reform, is still widespread and prevalent among scholars in the field of public finance.

It might perhaps be that, on the one hand, the growing specialisation and refinement of the theoretical and empirical analysis of various aspects of the economics of taxation and, on the other, continuous changes in an increasingly complex economic and social reality, make it difficult for tax theorists and tax practitioners to communicate with each other (even though a frank exchange of opinions could perhaps prove useful to both).

Yet it could also be that, as in other fields of theoretical and applied economic research, analytical models and econometric estimates provide ambiguous findings and mixed results, whilst tax practitioners expect unequivocal and practicable propositions.

¹ "The ideas of economists and political philosophers, both when they are right and when they are wrong, are more powerful than is commonly understood. Indeed the world is ruled by little else. Practical men, who believe themselves to be quite exempt from any intellectual influences, are usually the slaves of some defunct economist. Madmen in authority, who hear voices in the air, are distilling their frenzy from some academic scribbler of a few years back". (Keynes 1936, 383). Obviously, Keynes was not referring to the statements of some of the Finance Ministers of recent years, though his remarks nevertheless seem very apt.

² "With rare exceptions, the Italians have not been greatly interested in fiscal reforms [...]. No reforming spirit has guided the Italians. This has made their arguments seem sterile and devoid of normative content". (Buchanan 1960, 34 and 72).

The fact is, however, that a gap between theory and practice does exist – and quite a wide one at that. In taxation theory, the focus is on the level and optimal structure of tax rates, assuming that tax bases are consistently defined, precisely measurable and readily and uniformly assessable.

In reality, when moving from theoretical models to the concrete application of any form of taxation deemed optimal, it is almost always the case that the effects produced in terms of efficiency, equity and other significant economic variables are different from the effects anticipated on the basis of the theoretical model. The more that certain constraints vary and are subject to change from the way they are formulated in the theoretical model, the greater the difference between the theoretical and practical effects.

Each of these constraints – namely, the prevailing social and economic structure, the degree of international integration, institutional set-ups, the manner in which the tax administration is organised, and the attitudes and behaviours of taxpayers – may be approximated by a set of indicators that are more or less representative depending on the availability of data and experiences to draw on. Their relative importance also varies in different circumstances, as do the ways in which they interact. These constraints are often ignored or inadequately considered in many current analyses, which assume the existence of well-defined and consistently and uniformly measurable and assessable tax bases, thus focusing research efforts on optimal tax-rate schedules.

However, it is my belief that the discrepancy between the anticipated theoretical effects and the actual effects produced is not only the result of the application of tax-rate schedules that differ from those suggested by theory, but the consequence, above all, of differences in the definition, measurement and assessment of tax bases. These differences depend on the abovementioned five groups of constraints and changes in them – in other words, on their actual

configuration and development in a given country during a given period of time. As a result, tax-related analyses and proposals that do not take these factors into account and are based solely on findings drawn from inevitably aggregated and simplified theoretical models can be misleading.

I will seek here to demonstrate the basis for this assertion, briefly running through certain aspects of the Italian experience with regard to comprehensive progressive personal income tax (Cpfit), although the same reasoning could be applied to other taxes such as consumption taxes. The reference made to the Italian experience is only by way of example. It is not intended as a description much less an appraisal of that experience, but rather solely as a means of drawing attention to several points which highlight the importance of defining, measuring and assessing tax bases (in this case, "income") in analysing relationships and the gap existing between tax theory and tax policy.

2. In very simplified terms, the gap between tax theory and tax practice may be traced back to variances between ideal taxation (tax design), legally-imposed taxation (tax law), the effective impact of taxation (in other words, who is formally liable to pay the tax: tax impact), the effective incidence of taxation (namely, who ultimately bears the tax: tax incidence) and perceived taxation (or tax perception). By clarifying the issues raised by each of these phases and the relationships between them, it is possible to gain an idea of the extent to which theoretical indications and concrete applications of a given form of taxation coincide or deviate, and to compare the effects anticipated by the theoretical model (in terms of revenue yield, efficiency, equity, income, stabilisation and growth) and the effects that are actually generated in a specific economic and institutional system of a given country during a given period of time. Before examining how, in the Italian case, these various phases and the transition from one phase to the next has been influenced by the varying

degree of priority accorded to different objectives and the varying stringency of the different constraints, it is worth mentioning a few general issues that arise during each phase when the tax base in question is "income".

Even at a theoretical level, there is no uniform approach to the choice of a tax base that is "income-based". The three income formulations generally referred to – namely, in Lindahl's terminology, income as produce, income as earnings and income as consumption or expenditure – can each include different components depending on the timeframe and on the accounting standards and face-value inflation-adjustment criteria adopted³. Moreover, once again at the theoretical level, "it is possible to arrive at alternative definitions of scientific importance which should be kept quite separate"⁴.

The distinction that it is advisable to maintain between the different theoretical definitions of income that may be used (and are used in models) as a tax base for "income tax", should also be accompanied by an awareness of the "remarkable difference between the meaning (or meanings) of income, as the notion appears to the economic theorist, and the meaning which is given to it, which indeed has to be given to it, when income is considered as an object of taxation"⁵.

It is not my intention here to enter into the debate regarding the most appropriate or optimum theoretical definition of "income" to adopt as the base for a comprehensive progressive personal income tax⁶, partly because the proposals put

³ For a clear analysis of these issues, with particular reference to the most widely-used concept of "income" for tax purposes (namely, income as earnings) and certain aspects of the Italian system, see Longobardi (2009). An attempt to link the evolution of the Italian tax system as well as tax reforms introduced in other industrialised nations with developments in the field of optimal income taxation theory can be found in Artoni, Micheletto and Zanardi (2007).

⁴ Lindahl 1933, 399. Lindahl examines four concepts of income: the three recalled here as well as income as interest. It should be noted that in relation to income as earnings as the ideal basic reference model (in the Haigh-Simons version), of many modern personal income taxation systems (including those in the US and Italy), he "observes that "this concept [...] hardly provides an ideal solution of the problem of how to arrive at a concept of income that will be both tenable theoretically and practically useful at the same time". (Lindahl 1933,405)

⁵ Hicks 1981, 73. Naturally, Hicks adds that although the meanings of income for theoretical and taxation purposes are different, they are nevertheless connected. He also recalls that from the inception of English income tax, it was a firmly held principle that "incomes of different sorts had to be reached in different ways".

⁶ This is a debate which at times has been quite heated, as in the crowded controversy over the so-called "double taxation of savings" or, for instance, the criticisms levelled (by the most well-known supporter of the definition of

forward in relation to the tax base for income tax have always, and to a greater extent in recent times, been mixed or "hybrid" in nature. It is enough to assume that some definition of income, whether pure or hybrid, has been formulated and adopted as the theoretical term of reference of a Cppit to be levied in a given context.

3. Whatever the theoretically preferred tax base definition might be, it is unlikely that it will be legislatively adopted in identical form. Indeed, normally this does not happen for the majority of taxes except in some very simple cases, such as excise duties. In the case of many income tax systems, including that in Italy, there is actually no general definition of "income" in tax laws. Instead, "categories" of income are listed (of which there are 6 in Italy), each with their own rules. Often, they are also considerably differentiated, even within individual categories, in terms of the definition of tax bases, the criteria for their measurement and the methods used to assess them.

In this way, already at the tax law level, a very large number of differentiated tax treatments (Dtts) is created consisting of various exclusions, exemptions, deductions and allowances applicable to different types of income-producing activity and to the most varied of personal circumstances (whether of individuals or businesses), as well as being differentiated according to the various sources of income and the various uses to which income is put. The inextricable mess of tax legislation that results, made up of innumerable Dtts that are often inconsistent and uncoordinated, provides ample opportunity for tax arbitrage. In order to address the overexploitation of such opportunities and the proliferation of new forms of avoidance transactions, especially of a financial nature, there is a constant need for

income as earnings) at the proposals put forward by Irving Fisher (one of the most noted proponents of the definition of income as consumption) in his paper "Income in Theory and Income Taxation in Practice". (Simons 1938, 225 sqq.)

legislative amendments and regulatory innovations, which become increasingly more complex, difficult and costly to manage for tax authorities and taxpayers.

In moving from tax design to tax law, the theoretical concepts of income are broken down and mixed together in a vast array of legislation, from which it is no longer possible to distil any clearly identifiable and consistent common guiding principles. Legislative output aimed at combating the continual development of new forms of avoidance transactions grows ever larger and more detailed. Added to this, rather than as an alternative, recourse is also had to general "substance-over-form" rules, such as those requiring verification of the actual nature and economic content (or economic substance) of such transactions, regardless of how they are framed formally. These are rules that are complex to interpret and difficult to apply for tax officials that are not always adequately trained and skilled. Their application may require the assistance and opinion of economists (as has occurred for some time now in the antitrust field) and a willingness on their part to talk and cooperate with legal professionals who use different language, methods and principles.

As the muddle of legislation grows increasingly confused, resort to courts of law and judicial interpretation become unavoidable in many cases and play a role that is no longer negligible in the very definition of the nature and scope of tax bases⁷.

In many countries, recent decades have seen repeated calls and several reform proposals for the simplification of tax laws, the reduction of DttS and a widening of the tax base. The results have, however, been modest and temporary in nature, because tax law is influenced by factors that have only been partially examined and which greatly contribute to its further complication by increasing the resort to DttS. These factors include: the characteristics of the decision-making process with respect to tax legislation and the role played in that process by bureaucrats, political

⁷ This has been true for a long time at the level of individual national States (with reference to the definition of taxable income under the old Italian system, cf. Berliri 1949), but it has become increasingly important even at the supranational level: see, in this regard, the role played in recent years by the European Court of Justice.

parties, parliamentary bodies and rules, and organised interest groups; the objective complexity and the continual transformation of the economic and financial situation; and the use of Dtts as a means of obtaining consensus and exploiting political rents⁸. In Italy too, occasional efforts to restore neutrality, including within specific categories of income (for instance, between various types of investment income or between various types of business income), or horizontal equity between specific categories of workers (for instance, between those receiving income from employment and those who are self-employed), have essentially been in vain and, in some cases, counterproductive. The tax laws that resulted from such attempts have often been even more complicated than those that previously existed.

4. Regardless of how complicated tax laws may be, they also need to be applied by tax officials and taxpayers (often with the assistance of tax advisors). The phase involving enforcement of tax laws by authorities and the more or less willing and full compliance by taxpayers is another crucial stage where the gap between tax theory and practice tends to become wider⁹.

Indeed, the Dtts provided for by law are, in turn, applied in a manner that is not uniform but rather differentiated according to the different assessment methods employed and depending on the behaviour of tax officials, taxpayers and tax judges. The extent and methods of implementation of tax laws (and the Dtts they provide for) are influenced by numerous factors that have been the subject of a wide body of literature which examines: the resources, competences, organisation, procedures and incentives of tax officials; the effectiveness of the penalty system and litigation

⁸ In commenting on the American reform of 1986 that had substantially and surprisingly reduced tax rates and broadened the tax base, thereby greatly reducing the number of Dtts, Buchanan recalls that he had predicted, on the basis of a typical public choice model, that American Congress would soon revert to increasing tax rates on the broadened tax base and would then reintroduce many Dtts (that is, that it would "[start] reselling the rents"). Indeed, this is precisely what happened. (Buchanan and Musgrave 2000, 86-87)

⁹ With respect to the problems of managing a Cppit extended to apply to high number of taxpayers, see Pedone 1984. In relation to the factors that in recent years have exacerbated these problems, making the application of tax laws even more differentiated and arbitrary, see Aaron and Slemrod 2004.

proceedings; and the strategic behaviours of taxpayers and the role of their tax advisors. I do not intend to recall here, not even by way of summary, the problems identified and the solutions proposed and adopted in respect of each of these aspects. What is of interest here is to note that the various solutions formulated in theory or adopted in practice to address each of these issues involves Dttts that become evident when examining who effectively pays (though not necessarily ultimately bears) the taxes in question.

It is still a matter of debate as to whether, in order to assess their effects, it is better to consider the impact of legally-imposed tax rates or effective (average and marginal) tax rates, and how the latter should and could be calculated. For our purposes, it is enough to note that referring to one or the other produces very different results depending on the various characteristics of individual types of income-producing activity and taxpayers. In many cases, effective tax rates represent average values, whose aggregated trends can conceal the non-uniform – and sometimes conflicting – patterns of individual components in terms of tax impact.

Turning to consider effective tax in terms of incidence (rather than impact), it becomes necessary to introduce specific assumptions about shifting the tax paid by the taxpayer. Alongside uniform zero or total tax-shifting, frequently used for their explanatory simplicity in many models, the assumption of a differentiated shifting of tax levied on even a "simple" tax base (such as wages, or income from work as a whole) "gives rise to a redistribution of income tax that is difficult to grasp and is certainly not referable to any reasonable criteria of justice"¹⁰.

Finally, it should be recalled that taxes with the same incidence can be perceived differently and that it is tax *perception*, often in conjunction with the perception of other aspects of public action, that influences the behaviour of

¹⁰ Steve 1984, 285.

taxpayers and their views on the "fairness" of a tax¹¹. Moreover, the perceived justice and acceptability of income taxes depends in large measure on the extent and characteristics of Dtts, which reflect differentiations linked to the definition, measurement and assessment of the various types of income, as we will see when we examine certain aspects of the Italian experience in this field.

5. Before considering the Italian experience in the income tax field to demonstrate the extent to which the definition, measurement and assessment of various tax bases matter, I would like to point out that the personal and progressive nature of Cppits complicates any analysis of those issues, which also apply in the case of real and proportional income taxes.

Progressivity, which entails a consideration of total personal income, has been justified in many ways that can more or less be analytically examined and categorised in terms of some concept or other of ability to pay.

One justification, that by longstanding tradition has been given, is that of not imposing "undue hardship" on taxpayers that would force "a cut in socially desirable consumption"¹². Thus, in order to guarantee a minimum level of disposable income, a flat tax with a high tax-free allowance might suffice (although whether this should be differentiated and on the basis of what criteria is unclear).

However, for progressivity above an exempt income threshold, it is necessary to envisage some relationship between income patterns and tax-paying capacity

¹¹ The perception of a tax may militate against the adoption of a tax that is "optimal" from a strictly economic point of view. This is, for instance, the case with respect to tax on land rent in the Ricardo model, in which "the taxation of rent does not influence the maximum equilibrium rate of growth or the other equilibrium values of the system, because scarce resources have the properties of non-basic products; moreover, among the institutional factors influencing the rate of accumulation and growth in the R-model, a reduction in the amount of a given pre-tax rent plays no role, because it is assumed that all rents are spent in unproductive consumption. So, one would expect that, since the taxation of rent does not affect the equilibrium values of the system and does not influence the process of actual economic growth, it should have been strongly recommended by Ricardo. But this is not the case" (Pedone, 1969, 80). One of the possible reasons that might explain Ricardo's position is that a tax on land rent could be perceived as a violation of the "natural" right of ownership and lead to a widespread acceptance of the possibility of also impinging on other natural rights.

¹² Goode 1976, 17.

patterns, based on some form of utility sacrifice principle. Indeed, at least in the United States, the country where formal progressivity of personal income tax reached its highest levels (at the beginning of the 1950s, the marginal tax rate was 94%), this approach to progressivity was adopted rather than relying on abstract principles as it was deemed the most effective means to reduce the inequalities that are inevitably created in a market economy. Despite being aware of the disincentive effects created (to be reduced to a minimum without compromising progressivity vis-a-vis individuals), this approach to reducing inequalities was still viewed as the least damaging to the functioning of a market economy compared to other forms of public intervention, such as protectionism or public ownership¹³.

However, in order to function and "be equalized, a progressive income tax must be related to the taxpayer's *total* net income from all sources, and individual income components must be measured in a *uniform* manner for all income categories" (italics added)¹⁴. This proposition was reiterated by the most staunch defender of Cppit: "The effective degree of progression of the income tax depends on the comprehensiveness of the tax base as well as on the tax rates"¹⁵. Yet, as noted, the measures proposed and adopted to widen the tax base, by determining its various components in a uniform manner, have not proved successful.

Thus it was that alongside the evident original difficulties, linked to the different measurement and assessment of tax bases and to Dtts introduced to mitigate the disincentive effects, further difficulties emerged as a result of increased international integration and changes in technology and in production structures. In order to counter the disincentive effects of high marginal tax rates and the distortive effects of the proliferation of Dtts, formal progressivity was considerably reduced

¹³ The position in favour of a high level of progressivity, despite an awareness of its disincentive effects (to be reduced to a minimum), is clearly set out in Simons 1950.

¹⁴ Cosciani 1984, 40, who goes on to say: "The deviation from effective income of one or more components that make up total income, whether attributable to the legal definition of income or to exemptions or total or partial evasion, does not merely commensurately reduce the tax burden it is intended to alleviate, but also translates into tax relief for other income that is subject to normal taxation rules" – in other words, into Dtts.

¹⁵ Pechman 1990, 9.

more or less across the board (as in the case of the Flat Tax or Dual Income Tax) and a largely illusory attempt was made to significantly broaden the tax base by reducing Dttts.

Hence, in Italy, just as in nearly all industrialised nations, personal income tax continues to be the predominant source of government revenue, but the main purposes that facilitated its widespread adoption in nearly all countries after the Second World War (including the reduction of inequalities and automatic income stabilisation) have – both in formal and, above all, practical terms – gradually abated. The effectiveness of personal income tax has been greatly reduced and its tax base is "very narrow, confined essentially to income from work and pensions"¹⁶. Traditional issues, such as the use of averaging systems for fluctuating incomes, the tax treatment of income accumulated over a number of years and paid as a lump sum and forms of compensation for fiscal drag, may have lost their significance in theoretical analysis but still merit some attention on a practical level. Detailed analyses of tax-rate schedules, also taking into account some forms of public family support, or dealing with the extent of the redistributive effect, almost exclusively refer to labour income and do not address the problem of overall inequalities that, not just in Italy, are on the increase (in relation to which, perhaps it would be worthwhile to come up with some new virtuous tax instead of the more extensive direct public intervention measures that have been proposed).

The reduction of the level of progressivity has alleviated the inevitable distortions linked to the personal nature of income tax, which requires a choice of tax unit (such as individual income, family total income, or weighted family income). Where there is a high level of progressivity, the choice of tax unit can have very significant consequences on the labour market and the structure of consumption, as well as on the pattern of interpersonal relationships and on social organisation. In

¹⁶ Visco in De Vincenti and Paladini 2008, XI.

practice, efforts to take into account the different sizes of families and the diverse types of income earned by the various family members have led to an increase in the number of Dtts linked to these aspects.

Although they have been alleviated by recent tendencies towards reducing progressivity, the problems associated with defining, measuring and assessing tax bases, which the personal nature and high progressivity of income taxes had certainly contributed to highlighting and accentuating, remain unresolved. In fact, in the case of taxes with rates that remain uniform and constant despite variation in the size of tax bases, it becomes immediately evident that the differentiation in tax treatment between different taxpayers or types of income-producing activity does not solely depend on disparities in tax rates, but also on differences in the definition, measurement and assessment of tax bases. The significance of these issues emerges clearly when the experience in Italy following the introduction of Cppit is considered.

6. The tax reform that was adopted in Italy in 1973-74 with the introduction of Cppit (or Irpef, the acronym by which Italy's personal income tax is known) led to an unprecedented transformation of the tax system - a full-blown "fiscal cataclysm"¹⁷. During the thirty-year period following the full implementation of the tax reform between 1975 and 2005, the increase in the overall tax burden in Italy (including social security contributions) was around three times higher than the average for Oecd countries (16% of Gdp in Italy as opposed to 6%).

During the same period, fiscal pressure in the strict sense (that is, excluding social security contributions) increased in Italy by 15 points compared to an increase of little more than 3 points in the Oecd average and in the Eu-19 member countries. In other countries of the Group of 7, during the same period, fiscal pressure in the

¹⁷ Fuà and Rosini 1985, 9.

strict sense fell slightly in Germany, the United States and Canada, remained essentially unchanged in the United Kingdom and rose a little in Japan and slightly more in France¹⁸.

The increase in the tax burden in Italy over the last thirty years may thus be considered as exceptional compared to the trend experienced in the majority of other industrialised nations, and, in many cases, as constituting a countertrend. This point should be kept in mind, even though to a large extent the increase saw Italy closing the gap on the European and Oecd averages, which it has now decidedly exceeded.

In addition to the intensity and speed of this increase in fiscal pressure, mainly concentrated between 1975 and 1995, the means by which this increase was brought about is worth noting, with around half of the extraordinary increase in the overall tax take attributable to progressive personal income tax. In the case of Italy, the increase in revenue from this tax in Gdp terms has, in the thirty years following the reform, been greater than that in any other country of the Oecd zone. During the same period, the average for all European countries and the average for other Oecd country groupings experienced an essentially steady or slightly reduced incidence of Cppit, while a significant reduction was seen in countries like Germany, the United Kingdom and Sweden (the latter, however, started from and remains at a considerably higher level).

This increase led to a radical and unexpected change in the composition of the tax take in the years immediately after the reform came into effect. While in 1970, direct taxes represented 28% of total taxes and indirect taxes accounted for 72%, by

¹⁸ Clearly, it is only with much caution that conclusions may be drawn from this and the other quantitative ratios mentioned, both because of the shaky theoretical foundations that support the presumed effects of different tax levels and schedules and because of the composition and measurement of the numerator and denominator. In relation to the numerator, for instance, the resort (varied as well as variable over time) to forms of tax expenditures – as an alternative to equivalent subsidies or transfers from the public budget – in support of families and businesses, should be taken into account. In the cases examined in this text, the order of magnitude seems such as to throw certain peculiar characteristics of recent experiences in Italy into sharp relief. See Pedone 2006 for a more extensive discussion.

1979 the situation had already almost been reversed, with the proportion of direct taxes (51%) in that year exceeding – albeit marginally – that of indirect taxes (49%). This trend continued to gain strength over time and personal income tax assumed an increasingly more prominent role.

Several conclusions can be drawn from these observations. Firstly, a tax, even if good in theory, comes up against insuperable limits in practice when it is called on to fulfil purposes that are too wide, and particularly when it produces an extraordinary and uneven – rather than a moderate and constant – increase in total revenue.

Furthermore, these limits are even more evident when an individual tax contributes almost exclusively to an exceptional increase in total revenue¹⁹. It should be recalled that, at the time when the reform package was being formulated, it was proposed that Cppit be accompanied by a net wealth tax and, in particular, a broad-based consumption tax. The widespread and successful opposition to this latter form of taxation was based not on theoretical analyses of what in abstract terms was the preferable tax base, but on considerations specific to the country and the time. In particular, reference was made to the "excessive", burden imposed by indirect taxes up until the mid-1970s and to the associated emergence of smuggling and tax avoidance practices. The purported regressivity of such taxes was also emphasised. In the end, it was decided not to increase indirect taxes given the operation of wage-indexing mechanisms which would have exacerbated their impact on prices at a time when inflation was already high. Whatever the reasons for this choice, and however well-founded they were, it should be recalled that often the fairness of a tax is not to be judged in isolation, but in relation to other taxes within

¹⁹ "It is precisely because I am convinced that it is not possible to expect from any one tax, not even personal income tax, more than it can deliver, and because I am convinced that all taxes have major shortcomings, that I believe it is necessary to have a system which incorporates different tax bases and different criteria for the distribution of tax liability" (Steve 1984,285).

the system and the actual configuration of the previously mentioned constraints in a specific situation.

7. The sharp rise in income tax revenue that occurred immediately after the introduction of Irpef was mainly attributable to three factors that were not accurately anticipated and were not readily foreseeable in terms of their eventual magnitude.

The first of these factors was the immediate and extensive widening of the pool of taxpayers. The number went from 4,800,000 taxpayers of the supplementary tax (a kind of surtax levied in addition to the schedular taxes on income that applied in Italy before the reform) in 1973, to 22,753,000 Irpef taxpayers in 1974. A change of these proportions cannot merely be considered in quantitative terms, as the extended application of income tax to a large number of taxpayers also has qualitative consequences in that it: increases the number of personal circumstances that are differentiated in many respects; increases the demand for Dtts, and probably the frequency with which they are granted, with negative consequences on voluntary compliance, which is a necessary precondition for the smooth functioning of a mass taxation system; requires the adaptation of the resources and working methods of tax authorities, with the adoption of selective and, in many cases, indirect audit methods; and makes the introduction of reforms or even partial changes to Cppit more difficult because of the possession by the same taxpayer – even in small amounts – of different types of income (for instance, income from work and income from property), which triggers a kind of intrapersonal distributive conflict that paralyses attempts to change the tax treatment of various types of income.

The second factor, which is particularly significant for the purposes of this discussion, is the introduction of new methods of tax assessment and, above all, of

tax collection, including the extension of withholdings at source, forms of self-assessment and the payment of tax instalments on account. Some of these innovations were very effective in securing a high and regular flow of tax revenue, but because of their varied application to different types of income, they actually accentuated the differentiation of tax treatments of such income, due also to the methods used to check tax returns, the conducting of tax audits and the imposition of penalties by tax authorities.

The third factor which contributed to the extraordinary increase in revenue, at least until the beginning of the 1990s, was the high inflation triggered by the 1973 oil crisis which, through its interaction with the progressivity of Irpef, gave rise to a huge fiscal drag. This led to a sudden increase in average and marginal tax rates levied on the income of those unable to avoid the application of the tax. The result was an exacerbation of the difference in tax treatment between those, on the one hand, who were fully caught, and those, on the other, who had been safeguarded and protected from the full and effective application of the progressivity of the tax since the introduction of the reform, or who had succeeded in sheltering behind legal forms of avoidance (exploiting and widening the gaps and loopholes in the tax system), or who had been driven to or had hidden themselves within the maze of tax evasion, helped along by the small scale of their activities, the difficulty of tracing their transactions and the lack of skills on the part of tax authorities needed to manage a mass taxation system.

Here too, a further brief conclusion may be drawn, namely: that a tax that is theoretically good may only remain so in practice if it does not apply to a pool of taxpayers that is too wide and too differentiated; if it allows for the adoption of technical assessment and collection methods that are, as much as possible, automatic, uniform and effective; and if it is able to adapt to profound and

unforeseen changes in external circumstances that substantially alter its development and the distribution of its tax base.

8. One of the causes for the radically different effects – than those anticipated – of the original reform plan, or what was left of it in the laws that were actually enacted, was in fact the gap between the socio-economic conditions used as a reference point for the underlying model adopted during the formulation stage of the reform and the profoundly changed circumstances in which the reform came to be applied.

In this regard, one need only recall that during the gestation period of the tax reform package, the Italian economy was characterised by: integration within a relatively stable, framework of international economic and financial relations (which, among other things, provided for controls over capital movements); a rather high and not overly variable Gdp growth rate; a relatively low rate of inflation; a still modest level of public expenditure which was well below that prevailing in other major European countries; a current account surplus of the public budget close to the average for industrialised nations; and a trend towards growth in the size and organisational capacity of businesses.

However, around the mid-1970s when the tax reform package came into force, the Italian economy was facing radically altered and, to some extent, opposite conditions to those that had previously prevailed. The international economic and financial situation was very troubled and uncertain, and de facto capital mobility pressures were growing, heralding the full-scale liberalisation that would be undertaken in the second half of the 1980s; the rate of Gdp growth was slowing and had become more uneven; the rate of inflation exploded and stayed very high because of pressures from increases in raw material prices and the cost of labour; growth in public spending accelerated until it exceeded, in Gdp terms, the average

for European countries; the budget deficit grew rapidly despite strong growth in tax revenue; and the trend towards industrial concentration was curbed while certain large companies had run into difficulties.

It is unlikely that the same theoretical tax model could be equally valid in situations so profoundly different and in the face of such a different configuration of the significant constraints referred to in paragraph 1 above. There were major changes in certain constraints that would have impacted on the applicability in practice of any income tax model. These included: the degree of monetary freedom (which was affected by international economic and financial integration) and national autonomy in taxing income from capital; the increase in well-organised companies that could act as large tax collectors on behalf of the State (despite seeking to avoid payment of taxes they owed); and, more generally, the variety of productive or organisational structures adopted by businesses of different sizes which required differentiated assessment methods, each of which involved their own problems.

9. The influence of these and other variable constraints shows that the main cause of the problems encountered in the implementation of Irpef in Italy, and Cppit generally, lies in some respects with the very concept of income adopted. I have already alluded to my belief that the problems of current comprehensive progressive personal income taxes do not solely stem from the multiplicity of adjustments made to total income through various forms of deductions and allowances, but result particularly from underlying difficulties in defining, measuring and assessing the individual types of income that make up total income. These difficulties have been exacerbated by changes in economic and financial structures and relations that have increasingly made the definition, measurement and

assessment of the various types of income for tax purposes more reliant on established conventions (such as recognised accounting standards).

The difficulties of definition and measurement increase according to the level of complexity of the economic and financial structure. Calculating net product does not present any particular problems in that it is obtained by comparing uniform and constant magnitudes over time that are measurable in physical terms, such as, for instance, the quantity of wheat input with the quantity of wheat output. However, as is well-known, matters become complicated with the adoption of production processes that, for the production of individual goods, use intermediate inputs comprising other produced goods in different proportions, necessitating the resort to valuation criteria in order to arrive at a calculation of net income.

Different situations have become even more differentiated in cases involving durable capital assets and unforeseeable technological innovations, which have necessitated the use of increasingly more conventional and ad hoc criteria to measure income or "net profit". Even these criteria, despite their being continuously changed and updated, have proved increasingly inadequate as the level of commensurability between input and output in terms of constant and uniform physical units has fallen, due to product innovation, the expansion of service industries (with the development of personal and financial services and so on) and the key role now played by the production and exchange of information as significant indicators of the expectations and behaviour of the various parties involved.

In such situations, which reflect the current conditions of a continuously evolving complex economy, the definition and measurement of various types of income are inevitably based on conventional criteria, which, as much as it may be sought to base them on objective and neutral factors, involve unavoidable subjective considerations. The result is differentiated tax treatments for different

types of income, depending on the conventional calculation criteria adopted in individual cases, trends in certain external conditions (such as the rate of inflation, or technological and financial innovation), taxpayers' and tax officials' incentives and individual behavioural responses.

In addition to these general difficulties, which apply to all modern income tax systems, in Italy there have also been problems stemming from the laudable but illusory decision to adopt an all-inclusive concept of taxable income based on an analytical determination of effective income²⁰. The decision was praiseworthy because it was aimed at restoring neutrality and simplicity to the tax system, which should have led to an examination and review of the basis for the many tax concessions that had accumulated over time and were differentiated according to categories of taxpayers, types of income and the applicable forms of tax withholding. Yet it was also an illusory choice because the problems of modern income taxes arise not only once adjustments have been made to total income, but also, and, above all, stem from the difficulties of defining and measuring "at source" the income components that make up total income. These difficulties impact to varying degrees on the different categories of income, depending on the extent to which it is possible to detect gross receipts and on the varying levels of complexity of the mutable link between gross receipts and net income.

The argument that all income is equal for the purposes of income tax and should therefore be treated in the same manner may, from the point of view of simplicity and neutrality, seem attractive. However, it ignores the fact that most of such income does not exist in a "pure state". Rather, the income is "derived" and "adjusted", according to conventional rules which leave ample margin for discretionary assessment on the part of tax authorities and encourage opportunistic behaviour on the part of taxpayers.

²⁰ Longobardi and Pedone 1994, 495.

10. The Italian experience in the field of income taxation demonstrates the importance of the issues associated with the definition, measurement and assessment of tax bases in addition to those relating to the application of an optimal tax-rate schedule. Further analysis is required of the extent to which and the ways in which these issues are linked to and depend on the actual country-specific configuration and development of the previously mentioned constraints, namely: the prevailing economic and social structure; the degree of international integration; institutional set-ups; administrative organisation and the attitudes and behaviours of taxpayers.

In the case of Italy, the general difficulties involved in administering modern income taxes have been exacerbated to the extent they have been because, from the outset, structural constraints have been ignored that are linked to the distinctive characteristics of Italy's business environment, which, more so than in other countries, is composed predominantly of small businesses, self-employed workers and a high level of fragmentation, heterogeneity and variability in the productive system²¹.

Similarly, from the outset there have inevitably been highly differentiated tax treatments according to the classification of various types of income (cases in point include forms of income from capital or the catchall category of "other income"²²), the criteria used to determine the relevant tax base (for instance, income from land and buildings, or business income), and the assessment methods and rules used²³. In

²¹ This was acknowledged by one of the principal architects of the Italian tax reform package (Visentini 1993), who considered it "positive, on the whole, except in relation to the important issue of taxation of the income of small businesses" and freelance professionals, who, however, quantitatively make up a very significant proportion of the Italian business landscape.

²² For a detailed analysis of the development of the highly differentiated and variable tax treatment of capital and investment income, according to the nature and characteristics of the relevant investment vehicle, the issuer and the recipient, see Ricotti and Sanelli 2006.

²³ In relation to which, what matters is their actual uniform application, including the case of simple tax bases such as income from work. For instance, the structure of employment can have an effect on the uniform application of the tax even in respect of similar types of income from work, in that "an accurate assessment of income from work is

relation to the latter, various simplified or special tax regimes have been introduced in order to deal with certain characteristics of the Italian business environment. These measures have included: the introduction of flat-rate schemes for determining turnover; the use of presumptive turnover coefficients and, without regard to the latter, presumptive income coefficients; various versions of the so-called "*redditometro*" (an indirect income calculator tool); and, finally, the now long-running, tortuous and as yet unfinished saga of the so-called "*studi di settore*" (Business Sector Studies for the estimation of turnover, costs and income of firms in specific industries).

These developments merit further detailed examination in order to highlight, on one hand, the reasons for and the consequences of the resort to different (direct and indirect) assessment methods for determining the tax base during the audit stage, and on the other hand, to identify the minimum necessary conditions regarding the quality of data, the formulation of the analytical model and estimate methods, which would enable a correct and effective use of statistical indicators for the selection of audit targets, thereby preventing forms of "econometric avoidance"²⁴.

The different methods and options used for assessing similar types of income (including within the categories of labour income, income from capital and business income) confirm that the problems associated with personal income taxes do not only stem from the important aspects most frequently analysed – which relate to the largely arbitrary choice of tax unit (individual or family) and adjustments made

more likely for employees of firms that have a well-formalised organisational structure, a requisite found more frequently in large firms than small ones". Consequently, given the existence of employment structure differences, "an income taxation model that functions with tolerable error margins in the United Kingdom may on the contrary be completely inappropriate – as it is riddled with loopholes – in Italy" (Fuà 1985, 39).

²⁴ The report of the committee appointed to examine "legal and business issues arising in the field of Business Sector Studies" highlighted a "massive and documented manipulation of significant information for the calculation of income conformity thresholds" (the so-called *soglie di congruità*, used in Italy to determine the conformity of declared turnover with the minimum presumed turnover for the specific type of business activity conducted). The committee also noted that the approach used to define and determine the associated indicators and parameters could "introduce major disparities between businesses, often to the disadvantage of small taxpayers or those deemed to be so" (Rey 2008, 7).

to total income (deductions) or gross tax (allowances and tax credits) – but are also, above all, linked to the difficulties in defining, measuring and assessing the individual types of income that make up total income.

In particular, for business income tax, the differentiations in tax bases are not only the result of the more or less strict reference made by tax laws to different accounting standards depending on the type of taxpayer to whom they apply (one need only look at the differentiation produced by the introduction of the loss for certain types of companies) and the resort to alarming practices involving tax-base shifting between different jurisdictions by multinational companies. Rather, they also stem from the application, particularly with regards to small businesses²⁵, of presumptive indicators for the purposes of defining, measuring and assessing tax bases or to break the tax bases down into constituent components (for instance, labour income and income from capital) that are subject to different tax treatments.

These various factors, in addition to those previously mentioned, should be taken into account and analysed carefully when tax changes or tax reforms (hopefully of an increasingly more far-reaching nature) are proposed aimed at improving the efficiency and equity of the tax system, which depend not just on the tax-rate schedule adopted but also on differences in tax treatments resulting from the definition, measurement and assessment of tax bases. Research dedicated to further examining these aspects could contribute to a better understanding of the rationale, causes and effects of many differentiated tax treatments, thus helping to bridge the gap between tax theory and tax practice in very important fields for our discipline, such as the relationships between taxation and economic growth or the various forms of tax competition and tax harmonisation.

²⁵ A recent broad overview of the problems associated with defining and measuring taxable income in the case of owner-managed businesses and of tax treatments differentiated according to the various legal forms that businesses may take can be found in Crawford and Freeman 2008.

References

- Aaron H. J. (eds.) (1981), *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, Washington, The Brookings Institution.
- Aaron H. J., Slemrod, J. (eds.) (2004), *The Crisis in Tax Administration*, Washington, Brookings Institution Press.
- Aaron H. J., Galper H., Pechman J. A. (eds.) (1998), *Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income – Consumption Tax*, Washington, The Brookings Institution.
- Artoni R., Micheletto L., Zanardi A. (2007), "Equità ed efficienza nella tassazione dei redditi personali: fondamenti teorici e linee di riforma", in Dosi G, Marcuzzo M. C. (a cura di), *L'economia e la politico*, Bologna, il Mulino.
- Banca d'Italia (2003), *Tax Policy*, Papers presented at the Bank of Italy workshop held in Perugia, 3-5 April.
- Berlin L. V. (1949), *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, Giuffrè.
- Bernardi L., Profeta P. (eds.) (2004), *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*, London, Routledge.
- Buchanan J. M. (1960), "La Scienza delle Finanze: The Italian Tradition in Fiscal Theory", in *Fiscal Theory and Political Economy*, Chapel Hill, The University of North Carolina Press.
- Buchanan J. M., Musgrave R. A. (1999), *Public Finance and Public Choice. Two Contrasting Vision of the State*, Cambridge, The Mit Press.
- Cnossen S. (2002), *Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options*, Munich, CESifo Paper, no. 758.
- Cosciani C. (1984), "I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale", in Gerelli E., Valiani R. (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, FrancoAngeli, Milano.

- Crawford C, Freedman J. (2008), *Small Business Taxation*, prepared for the "Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century" chaired by Sir James Mirrlees, Oxford, Oxford University Press.
- D'Albergo E. (1931), *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, con prefazione di B. Griziotti, Padova, Cedam.
- De Vincenti C, Paladini R. (a cura di) (2008), *Libro bianco sull'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, Roma, Scuola Superiore di Economia e Finanza.
- Fuà G, Rosini E. (1985), *Troppe tasse sui redditi*, Bari-Roma, Laterza.
- Gerelli E., Vitale M. (1979), *Efallita la riforma tributaria?*, Milano, FrancoAngeli, pp.13-127.
- Gerelli E., Valiani R. (1984) (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, FrancoAngeli, Milano.
- Goode R. (1976), *The Individual Income Tax*, rev. ed. Washington, Brookings Institution.
- Groves H. M. (1948), *Trouble Spots in Taxation*, Princeton, Princeton University Press.
- Hicks J. (1981), "The Concept on Income in Relation to Taxation and to Business Management", in Roskamp K., Forte F. (eds.), *Reforms of Tax Systems*, Detroit, Wayne University.
- Keynes J. M. (1936), *The General Theory of Employment, Interest and Money*, London, Macmillan.
- Longobardi E., Pedone A. (1994), "La politica tributaria", in Pizzuti F. R., *L'economia italiana dagli anni Settanta agli anni Novanta*, Milano, McGraw-Hill, pp.487-504.
- Longobardi E. (2009), *Economia tributaria*, II ed., Milano, McGraw-Hill.

- Lupi R. (2007), *Diritto tributario. La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, Giuffrè.
- Meade J. E. (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London, Allen and Unwin.
- Messere K. (1993), *Tax Policy in Oecd Countries. Choices and Conflicts*, Amsterdam, Ibfed Publications.
- Morag A. (1957), "Some Economic Aspects of Two Administrative Methods of Estimating Taxable Income", *National Tax Journal*, vol. X, pp.176-185.
- Pechman J. A. (1990), "The Future of the Income Tax", *American Economic Review*, March.
- Pedone A. (1969), "The Ricardian Tax Incidence Analysis in the Light of Optimum Growth Theory", *Economia Internazionale*, vol. XXII, n. 1.
- Pedone A. (1981), "Payroll Taxes, Value Added Taxes and Income Taxes", in Roskamps K. W., Forte F. (eds.), *Reforms of Tax Systems*, Detroit, Wayne State University.
- Pedone A. (1984), "I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti", in Gerelli E., Valiani R. (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, FrancoAngeli, Milano.
- Pedone A. (2006), "Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana", *Economia Italiana*, n. 3; English version in *Review of Economic Conditions in Italy*, 2006, n. 3, pp. 315-343.
- Rey G. M. (a cura di) (2008), *Le problematiche di tipo giuridico ed economico inerenti alla materia degli studi di settore*, Roma, Scuola Superiore di Economia e Finanza.
- Ricotti G, Sanelli A. (2006), "Conti finanziari e fiscalità: un'analisi storica", in Banca d'Italia, *I conti finanziari: la storia, i metodi, l'Italia, i confronti internazionali*, Roma, Banca d'Italia.

- Roberti P. (ed.) (1998), *Financial Markets and Capital Income Taxation in a Global Economy*, Amsterdam, North-Holland.
- Santoro A. (2007), *Taxpayers Choices Under "Studi di Settore": What Do We Know and how We Can Interpret It*, Mimeo.
- Simons H. C. (1938), *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Simons H. C. (1950), *Federal Tax Reform*, Chicago, University of Chicago Press.
- Slemrod J. (ed.) (1999), *Tax Policy in the Real World*, Cambridge, Cambridge University Press.
- S0rensen P. B. (2007), *Can Capital Income Taxes Survive? And Should They?*, CESifo Economic Studies, 53.
- Steinmo S. (1993), *Taxation and Democracy*, New Haven-London, Yale University Press.
- Steve S. (1984), "Conclusioni", in Gerelli E., Valiani R. (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, FrancoAngeli, Milano.
- Tanzi V. (1995), *Taxation in an Integrating World*, Washington, The Brookings Institutions.
- Tanzi V, Schuknecht L. (2000), *Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Tremonti G, Vitaletti G. (1991), *La fiera delle tasse*, Bologna, il Mulino.
- Visco V. (1979), "Politica economica ed evasione fiscale", in Andriani S., Violante L., *Le evasioni fiscali*, De Donato, Bari.
- Visentini B. (1993), "La babele del fisco", *La Repubblica*, 13 giugno.
- Vitaletti G (1984), "La struttura e la dinamica dell'imposizione diretta", in Gerelli E., Majocchi A. (a cura di), *Il deficit pubblico: origini e problemi*, FrancoAngeli, Milano.