

Stato del Sistema Fiscale Italiano 2024



PwC TLS Avvocati e Commercialisti

Indice

Introduzione	5
1. Alle radici di un sistema impositivo ottimale	14
1.1. <i>I canoni dell'imposizione ottimale</i>	15
1.1.1. <i>Equità ed efficienza</i>	15
1.1.2. <i>(...) semplicità</i>	15
1.1.3. <i>(...) sostenibilità e stabilità</i>	16
1.2. <i>La rivisitazione dei principi alla luce delle crisi di inizio XXI secolo</i>	17
2. Il sistema tributario italiano. La dimensione quantitativa	19
2.1. <i>Composizione delle entrate fiscali in Italia</i>	20
2.2. <i>L'evoluzione della composizione delle entrate fiscali e della pressione fiscale</i>	22
2.3. <i>Benchmark internazionale del tax mix e della pressione fiscale</i>	23
2.4. <i>Previsione delle entrate e della pressione fiscale 2022-2026</i>	25
3. Il sistema tributario italiano. La dimensione qualitativa	26
3.1. <i>L'imposizione del reddito</i>	28
3.1.1. <i>IRPEF</i>	28
3.1.2. <i>Allineamento dell'IRPEF ai criteri di imposizione ottimale</i>	31
3.1.3. <i>IRES</i>	33
3.1.4. <i>Allineamento dell'IRES ai criteri di imposizione ottimale</i>	41
3.2. <i>L'imposizione sui consumi</i>	45
3.2.1. <i>IVA</i>	45
3.2.2. <i>Allineamento dell'IVA ai criteri di imposizione ottimale</i>	46
3.2.3. <i>L'imposizione sui trasferimenti</i>	47
3.2.4. <i>Allineamento dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni ai criteri di imposizione ottimale</i>	48
3.3. <i>L'imposizione regionale e locale</i>	49
3.3.1. <i>Imposizione ottimale nei tributi regionali e locali</i>	49
4. I megatrend globali	50
4.1. <i>Le sfide per i sistemi fiscali imposte dai megatrend</i>	51
4.2. <i>Cambiamento climatico</i>	51
4.2. <i>Disruption tecnologica e digitalizzazione dell'economia</i>	58
4.3. <i>Movimenti demografici e fenomeni migratori</i>	67
4.4. <i>Verso un mondo multinodale: la competizione fra teatri regionali e fra sistemi Paese</i>	76
4.5. <i>Instabilità sociale e crescita delle disuguaglianze economiche</i>	81
5. Il contesto italiano: profili di attenzione	83
5.1. <i>Il livello di evasione fiscale e tax gap</i>	84
5.2. <i>Facilità nell'intraprendere (l'iniziativa economica)</i>	89
5.3. <i>Bassa produttività e divario nord-sud</i>	89
5.4. <i>La macchina organizzativa statale</i>	93
6. APPENDICE - L'impatto qualitativo e quantitativo della Riforma fiscale	95
I. <i>Il Decreto Legislativo c.d. fiscalità internazionale</i>	98
II. <i>Il Decreto Legislativo di attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi</i>	99
III. <i>Il Decreto Legislativo volto alla razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari</i>	101
IV. <i>Il Decreto Legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale</i>	101

V. Il Decreto Legislativo in materia di sanzioni tributarie	105
VI. Il Decreto Legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione.....	107
VII. Il Decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.....	109
VIII. Il Decreto Legislativo in materia di codice doganale dell'unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi	112
IX. Il Decreto Legislativo in materia di giochi.....	112
X. Gli ulteriori Decreti Legislativi che non determinano conseguenze sul gettito	113
XI. Il Decreto di revisione del regime impositivo dei redditi.....	114
XII. Gli ulteriori Decreti Legislativi che non determinano conseguenze sul gettito	117

La consultazione delle fonti citate in questa edizione di "Stato del Sistema Fiscale Italiano" è avvenuta nel corso del secondo semestre del 2024 e si è conclusa il 31 dicembre 2024. La data di consultazione delle singole fonti, quando ritenuto rilevante, è stata riportata in nota.

L'opera è stata curata da Fabrizio Acerbis, Gianluigi Bizzioli e Marco Lio. I curatori ringraziano l'Osservatorio Attrattività Italia (OATT) dell'Università degli Studi di Bergamo e, in particolare, Roberto Scalia e Federico Bertocchi.

INTRODUZIONE ALLA PRIMA EDIZIONE

La pubblicazione “Stato del Sistema Fiscale Italiano” che qui vede la luce promossa da PwC TLS, si prefigge alcuni obiettivi, definiti qualche mese prima della pandemia COVID-19, e forse resi oggi addirittura più attuali.

Il primo obiettivo, il principale, nasce da un’osservazione. Il dibattito intorno ai criteri di “imposizione ottimale” evolve. A questi criteri, il legislatore nazionale dovrebbe sempre fare riferimento negli interventi, grandi e piccoli, sul proprio sistema fiscale. È quindi utile, riteniamo, un richiamo a questi criteri formulato in modo sintetico.

Il secondo obiettivo costituisce, forse, una provocazione. Quanto si considera nel dibattito politico, cioè quanto il legislatore pesa nella fase che precede l’analisi propriamente tecnica delle possibili riforme, la struttura attuale del nostro sistema fiscale, la composizione del gettito, e la comparazione con quella dei principali Paesi con cui è costante il confronto? È utile un richiamo ai dati, per tutti disponibili in quanto pubblici, di confronto fra sistemi fiscali?

Il terzo e ultimo obiettivo, quello da cui abbiamo preso avvio, riguarda la volontà di dare un contributo alla discussione intorno alla domanda cruciale: come migliorare il nostro sistema, avvicinandolo il più possibile ai criteri di imposizione ottimale? Il taglio delle pagine che seguono è volutamente non scientifico. Certamente, da una finestra privilegiata guardiamo la difficoltà con cui la Professione economico-giuridica, di cui facciamo parte, svolge il proprio compito, cioè quello di interpretare le norme che ci sono. Il dibattito intorno alle norme che verranno non può quindi lasciarci indifferenti. Una bussola per orientarsi risiede nei criteri di imposizione ottimale applicati alla nostra realtà.

L’interesse a riformare, invece, se mai ci fosse ancora bisogno di riflettere su questo aspetto, discende da una semplice considerazione: i sistemi fiscali sono in competizione fra loro e costituiscono una delle leve di competitività e attrattività. La pandemia ha accelerato questa consapevolezza. Le regole di funzionamento dello Stato, da migliorare costantemente attraverso riforme, impongono un dibattito sempre acceso, informato ed efficace nel suo tradursi in scelte concrete e attuabili. È di tutta evidenza che nessuno, da solo, è in grado di portare una visione conclusiva. Tutti gli operatori economici e i cultori della materia fiscale hanno la responsabilità di provare a dare un contributo di pensiero.

La recessione dell’economia mondiale, provocata dalla pandemia COVID-19, rappresenta una sfida economica senza precedenti. In tempi di bassa inflazione e tassi di interesse ai minimi storici, la politica fiscale è sotto i riflettori per mitigare gli effetti della crisi e rilanciare le economie mondiali. Molti Paesi, compresa l’Italia, sono stati colpiti dall’epidemia in un momento in cui preesistevano al contempo bassa crescita economica ed elevato debito pubblico. Il Fondo Monetario Internazionale (FMI) prevede che l’impatto economico sul nostro Paese sarà di dimensioni imponenti. Nel 2020, il PIL dovrebbe crollare del -12,8% per poi ricominciare a crescere del 6,3% nel 2021, recuperando pertanto solo parzialmente il terreno perso. Basti pensare che il PIL italiano, nel 2019, non era ancora tornato ai livelli reali pre-crisi finanziaria del 2007. La stagnazione della produttività e degli investimenti e il debito pubblico hanno contribuito ad una crescita anemica del Paese negli ultimi 20 anni, con conseguenze importanti per il potenziale di crescita stesso.

Rispondere alla crisi è quindi fondamentale. Utilizzare tutti gli strumenti a disposizione, a partire dalle leve fiscali, è un passaggio naturale, che impone valutazioni, ad esempio, intorno alle riforme di tipo strutturale e all’allocazione di risorse comunitarie, come il MES, il fondo SURE e quelle derivanti dal nuovo bilancio europeo pluriennale. Cosa vuol dire questo per le finanze pubbliche italiane? L’Italia si ritroverà nel 2020, secondo il FMI, con un deficit del 12,7% e un debito pubblico che salirà di oltre 30 punti percentuali attestandosi al 166,1% del PIL.

Vista la straordinarietà della situazione in cui ci troviamo e la simmetria dello shock su scala globale, vi è il rischio che si registri un aumento di deficit e debito, estraneo – se carente di policy - ad una visione articolata del sistema a tendere. Invece, è essenziale che l’allocazione delle risorse avvenga in un contesto di piena consapevolezza sugli effetti attesi, che devono essere per quanto possibile strutturali. In questo momento storico, la nazione ha un’opportunità per pensare a come proiettarsi nel futuro, per darsi una visione di sé che orienti l’investimento delle risorse per crescere la competitività e combattere le debolezze storiche del Paese. Il dibattito è aperto. Si dovrà ragionare, ad esempio e come si è iniziato a fare, su infrastrutture, a partire da quella digitale, sulle grandi opere, su ricerca e sviluppo, sanità, rilancio della domanda interna, reale riduzione delle forme di evasione, su politiche del lavoro attive che diano dignità e prospettiva ai lavoratori. Solo se si impiegheranno in maniera ottimale le risorse, si potranno neutralizzare gli effetti della pandemia sull’economia e sul debito pubblico senza incrementare la pressione fiscale.

Nel **capitolo 1** si fornisce una rappresentazione sintetica del sistema tributario italiano, attraverso l’illustrazione di come si compone il gettito (tax mix) e di come si sono evoluti nel tempo gli indicatori della pressione fiscale. Si offre un confronto con i dati di alcuni dei principali Paesi europei.

Nel **capitolo 2** si illustrano i criteri, condivisi da chi scrive, che governano l’imposizione ottimale, e cioè efficienza, equità, semplicità e, da ultimo, sostenibilità e stabilità.

Nel **capitolo 3** si svolgono alcune considerazioni intorno alle nozioni di tax (non) compliance e tax gap, con riferimento

specifico al caso italiano. Inoltre, si porta l'attenzione sulla qualità del sistema fiscale come fattore di attrattività dei Paesi.

Nel **capitolo 4** si offre un'analisi delle singole imposte alla luce dei criteri di imposizione ottimale esposti nel capitolo 2.

Nel **capitolo 5** si illustrano le ragioni per cui, nell'ambito dei processi di policy, diviene sempre più critico dotarsi di un sistema rafforzato di monitoraggio dei rischi associati ad una depressione delle entrate.

Si fornisce, infine, nell'Annex, una stima sull'impatto della digitalizzazione e della semplificazione del rapporto Fisco-Contribuente nel nostro Paese.

Ottobre 2020

INTRODUZIONE ALLA SECONDA EDIZIONE

“Il sistema tributario deve sostenere la ripresa e contribuire alla crescita dell’economia e potrà farlo se assicura un prelievo equo, efficiente, stabile e trasparente”

La seconda edizione dello “Stato del Sistema Fiscale Italiano” nasce alla vigilia di un periodo di riforme fiscali annunciato, con contorni ancora da definire. La missione di rendere il fisco italiano più equo, efficiente, stabile e trasparente è resa ancor più ambiziosa dal mutato contesto della pandemia che ha esacerbato le sfide preesistenti ed introdotto nuovi vincoli per il legislatore. Il presente lavoro si pone essenzialmente tre obiettivi.

Il **primo obiettivo** è quello di restituire un’istantanea del sistema fiscale italiano nel 2020. Individuiamo i fattori che hanno influenzato i movimenti dei principali aggregati fiscali e valutiamo dunque l’evoluzione del *tax mix*. Questa analisi non può prescindere da considerazioni circa gli impatti che il COVID 19 ha avuto sugli aggregati macroeconomici e, di riflesso, sul dibattito di politica fiscale nazionale. La fotografia che emerge quest’anno è di grande rilevanza, perché costituisce la base di partenza del percorso di riforma fiscale annunciato dal Governo. Si cercherà, con ovvia necessità di sintesi, di indirizzare l’attenzione sulla necessità di scindere i trend preesistenti che hanno influenzato il *tax mix*, da quelli innescati dalla pandemia, auspicando che il legislatore faccia altrettanto nel calibrare gli strumenti da utilizzare per il proprio intervento.

Il **secondo obiettivo** è quello di riaffermare l’importanza e la centralità dei criteri di imposizione ottimale, che è opportuno, a nostro giudizio, fungano da elemento centrale e guida nelle valutazioni di *policy*. Un’ulteriore considerazione riguarda l’utilità di osservare alcuni casi di successo nel processo di implementazione di riforme fiscali in altri Paesi, certamente non sempre replicabili, ma tali da fornire elementi di *best practice*. Da questi emerge un secondo punto di attenzione, che riteniamo critico non sottovalutare, al pari del riferimento ai criteri di tassazione ottimale: le riforme hanno successo tanto più è solido e adeguatamente comunicato il processo che ne sta alla base. Senza un percorso ben disegnato, con obiettivi dichiarati e realizzato attraverso azioni chiare e costantemente comunicate le riforme, anche quelle sulla carta migliori, presentano elevati rischi. Accogliamo con favore, al riguardo, la pubblicazione di un dossier sulla tassazione da parte dei Servizi Studi delle due Camere, nonché l’avvio di indagini conoscitive preordinate alla riforma fiscale. Certo la strada da percorrere è ancora lunga e a tratti scarsamente illuminata, ma la direzione è corretta.

Il **terzo obiettivo** è quello di contribuire, per quanto possibile, al dibattito offrendo la visione di quanto la volatilità delle variabili macroeconomiche incida sulle priorità di politica fiscale e quanto tale accresciuta volatilità abbia reso più sfidante il raggiungimento di un sistema fiscale vicino a quanto prescritto dai criteri di imposizione ottimale. È necessario comprendere come la crisi abbia modificato il punto di partenza della riforma fiscale, provocando un’ulteriore distanza del sistema nel suo complesso rispetto alle potenziali opzioni di riforma considerate prima della pandemia.

Nel 2020, la **sostenibilità** del sistema fiscale italiano è stata **messa a dura prova dalla crisi sanitaria e poi economica**. Le misure di sostegno varate dal Governo, 110 mld nel 2020, hanno accresciuto il deficit di 7,9 punti percentuali. Per scongiurare crisi di liquidità diffuse, il rinvio e cancellazione di alcuni versamenti, oltre all’impatto dovuto alla congiuntura economica sfavorevole, ha provocato una depressione del gettito fiscale del 6,4%. Il rapporto debito-PIL è arrivato al 155,8% nel 2020 e raggiungerà, in previsione, il 160% nel 2021, il rapporto più alto degli ultimi 100 anni. Il finanziamento di tale deficit sarebbe stato molto più costoso se la banca centrale europea non avesse attuato il suo piano di acquisto di titoli di Stato: durante le prime settimane dall’inizio della pandemia, e prima dell’intervento di politica monetaria, il tasso sui titoli di Stato nazionali è aumentato vertiginosamente, sintomo della **necessità di un sistema fiscale più stabile e sostenibile** che possa garantire spazio di manovra fiscale senza dover per questo far scaturire reazioni negative dei mercati finanziari.

L’attenzione alla stabilità del sistema fiscale è quanto mai più necessaria, considerando che all’inizio del 2023 cesseranno le clausole di salvaguardia dei Trattati europei e verranno reintrodotti i parametri di Maastricht. È ipotizzabile, e auspicabile, che l’impatto positivo delle risorse provenienti dal piano *Next EU Generation* e dalla riforma fiscale inneschi un circolo virtuoso di crescita economica che faccia letteralmente “crescere il Paese fuori dal debito”. Tuttavia, **sperare che la riduzione del debito sia affidata interamente alla crescita economica presenta un elevato profilo di rischio**. Se questo non dovesse verificarsi, l’impatto delle riforme potrebbe volatilizzarsi, rendendo necessaria una repentina ed aspra politica di austerità, compromettendo ulteriormente la ripresa. **Inaspettate misure restrittive impatterebbero negativamente sull’efficienza del sistema fiscale** a causa di un conseguente aumento della pressione impositiva, muovendo il sistema in direzione opposta rispetto a quanto previsto dai criteri di imposizione ottimale.

Considerando l’impatto della congiuntura macroeconomica sull’efficienza del sistema fiscale, è importante notare la necessità di promuovere e mantenere gli investimenti privati innovativi per non far diminuire ulteriormente il PIL potenziale dell’Italia e rendere il Paese più competitivo. Gli incentivi fiscali nel campo dell’industria e della transizione 4.0 rappresentano un esempio di come migliorare l’efficienza del sistema fiscale per raggiungere un’allocazione di risorse, altrimenti difficile da

ottenere. L'OCSE ha infatti stimato che il sistema fiscale italiano ha uno degli impatti più favorevoli all'incentivazione degli investimenti. Nel 2019, l'aliquota effettiva media è pari al 20,7% e l'aliquota effettiva marginale è addirittura negativa pari al -56,3%, indicando una ricaduta estremamente positiva del sistema fiscale sul rendimento degli investimenti privati. Nonostante la diminuzione di risorse disponibili per le riforme, è necessario trovare un equilibrio per mantenere ed espandere queste misure.

La distanza più critica ed urgente da colmare, rispetto alle potenziali riforme pre-pandemia, riguarda certamente l'efficienza del sistema e l'equità. Questi profili sono, in diversa misura, toccati dalla riforma dell'imposizione del reddito e, in particolare, dell'IRPEF. Nella condizione pre-crisi, la ridefinizione dell'IRPEF poteva avere come obiettivo principale un abbassamento del carico fiscale, fulcro del dibattito di *policy* fino all'arrivo della crisi sanitaria. Il nuovo contesto che accompagna la riforma rende ancora più pressanti interventi di natura strutturale volti a rendere più efficace la progressività e attraverso di essa uno dei cardini di equità del sistema. Ad esempio, una reale progressività impone una meditata riflessione su elementi strutturali dell'attuale sistema, in particolare l'anomala incidenza del *tax gap* e l'esistenza di diversi regimi sostitutivi dell'IRPEF ordinaria. L'abbattimento della prima dev'essere perseguito senza esitazioni, la riduzione dei regimi sostitutivi, compatibilmente con gli obiettivi di ridefinizione delle basi imponibili e vincoli specifici (si pensi alla tassazione dei redditi di capitale), deve essere considerata.

Sotto altro profilo, non si può a nostro avviso riformare il sistema fiscale senza porsi il tema delle imposte societarie. Osserviamo quanto la riforma dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) sia sempre più influenzata, in forma sia diretta che indiretta, da dinamiche internazionali e, in particolare, dai lavori dell'OCSE e del G7, che hanno quale obiettivo il contrasto della progressiva riduzione delle aliquote - c.d. *race to bottom* - derivante dalla competizione internazionale. È facile osservare quanto i modelli di creazione del valore siano impattati dalla progressiva digitalizzazione dell'economia. È un fenomeno a carattere globale ed è certamente auspicabile che il sistema di tassazione si adegui ridefinendo le basi imponibili, ancor prima che le aliquote applicabili. Analogamente alla riflessione auspicata sui sistemi sostitutivi IRPEF, per quanto attiene alle imposte societarie assume inoltre rilevanza la stabilità dei regimi premiali, e in generale la capacità del sistema post riforma di lanciare un preciso messaggio agli investitori, domestici e soprattutto internazionali: le regole che conoscete e sulle quali avete fatto i vostri calcoli di convenienza hanno (diversamente dal passato, verrebbe di dire) un'efficacia nel tempo chiara e definita, e su questo il legislatore si impegna pubblicamente.

Alcune considerazioni di carattere più generale sulle riforme attese:

- la semplicità del sistema fiscale è una precondizione per la certezza nell'applicazione delle norme e coerenza dell'impianto impositivo;
- la necessità di una riforma organica (ampia e articolata) è una precondizione per rendere il sistema fiscale complessivo coerente; la moltiplicazione di micro-interventi è alla base della complessità dell'attuale sistema e un sistema troppo complesso, oltre a disincentivare la *compliance* fiscale e ridurre la capacità di controllo da parte della amministrazione, produce distorsioni in termini di equità.

Nell'ambito dell'equità e della stabilità del sistema è importante tornare sul problema dell'evasione fiscale. L'Italia ha un *tax gap* del 19,7% nel 2018 (ultimo dato disponibile - si noti, ante pandemia). Nonostante il miglioramento rispetto all'anno precedente (-1,3 punti percentuali), rimane una parte significativa di gettito da recuperare, il cui peso è accentuato dalla crisi. È bene ricordare che in un sistema contraddistinto da una quota rilevante di economia sommersa, le crisi economiche accentuano sempre lo stimolo ad operare senza rispettare le regole.

Una riforma fiscale che muova nella direzione di un maggiore allineamento ai criteri di imposizione ottimale (in particolare, facilità attraverso la semplificazione e livello di equità percepito) è ragionevole abbia effetti positivi sulla riduzione del *tax gap*. Come ampiamente già espresso nel dibattito di *policy*, anche l'evoluzione tecnologica costituisce un elemento rilevante di riduzione del *tax gap*.

L'utilizzo e l'incrocio efficiente delle informazioni esistenti nelle molte banche dati, sempre presente negli annunci e mai pienamente attuato, è in grado di far emergere situazioni anomale, potenzialmente indice di evasione.

Chi scrive ritiene indispensabile che l'impiego crescente della tecnologia vada di pari passo con l'adozione e il rafforzamento di norme rigorose a tutela del cittadino, che ha diritto a vedere impegnata la pubblica amministrazione al rispetto (sostanziale e non solo formale) della *privacy* e della riservatezza nella gestione delle informazioni che lo riguardano. Ancora, appare utile continuare su strade analoghe a quella della fatturazione elettronica e sui disincentivi all'utilizzo del contante, per contrastare la componente più elevata del *tax gap* italiano, relativo all'IVA.

Il quadro emerso dall'analisi degli aggregati macroeconomici, considerando il loro impatto sulla distanza del sistema fiscale ottimale e le ambizioni - giuste e ineludibili - di riforma, proiettano il legislatore in una situazione che rende gli interventi di politica fiscale non facili. La necessità di reperimento del gettito utilizzato per incentivare in modo selettivo alcune attività richiede decisioni su come reperire ed allocare risorse. È inevitabile, in questi processi, il ripensamento della struttura impositiva alterando l'impatto attuale della fiscalità su alcune categorie di contribuenti rispetto ad altre. Per questo motivo, l'impatto delle riforme deve essere chiaramente illustrato e condiviso con tutti gli attori interessati lungo tutto il percorso di riforma e deve essere indicato altrettanto chiaramente come la crescita economica e sociale del sistema Paese, a beneficio di tutti, viene perseguita.

Come emerso dall'analisi di alcune riforme fiscali estere, un processo di *policy* trasparente ed inclusivo, che tenga conto delle esigenze degli operatori economici e dei cittadini, ha risvolti estremamente positivi sugli esiti delle riforme. Nel caso della Danimarca è risultata utile l'istituzione di un consiglio di esperti (espressione del mondo accademico, di *business*, delle categorie lavorative e dei sindacati, così da cogliere la visione e le sensibilità di tutti gli attori economici). Questo aspetto, se ben condotto, è rilevante per aumentare la fiducia dei cittadini del Paese nei confronti del legislatore. Oltre a questo, come nel caso delle annunciate riforme della Gran Bretagna nell'ultima legge di bilancio, è utile l'istituzione (adeguatamente comunicata) della *roadmap* di riforma. Il legislatore, comunicati gli obiettivi della riforma e gli strumenti presi in considerazione, potrebbe anche indire una consultazione pubblica, i cui esiti dovrebbero essere esaminati tenendo evidentemente conto degli impatti economici attesi rispetto alle diverse opzioni. Una volta presentato un *assessment* preliminare delle misure, corredate da un impatto sulla distribuzione dei redditi delle famiglie italiane, si potrebbe rendere pubblico l'insieme delle consultazioni ricevute, alla luce delle quali produrre l'azione di *policy* definitiva corredata nuovamente da un *assessment* economico/finanziario definitivo e l'analisi distributiva. Benché queste dinamiche siano già instaurate in una certa misura, una maggiore sistematicità nel processo di *policy* aumenta e consolida la fiducia nell'azione del legislatore, collegata primariamente alla percezione fondata di trasparenza.

Un dibattito che abbia al centro i criteri di imposizione ottimale favorisce risultati di qualità. Anche se i tempi sono estremamente incerti, efficienza, equità, semplicità e, da ultimo, sostenibilità e stabilità sono necessari per assicurare una ripresa resiliente e sostenibile. L'impiego ottimale delle risorse disponibili (di qualunque fonte) è condizione necessaria per neutralizzare gli effetti della pandemia sull'economia e sul debito pubblico ed evitare incrementi di pressione fiscale nel medio-lungo periodo. La riforma fiscale, se ben attuata, può rispondere all'esigenza di stimolare la crescita economica, garantire un gettito adeguato, semplificare e rendere più trasparente e semplice il sistema attuale. Può rilanciare il Paese, riaccendendo la scintilla per far partire la crescita economica, ferma da oltre vent'anni.

Nel **capitolo 1** si fornisce una rappresentazione sintetica del sistema tributario italiano, attraverso l'illustrazione di come si compone il gettito (*tax mix*) e di come si sono evoluti nel tempo gli indicatori della pressione fiscale. Si offre un confronto con i dati di alcuni dei principali Paesi europei.

Nel **capitolo 2** si illustrano i criteri che governano l'imposizione ottimale, tenendo presente i concetti generali e il contesto di crisi attuale. Alla luce della stagione di riforme, si forniscono alcuni suggerimenti per disegnare la riforma fiscale, basati sulle esperienze di riforma in ambito internazionale.

Nel **capitolo 3** si offre un'analisi delle singole imposte alla luce dei criteri di imposizione ottimale esposti nel capitolo 2.

Nel **capitolo 4** si illustrano i principali *megatrend* socio-economici e alcuni elementi strutturali del Paese, che impattano sul sistema fiscale e che è fondamentale considerare nel processo di *policy making*.

Si forniscono, infine, nell'Annex una sintetica panoramica sugli attori e processi di *policy* di alcuni Paesi europei con un focus sulla trasparenza del percorso di *policy making* adottato.

Maggio 2021

INTRODUZIONE ALLA TERZA EDIZIONE

La **terza edizione** dello “Stato del Sistema Fiscale Italiano” vede la luce in un periodo di profondi cambiamenti avvenuti in un arco temporale relativamente breve. Sul lento defluire della crisi pandemica globale si è innestata una crisi economico-finanziaria causata dall’invasione dell’Ucraina da parte della Russia, con effetti sulle filiere di approvvigionamento, a partire da quelle energetiche. Seppure a macchia di leopardo, le imprese si sono trovate ad affrontare nuove sfide e forti tensioni, cui hanno contribuito le spinte inflazionistiche e il rialzo dei tassi, specialmente in alcuni Paesi.

Sul fronte interno, le elezioni politiche hanno visto il prevalere della coalizione di centro-destra guidata da Giorgia Meloni che, prima donna nella storia istituzionale del Paese, è stata nominata Presidente del Consiglio lo scorso 22 ottobre.

La stagione di riforme, in particolare in relazione alla riforma fiscale, considerata imminente in fase di stesura dell’edizione precedente di questa pubblicazione (giugno 2021), dopo una fase di stallo appare aver ripreso vigore con importanti novità attese nei prossimi mesi.

Il contributo che segue, aggiornato e rivisto anche grazie alla collaborazione instaurata con l’Osservatorio Attrattività Italia (OATT) dell’Università di Bergamo, muove da concetti ormai acquisiti nel corso delle edizioni precedenti e che ci sembra opportuno ribadire.

Quali sono i pilastri delle “buone” riforme in materia fiscale? A nostro giudizio, essenzialmente tre: un costante riferimento ai criteri di tassazione ottimale come bussola per gli interventi riformatori, l’individuazione e il monitoraggio dei *trend* globali per valutarne l’impatto sulle *policy*, la rimozione delle debolezze strutturali che, a livello Paese, minano la piena efficacia degli interventi pianificati.

Innanzitutto, **la centralità dei criteri di tassazione ottimale (equità, efficienza, semplicità, sostenibilità e stabilità) come riferimento esplicito e continuo lungo il processo di riforma.**

A differenza delle singole norme, quasi inevitabilmente giudicate “giuste” o “sbagliate” in funzione del ruolo che chi commenta ha nel processo riformatorio, del credo politico e di valutazione di convenienza di cittadini e imprese (*ci guadagno o ci perdo?*) i criteri di tassazione ottimale - nelle loro varie declinazioni - non hanno di per sé effetti “giusti” o “sbagliati”. Sono la bussola che consente che un processo riformatore porti ad un risultato di qualità, con benefici per tutti. Sottoporre quindi le varie ipotesi di riforma al vaglio di questi criteri, misurando per quanto possibile l’allineamento con essi, rappresenta un fattore di igiene utile, se non imprescindibile. Alcuni Paesi hanno incorporato stabilmente nei propri processi i criteri di tassazione ottimale e ne danno evidenza pubblica.

In secondo luogo, bisogna tenere conto della rilevanza, sempre crescente, dei *trend* globali.

I sistemi fiscali si progettano immaginando un futuro e cercando, attraverso le scelte di *policy*, di disegnarlo. Ma il futuro non è una pagina bianca. È sempre più influenzato da dinamiche fuori dal controllo del legislatore/regolatore nazionale, si pensi alle dinamiche demografiche e ai flussi migratori, ma anche alle politiche industriali globali in materia di transizione energetica. È quindi (più) elevato il rischio che le attese, a partire da quelle di base che riguardano il gettito, non trovino pieno riscontro nei dati consuntivi. Identificare e monitorare i *trend* globali ed il loro impatto sul Paese equivale a scoccare la freccia delle riforme fiscali mirando là dove il bersaglio sarà quando la freccia lo deve colpire, e non dove si trova ora.

In terzo e ultimo luogo, i Paesi devono lavorare per **rimuovere le debolezze strutturali** che attenuano l’efficacia delle scelte di *policy*.

Alcune di queste debolezze, che costituiscono altrettanti vincoli al pieno dispiegarsi di una stagione di riforme, sono naturalmente impattate (in positivo) da un corretto riferimento ai criteri di tassazione ottimale. Per fare un esempio, un sistema fiscale che vira verso la semplificazione di regola registra una riduzione del livello di evasione (tax gap). Altre debolezze di natura strutturale impongono invece, per essere attenuate, riforme specifiche, si pensi ad esempio all’articolazione della macchina amministrativa.

È velleitario attendersi effetti importanti da una stagione di riforme, portata avanti nel rispetto dei canoni di tassazione ottimale, senza che a questa si colleghi un piano di interventi volto a rimuovere, o quanto meno attenuare, le debolezze strutturali del Paese e a mettere a fattore gli impatti prevedibili derivanti dai trend globali.

Esula dallo scopo del presente lavoro avanzare, o giudicare in modo compiuto, singole proposte di riforma. Sentiamo però la responsabilità di partecipare al dibattito, nell’ulteriore, decisiva consapevolezza che **è in atto, non destinata ad attenuarsi, una competizione tra sistemi regionali e, all’interno dei sistemi regionali, di sistemi Paese** il cui esito sperabile è una maggiore prosperità globale. In questa competizione, che vedrà economie (più) vincenti di altre, **la fiscalità**

resterà una leva di competitività e attrattività la cui rilevanza sarebbe un grave errore sottovalutare.

Nel **capitolo 1** si richiamano i criteri che governano l'imposizione ottimale, sistematizzati, rispetto all'edizione precedente, alla luce del dibattito in dottrina. Si forniscono inoltre alcuni riferimenti a processi di riforma avviati negli anni in altri Paesi, ispirati dai criteri di tassazione ottimale.

Nei **capitoli 2 e 3** si fornisce una rappresentazione sintetica del sistema tributario italiano nella sua dimensione quantitativa e qualitativa, offrendo anche un commento delle singole imposte alla luce dei criteri di tassazione ottimale.

Nei **capitoli 4 e 5** si identificano alcuni fra i principali trend globali di natura socio-economica (megatrends) e li si declina in termini di sfida per il nostro Paese.

Nel **capitolo 6** si identificano alcuni punti di attenzione specifici del contesto italiano.

Infine, in **Appendice** si svolgono alcune riflessioni sulla **bozza di delega** alla riforma fiscale resa pubblica mentre il lavoro di aggiornamento della presente edizione di "Stato del Sistema Fiscale Italiano" era in fase di chiusura. Alcuni commenti sulla bozza di delega sono contenuti, inoltre, nei capitoli 5 e 6.

Aprile 2023

INTRODUZIONE ALLA PRESENTE EDIZIONE

La quarta **edizione** dello “Stato del Sistema Fiscale Italiano”, che qui si offre alla lettura di professionisti, studenti e policy maker, vede la luce a meno di un anno dalla pubblicazione della precedente, principalmente per due motivi.

Innanzitutto, è stata avviata dal governo Meloni la stagione di riforme del sistema impositivo, più volte annunciata anche nelle precedenti legislature e oggi in buona misura delineata. Per un giudizio complessivo, in termini di coerenza rispetto ai criteri di tassazione ottimale e di efficacia rispetto agli obiettivi dichiarati dal Legislatore, bisognerà attendere il pieno dispiegamento delle norme attuative, e il trascorrere di un tempo sufficiente per osservarne l'efficacia. Tuttavia, partendo dalle fonti-delega e dai decreti già approvati, è possibile svolgere alcune considerazioni, che il lettore può trovare nei capp. 2 e 3, e nell'Appendice (in particolare, nel paragrafo in premessa).

In secondo luogo, si è ritenuto utile sistematizzare i contenuti dei capp. 4 e 5, che oggi sono disponibili nel nuovo capitolo 4, dedicato ai megatrend globali e le sfide che essi portano ai sistemi fiscali, non solo in Italia.

Nessun intervento, se non marginale, è stato operato sul capitolo 1, che dà il senso al presente lavoro sin dal suo concepimento, e che contiene i riferimenti ai criteri di tassazione ottimale, a giudizio dei curatori la bussola imprescindibile per giudicare la qualità di un sistema fiscale e informare processi di riforma. Parimenti, non si è ritenuto di intervenire sui profili di attenzione (le criticità) del sistema Italia richiamati, in questa edizione, nel capitolo 5, che restano, a nostro giudizio, sempre gli stessi e hanno impatto inevitabile sul funzionamento (efficienza) e sul prodotto (efficacia) della nostra macchina fiscale.

Si ringrazia l'Osservatorio Attrattività Italia (OATT) dell'Università di Bergamo per essersi affiancato al nostro Studio nella raccolta e aggiornamento dei dati, nonché per il supporto nella discussione che i dati aggiornati hanno stimolato.

Nel **capitolo 1** si richiamano i criteri che governano l'imposizione ottimale, come disegnati a seguito del dibattito dottrinale in corso fra studiosi dei vari Paesi.

Nei **capitoli 2 e 3 e nell'Appendice** si fornisce una rappresentazione sintetica del sistema tributario italiano nella sua dimensione quantitativa e qualitativa, tenendo conto degli interventi di riforma attualmente in corso, offrendo anche un commento delle singole imposte alla luce dei criteri di tassazione ottimale.

Nel **capitolo 4** si identificano alcuni fra i principali trend globali di natura socio-economica (megatrends) e li si declina in termini di sfida per i sistemi fiscali.

Nel **capitolo 5** si richiamano alcuni profili di attenzione propri del contesto italiano.

Dicembre 2024

Fabrizio Acerbis - Presidente
PwC TLS Avvocati e Commercialisti

1

Alle radici di un sistema impositivo ottimale

1.1.	I canoni dell'imposizione ottimale	15
1.1.1.	Equità ed efficienza	15
1.1.2.	(...) semplicità	15
1.1.3.	(...) sostenibilità e stabilità	16
1.2.	La rivisitazione dei principi alla luce delle crisi di inizio XXI secolo	17

Alle radici di un sistema impositivo ottimale

“In order to make fundamental tax reforms happen, policy makers have to be aware of the major challenges they are likely to face during the tax reform process”¹

I sistemi impositivi sono un elemento essenziale per ogni Stato. L'imposizione consente agli Stati di ottenere le risorse necessarie per la realizzazione dei valori e il perseguimento degli obiettivi fissati dalle costituzioni. Tuttavia, imposte e tasse non costituiscono il valore di scambio fra beni e servizi pubblici e denaro, al pari di ciò che avviene sul mercato, bensì un prelievo coattivo di ricchezza privata a favore del settore pubblico. Il problema dell'imposizione si riduce, dunque, all'individuazione di uno o più criterio/i di riparto *equo e ottimale*.

Come è facile intuire, l'equità di un sistema tributario dipende dalle scelte valoriali (o politiche) adottate o, secondo i canoni della filosofia politica, da un approccio normativista².

Diversamente, la tassazione ottimale è quella che minimizza le distorsioni (economiche e sociali) prodotte dai tributi (si può dire che miri a un obiettivo *second best*). Qualsiasi tributo, infatti, influenza il comportamento dei contribuenti: non esistono tributi a effetto neutro, solo quelli che promuovono distorsioni economiche giustificate (se, naturalmente, si escludono le imposte capitarie o *poll tax*, che sono irrealizzabili per ragioni di equità). Si pensi, ad esempio, alle imposte sul reddito, che tendono a disincentivare lo svolgimento di attività lavorative e - più in generale - la produzione del reddito da lavoro³; oppure, all'imposizione sui consumi, che ha l'effetto di favorire il risparmio.

In generale, quindi, l'imposizione fiscale modifica il comportamento degli individui attraverso:

- un **effetto reddito**: l'applicazione di un'imposta sottrae reddito al contribuente e lo trasferisce allo Stato, comportando una diminuzione del reddito disponibile per il contribuente, che consumerà meno beni o servizi;
- un **effetto sostituzione**: l'imposizione (indiretta) determina l'alterazione del prezzo dei beni e/o dei servizi, inducendo il contribuente a consumare quelli incisi in maniera minore.

Diversamente dall'obiettivo dell'equità, condizionato da scelte assiologiche prevalentemente esogene alla scienza economica, la tassazione *ottimale* si propone quale obiettivo la minimizzazione delle distorsioni economiche dell'economia privata al fine di assicurare l'efficienza del sistema produttivo e di quello della riscossione dei tributi. Proprio perché l'imposizione tributaria rappresenta un elemento fondamentale per lo Stato, è più che mai opportuno cercare di ottimizzarne la struttura, favorendo una maggiore efficienza del sistema tributario.

La teoria economica da anni lavora alla costruzione di un complesso di principi e linee guida - generalmente definiti quali *best practice* - fondanti un sistema impositivo *ottimale*⁴, ossia di un sistema in grado di produrre un incremento del benessere generale a fronte delle minime distorsioni causate dall'imposizione fiscale.

L'obiettivo che si propone questo capitolo non è di ripercorrere i fondamenti e le proposte della tassazione ottimale, bensì di individuare alcuni principi che sono largamente riconosciuti⁵ come indispensabili per la costruzione di ogni sistema tributario. Sebbene consapevoli che i sistemi tributari statali siano profondamente diversi fra loro, condizionati dalla storia, dall'economia e dal contesto sociale e territoriale specifici, alcuni obiettivi hanno superato indenni la prova *“del tempo”* e sono (stati) stabilmente adottati quali elementi costitutivi (o quali elementi cui tendere) almeno a far data dalla prima Rivoluzione industriale.

In questo senso, un sistema semplice, neutrale e stabile è sicuramente più desiderabile di un sistema complesso, distortivo e che muta frequentemente. Come è stato correttamente osservato, *“simplicity, neutrality, and stability are desirable because they promote these ultimate outcomes, not in their own right”*⁶.

1 B. Brys, *Making Fundamental Tax Reform Happen*, in *OECD Taxation Working Papers No. 3*, 2011, p. 4.

2 L'equità dei sistemi tributari è misurata in ragione delle teorie della giustizia che, in termini largamente approssimativi, possono classificarsi come libertaria (Nozick), gradatamente egualitarie (da Rawls, passando per Dworkin fino a Marx) o utilitariste (Mill e Bentham).

3 L'effetto disincentivante deve essere bilanciato con il consumo di beni e servizi pubblici che sono serviti a produrre tale ricchezza. In questo contesto, l'imposizione sul reddito ha un minor impatto negativo sui contribuenti.

4 È utile osservare che la teoria della tassazione ottimale trova le proprie radici negli studi sugli effetti “riprovevoli” e “lodevoli” delle imposte sui redditi devoluti a risparmio (A.C. Pigou, *A Study in Public Finance*, London, 1928 e A. Marshall, *Principle of Economics*, Book V, London, 1920).

5 Di “near-universal support” parla anche il documento elaborato dall'IFS, *Tax by Design*, 2011, p. 22 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/taxbydesign.pdf (visitato il 18 ottobre 2024).

6 IFS, *Tax by Design*, cit., p. 23.

1.1. I CANONI DELL'IMPOSIZIONE OTTIMALE

1.1.1. EQUITÀ ED EFFICIENZA

Le caratteristiche desiderabili di un sistema fiscale sono **equità, efficienza, semplicità, sostenibilità e stabilità**.

Dell'equità si è già accennato sopra. Ai fini di questo lavoro è sufficiente aggiungere che la scienza economica considera quali principi etici fondamentali quello dell'equità verticale e di quella orizzontale. Il primo richiede che ciascun individuo contribuisca al finanziamento del settore pubblico in ragione della propria capacità contributiva. Il principio dell'equità orizzontale impone che individui con identica capacità contributiva siano trattati in maniera identica dalla legge tributaria.

Quanto all'efficienza, l'introduzione di qualsiasi tributo genera una perturbazione del mercato poiché l'imposta causa un cuneo tra il prezzo pagato dall'acquirente e il prezzo ricevuto dal venditore, di fatto, condizionando la scelta ottimale iniziale di beni consumati dall'individuo.

Questa alterazione produce ciò che gli economisti chiamano "*eccesso di pressione tributaria*", che rappresenta una perdita netta di benessere da parte dell'individuo, la cui scelta è stata modificata dall'introduzione dell'imposta, determinando un nuovo *mix* di beni scelti dall'individuo che apportano un livello di soddisfacimento minore rispetto a quello scelto nell'ipotetico mondo senza imposte.

L'eccesso di pressione fiscale può essere più o meno gravoso al variare di alcuni fattori. Ad esempio, maggiore è la propensione di un individuo a scegliere altre tipologie di beni, quando il prezzo del bene iniziale aumenta, maggiore sarà la perdita netta di benessere totale, dato che l'introduzione dell'imposta si riflette nella diversa scelta di beni che comportano un'utilità minore. In maniera analoga, un aumento dell'aliquota applicata al bene consumato comporta un'ulteriore perdita di benessere, in quanto l'impatto dell'imposta sui prezzi relativi dei beni scelti originariamente è incisa dall'introduzione dell'imposta.

Non tutte le imposte causano un eccesso di pressione impositiva. Le imposte capitarie, che prevedono il pagamento di un importo fisso indipendentemente dalla ricchezza del contribuente, non producono alcun eccesso di pressione. Tali imposte sono efficienti, ma inapplicabili perché contrarie ai principi di equità verticale e orizzontale. Le imposte che alterano i prezzi relativi e di conseguenza alterano le decisioni del consumatore generano eccessi di pressione.

La struttura del sistema fiscale dovrebbe mirare a ridurre il più possibile le perdite di benessere sociale, tenendo conto del *trade-off* tra equità ed efficienza.

Un'imposta è maggiormente distorsiva, rispetto a un'altra, quando incide su più processi decisionali. L'impatto distorsivo di tale imposta, quindi, avrà una ricaduta maggiore sull'attività economica generale, grazie al concatenarsi delle distorsioni attraverso più processi decisionali. Per esempio, tassare gli *input* della produzione è inefficiente in quanto l'effetto negativo dell'imposta si ripercuote a cascata sull'intero processo di produzione, a ogni suo passaggio. Il carattere distorsivo di un'imposta dipende, tra le altre cose, dal livello dell'aliquota iniziale. L'effetto distorsivo è maggiore più elevata è l'aliquota iniziale (oggetto di incremento). Ciò è dovuto al fatto che aliquote fiscali più elevate sono proporzionalmente più distorsive poiché gli operatori economici tendono a cercare beni alternativi o decidono di non acquistare i beni maggiormente tassati. Pertanto, se viene ulteriormente innalzata l'aliquota fiscale di imposte che già avevano un'aliquota preesistente elevata, le entrate fiscali subiranno una diminuzione del loro aumento potenziale.

È essenziale considerare l'efficienza delle imposte all'interno del sistema fiscale poiché un'imposta inefficiente ha conseguenze negative per l'economia. A fronte di una situazione economica avversa, molti governi si trovano a dover sviluppare una politica di consolidamento fiscale, azione che presuppone un'adeguata conoscenza degli impatti delle imposte sull'efficienza del sistema fiscale.

1.1.2. SEMPLICITÀ

Le esigenze organizzative di un sistema impositivo nazionale non ne consentono un'eccessiva semplificazione. Tuttavia, un sistema "semplice" è maggiormente trasparente e meno oneroso per i contribuenti e più efficiente per la riscossione volontaria dei tributi.

Analogamente a quanto diremo a proposito della "neutralità", un sistema impositivo improntato alla semplicità previene e limita eventuali comportamenti abusivi posti in essere dai contribuenti poiché minori sono le deroghe (o differenziazioni) previste ai fini impositivi rispetto a fattispecie similari. La semplicità ha riflessi sulla neutralità e, per converso, più un sistema è neutrale, più sarà semplice.

Inoltre, un sistema impositivo può definirsi “semplice” qualora non presenti tributi che – da una parte – generano un esiguo impatto sul gettito e – dall’altra – introducono elevati obblighi documentali e di *compliance*. L’assenza di siffatte forme di imposizione, infatti, favorisce la creazione di un sistema improntato al criterio della semplicità.

In sintesi, la maggiore complessità dei sistemi impositivi favorisce gli abusi; una maggiore semplificazione, li previene.

Come anticipato, poi, i sistemi fiscali complessi sono anche più costosi: ingenti risorse vengono stanziare al fine di prevenire e perseguire le pratiche illegali poste in essere dai contribuenti, che sfruttano la complessità generale del sistema. In tale contesto, pertanto, l’eliminazione di anomalie e la rivisitazione di taluni tributi in chiave semplificatoria potrebbe determinare un incremento in termini di efficienza del sistema impositivo.

Ebbene, quanto sopra consente di evidenziare come siano necessarie leggi fiscali semplici, che permettano ai contribuenti di comprenderne il funzionamento e agevolino il loro rispetto. La semplificazione, quindi, favorisce il processo di adempimento spontaneo dei soggetti passivi, che riescono a intuire meglio la finalità e il funzionamento del sistema fiscale che sono tenuti ad applicare. Tale circostanza, inoltre, favorisce controlli più efficienti da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Al pari dei consumatori, anche le imprese preferiscono un sistema fiscale semplice: l’onere di adempimento richiesto da un sistema fiscale complesso, infatti, è un elemento di disvalore che tutti gli *stakeholders* valutano nell’ambito della propria legittima pianificazione fiscale (cd. *compliance cost*).

Un sistema impositivo complesso, quindi, danneggia la produttività, i cittadini e sfavorisce l’intrapresa di nuove attività produttive nel territorio nazionale.

1.1.3. SOSTENIBILITÀ E STABILITÀ

Le ultime caratteristiche di un sistema impositivo ottimale sono la sostenibilità e la stabilità. Il sistema fiscale deve garantire allo Stato flussi finanziari sostenibili e stabili nel tempo.

Le imposte, in primo luogo, potendo ridurre l’efficienza economica e creare distorsioni, riducono la capacità produttiva del settore economico privato. È compito della politica fiscale ridurre al minimo questi effetti.

In aggiunta, una legislazione fiscale stabile assicura una maggiore e più efficace prevedibilità del gettito che il sistema è in grado di garantire. In principio, dunque, meno modifiche il sistema subisce, tanto maggiore è la stabilità del gettito.

Pur essendo un valore, tuttavia, la stabilità non può, e non deve, condurre alla immobilità del sistema. Poiché dipendente da fattori economici e sociali esterni, il sistema tributario deve essere in grado di cogliere rapidamente i cambiamenti che producono conseguenze sulle basi imponibili. Un’imposizione non adeguata alle condizioni economiche produce conseguenze negative sia in termini di gettito, sia sul tessuto economico.

Il caso paradigmatico è rappresentato dalle misure agevolative. L’efficacia di tali misure dipende dalla loro tempestività, come la fase pandemica degli anni 2020-2021 ha evidenziato. Allo stesso tempo, la definizione di tali misure richiede cautela e accuratezza perché esse ingenerano nel contribuente (cittadino) un effetto affidamento che lo Stato, se vuole preservare il patto sociale, deve essere in grado di mantenere nonostante le esigenze di finanza pubblica.

Tutto quanto sopra illustrato, che afferisce alle caratteristiche che un sistema impositivo dovrebbe avere al fine di essere considerato “ottimale”, consente il raggiungimento e il mantenimento di un migliore rapporto Fisco-contribuente.

Tale elemento, pertanto, determina una maggiore efficienza del sistema impositivo, minori costi e - infine - maggiori entrate tributarie, a beneficio dell’interesse pubblico e, indirettamente, dei contribuenti.

1.2. LA RIVISITAZIONE DEI PRINCIPI ALLA LUCE DELLE CRISI DI INIZIO XXI SECOLO

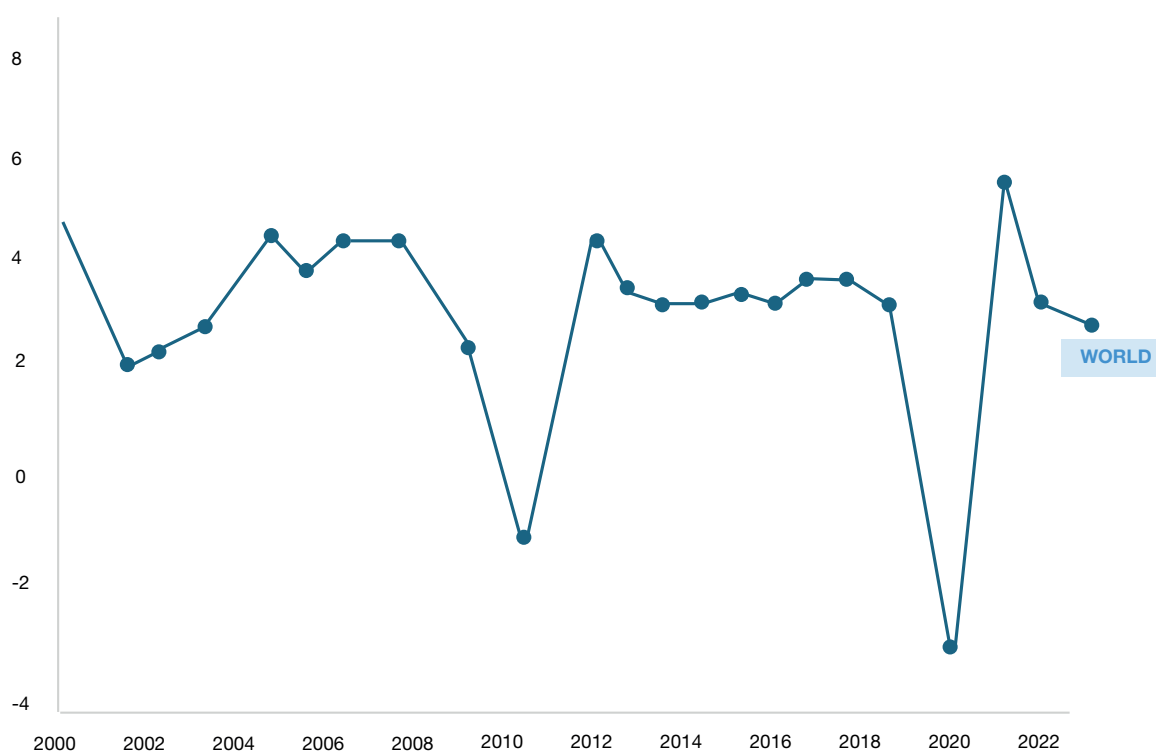
L'inizio del XXI secolo è stato investito da tre crisi che hanno messo a dura prova i sistemi tributari statali che ha subito una significativa riduzione di gettito⁷. La contrazione della crescita economica innescata, dapprima dalla crisi finanziaria statunitense divenuta ben presto globale (2008), dalla crisi sanitaria da COVID19 (2020) e, infine, la crisi energetica derivante dal conflitto russo-ucraino (2022) hanno inciso in maniera rilevante sulla composizione e sulla quantità delle entrate tributarie e, contestualmente, un'esplosione dei *deficit*, prima, e dei debiti pubblici, poi⁸. Diversamente, l'instabilità che caratterizza il Medio Oriente non sembrano aver ancora generato particolari conseguenze sul piano economico.

Si ripropongono i seguenti grafici, che rappresentano l'andamento dell'economia mondiale e delle entrate tributarie nel periodo oggetto di analisi.

GDP growth (annual %)

World Bank national accounts data, and OECD National accounts data files.

License: CC BY -4.0



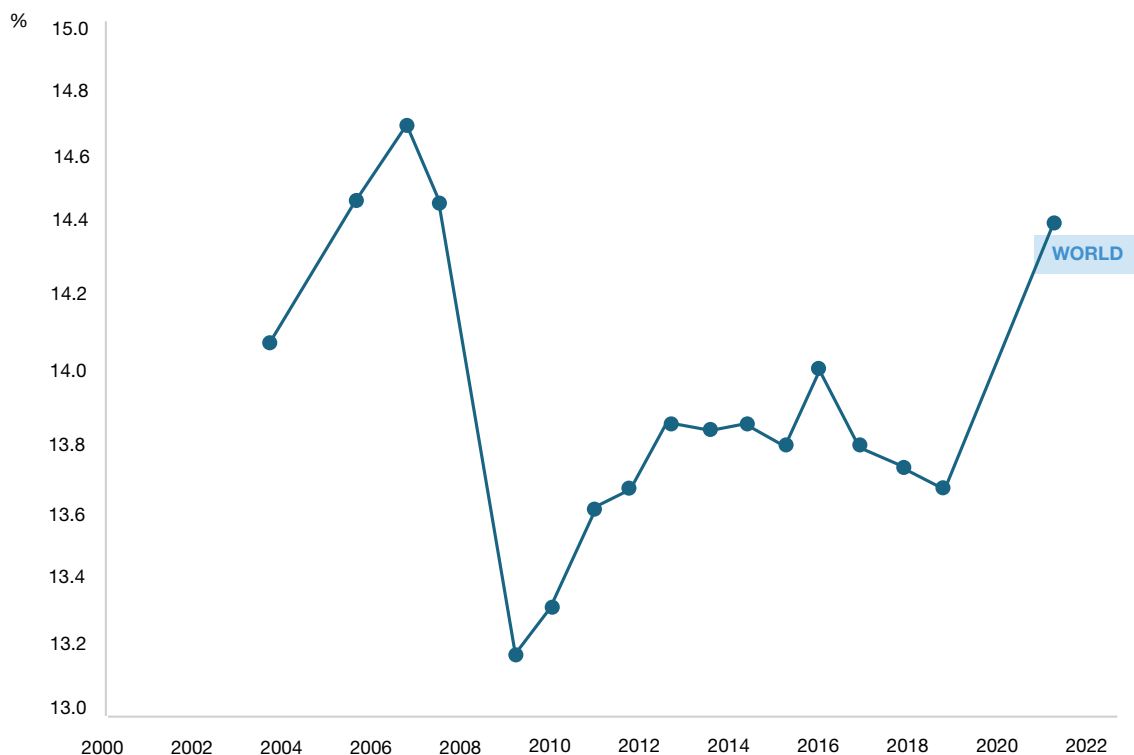
Fonte: World Bank, *GDP growth (annual %)*, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2023&start=2000> (visitato in data 12 ottobre 2024)

⁷ Si veda Spaventa L., *La grande crisi del nuovo secolo*, in *Enciclopedia Treccani online*, 2009, [https://www.treccani.it/enciclopedia/la-grande-crisi-del-nuovo-secolo_\(XXI-Secolo\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/la-grande-crisi-del-nuovo-secolo_(XXI-Secolo)/) (visitato il 18 ottobre 2009).

⁸ OECD, *Global energy crisis and government responses drive a significant fall in tax levels in OECD countries*, 2023, <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2023/12/global-energy-crisis-and-government-responses-drive-a-significant-fall-in-tax-levels-in-oecd-countries-.html> (visitato il 18 ottobre 2024).

Tax revenue (% of GDP)

International Monetary Fund, Government Finance Statistics YEARbook and data files, and World Bank and OECD GDP estimates.
License: CC BY-4.0



Fonte: World Bank, *Tax revenue (% of GDP)*, <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS?end=2022&start=2000> (visitato in data 12 ottobre 2024)

Il succedersi delle crisi economiche, la riduzione del gettito fiscale e la profonda integrazione commerciale e finanziaria a livello internazionale hanno prodotto l'ingresso nel teatro delle riforme fiscali di un attore fino a quel momento ai margini: le istituzioni internazionali. Se, almeno fino al 2015, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico ("OCSE") ha lavorato pressoché esclusivamente al tema dell'eliminazione o prevenzione della doppia imposizione internazionale nel settore delle imposte sui redditi, con il progetto denominato *Inclusive Framework on BEPS* ha avviato un processo di armonizzazione dei sistemi impositivi in materia di imposte sul reddito delle società.

Nella medesima direzione, anche le Nazioni Unite ("ONU") hanno dato avvio a un progetto di ravvicinamento della "*effective income and wealth taxation*".

La trasformazione del ruolo delle organizzazioni internazionali in materia tributaria ha sicure ripercussioni sul *metodo* del processo di riforma dei sistemi nazionali che devono adeguare i sopra descritti principi a fattori *esogeni*, ovvero *corpus* normativi calati dal piano internazionale.

2

Il sistema tributario italiano. La dimensione quantitativa

2.1.	Composizione delle entrate fiscali in Italia	20
2.2.	L'evoluzione della composizione delle entrate fiscali e della pressione fiscale	22
2.3.	Benchmark internazionale del tax mix e della pressione fiscale	23
2.4.	Previsione delle entrate e della pressione fiscale 2022-2026	25

Il sistema tributario italiano.

La dimensione quantitativa

2.1. LA COMPOSIZIONE DELLE ENTRATE FISCALI IN ITALIA

E' necessario evidenziare, in via preliminare, che le entrate e le spese pubbliche sono in rapporto di mutua dipendenza⁹. Al fine di fronteggiare queste ultime, la fonte maggiore di entrate statali è rappresentata da quelle di diritto pubblico, per il tramite del sistema tributario.

Ciò premesso, le entrate sono difficilmente classificabili, sebbene vengano - generalmente - individuate le seguenti qualificazioni: "ordinarie" o "straordinarie"¹⁰, a seconda della loro ricorrenza; "periodiche" o "occasionali", in ragione della loro prevedibilità; "volontarie" o "coattive", oppure *ex contractu*, a seconda della causa sottostante¹¹.

Inoltre, è possibile distinguere tra entrate tributarie e quelle contributive¹². Alle prime fanno riferimento i trasferimenti in favore delle amministrazioni centrali e degli enti pubblici territoriali (*i.e.* Comuni, Province e Regioni), quali sono le entrate derivanti dalle imposte dirette (IRPEF, IRES, IRAP), indirette (IVA) e in conto capitale (Imposta di registro, sulle successioni, proventi da sanatorie fiscali)¹³. Le seconde, invece, si riferiscono ai contributi previdenziali, per l'assicurazione obbligatoria e ai versamenti per il trattamento di fine rapporto, che - generalmente - vengono riscossi dall'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) e dall'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL)¹⁴.

La composizione quantitativa delle entrate totali del sistema fiscale italiano consente di identificare in quale modo e da quali soggetti lo Stato raccolga le risorse necessarie a finanziare la spesa pubblica.

Sotto un diverso profilo, le distinzioni appena richiamate (e specificamente, quelle tra entrate tributarie ed entrate contributive) permette di formulare alcune considerazioni sul sistema fiscale e in particolare:

1. considerazioni economiche, relative all'efficienza del cosiddetto *tax mix* (*i.e.* composizione delle entrate tributarie e la sua relazione con la quota di contribuzione sociale);
2. considerazioni distributive, relative all'incidenza giuridica e a quella economica dei tributi¹⁵;
3. considerazioni fiscali, concernenti l'analisi delle attività economiche che producono le maggiori entrate per la Pubblica Amministrazione e la determinazione economica delle basi imponibili.

Ciò nonostante, nel presente contesto, verrà impiegata l'espressione "entrate fiscali" per individuare, nel loro insieme, le entrate tributarie e le entrate contributive, qualunque ne sia la fonte - statale, regionale o locale - e il meccanismo di riscossione.

Per quanto attiene, invece, alla spesa pubblica, la dottrina tradizionale ha individuato diverse qualificazioni. In particolare, si distingue tra spesa pubblica "ordinaria" o "straordinaria", a seconda che risponda a necessità continue o variabili; "produttiva" o "improduttiva", a seconda che abbia l'effetto di accrescere o meno il patrimonio statale o privato; che abbia natura di "spesa reale" o "spesa di esercizio", quindi che sia destinata a soddisfare i bisogni collettivi ovvero dell'amministrazione dello Stato; così come in ragione degli scopi perseguiti, quali - ad esempio - quelli militari, civili o di benessere della collettività¹⁶. Ebbene, muovendo da tali premesse, il presente capitolo intende analizzare la struttura del sistema tributario italiano, come emerge in relazione all'anno 2023¹⁷.

9 Cfr. D. Fausto, Nitti, *l'intervento pubblico e la finanza pubblica*, in *Saggi di storia dell'economia finanziaria*, Franco Angeli, 2015, p. 409.

10 Sul tema, cfr., tra gli altri, R. Fubini, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1934, 261 e ss.

11 Come evidenziato da S. Nitti, in *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, 1905, p. 130 ss.

12 L. Einaudi (in *Corso di scienza delle finanze*, Torino, 1914, p. 12) distingueva tra prezzi di mercato, prezzi quasi privati, prezzi pubblici, tasse, contributi, imposte.

13 G. Crudo, *Pressione fiscale*, in *Enciclopedia Treccani online*, 2012, [https://www.treccani.it/enciclopedia/pressione_\(Dizionario-di-Economia-e-Finanza\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/pressione_(Dizionario-di-Economia-e-Finanza)/) (visitato il 19 ottobre 2024); A. Tagliacozzo, *Tributi*, in *Enciclopedia Treccani online*, 2000, [https://www.treccani.it/enciclopedia/tributi_res-0ffbd102-9ba0-11e2-9d1b-00271042e8d9_\(Enciclopedia-Italiana\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/tributi_res-0ffbd102-9ba0-11e2-9d1b-00271042e8d9_(Enciclopedia-Italiana)/) (visitato il 19 ottobre 2024).

14 G. Crudo, *Pressione fiscale*, cit.

15 Per incidenza giuridica intendiamo l'onere, che incombe *ex lege* su un soggetto, di riscuotere un tributo; per incidenza economica, diversamente, si intende l'onere economico che grava sul soggetto passivo di un tributo (per esempio, in ragione della traslazione economica dal produttore al consumatore).

16 Vds. S. Nitti, *Principi di scienza delle finanze*, cit., p. 126 e ss.

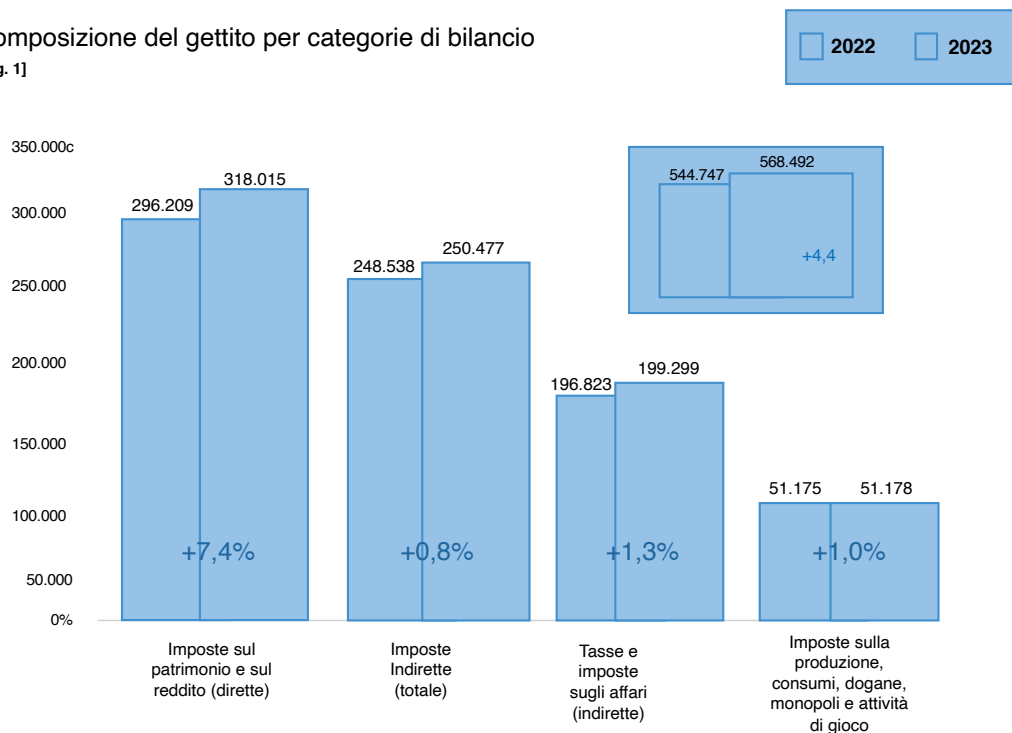
17 Per un approfondimento sulla struttura e principi applicabili al bilancio pubblico, si veda G. Rivosecchi, *Bilancio pubblico*, in *Enciclopedia Treccani online*, <https://www.treccani.it/enciclopedia/bilancio-pubblico/> (visitato il 19 ottobre 2024).

In particolare, dall'**analisi dei dati riferiti - appunto - all'anno 2023**¹⁸, è possibile osservare che le entrate fiscali hanno registrato una crescita rispetto al 2022 (+4,4%). La variazione positiva riflette il miglioramento del quadro macroeconomico. Il totale delle entrate fiscali di competenza giuridica dell'anno si attesta a € 568.492 milioni ed è composto per il 56% dalle imposte dirette (l'IRPEF rappresenta il 39% del totale delle entrate fiscali, l'addizionale regionale all'IRPEF rappresenta l'2,4%, l'addizionale comunale rappresenta l'1%, l'IRES rappresenta il 9% e l'IRAP rappresenta 5,3%), per il 44% dalle imposte indirette. Infine, i contributi sociali ammontano a € 258.776 milioni¹⁹.

Nel 2023, l'attività economica ha registrato una significativa ripresa a seguito dall'aumento dell'occupazione, delle retribuzioni e delle pensioni²⁰. La quota dell'IRPEF sul totale delle entrate aumenta di quasi 8 punti percentuale rispetto al 2022 mentre la quota di IVA aumenta di 2 punti percentuali rispetto al 2022.

Composizione del gettito per categorie di bilancio

[Fig. 1]



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, p. 3.

In particolare, le imposte indirette sono aumentate di € 9.209 milioni, per un totale di € 250.477 milioni²¹. Il gettito IVA sugli scambi interni mostra una minore dinamicità (+3.282 milioni di euro, +1,9 per cento) diversamente dalle imposte indirette sugli oli minerali (+7.205 milioni di euro, +39,0%)²².

Più specificamente, il gettito complessivo derivante dalle imposte indirette è composto per il 69,8% dall'IVA. L'imposta di bollo registra una flessione (-804 milioni di euro, -10,6%) mentre aumentano le entrate da lotterie e altre attività di gioco (+321 milioni di euro, +4,9%).

Nel 2023, le imposte dirette ammontano a € 318.015 milioni. Si registra un aumento delle imposte dirette di 7,2% rispetto al 2022²³.

Principalmente, le imposte dirette sono composte per 69,7% da IRPEF, addizionale regionale all'IRPEF (4,4%), addizionale comunale all'IRPEF (1,8%)²⁴; per l'16,2% dall'IRES, per il 9,5% dall'IRAP²⁵.

18 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, Marzo 2024.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto sulle entrate - Dicembre 2023*, par. 1.

20 In tal senso, Banca d'Italia, *Relazione annuale - 2023, 2024*, p. 62, https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/2023/rel_2023.pdf (visitato il 19 ottobre 2024).

21 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto sulle entrate*, cit., par. 1.1.

22 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto sulle entrate*, cit..

23 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto sulle entrate*, cit..

24 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, cit., p. 3 ss.

25 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, cit.3.

Nel 2023, i contributi sociali sono aumentati del 3% rispetto all'anno precedente e - come anticipato - ammontano a € 258.766 milioni. L'aumento è attribuito prevalentemente all'andamento positivo del quadro congiunturale e del mercato del lavoro²⁶.

2.2. L'EVOLUZIONE DELLA COMPOSIZIONE DELLE ENTRATE FISCALI E DELLA PRESSIONE FISCALE

Nel 1995, i contributi sociali erano la componente maggiore delle entrate pubbliche complessive (34,9%), rispetto alle imposte dirette (34,5%) e alle imposte indirette (29,2%). Nel 2023, invece, le imposte dirette sono diventate la componente maggiore delle entrate pubbliche (38,4%), seguite dai contributi sociali (31,3%) e dalle imposte indirette (30,3%).

La letteratura empirica recente ritiene che le imposte sui consumi e sul patrimonio siano meno distorsive in termini di riduzione del PIL *pro capite* a lungo termine e, quindi, con effetti meno incisivi sulla crescita economica rispetto alle imposte sul reddito delle persone fisiche e alle imposte sul reddito delle società. Le imposte che hanno un minore impatto negativo sulle decisioni economiche dei singoli e delle imprese sono meno negative per la crescita economica²⁷.

Ciò nonostante, l'evoluzione delle entrate fiscali a favore delle imposte indirette è soggetta al classico *trade-off* equità-efficienza, in cui la progressività viene meno per favorire imposte economicamente più efficienti. Benché ci sia una significativa produzione accademico-scientifica su questa tematica, non è ancora del tutto evidente come si possa attuare una composizione delle entrate che ne aumenti l'efficienza senza gravare sull'equità²⁸.

La pressione fiscale indica la capacità del settore pubblico di raccogliere risorse dall'attività economica, espressa dal rapporto entrate fiscali/PIL. Qualitativamente, si può anche esprimere come il grado di pressione fiscale che viene esercitata dallo Stato (comprensivo delle regioni e degli enti locali). L'evoluzione di questo quoziente può essere dovuta a:

1. *Tax policy*: aumenti o diminuzioni discrezionali di *policy* che impattano su quoziente modificando il numeratore;
2. Ciclo economico: la depressione economica comporta sia una diminuzione del numeratore (entrate fiscali), sia del denominatore (PIL). A seconda della struttura del sistema fiscale e del sistema di ammortizzatori sociali, la diminuzione del numeratore potrebbe risultare maggiore rispetto a quella del PIL e quindi in tempi di rallentamento economico, questo rapporto tende a diminuire;
3. *Trend* economici: il quoziente entrate/PIL viene influenzato da trend economici di lungo periodo, come ad esempio trend che determinano un'instabilità di alcune basi imponibili. Ad esempio, il numero decrescente di fumatori può rappresentare una diminuzione strutturale di accise e IVA sul tabacco - dal 2001 al 2023 il numero di fumatori è diminuito del 14,9%²⁹.

Tra il 1995 e il 2023, la pressione fiscale è aumentata di 2,4 punti percentuali rispetto al PIL, dal 40,1% al 42,5%. Con un iniziale aumento di 2,1 punti percentuali tra il 1995 e il 1997, la pressione fiscale diminuisce gradualmente fino al 2005 quando raggiunge quota 39,02%. Nel 2012, la pressione fiscale cresce di 3 punti percentuali raggiungendo 43,3%. Nel 2013, viene raggiunto il valore di 43,4%, per poi diminuire gradualmente fino al 2017. Dal 2018 la pressione fiscale è in continua crescita e nel 2021 raggiunge il picco di 43,5%, diminuendo nel 2023 al 42,5%³⁰.

Parallelamente all'incremento della pressione fiscale, è utile analizzare l'evoluzione del reddito pro capite degli italiani.

In senso assoluto si può osservare come dall'inizio del XXI secolo fino al 2007 si sia registrata una crescita del reddito medio annuo degli italiani di circa un punto percentuale.

Diversamente, dal 2008 fino al 2014 il reddito pro capite ha subito una flessione maggiore del punto percentuale annuo.

26 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Rapporto sulle entrate*, cit., par. 3.

27 OECD, *Tax Policy Reform and Economic Growth, 2010*, p. 21 https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en.html (visitato il 18 ottobre 2024).

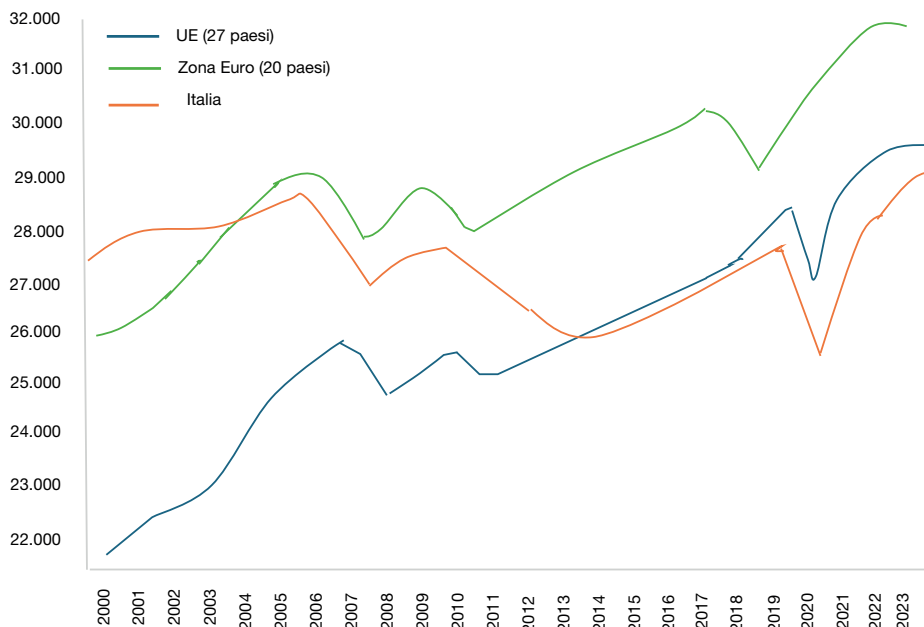
28 S. Pellegrino, *Cosa si rischia con "più Iva e meno Irpef"*, in *lavoce.info*, 7 febbraio 2020. *Sulle origini e sull'evoluzione del dibattito in materia, cfr. la compiuta disamina della dottrina internazionale svolta da G. Ricca Salerno, Dottrine finanziarie in Italia col raffronto delle dottrine forestiere e delle istituzioni e condizioni di fatto (seconda edizione interamente rifatta), Palermo, 1986, p. 174 e ss. https://www.lavoce.info/archives/63360/rischi-del-piu-iva-e-meno-irpef/* (visitato il 18 ottobre 2024).

29 Istituto Superiore di Sanità, *Rapporto Nazionale sul Tabagismo - 2023*, <https://smettodifumare.iss.it/public-caf/Files/Rapporto%20Nazionale%20Tabagismo%202023.pdf> (visitato il 20 ottobre 2024).

30 *In tal senso, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Documento di economia e Finanza - Sezione II, 2024, p. 4. La Pressione Fiscale: è il rapporto tra la somma dei tributi T, imposte dirette e indirette, e dei contributi sociali obbligatori (C) con il reddito nazionale (Y). La pressione Fiscale differisce dalla Pressione Tributaria che è il rapporto tra i tributi T, imposte dirette e indirette ed il reddito (Y).*

Dal 2014 al 2018, invece, si assiste ad un nuovo periodo di crescita del reddito medio degli italiani, che torna sostanzialmente al livello pre crisi (*i.e.* 2007). Tale periodo, tuttavia, subisce un nuovo arresto: infatti, dal 2018 fino al 2020, si registra un brusco calo del reddito medio e tale flessione non è stata pienamente compensata con l'aumento registrato a partire dal 2021.

Evoluzione del reddito procapite (media per abitante in euro, Eurostat)



Fonte: Elaborazione DIPE su dati Eurostat.

2.3. BENCHMARK INTERNAZIONALE DEL TAX MIX E DELLA PRESSIONE FISCALE

Nel 2022, la pressione fiscale media dei paesi europei (UE 27) è stata pari a 41,2% punti percentuali (in relazione al prodotto interno lordo), in diminuzione del 0,3% rispetto al 2021³¹.

In media, i contributi sociali e le imposte dirette costituiscono la maggior parte delle entrate fiscali dei Paesi OCSE (concorrono, rispettivamente, per il 28% e il 24% del totale)³². Sebbene con incidenze differenti, il peso dei contributi sociali è particolarmente significativo nei Paesi dell'Unione europea, attestandosi - mediamente - al 33,8% del totale³³.

Disallineata è la distribuzione del gettito derivante dall'imposizione indiretta tra tali ultimi Paesi, che nella media europea costituisce il 33% del totale, mentre rappresenta una significativa parte delle entrate tributarie per la Bulgaria (52,6%), diversamente dalla Norvegia (20,3%)³⁴. In Germania il gettito delle imposte indirette è del 26,2% ed in Italia le imposte indirette costituiscono la quota pari al 33,7%³⁵.

È importante considerare la distribuzione delle imposte e dei contributi sociali nell'ambito delle entrate fiscali, dal momento che il loro equilibrio influenza in modo duraturo la prosperità generale di un'economia e la distribuzione del reddito e dei beni tra le famiglie³⁶.

31 Fonte: Eurostat - Tax revenue statistics 2023, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics (visitato il 19 ottobre 2024).

32 OECD, Tax Policy Reforms 2023, 2023.

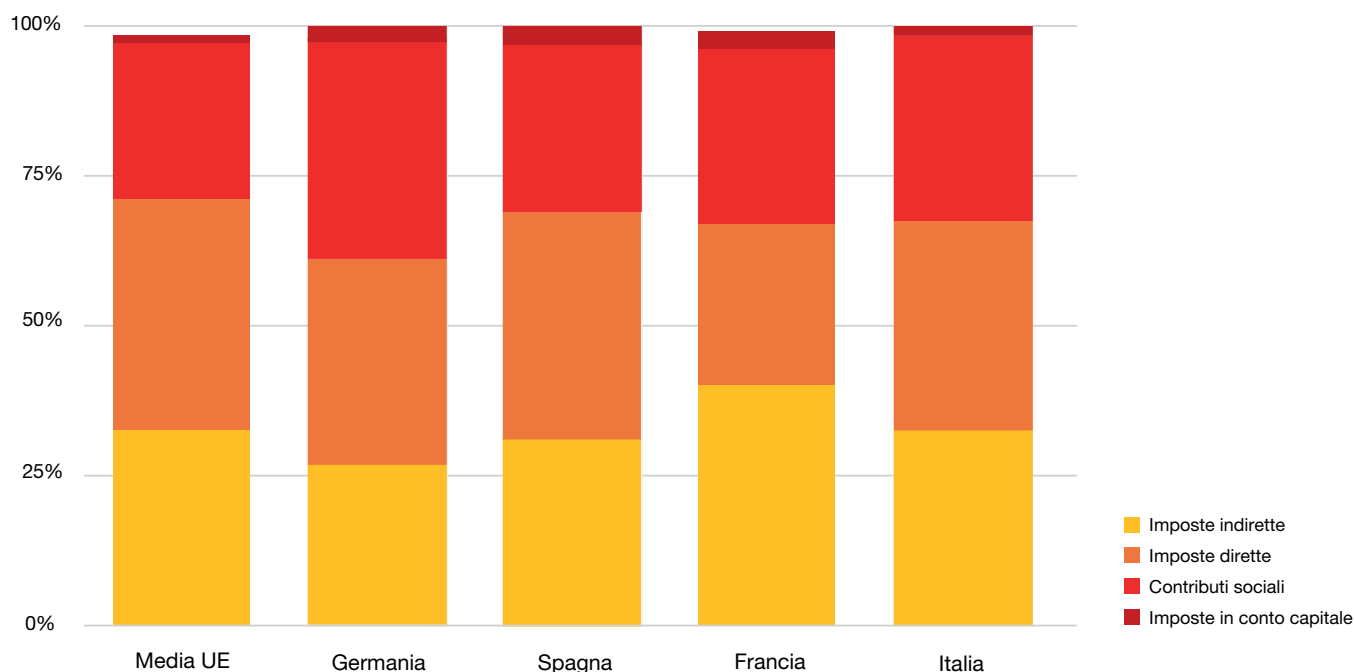
33 Fonte: Eurostat, Tax revenue statistics 2023, cit.0.

34 Fonte: Eurostat, Tax revenue statistics 2023, cit..

35 Fonte: Eurostat, Tax revenue statistics 2023, cit..

36 O. Akgun, B. Courmède, J. Fournier, The effects of the tax mix on inequality and growth, in OECD Economics Department Working Papers No. 1447, 2017 https://www.oecd-ilibrary.org/economics/the-effects-of-the-tax-mix-on-inequality-and-growth_c57eaa14-en (visitato il 18 ottobre 2024).

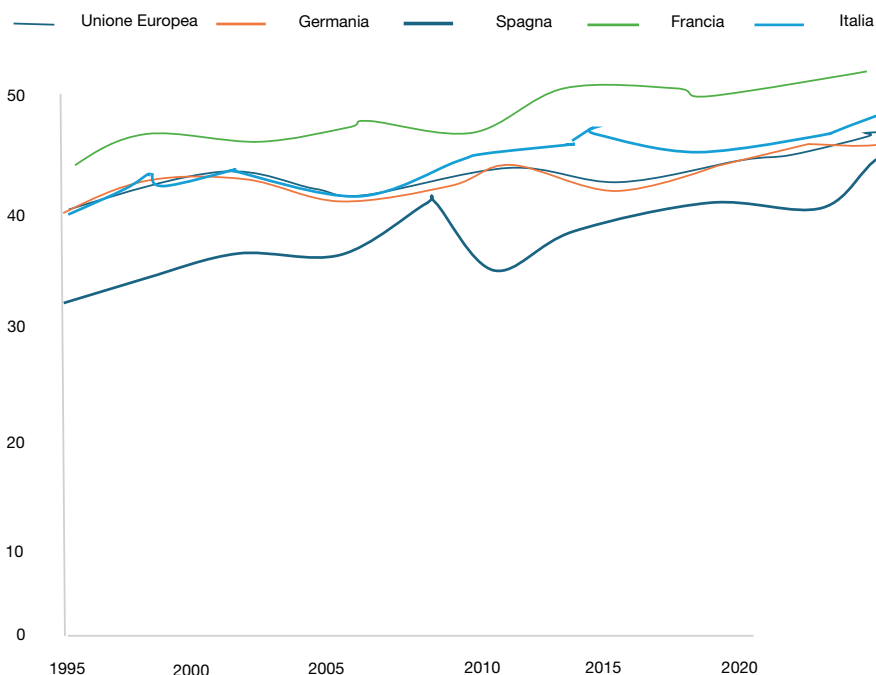
Composizione delle entrate fiscali benchmark 2022



Secondo i dati Eurostat, nel 2022, tra i quattro paesi analizzati, la Francia è il primo paese per pressione fiscale (48%), seguita da Belgio (45,6%), Austria e Norvegia (43,6%) e Svezia (43,2%), mentre l'Italia si trova all'ottavo posto con 42,7%. La media europea (UE 27) della pressione fiscale è 41%³⁷.

La pressione fiscale media nell'Unione europea mostra un *trend* relativamente stabile negli ultimi 26 anni. La pressione ha raggiunto il 41,6% nel 1999, per poi diminuire gradualmente fino al suo minimo storico di 39,1% nel 2010. Negli ultimi dieci anni si osserva un *trend* crescente³⁸. Nel 2021 la pressione fiscale in Unione Europea ha raggiunto il picco storico (pari a 41,3%), attestandosi al 41% nel 2022. Il *trend* crescente è particolarmente rilevante per Spagna e Germania, dove dal 2010 fino al 2021 la pressione è aumentata rispettivamente di circa 6 e 4 punti percentuali³⁹.

Trend storico della pressione fiscale 1995-2022, benchmark internazionale



37 Fonte: Eurostat, Tax revenue statistics 2023 - Main national accounts tax aggregates, <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/bookmark/a977cd04-d2ec-4f21-b82b-d30539c7dd58?lang=en> (visitato il 19 ottobre 2024).

38 Il valore espresso dalla pressione fiscale risente, ovviamente, sia del valore assoluto delle entrate fiscali, sia del valore assoluto del prodotto nazionale lordo. L'aumento di tale valore, quindi, può derivare sia da un incremento delle entrate, ma anche dalla diminuzione del prodotto nazionale lordo nel periodo di tempo considerato.

39 Fonte: Eurostat, Tax revenue statistics 2023 - Main national accounts tax aggregates, cit..

2.4. PREVISIONE DELLE ENTRATE E DELLA PRESSIONE FISCALE 2022-2026

Il Documento di Programmazione Economica e Finanziaria 2023 stima un andamento crescente delle entrate fiscali per tutto il periodo di previsione 2023-2026. Particolarmente significativo appare l'incremento delle stime indicato per il 2022 (+10% rispetto al 2021) in riferimento al quale si evidenzia la coerenza con l'evoluzione della congiuntura economica, che dovrebbe produrre effetti positivi sulle entrate anche negli anni successivi.

Le imposte dirette registrano un incremento delle previsioni, in valore assoluto, per tutto il periodo, passando da 290,3 miliardi nel 2022 (267,6 miliardi nel 2021) a 318,2 miliardi nel 2026. Nel 2026 si prevede una crescita di 3,6%. Le imposte dirette in rapporto al PIL si collocano - in previsione - al 14,6% del PIL nel 2023, al 14,2% nel 2024, 14,3% nel 2025 ed - infine - al 14,2% del PIL 2026.

Per quanto riguarda le imposte indirette, la crescita in termini assoluti dovrebbe essere più accentuata rispetto alla crescita delle imposte dirette. In rapporto al PIL, il valore nel 2023 aumenta rispetto al 2022 (da 14,5% a 15%), rimanendo stabile nel 2024 e quindi tornando a scendere fino al 14,8% nel 2026.

Con il riferimento ai contributi sociali, le previsioni indicano, nel 2023 rispetto al 2022, un decremento del 0,1%. In tutto il periodo 2023-2026 si stima un andamento crescente che raggiunge 305,1 miliardi nel 2026. La dinamica crescente dei contributi sociali riflette il miglioramento del quadro economico congiunturale e la ripresa dei versamenti contributivi dopo la sospensione del 2020 per l'emergenza epidemiologica da COVID, nonché le entrate correlate al rinnovo dei contratti del pubblico impiego, in particolare per l'anno 2022. In rapporto al PIL, le previsioni relative ai contributi sociali indicano una percentuale del 13,6% nel 2023, percentuale che sale al 13,7% nel 2024 e 2025 per poi scendere nuovamente al 13,6% nel 2026⁴⁰.

(milioni €)	2022	2023	2024	2025	2026
Imposte dirette	290.397	295.160	299.175	309.725	318.214
Imposte indirette	270.543	303.145	314.651	324.263	331.837
Imposte in conto capitale	1.709	1.908	1.585	1.597	1.608
Tributarie	568.649	600.213	615.411	635.585	651.659
Contributi sociali	261.004	273.919	288.383	297.134	305.168
Totale entrate correnti	913.813	960.286	990.259	12.021.128	1.043.694

Nel 2023 la pressione fiscale dovrebbe aver iniziato una fase di lieve discesa passando dal 43,5% del 2022 al 42,5% e tale andamento discendente dovrebbe mantenersi per tutto il periodo di previsione (43% nel 2024, 42,9% nel 2025, 42,3% e 42,7% nel 2026).

La graduale riduzione della pressione fiscale deve essere attribuita, tra altri fattori, alle riforme programmate volte alla progressiva riduzione dell'incidenza del carico fiscale e, in particolare, alla revisione dell'IRPEF (rimodulazione delle aliquote e dei corrispondenti scaglioni) e alle modifiche alle detrazioni d'imposta per le principali tipologie di contribuenti, aumentando l'importo e ampliandone la platea di riferimento, così come ad un incremento della c.d. *tax compliance*.

40 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Documento di Economia e Finanza, Aprile 2023, https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-II/Attivit-/Contabilit_e_finanza_pubblica/DEF/2023/DEF2023-Sez-II-AnalisiETendenzeDellaFinanzaPubblica.pdf (visitato il 10 febbraio 2024).

3

Il sistema tributario italiano. La dimensione qualitativa

3.1.	L'imposizione del reddito	28
3.1.1.	IRPEF	28
3.1.2.	Allineamento dell'IRPEF ai criteri di imposizione ottimale	31
3.1.3.	IRES	33
3.1.4.	Allineamento dell'IRES ai criteri di imposizione ottimale	41
3.2.	L'imposizione sui consumi	45
3.2.1.	IVA	45
3.2.2.	Allineamento dell'IVA ai criteri di imposizione ottimale	46
3.2.3.	L'imposizione sui trasferimenti	47
3.2.4.	Allineamento dell'imposta sulle successioni sulle donazioni ai criteri di imposizione ottimale	48
3.3.	L'imposizione regionale e locale	49
3.3.1.	Imposizione ottimale nei tributi regionali e locali	49

Il sistema tributario italiano.

La dimensione qualitativa

Le entrate tributarie sono composte da un insieme di tributi variamente denominati (imposte, tasse, contributi e monopoli fiscali). La finalità principale delle entrate tributarie è quella di finanziare la spesa pubblica che è ripartita fra i vari livelli di governo (statale, regionale e locale). Mediante le entrate tributarie si possono perseguire anche finalità redistributive (riequilibrio la distribuzione della ricchezza), solidaristiche (eliminando gli ostacoli alla realizzazione dell'individuo e della famiglia) e promozionali (stimolando anche la trasformazione sociale e tecnologica).

La definizione dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso deve contemperare questi obiettivi con i suindicati principi dell'imposizione ottimale. La struttura delle norme impositive, la selezione dei fatti a contenuto economico da assoggettare a imposta, la composizione e l'ampiezza della base imponibile, gli oneri deducibili, il livello e il numero delle aliquote, ecc. e le norme strumentali che disciplinano gli adempimenti dei contribuenti e i poteri dell'Amministrazione finanziaria, influenzano le decisioni sul risparmio, sugli investimenti, sulla intrapresa e sull'allocazione delle risorse nelle attività economiche, sulla produzione e sulla creazione di posti di lavoro.

FOCUS RIFORMA FISCALE

Con la Legge 9 agosto 2023, n. 111 ("Legge Delega" o "Delega"), il Governo è stato delegato ad adottare, entro 24 mesi, i decreti legislativi recanti la riforma del sistema tributario. La riforma incide sui principi generali del diritto tributario interno, internazionale ed europeo, su tutti i principali tributi, sull'attuazione del federalismo fiscale, sulla disciplina dei procedimenti, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso.

Alla data del 31 dicembre 2024, il Governo ha adottato i Decreti Legislativi:

- (i) sulla fiscalità internazionale (D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209);
- (ii) sul primo modulo di attuazione della riforma Irpef e altre misure in tema di imposte sui redditi (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216);
- (iii) sulle modifiche allo statuto dei diritti del contribuente (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219);
- (iv) sul contenzioso tributario (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220);
- (v) sull'adempimento collaborativo (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221);
- (vi) sulla razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti (D. Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1);
- (vii) sulle disposizioni in materia di procedimento accertativo (D. Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13);
- (viii) sul riordino del settore dei giochi (D. Lgs. 25 marzo 2024, n. 41);
- (ix) sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario (D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87)
- (x) sulle disposizioni integrative e correttive relative ai regimi dell'adempimento collaborativo, adempimenti tributari e concordato preventivo biennale (D. Lgs. 5 agosto 2024, n. 108);
- (xi) sul riordino del sistema nazionale della riscossione (D. Lgs. 29 luglio 2024, n. 110
- (xii) recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA (D. Lgs. 18 settembre 2024, n. 139);
- (xiii) sulle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (D. Lgs. 26 settembre 2024, n. 141);
- (xiv) di revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche, delle società e degli enti (D. Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192).

L'attuazione della riforma fiscale ha comportato, in conformità al principio previsto all'art. 21, comma 1 della Legge Delega, l'adozione dei Testi Unici, prodromici alla stesura del Codice di diritto tributario previsto dal comma 2 del medesimo articolo. Il termine per l'approvazione dei Testi Unici è stato differito al 31 dicembre 2025 (dalla legge 8 agosto 2024, n. 122) e il 28 novembre 2024 sono stati pubblicati i primi 3 provvedimenti con la definizione dei Testi Unici su:

- Sanzioni tributarie, amministrative e penali (D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173);
- Tributi erariali minori (D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 174);
- Giustizia tributaria (D. Lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Le norme intertemporali dei predetti Testi Unici ne differiscono l'entrata in vigore al 1° gennaio 2026.

Alla data di chiusura della presente edizione, resta invece inattuata, per ragioni di gettito, la riforma dei redditi di natura finanziaria (art. 5, comma 1, lett. d) della Legge Delega) e, salvo interventi marginali gestiti al di fuori della decretazione delegata, quella dell'IVA (art. 7 della Legge Delega).

In questo Capitolo saranno affrontati alcuni aspetti della Riforma fiscale nei campi "**Focus Riforma fiscale**"

In questo capitolo si elencano le principali imposte e si svolgono alcune considerazioni ponendo le stesse a confronto con i canoni dell'imposizione ottimale.

3.1. L'IMPOSIZIONE DEL REDDITO

3.1.1. IRPEF

Nel sistema tributario italiano, l'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) rappresenta il tributo più importante, principalmente:

- per la platea di soggetti coinvolti nel prelievo (riguardando circa 41,5 milioni di contribuenti⁴¹),
- per il gettito che ne deriva alle casse erariali (e, per via delle addizionali, per le casse delle regioni e degli enti locali), e
- perché suo tramite si realizza la "progressività" del sistema tributario conformemente all'art. 53, comma 2, della Costituzione.

Nei primi 10 mesi del 2023, le entrate dell'Irpef, pari a 202.745, hanno registrato un aumento di 14.958 milioni di euro (+8% rispetto allo stesso periodo del 2022) dato, in particolare dall'aumento delle ritenute sui (i) redditi dei dipendenti del settore privato (+7,4%) e del settore pubblico (pari a +10,6%) e (ii) sui redditi di lavoro autonomo (+4,6%). Segna un incremento anche il gettito derivante dai versamenti in autoliquidazione (+5,2%)⁴². L'Irpef rappresenta circa il 39,8% delle entrate totali (+0,8% rispetto al 2022)⁴³.

L'IRPEF è un tributo di carattere personale, periodico, che grava con aliquote progressive per scaglioni di reddito. Sino al 2023, il sistema prevede le aliquote per i seguenti quattro scaglioni:

Tabella 3.01

Reddito complessivo	Aliquota	Numero di contribuenti
fino a 15.000 euro	23%	16.957.479
fra 15.000 e 28.000 euro	25%	14.899.983
fra 28.000 e 50.000 euro	35%	7.395.528
oltre 50.000 euro	43%	2.773.970

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Analisi statistiche - Dichiarazioni 2023 - Anno d'imposta 2022*

A seguito della Legge delega di riforma del sistema tributario del 2023 (L. n. 111/2023), con il primo decreto attuativo (D. Lgs. 216/2023), il sistema delle aliquote è stato modificato, prevedendo tre sole aliquote soltanto e, segnatamente, le seguenti:

Tabella 3.02

Reddito complessivo	Aliquota	Numero di contribuenti
fino a 28.000 euro	23%	31.857.462
fra 28.000 e 50.000 euro	35%	7.395.528
oltre 50.000 euro	43%	2.773.970

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Analisi statistiche - Dichiarazioni 2023 - Anno d'imposta 2022*

Si ribadisce, in proposito, che il principio della progressività continua a rappresentare un cardine del sistema⁴⁴ e la curva della progressività del prelievo rimane, quindi, inalterata per i redditi superiori a 28.000, mentre subisce una lieve diminuzione per i redditi compresi fra 15.000 e 28.000 euro per i quali l'aliquota scende dal 25 al 23%.

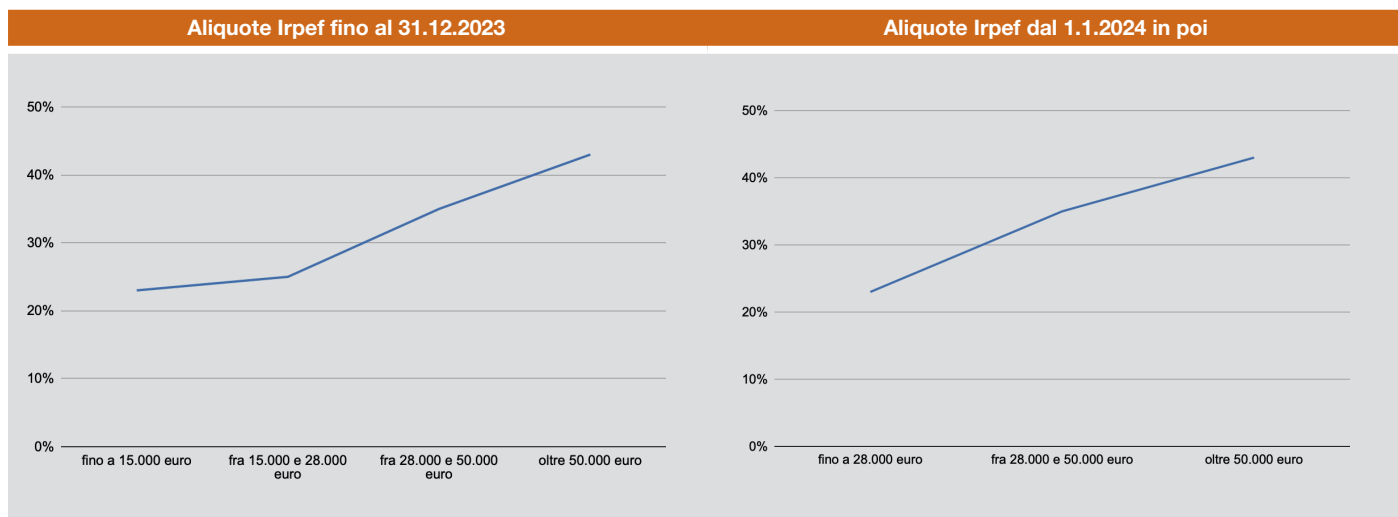
41 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023, 2023*, https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/entrate_tributarie_2023/Bollettino-entrate-Agosto2023.pdf (visitato il 10 febbraio 2024).

42 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023, cit.*

43 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023, cit.*

44 L'art. 1, comma 1, lett. a) L. n. 111/2023 conferma che la Riforma si fonda sui "principi della progressività e dell'equità del sistema tributario".

Tabella 3.01 e Tabella 3.02



L'IRPEF si basa sulla nozione di reddito "prodotto" valorizzando la fonte di produzione (*i.e.*, capitale, lavoro, attività, beni immobili, ecc.) del reddito, assoggettando a imposta i soli redditi che rientrino in una delle seguenti sei **categorie**:

- a. redditi fondiari
- b. redditi di capitale
- c. redditi di lavoro dipendente
- d. redditi di lavoro autonomo
- e. redditi d'impresa
- f. redditi diversi

Si tratta di una elencazione "chiusa" di fattispecie, non essendo ammesso che siano assoggettati a imposta redditi che non rientrino in una di queste categorie. Ciononostante, la categoria dei "redditi diversi" (all'interno dei quali rientrano anche i redditi derivanti dagli obblighi di "fare di non fare o permettere") può comprendere un insieme affatto ampio di fattispecie.

I redditi rientranti in una delle sei categorie sono **qualificati** con metodi differenti:

- in alcuni casi prevedendo una **definizione** (ad esempio, redditi fondiari, d'impresa, di lavoro dipendente e di lavoro autonomo) che rinvia a categorie civilistiche;
 - recependo, senza alcuna variazione, categorie contemplate dal diritto comune (es., rinvio alla legislazione sul lavoro in relazione al "lavoro a domicilio", nel reddito di lavoro dipendente) ovvero,
 - adottando nozioni che in parte si discostano dalle prime (es., la nozione di imprese commerciali nel reddito d'impresa).
- In altri casi, viceversa, manca una definizione ed è prevista una **elencazione** di fattispecie sulla scorta di
 - criteri omogenei (è questo il caso della maggior parte delle fattispecie incluse nei redditi di capitale), ovvero
 - eterogenei (redditi diversi).

Il sistema dell'IRPEF si basa su un fitto intreccio di **rinvii** contenuti nelle regole definitorie che consentono di stabilire se un dato elemento di reddito rientri in una o altra categoria reddituale:

- al ricorrere di un dato requisito (*i.e.*, in presenza dell'"abitualità" il reddito di un lavoratore autonomo è incluso fra i redditi "di lavoro autonomo" e non fra i "redditi diversi"),
- ovvero in assenza di un dato elemento (se un immobile non è localizzato in Italia il reddito ricadrà tra i redditi diversi anziché nella categoria dei redditi fondiari) o, ancora,
- al superamento di soglie quali-quantitative (è il caso dei redditi derivanti da date attività agricole e di allevamento, posti a cavallo fra redditi fondiari e d'impresa).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 01

Principio specifico della revisione della tassazione del **reddito di lavoro dipendente** è quello della deduzione delle spese sostenute per la produzione dello stesso reddito (art. 5, comma 1, lett. a), n. 2, punto 2.2, Legge delega).

Parimenti evidente è la volontà di porre rimedio alla frastagliata disciplina dei **redditi di natura finanziaria** prevedendo un’*“unica categoria reddituale”* nella quale sono destinate a confluire le fattispecie attualmente ricadenti, alternativamente, all’interno dei redditi di capitale e dei redditi diversi (art. 5, comma 1, lett. d), n. 1), sebbene il Governo riconosca la necessità di interventi in ambiti specifici, come quello della previdenza complementare (art. 5, comma 1, lett. d), n. 9) o caratterizzati da rilevante complessità e incertezza, come quello dei rapporti finanziari *“basati sull’utilizzo di tecnologie digitali”* (art. 5, comma 1, lett. d), n. 8).

È altrettanto rilevante la scelta di prevedere l’introduzione di un regime “opzionale” (nel solco della vecchia “IRI”) con assoggettamento del **reddito d’impresa** ad imposizione con aliquota proporzionale (allineata a quella IRES) ma assicurando la progressività del prelievo in capo all’imprenditore e ai soci sugli *“utili prelevati e ... distribuiti”* (art. 5, comma 1, lett. g, Legge delega).

Resta sullo sfondo della Delega il tema della molteplicità di regimi derogatori che incidono sulla progressività del prelievo e che riguardano anche il **reddito di lavoro autonomo**, categoria che la Delega mira a modificare solo per taluni specifici aspetti (art. 5, comma 1, lett. f), Legge delega) trascurando di disciplinare i vigenti regimi opzionali. Questa impostazione, ovviamente, comporta conseguenze sia sul piano della realizzazione dell’obiettivo della semplificazione, sia di quello dell’equità orizzontale.

Soggetti passivi dell’IRPEF sono le persone fisiche, **residenti** e **non residenti** che vengono assoggettate ad imposta, rispettivamente:

- su tutti i redditi ovunque prodotti; la loro tassazione è, quindi, globale, onnicomprensiva, personale e rispecchia appieno la capacità contributiva del soggetto passivo, ovvero
- sui soli redditi che abbiano fonte in Italia, secondo un criterio, pertanto, di carattere “reale”. L’individuazione della fonte “italiana” del reddito è fondata su criteri diversi a seconda della categoria reddituale, valorizzando la localizzazione del cespite (fondiari), dell’investimento (di capitale), dell’attività (di lavoro) o dell’organizzazione (d’impresa).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 02

Il decreto di riforma della fiscalità internazionale - in attuazione della delega contenuta nell’art. 3, comma 1, lett. c), L. n. 111/2023 - ha modificato i criteri per determinare la residenza delle persone fisiche attribuendo rilievo anche alla circostanza che per la maggior parte del periodo d’imposta i soggetti siano *“ivi presenti”*. Viene previsto, nel testo della norma che *“per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”* mentre l’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente viene contemplata come presunzione, che ammette la prova contraria, di residenza ai fini fiscali in Italia (art. 1, D. Lgs. 209/2023).

Nonostante la modifica normativa sia stata animata dall’intento di *“sostitu[ire] il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente e aggiungendo quello della presenza fisica nel territorio dello Stato”* (così Relazione Illustrativa al D. Lgs. 209/2023) si deve evidenziare che, allo stato, sono state sollevate perplessità sulla esatta portata della norma e sua coerenza con la corrispondente norma convenzionale.

Per quanto concerne la tassazione delle persone fisiche **residenti**, l’IRPEF adotta, per le singole categorie di reddito, **diversi criteri** per quanto concerne:

- l’imputazione al periodo d’imposta (cassa, cassa “allargata” e competenza),
- il criterio di calcolo della base imponibile (*i.e.*, al netto o al lordo dei costi, con metodi forfetari, opzionali, ecc.),
- i metodi di tassazione (inserimento nella dichiarazione, effettuazione di ritenute alla fonte a titolo d’acconto o a titolo d’imposta), nonché
- l’assolvimento di oneri strumentali (in particolar modo, obblighi di tenuta contabilità e documentazione inerente attività commerciali).

La tassazione dei **non residenti** segue regole differenti in quanto (tendenzialmente e ove possibile) l'imposizione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato avviene mediante l'effettuazione di ritenute alla fonte a titolo d'imposta, trattandosi di redditi che, nella generalità dei casi, non confluiscono in una dichiarazione dei redditi del soggetto passivo non residente. Fanno eccezione i redditi d'impresa prodotti nel territorio dello Stato da imprenditori non residenti mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato che concorrono a formare il reddito della stabile organizzazione (dell'imprenditore non residente) e sono tassati secondo le regole proprie della categoria (per competenza ed al netto dei costi).

Il **reddito complessivo lordo** è dato dalla somma dei redditi rientranti nelle singole categorie al quale vengono sottratte le perdite relative al reddito di lavoro autonomo (mentre regole particolari si applicano per le perdite delle società di persone). Dal reddito complessivo così calcolato si deducono gli oneri concessi per spese sostenute dal contribuente giungendo al **reddito complessivo netto**. Si tratta di **oneri** che incidono sulla capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta come quelle mediche (es., spese per assistenza specifica in caso di grave invalidità), per oneri corrisposti *ex lege* (es., assegno corrisposto al coniuge in conseguenza della separazione) o altre spese (es., somme corrisposte al proprietario di immobile locato al conduttore per la perdita dell'avviamento).

Al reddito complessivo netto si applicano le **aliquote** progressive (dal 23 al 43%), per i diversi scaglioni di reddito (da quello 0-15.000 a quello oltre 50.000 Euro) giungendo, così, alla **imposta lorda**. Aliquote e scaglioni che, come detto in precedenza, sono stati modificati a far data dal 1° gennaio 2024 (cfr. art. 1, comma 1, D. Lgs. 216/2023). All'imposta lorda si applicano le **detrazioni** determinando, infine, l'**imposta netta**. Si tratta, in particolare, di importi che tengono conto della situazione personale e familiare del contribuente (**detrazioni soggettive**) ovvero connesse a determinate categorie di reddito - di lavoro dipendente o autonomo - o a spese di particolare natura - detrazioni connesse all'abitazione principale, agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (**detrazioni oggettive**). Il sistema delle detrazioni è basato su un meccanismo che determina una diminuzione della detrazione all'aumentare del reddito (fino ad annullarsi quando il reddito raggiunge una data soglia).

3.1.2. ALLINEAMENTO DELL'IRPEF AI CRITERI DI IMPOSIZIONE OTTIMALE

L'IRPEF è stata introdotta con la riforma degli anni '70 con l'obiettivo di dar vita a un sistema di tassazione fondato sulla personalità e progressività del prelievo sul "reddito complessivo" netto, ossia destinato a gravare sulla somma di tutte le categorie di reddito.

Il sistema dell'IRPEF ha gradualmente assunto le caratteristiche di un sistema di tassazione sempre meno spiccatamente progressivo e sostanzialmente cedolare per il concomitante concorso:

- di una graduale riduzione del numero di aliquote marginali più elevate⁴⁵, causa di una evidente inefficienza del sistema⁴⁶ ;
- della lenta evoluzione del sistema verso un sistema di tassazione "duale"⁴⁷, tassando con aliquote progressive i redditi derivanti da attività (di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa) e mediante aliquote proporzionali, con meccanismi di sostituzione alla fonte, i redditi di capitale (più in generale le rendite finanziarie);
- dell'introduzione e graduale ampliamento dei regimi di tassazione del reddito d'impresa, alternativi⁴⁸, derogatori (sia sul fronte delle regole sostanziali - si pensi alla graduale estensione della regola della tassazione "per cassa" -, sia in riferimento a quelli strumentali - come la recente introduzione del registro incassi/pagamenti per le imprese minori) e di carattere forfettario e;
- criteri di tassazione alternativi, basati su esenzioni e agevolazioni di vario genere e con differenti finalità.

45 Cfr., fra gli altri, R. Bernardi, *L'Irpef: ragioni di una riforma e analisi di una proposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1995, I, p. 449 e U. Herr, *Evoluzione e aspetti quantitativi dell'Irpef*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1995, I, p. 485.

46 In questo senso si esprime l'Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario (VI Commissione permanente (Finanze), 30 giugno 2021, p. 70 <http://documenti.camera.it/leg18/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2021/06/30/leg.18.bol0614.data20210630.com06.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024)) affermando che: "da un lato, aliquote marginali effettive elevate o altamente variabili possono spingere i contribuenti di alcune fasce di reddito a sottrarre reddito all'imposizione fiscale o a svolgere la propria attività interamente in nero, determinando in entrambi i casi un danno al sistema economico. Il ciclo di audizioni ha confermato in maniera chiara e inequivocabile che la struttura delle aliquote marginali effettive presenti nel nostro sistema imposte-benefici è altamente inefficiente nonché dannosa per la crescita economica".

47 In realtà già presente sin dalla riforma degli anni '70 (come osserva il Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale - Relazione finale (coord. dal Prof. Giulio Tremonti), Roma, 22 novembre 2011, p. 7) e considerato uno degli elementi cardine della futura evoluzione del sistema disegnato nella sopra citata Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario ove "la Commissione concorda che il sistema di imposizione sul reddito dovrebbe evolvere verso un modello tendenzialmente duale, in cui il livello delle aliquote sui redditi da capitale (nonché degli regimi sostitutivi cedolari) sia sufficientemente prossimo all'aliquota applicata al primo scaglione Irpef".

48 Si ricorda la breve esperienza dell'IRI (L. n. 232/2016) immediatamente abrogata.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 03

La rivisitazione del sistema delle aliquote, scaglioni e detrazioni operata con l'attuazione del primo modulo della Riforma fiscale in materia di Irpef (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216), non ha apportato significativi cambiamenti rispetto a quanto si è appena esposto restando immutate le caratteristiche del sistema che si sono venute a delineare dalla Riforma degli anni '70 in avanti.

Con la Riforma del 2023 muta (cfr. anche *supra* Tabella 3.02), infatti, il carico complessivo per i redditi che si trovano nello scaglione tra 15.000 e 28.000, riguardando una platea di poco meno di 15 milioni di contribuenti e con una riduzione dell'aliquota di 2 punti percentuali (dal 25 al 23%).

A questa modifica, per i redditi superiori a 15.000 euro, si somma, da un lato, l'aumento delle detrazioni (da 1.880 a 1.995 euro) per quelli inferiori a 15.000 euro (anche se tale riduzione ha natura transitoria, per il solo 2024) e, dall'altro, la riduzione della detrazione per un importo pari a 260 euro (dall'imposta lorda dovuta per il 2024) per i contribuenti con reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

Per quanto concerne l'evoluzione verso un sistema "duale", si può osservare che l'aver preservato la **progressività** del prelievo per i soli **redditi di lavoro** ha comportato, come conseguenza, il mancato raggiungimento dell'obiettivo di assicurare una distribuzione più equa del reddito e, di conseguenza, dei consumi. Se l'IRPEF è efficiente, infatti, permette di ridurre le disuguaglianze fra fasce della popolazione con diverso reddito e, quindi, promuovere anche i consumi delle famiglie con redditi più bassi⁴⁹. Tale assetto del sistema impositivo dei redditi (proporzionale per le rendite finanziarie e, in parte, per i redditi d'impresa e progressivo per quelli di lavoro) produce anche l'ulteriore effetto indesiderato di distorcere le decisioni individuali di fornire lavoro e rende più onerosa la scelta delle imprese di investire nel capitale umano.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche può avere effetti negativi sul mercato del lavoro, incidendo sull'offerta e sulla domanda di lavoro. L'IRPEF influenza l'offerta di lavoro sia per quanto riguarda la decisione di lavorare (il margine esteso) sia per quanto riguarda la media delle ore lavorate (il margine intensivo). Una diminuzione delle imposte sul lavoro può avere un effetto sostitutivo e un effetto sul reddito, dal momento che modifica la partecipazione al mercato del lavoro e le ore lavorate, avendo un effetto diretto sull'offerta di lavoro.

Le imposte sul lavoro hanno un impatto anche sul costo del lavoro a carico delle imprese. La riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche riduce il costo del lavoro, incoraggiando le imprese ad aumentare la domanda di manodopera. L'imposta sul reddito delle persone fisiche può incidere in maniera più o meno significativa sul costo del capitale, producendo una riallocazione degli *input* all'interno delle singole imprese e/o a settori economici specifici, avendo effetti di crescita transitori. Un aumento del costo del lavoro potrebbe condurre a un minore utilizzo di questo fattore di produzione all'interno di un'impresa e/o settore economico. È possibile che questo *input* non utilizzato venga ri-allocato all'interno di imprese e/o settori economici meno produttivi, riducendo l'efficienza nell'uso degli *input* di produzione, ovvero riducendo la crescita della produttività totale dei fattori (TFP - *Total Factor Productivity*).

Il mancato coordinamento della disciplina IRPEF sulla tassazione del **lavoro dipendente** con la normativa giuslavoristica, oggetto di numerosi interventi nel corso degli anni (da ultimo, con la Legge di Bilancio 2022) e la mancata considerazione delle nuove forme di svolgimento di attività tradizionali (*smart working*) e dei "nuovi" lavori creati dall'economia digitale, può rappresentare un ulteriore fattore di distorsione del mercato del lavoro.

49 José Alves, António Afonso, *Tax structure for consumption and income inequality: an empirical assessment*, in *SERIEs*, 2019, 10 <https://link.springer.com/article/10.1007/s13209-019-00202-3> (visitato il 18 ottobre 2024).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 04

In tale contesto, si segnala che il c.d. “Decreto correttivo Irpef-Ires” (D.Lgs. n. 192/2024), attuativo della Legge Delega di riforma del sistema fiscale, ha modificato la disciplina afferente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente, al fine di semplificare *in parte qua* il sistema. In particolare, il Decreto interviene sulla normativa afferente gli oneri deducibili, prevedendo che rilevano a tal fine i contributi versati ai fondi integrativi iscritti alla “Anagrafe dei fondi sanitari integrativi” istituita con il decreto del Ministro della Salute. Inoltre, viene modificato il regime di parziale non concorrenza a tale reddito dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore. Parimenti, intervengono variazioni ai criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti. Infine, sempre per ragioni di semplificazione, si è modificata la disciplina del rimborso delle spese di viaggio e trasporto, prevedendo la non concorrenza alla formazione del reddito quelle spese che – più genericamente – siano “comprovate e documentate”.

Analizzando l’altro versante del sistema “duale” (*i.e.*, il fronte della tassazione delle **rendite finanziarie**), il prelievo con ritenute alla fonte è stato unificato prevedendo un’unica aliquota del 26% (con alcune eccezioni, come la tassazione dei titoli di Stato, assoggettati a imposta con aliquota del 12,5% e il risultato di gestione delle forme di previdenza complementare, assoggettate a un’aliquota d’imposta del 20%), eliminando, in larga parte, i profili distorsivi che connotavano il sistema previgente⁵⁰. Il sistema di tassazione dei redditi di capitale manifesta, tuttavia, alcuni segni del tempo.

Per un verso, la distinzione fra redditi di capitale e redditi finanziari (diversi) costituisce, ormai da anni, oggetto di studio e di proposte di unificazione nella direzione della semplificazione. La distinzione teorica alla base, quella fra reddito “prodotto” e reddito “entrata”, infatti, non parrebbe più in grado (per i cennati studi) di giustificare le distorsioni provocate dal sistema. In relazione specifica alla tassazione delle rendite finanziarie, in secondo luogo, si continuano a prevedere regimi (dichiarativo, risparmio amministrato e risparmio gestito) che evidenziano asimmetrie applicative quanto al momento del prelievo e alle regole di determinazione della base imponibile. Sul primo aspetto, i regimi, si basano alternativamente, sul (i) criterio del “realizzo”: nel regime della dichiarazione, regime del “risparmio amministrato” ovvero sul (ii) criterio della “maturazione”: “regime del risparmio gestito”. Le differenze riguardano, altresì, la formazione della base imponibile in quanto per i regimi della *dichiarazione* e del *risparmio amministrato*, i redditi di capitale rimangono distinti dai redditi diversi, mentre, viceversa, nel regime del *risparmio gestito* la tassazione avviene sul risultato netto annuo della gestione.

Le criticità emerse in relazione al mercato del lavoro si sono gradualmente estese anche alle altre forme di reddito “da attività” (di **lavoro autonomo** e **impresa**) man mano che mutava la considerazione della tassazione delle imprese da parte del legislatore. Sistemi di tassazione forfettari (derogatori rispetto alla tassazione “al netto” dei redditi di lavoro autonomo e d’impresa) sono stati introdotti con diversi obiettivi come, ad esempio, diminuire il carico fiscale nei primi anni di attività e rendere meno gravosi gli adempimenti strumentali sotto una data soglia di ricavi e di organizzazione. L’imposizione con aliquote proporzionali dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo ha contribuito a erodere ulteriormente la (base imponibile destinata ad essere sottoposta alla) progressività dell’imposta, creando conseguenze in termini di equità del sistema tributario.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 05

Con il “Decreto correttivo Irpef-Ires” (D.Lgs. n. 192/2024) sono stati fatti interventi volti a semplificare la disciplina dei redditi di lavoro autonomo.

Tra gli altri, è stato introdotto il principio di onnicomprensività, quale criterio generale di determinazione di tale reddito (similare a quello adottato ai fini del reddito di lavoro dipendente), in forza del quale il reddito di lavoro autonomo origina dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all’attività artistica o professionale e l’ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività.

Inoltre, sempre ai fini di semplificazione del sistema, è stata prevista la non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro autonomo delle somme percepite a titolo di:

- i) contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico committente;
- ii) rimborso delle spese sostenute dal prestatore per l’esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente;
- iii) riaddebito al committente delle spese sostenute per l’uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l’esercizio di tali attività e per i servizi ad essi connessi.

50 Sulla “complessità, scarsa trasparenza e iniquità” del previgente sistema, cfr. M. C. Guerra, *La tassazione dei redditi di capitale in capo alle persone fisiche: problemi e prospettive*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, p. 283.

Per quanto riguarda, infine, altri elementi che incidono sulla progressività del sistema, si deve segnalare il sempre più ampio ricorso a **metodi alternativi di tassazione** (ordinari e straordinari) e, in particolare:

- esenzioni di carattere soggettivo (es., esenzione imposizione sui redditi di terreni e fabbricati dello Stato, regioni, enti locali, comuni, relativi consorzi) e oggettivo (es., esenzione sui Piani Individuali di Risparmio);
- agevolazioni aventi obiettivi essenzialmente extrafiscali (efficientamento energetico; c.d. *superbonus* 110%);
- metodi di tassazione cedolare inseriti con intento di semplificazione ed emersione del sommerso (cedolare secca sugli affitti).

Tali metodi alternativi di tassazione hanno diversi destini, influenzati da differenti variabili e potendo essere espunti dopo qualche anno (è il caso del *superbonus* 110%) o divenendo strutturali ed evolvendosi, talvolta, nel senso di prelievi, pur se timidamente, progressivi come nel caso della cedolare secca sugli affitti che grava con aliquote del 10% (locazioni a canone concordato), 21% (primo appartamento in locazione), 26% (per le locazioni brevi per il secondo appartamento ed i successivi⁵¹).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 06

Il “Decreto correttivo Irpef-Ires” (D.Lgs. n. 192/2024) è intervenuto anche nel contesto della disciplina dei redditi diversi ed in particolare ai fini della determinazione delle plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione, in tal modo incidendo anche sui soprarichiamati metodi alternativi di tassazione.

Specificamente, è stato previsto che per la determinazione di tali plusvalenze, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione di alcuni immobili sia aumentato dell'imposta sulle donazioni e di ogni altro costo successivo inerente. Siffatta disciplina si applica, infatti, agli immobili che sono stati acquistati o costruiti da non più di cinque anni, ai terreni che siano suscettibili di utilizzazione edificatoria, nonché agli immobili in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi ai sensi della disciplina del *superbonus*.

Con tale intervento, valevole per le cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dall'entrata in vigore del Decreto, il Legislatore ha riconosciuto la rilevanza dell'imposta sulle donazioni e i costi inerenti ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi, in tal modo complicando – in parte – la disciplina impositiva in commento.

L'evoluzione del sistema impositivo verso una sempre più spiccata “fuga dalla progressività”, che caratterizza l'IRPEF sin dalle origini, ha visto un'ulteriore espansione in ragione di due fattori coevi ma nettamente distinti, quanto a cause ed effetti. Il **primo** può ricondursi alla volontà di rendere il sistema impositivo italiano più attrattivo per diverse categorie di soggetti produttori di redditi di lavoro residenti all'estero, incentivando il loro **trasferimento in Italia**.

Con una serie di misure, che prendono avvio dal c.d. “**rientro dei cervelli**” (finalizzato a incentivare l'immigrazione dei soli soggetti con elevate capacità e titoli di studio), le misure incentivanti sono state gradualmente estese a una platea sempre più ampia di lavoratori (con regimi differenziati per le regioni del sud Italia e le isole), inclusi infine i produttori di reddito d'impresa (**regime degli impatriati**). Tali misure hanno avuto un diverso impatto a seconda delle Regioni (e Province) interessate, delle categorie reddituali e del regime di attrazione preso in considerazione⁵². In questo contesto, si collocano anche quelle misure volte ad attrarre i **pensionati** stranieri.

Allo stesso obiettivo (attrarre nuovi contribuenti residenti all'estero) deve ricondursi anche la disciplina dei c.d. **neo-residenti** che determina l'applicazione di una tassazione *flat* per i c.d. *high net-worth individual* (pari a € 200.000) per tutti redditi (potendo ulteriormente estendere il regime anche ai familiari). Sebbene destinato a una platea significativamente meno ampia dei regimi descritti in precedenza, appaiono evidenti gli effetti negativi che detto regime provoca sul corretto funzionamento della progressività del sistema (e i relativi effetti redistributivi).

51 Modifica introdotta dall'art. 1, comma 63 della Legge di Bilancio 2024.

52 I dati del quinquennio 2017-2021 sono stati analizzati nello studio dell'Osservatorio Attrattività Italia (OATT), *Gli effetti economici e territoriali dei regimi fiscali per il rimpatrio delle persone fisiche. Un'analisi (2017-2022)*, 2023. https://cesc.unibg.it/sites/cen04/files/media/documents/2023-11-24/Ricerca%20impatriati%20finale_23%20novembre%202023.pdf (visitato il 20 ottobre 2024).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 07

La Riforma fiscale ha previsto una riforma dei regimi di **attrazione del capitale umano** e delle **imprese e lavoratori autonomi**.

Il regime c.d. degli impatriati è stato modificato (dall'art. 5, D. Lgs. 209/2023) restringendone il campo di applicazione ai soli redditi di lavoro dipendente, assimilati ai redditi di lavoro dipendente ed autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni e riducendo il beneficio al 50% dei redditi (precedentemente pari al 70% e al 90% per gli impatriati del sud Italia).

L'accesso al regime viene subordinato all'elevata qualificazione dei lavoratori e ad un periodo più lungo di residenza fiscale all'estero (3 anni a fronte dei 2 anni previsti dalla previgente normativa) nonché di permanenza in Italia dopo il rientro (5 anni in luogo dei 3 anni previsti dalla previgente normativa).

A *latere* di questo regime viene introdotto un nuovo regime di attrazione (c.d. *reshoring*) delle attività d'impresa e lavoro autonomo esercitate in forma associata svolte in Stati terzi (art. 6, D. Lgs. 209/2023) che non concorrono a formare il reddito imponibile nella misura del 50% del loro ammontare nel periodo d'imposta nel quale avviene il trasferimento e nei 5 anni successivi. Anche in questo caso il regime è limitato a quelle attività che non siano state svolte in Italia precedentemente (nei 2 anni precedenti) ed a condizione che siano mantenute in Italia anche nei 5 periodi d'imposta siano mantenuti in Italia gli asset oggetto del trasferimento⁵³.

L'evoluzione del sistema verso forme di tassazione forfettizzate ha visto un'ulteriore espansione con la **Legge di Bilancio 2023**, con la quale sono state introdotte e modificate nuove ipotesi di imposizione sostitutiva.

Il **regime forfettario** (per imprenditori e professionisti) è stato esteso innalzando la soglia da € 65.000 a 85.000 (con cessazione del regime nell'anno stesso in cui viene raggiunta la soglia di € 100.000). In un sistema impositivo che adotta il principio di tassazione "per cassa" nel caso del reddito di lavoro autonomo, ciò avrebbe potuto determinare la scelta di rinviare, ove possibile, gli incassi all'anno successivo per non pregiudicare la fruizione del regime forfettario. Per scongiurare questo effetto, è stato associato al regime forfettario un nuovo istituto (in vigore per il solo 2023) della c.d. **flat tax incrementale**, che si è concretizzata nella tassazione con aliquota agevolata del 15% del maggior reddito prodotto nel 2023 rispetto a quello più elevato prodotto negli anni dal 2020 al 2022. Tale beneficio, concesso per un importo che non supera 40.000 Euro (al quale viene dedotto forfettariamente un importo pari al 5%), non è stato esteso anche per il 2024.

Si inserisce, in questo contesto, la scelta di adottare un nuovo regime, il "concordato preventivo biennale", che, in attuazione all'art. 17, comma 1, lett. g), n. 2 della Delega, consente ai "*soggetti di minore dimensione ... titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo*" di poter essere assoggettati ad imposta su un reddito corrispondente a quello del periodo d'imposta precedente in luogo di quello effettivo prodotto nei due anni successivi⁵⁴. Sul regime, introdotto dal D. Lgs. 13/2024 e modificato dal Decreto correttivo di agosto 2024, e sul suo impatto quantitativo, saranno svolte più puntuali considerazioni *infra*, nell'Appendice.

Il regime in oggetto (che vede la sua prima applicazione per il biennio 2024-2025) prevede l'elaborazione di una "proposta" da parte dell'Agenzia dell'Entrate che, qualora accettata da parte del contribuente, vincola lo stesso ad essere assoggettato ad una imposizione "concordata", a prescindere dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo effettivamente prodotto, per il biennio successivo a quello rispetto al quale tale proposta è stata elaborata (es: reddito 2023 assunto a base della proposta per il reddito 2024 e 2025).

53 Tuttavia, alcune riflessioni critiche in merito alla compatibilità di tale disciplina rispetto al diritto dell'Unione europea, con particolare riferimento alle libertà fondamentali ed agli Aiuti di stato, sono state avanzate da G. Bizoli - F. Bertocchi, *Il regime reshoring e il suo recapture: riflessioni critiche alla luce del diritto dell'unione europea*, in *Bollettino Tributario d'Informazione*, 2024, 11, p. 805 - 811.

54 Non si può parlare di un istituto del tutto sconosciuto nel nostro ordinamento tributario perché (come osserva Confindustria, *Attuazione della Legge delega fiscale - Osservazioni allo schema di DLGS recante disposizioni in materia di procedimento accertativo (Atto Governo n. 105)*, 8 gennaio 2024, p. 25), già nell'ambito della riforma fiscale del 2004 (articolo 3 della legge delega 7 aprile 2003) si prospettava l'introduzione a regime di un concordato triennale preventivo, salvo poi optare in via definitiva per un regime "sperimentale" di concordato, rimasto in vigore per le sole annualità 2003 e 2004 (articolo 33, DL 30 settembre 2003, n. 269).

Il regime si rivolge principalmente a due platee di soggetti: (i) quelli tenuti all'applicazione degli Indici sintetici di affidabilità fiscale (soggetti c.d. ISA) ex art. 9-bis D.L. 50/2017 e (ii) quelli che aderiscono al regime forfettario, di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. n. 190/2014 (c.d. forfettari)⁵⁵.

Il “correttivo” di agosto 2024 (D. Lgs. 5 agosto 2024, n. 108) ha modificato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina prevedendo ulteriori cause di esclusione dalla proposta di concordato e, in particolare: (i) per i soggetti che nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta abbiano conseguito “redditi o quote di redditi in tutto o in parte esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni”; (ii) per le società ed enti che nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, risultino interessati da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero le società di persone e le associazioni che risultino interessate da modifiche della compagine sociale e; (iii) per i contribuenti che abbiano aderito, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfettario.

Tra gli effetti di maggior rilievo è da sottolineare che, per i periodi di imposta oggetto del concordato, gli accertamenti, di cui all'articolo 39 del DPR 600/73, non possono essere effettuati salvo che in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria emergano le cause di decadenza. A tal riguardo, è previsto che l'Amministrazione finanziaria programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per l'attività di contrasto all'evasione nei confronti dei soggetti per i quali non trova applicazione il concordato preventivo biennale.

La disciplina, introdotta con il D. Lgs. 13/2024 è stata modificata dal correttivo dell'agosto 2024 ha, inoltre, previsto dei limiti di accesso al regime del CPB (assenza di debiti tributari per importi superiori a 5.000 euro) e introdotto nuove cause di esclusione tra cui: (i) aver conseguito, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta redditi in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40%; (ii) adesione, per il primo anno oggetto del concordato, al regime forfettario; (iii) presenza, nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, di operazioni straordinarie.

Il correttivo ha, poi, previsto che (i) siano esclusi dai valori considerabili nell'ambito dell'attività di individuazione del reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali e (ii) per il reddito d'impresa, tra l'altro, la possibilità di computare in diminuzione le perdite fiscali, conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi d'imposta e a quelli successivi con particolari regole e (iii) in entrambi i periodi di imposta di vigenza del concordato, i contribuenti possono optare per un'imposta sostitutiva su una base imponibile pari alla differenza, se positiva, tra il reddito di lavoro autonomo e di impresa concordato e il corrispondente reddito del periodo precedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato applicando un'aliquota del 10% (con ISA del periodo di imposta precedente a quello del concordato non inferiore a 8), 12% (ISA non sia inferiore a 6 e inferiore a 8) o 15% (ISA inferiore a 6).

Tale possibilità è concessa anche ai contribuenti in regime forfettario, che possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato (eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta) ad una imposta sostitutiva pari al 10% dell'eccedenza, ovvero del 3% (nel caso di *start-up* che gode della tassazione forfettaria del 5%).

Con tale provvedimento sono state, poi, ridefinite le scadenze entro le quali l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti i programmi informatici e la data entro la quale il contribuente può aderire alla proposta.

Il **secondo** fattore che ha inciso sulla deviazione rispetto al modello teorico originario dell'IRPEF è dato dal profluvio di agevolazioni fiscali, che, tuttavia, sono gradualmente state ridotte a distanza ormai di alcuni anni dalla fine dell'emergenza pandemica.

Una misura che, negli anni precedenti, più di altre (per platea di contribuenti interessati - destinatari diretti e indiretti della misura - e per volume d'affari complessivo) ha influito sulle scelte dei contribuenti è stato il c.d. **superbonus 110%**. La misura (che si somma ad altre finalizzate a ottenere un efficientamento degli edifici) è stata strutturata in modo da consentire al destinatario di godere immediatamente degli effetti benefici del credito d'imposta, fruendo di uno “sconto in fattura” da

55 Sono state espresse perplessità sulla metodologia che porterà alla formulazione della proposta che sarà approvata, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze secondo logiche prevedibilmente diverse per i due gruppi di soggetti. Si è, in proposito, osservato, che mentre per i contribuenti ISA è prevedibile che le numerose informazioni sull'attività economica disponibili dal modello ISA permetteranno di fondare la proposta su solide basi metodologiche, per i forfettari l'elaborazione appare più difficoltosa, data la scarsità di elementi conoscitivi, e ciò potrebbe comportare la richiesta di informazioni aggiuntive da fornire al momento dell'invio all'Agenzia delle entrate della richiesta di formulazione della proposta. In tal senso, Confartigianato, CNA, Senato della Repubblica XIX Legislatura, 6a Commissione (Finanze e tesoro), Documento di osservazioni e proposte - Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale (Atto del Governo 105), 8 gennaio 2024, p. 3.

parte del fornitore. La cessione dei crediti d'imposta a terzi (banche e intermediari finanziari) ha determinato l'effetto ulteriore, opposto e inatteso, del raggiungimento di una soglia oltre la quale i crediti in oggetto non hanno più, quasi del tutto, alcun mercato. Le imprese edilizie (e le altre interessate dal regime in oggetto) si sono così trovate a disporre di elevati crediti d'imposta ma senza disporre di mezzi finanziari, il che ha portato a una progressiva diminuzione del "valore di mercato" di tali crediti.

La Legge di Bilancio 2024 (L.n. 213/2023) ha introdotto norme volte ad alleviare il carico fiscale dei lavoratori dipendenti, prevedendo: (i) un innalzamento della soglia di detassazione dei *fringe benefits* da 258 euro a 1.000 euro per la generalità dei dipendenti (a 2.000 euro per i dipendenti con figli a carico) e (ii) la tassazione agevolata dei premi di risultato con aliquota agevolata del 5% (in precedenza l'aliquota era pari al 10%).

La Legge di Bilancio 2024 agisce, con una misura temporanea, limitata al solo 2024, sul cuneo fiscale, prevedendo un esonero sulla quota dei contributi previdenziali per invalidità, vecchiaia e per i superstiti, pari al 6% o al 7%, a seconda che l'imponibile previdenziale mensile del lavoratore non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro o di 1.923 euro (art. 1, comma 14, L.n. 213/2023)⁵⁶.

Misure *ad hoc* sono previste per garantire "la stabilità occupazionale e di sopperire all'eccezionale mancanza di offerta di lavoro nel settore turistico, ricettivo e termale", prevedendo un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 % delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario. Tale misura ha un ambito di applicazione limitato al solo periodo gennaio-giugno 2024 e rivolto ai soli lavoratori con reddito annuo (nel 2023) non superiore a 40.000 euro (art. 1, comma 21, L.n. 213/2023).

La Legge di Bilancio per il 2024 ha anche contemplato misure volte ad agevolare l'acquisto della prima casa per famiglie numerose (i.e. con figli di età inferiore a 21 anni) con basso reddito e, segnatamente: (i) con tre figli e valore ISEE non superiore a 40.000 euro annui; (ii) con quattro figli e valore ISEE non superiore a 45.000 euro annui o (iii) con cinque o più figli e ISEE non superiore a 50.000 euro annui (art. 1, comma 9, L.n. 213/2023). La misura si concretizza in una garanzia (nella misura, a seconda dei casi, dell'80, 85 o 90 %) della quota capitale del mutuo sul finanziamento concesso (comma 10, L.n. 213/2023).

Al fine di contrastare l'innalzamento dei prezzi dell'energia è stato previsto anche un contributo straordinario (per i soli mesi di gennaio, febbraio e marzo 2024) destinato ai clienti domestici titolari di "bonus sociale elettrico" (L.n. 213/2023).

Il quadro descritto mette in evidenza una tensione fra il dato normativo e i canoni dell'imposizione ottimale. La legislazione emergenziale, caratterizzata da fattori esogeni ed eccezionali, contempla un insieme di misure (che talvolta diventano strutturali) che, nel complesso, incidono in misura rilevante sulla struttura del sistema impositivo. Altro fattore di tensione è quello della progressività, la cui incidenza residua esclusivamente sui redditi di lavoro dipendente (e autonomo e d'impresa superiori alla soglia di euro 85.000). Ciò, evidentemente, produce effetti iniqui sul sistema complessivo, che si riverbera altresì sui costi delle imprese. Le proposte di un ritorno a una base imponibile complessiva con una forte semplificazione del numero delle aliquote (3 in luogo delle attuali 4) ha generato una decisa, a volte ideologica, presa di posizione negativa del mondo politico e sociale. La riforma che il nuovo Governo si appresta a presentare al Parlamento deve considerare, in primo luogo, questo profilo, a cui si aggiunge quello di una organica riforma delle agevolazioni fiscali in direzione di semplicità e stabilità. In secondo luogo, un sistema permeato da regimi sostitutivi e da numerose agevolazioni fiscali produce complessità e poca trasparenza, che si riflette, in termini economici, in distorsioni e, quindi, nell'inefficienza del sistema.

56 La misura è stata criticata, tuttavia, osservando che nonostante "la proroga della decontribuzione per il 2024 e la riforma Irpef 2024 hanno un indubbio effetto di sostegno dei redditi ... [l]a complessità che ormai ha raggiunto il sistema fiscale e l'interazione fra le sue diverse componenti si traducono in andamenti erratici e discontinui dei benefici, in valore assoluto e in percentuale, non sempre giustificabili sul piano dell'equità". In questo senso, S. Giannini, S. Pellegrino, A. Zanardi, *Taglio del cuneo fiscale tra sgravi contributivi e revisione dell'Irpef*, su lavoce.info, 24 ottobre /2023, <https://lavoce.info/archives/102580/taglio-del-cuneo-fiscale-tra-sgravi-contributivi-e-revisione-dellirpef/> (visitato il 10 febbraio 2024).

3.1.3. IRES

L'IRES è un'imposta proporzionale che grava con un'aliquota del 24% la generalità degli enti collettivi. Società di capitali residenti, enti (pubblici e privati, diversi dalle società, compresi *trust*, consorzi e associazioni) commerciali e non commerciali residenti in Italia e società ed enti (di ogni tipo, compresi i *trust*) non residenti in Italia, per i soli redditi ivi prodotti, sono i soggetti passivi dell'imposta.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 08

Gli spazi per la revisione dell'imposizione sul reddito delle società sono piuttosto esigui, soprattutto per quelle di grandi dimensioni. Il regime di queste società, infatti, è condizionato da due fattori esogeni: il primo, normativo, dagli interventi OCSE e UE; il secondo fattuale, dato dalla competizione internazionale e dall'attrazione degli investimenti.

Tenendo conto di questi limiti, la revisione dell'IRES muove nel senso indicato nel Cap. 3 *supra*, prevedendo la **riduzione dell'aliquota IRES** nel caso di "*impiego in investimenti ... qualificati*" e "*in nuove assunzioni*" nei due anni successivi alla produzione del reddito (art. 6, comma 1, lett. a) e con la, opportuna, clausola di chiusura che prevede il "*coordinamento di tale disciplina con altre disposizioni in tema di reddito d'impresa*" (art. 6, comma 1, lett. a).

La Delega dispone, inoltre, che "*gli incentivi fiscali alle imprese e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi*" debbano essere revisionati e razionalizzati alla luce: (i) della prevista riduzione di aliquota di cui sopra per nuovi investimenti e assunzioni (descritta in precedenza) e; (ii) di quanto previsto dalla Direttiva 2022/2523 sulla imposizione fiscale minima globale (art. 9, comma 1, lett. d).

La Delega evidenzia l'importanza che occorre attribuire al terzo settore, prevedendo la razionalizzazione e semplificazione della disciplina degli **ETS** (art. 2, comma 1, lett. c), n. 3) anche mediante l'introduzione di una disciplina speciale delle trasformazioni eterogenee (art. 6, comma 1, lett. f) e disponendo, più in particolare, che i decreti realizzino la semplificazione e razionalizzazione (i) dei regimi agevolativi in favore degli ETS che realizzino finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà e, contestualmente, (ii) dei diversi regimi di deducibilità delle erogazioni liberali in favore dei soggetti che svolgono o promuovono attività scientifica (art. 9, comma 1, lett. f).

Nell'intento di far crescere la collaborazione fra amministrazione finanziaria e contribuenti, la Delega prevede l'ampliamento del regime di **adempimento collaborativo**:

- tanto sul fronte dei requisiti di accesso al regime (riducendo la soglia di accesso - cfr. art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punto 1.1. - e consentendo l'accesso anche a società prive dei requisiti di ammissibilità ma che, ciononostante, appartengano a un gruppo di imprese in cui almeno un soggetto soddisfi i requisiti di ammissione - si veda l'art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punto 1.2.);
- quanto sul versante delle regole specifiche relative al funzionamento del regime, estendendo il regime anche a periodi precedenti all'ammissione allo stesso (art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punto 1.4.) e introducendo nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo e regole per la regolarizzazione (art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punti 1.5 e 1.6.) e potenziando gli istituti premiali (riduzione delle sanzioni amministrative, penali e riduzione dei termini di accertamento (art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punto 1.9);
- quanto, infine, sui requisiti del sistema di controllo dei rischi fiscali (Tax Control Framework), quale condizione di accesso al regime di adempimento collaborativo, e sulla relativa certificazione da parte di professionisti qualificati (art. 17, comma 1, lett. g), n. 1, punto 1.3)

Sull'attuazione di questa parte della Delega, si veda *infra* il Focus Riforma Fiscale - 14.

Anche nel sistema dell'IRES, la tassazione è costruita sulla bipartizione fra soggetti passivi residenti e non residenti, limitando la tassazione su base mondiale (*worldwide income taxation*) solo per i primi, mentre i secondi sono tassati in Italia per i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 09

La Riforma fiscale è intervenuta sui criteri per individuare la residenza delle società e degli enti prevedendo i criteri della “*direzione effettiva o ... gestione ordinaria*” in luogo della “*sede dell’amministrazione*” od “*oggetto principale*” e fornendo una definizione normativa di entrambe le nozioni nel senso che: (i) per “sede di direzione effettiva” si intende la sede nella quale si verifica la “continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l’ente nel suo complesso” o (ii) per “gestione ordinaria” si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso.

Entrambi i criteri contemplati dall’art. 73, TUIR sono stati introdotti, a far data dal 1° gennaio 2024 con “*l’obiettivo di assicurare maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*” (in conformità con la delega al Governo ex art. 3, comma 1, lett. c), L. n. 9 agosto 2023, n. 111).

Nella Relazione Illustrativa al D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 vengono offerti alcuni primi chiarimenti utili a delineare la portata applicativa dei nuovi criteri.

Si afferma - nel solco della disciplina previgente - che si tratta di criteri alternativi ma che, tuttavia, si può dare una “lettura combinata” che consente di superare il (previgente) criterio della “sede dell’amministrazione”. Si precisa, altresì, che: (i) “[l]e attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte dei soci sono da considerarsi diverse dalla direzione effettiva e dalla gestione amministrativa corrente” e (ii) “[l]o riferimento alla direzione e alla sua effettività è in ogni caso inconciliabile con l’interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l’elemento volitivo dei soci ... [p]ertanto ... non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi”.

La nuova disciplina contribuisce a consolidare alcuni orientamenti interpretativi formati in relazione alla previgente disciplina, pur permanendo alcuni aspetti di ambiguità che la nuova disciplina non elimina del tutto⁵⁷.

L’IRES, a distanza di più di vent’anni dalla sua introduzione (2003), continua a presentarsi essenzialmente suddivisa in **due insiemi** di regole rivolte, da un lato agli enti “lucrativi” (società di capitali ed enti cui oggetto esclusivo o prevalente sia commerciale) e, dall’altro, agli enti “non lucrativi” (nei quali l’elemento della “commercialità” non può essere prevalente)⁵⁸. Tale struttura comporta una divaricazione fra sistema di tassazione dei soggetti **commerciali**, il cui utile è destinato a essere distribuito a favore dei soci (e, quindi, comporta il tendenziale coordinamento fra i due livelli di tassazione della società e del socio) e quello dedicato ai soggetti **non commerciali** il cui reddito non è destinato alla distribuzione in favore dei soci. Solo nel primo caso - stante la progressività dell’IRPEF - assume rilevanza il sistema di **eliminazione della doppia imposizione** del reddito prodotto dalla società che - nel 2003 - fu modificato eliminando il sistema del “credito d’imposta” e introducendo il regime dell’esenzione, in forza del quale il reddito è assoggettato ad imposizione in capo alla società e sono detassate (pur secondo criteri differenti alla natura del percettore) le successive distribuzioni di utili.

Il sistema di tassazione degli **enti non commerciali** che, storicamente, vedeva una disciplina generale nel TUIR e una molteplicità di regole, sia nel TUIR che in leggi speciali, per le diverse tipologie di enti del c.d. “terzo settore” (organizzazioni di volontariato, associazioni sportive dilettantistiche, onlus, etc.) ha vissuto un’importante stagione di riforma nell’ultimo lustro. In attuazione della Legge delega per il “terzo settore” (L. n. 106/2006), sono state introdotte (i) la disciplina dell’**impresa sociale**” (D. Lgs. n. 112/2017) e (ii) quella degli **Enti del Terzo Settore**” (ETS) nel c.d. “Codice del Terzo Settore” (“CTS”, D. Lgs. n. 117/2017). Entrambi i testi hanno comportato una modifica dell’impianto preesistente, prevedendo una normativa organica di questi enti nella quale trova ingresso anche la disciplina relativa alla tassazione dei redditi⁵⁹ e norme complementari inerenti la tassazione diretta dei sovvenzionatori⁶⁰ e finanziatori⁶¹ di questi enti.

Il reddito degli enti commerciali si basa sul principio di derivazione (essendo determinato sulla base del risultato del conto economico (utile o perdita) al quale sono effettuate le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle norme fiscali. La

57 Cfr., ad esempio, sul rapporto tra disciplina della residenza e criterio della stabile organizzazione, G. Bizoli, R. Scalia, *La nuova disciplina della residenza di società ed enti*, in *Novità fiscali*, 9/2024, p. 518.

58 *La Riforma fiscale del 2003 - rimasta inattuata in questa parte - prevedeva l’inclusione degli “enti non commerciali” tra i soggetti passivi dell’IRE* (cfr. art. 3, comma 1, lett. a); L. n. 80/2003).

59 Cfr. art. 18, D. Lgs. 112/2017 (per l’impresa sociale) e art. 79 e ss. CTS (per gli ETS).

60 Cfr. disciplina delle detrazioni prevista nel CTS per finalità specifiche (social bonus ex art. 81 CTS) e generali (art. 83 CTS).

61 Si considerino, ad esempio, le regole sulla tassazione dei redditi ritratti dagli investitori nei c.d. “titoli di solidarietà” (art. 7, comma 9, CTS).

disciplina impositiva degli **enti commerciali**, dal 2005 in avanti ha subito anch'essa una stagione di riforma che ha determinato l'emersione di **sottoinsiemi** accomunati dal regime contabile adottato, distinguendo, sul piano soggettivo:

- a. soggetti c.d. IAS adopter;
- b. soggetti che adottano i principi contabili nazionali (distinguendo, ulteriormente quelli che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata)
- c. le c.d. micro-imprese (ex art. 2435-ter, c.c.).

FOCUS RIFORMA FISCALE – 10

Con il Decreto correttivo Irfef/Ires (D.Lgs. n. 192/2024) il legislatore delegato interviene sul tema – divenuto sempre più complesso ed intricato – dei rapporti tra valori contabili e valori fiscali al fine di giungere ad una razionalizzazione e semplificazione del sistema, preservando il modello esistente e riaccostandosi al c.d. binario unico.

Il Decreto ha, anche, previsto una disciplina di “riallineamento” delle divergenze tra valori contabili e fiscali derivanti dal cambiamento dei principi contabili, identificando, in particolare, le ipotesi nelle quali le nuove rappresentazioni contabili devono essere considerate in “doppio binario” ovvero recepite per “derivazione” ed ha, inoltre, individuato le divergenze che possono essere oggetto di riallineamento.

Il Decreto introduce, inoltre, un nuovo regime opzionale di riallineamento dei valori contabili e fiscali, applicabile dal 2024, per le operazioni straordinarie mediante tassazione con un'imposta sostitutiva sulla base di una disciplina uniforme che deriva da quella previgente prevista dall'art. 15 del D.L. n. 185 del 2008, coordinata con quella prevista per le operazioni straordinarie disciplinate dal Tuir.

Nel sistema dell'IRES sono presenti norme e discipline caratterizzate da esigenze ed obiettivi di vario genere:

- sistematiche (si pensi alla indeducibilità dei dividendi - esenti in capo ai soci - e alla deducibilità degli interessi - tassati in capo ai percettori);
- antielusive (ad es. la disciplina sulle c.d. esteroinvestizioni societarie, la norma sulle “controllate estere”, alcune norme che limitano la fruizione delle perdite);
- disincentivanti (le società c.d. “di comodo” vengono tassate in ragione di indici patrimoniali e con la maggiorazione dell'aliquota IRES);
- indirizzate ad ottenere effetti positivi extrafiscali come la capitalizzazione delle imprese (si pensi al regime della c.d. mini-IRES introdotta con la Legge di Bilancio 2019, abrogata dalla Legge di Bilancio 2020) il rafforzamento (ad es., misura come il super-ammortamento) o la modernizzazione (credito d'imposta ricerca e sviluppo) dell'apparato produttivo;
- congiunturali (si pensi alla *Robin Hood Tax* ed all'imposta sui sovraprofitto delle imprese del settore energetico).

FOCUS RIFORMA FISCALE – 11

Il Decreto correttivo Irfef/Ires (D.Lgs. n. 192/2024), con una disposizione introdotta nella versione finale (che non era contenuta nello schema sottoposto al parere delle commissioni parlamentari), nelle more dell'attuazione della revisione completa della disciplina delle società non operative, ha dimezzato i coefficienti previsti per il calcolo dei ricavi e del reddito minimo con riferimento agli immobili e alle attività finanziarie (partecipazioni, strumenti finanziari e crediti di finanziamento).

La norma non incide, viceversa, sui coefficienti stabiliti per il test di operatività per le immobilizzazioni materiali e im-materiali diverse dai beni immobili.

Nel periodo gennaio-dicembre 2023, le entrate IRES sono risultate pari a 51.750 milioni di euro (un aumento di 6.090 milioni di euro, pari a +13,3% rispetto allo stesso periodo del 2022). Evidenziano una notevole flessione il gettito derivante sia dall'imposta sostitutiva sui redditi da capitale e sulle plusvalenze (-61,4%) che quella sul valore dell'attivo dei fondi pensione (-93,7%)⁶².

62 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023, cit.*

FOCUS RIFORMA FISCALE - 12

Il c.d. Decreto correttivo Irpef-Ires (D. Lgs. 192/2024) interviene nella materia delle operazioni di riorganizzazione, con numerosi chiarimenti che mirano a rendere la disciplina meno complessa ed incerta.

Si chiarisce, in particolare, che quando il valore contabile di iscrizione della partecipazione presso la conferitaria risulti inferiore rispetto al suo costo fiscalmente riconosciuto, il regime di realizzo “controllato” non viene meno e, in assenza dei presupposti della disciplina della c.d. PEX, può emergere una minusvalenza fiscalmente deducibile (art. 17, D. Lgs. 192/2024).

Viene, poi, attenuato il requisito che prevedeva che la società destinataria del conferimento, esistente o di nuova costituzione, dovesse essere interamente posseduta dal soggetto conferente, disponendo che, nel nuovo regime, la società conferitaria possa essere posseduta non solo dal soggetto conferente ma, ove si tratti di una persona fisica, anche dai suoi familiari così come individuati dall’art. 5, comma 5, Tuir.

Il Decreto, poi, al fine di eliminare altre incertezze interpretative, prevede che la qualifica di “holding” debba essere desunta dai criteri di cui all’art. 162-bis, comma 1, lett. b), Tuir per le c.d. holding finanziarie ovvero da quelli di cui all’art. 162-bis come 1, lett. c), n. 1), Tuir per le c.d. holding industriali, verificando – in ambo i casi – che il valore contabile delle partecipazioni possedute (unitamente ad altri elementi patrimoniali) sia superiore al 50% del totale dell’attivo patrimoniale. IL Decreto precisa, peraltro, che non possono comunque considerarsi holding, agli effetti della disciplina in oggetto, le società quotate nei mercati regolamentati, anche qualora sussistano i requisiti di cui all’art. 162-bis Tuir.

Ultima – e affatto rilevante – innovazione, che merita menzione è la modifica della disciplina fiscale domestica degli scambi di partecipazione mediante conferimento, è stata ridisegnata al fine di assicurare la possibilità di accedere al regime di “realizzo controllato” anche quando la società scambiata sia una società residente all’estero, rendendo possibile fruire della neutralità che caratterizza tale regime, a prescindere dal Paese di localizzazione della società le cui partecipazioni siano oggetto di conferimento.

3.1.4. ALLINEAMENTO DELL’IRES AI CRITERI DI IMPOSIZIONE OTTIMALE

L’imposta sul reddito delle società, quale tipica imposta sul reddito d’impresa, può influenzare il tasso di accumulazione del capitale e quindi il PIL *pro capite*. Poiché le decisioni di investimento delle imprese sono guidate dal costo e dal rendimento atteso dei progetti di investimento, l’IRES può avere un effetto negativo sugli investimenti delle imprese, riducendo il rendimento al netto delle imposte. L’entità di questo effetto può, a sua volta, dipendere dal grado di apertura dell’economia: più un’economia è aperta, maggiore è l’impatto dell’aliquota dell’IRES.

L’IRES ha un impatto anche sugli investimenti diretti esteri (IDE)⁶³. L’effetto dell’IRES sulla formazione di capitale attraverso gli IDE può anche dipendere dalle dimensioni dell’economia: con economie più grandi in grado di attrarre IDE destinati a rifornire i loro mercati anche se mantengono aliquote fiscali relativamente elevate. L’effetto proporzionato degli IDE sul capitale azionario nazionale può essere maggiore nelle economie più piccole.

L’effetto dell’IRES sugli investimenti può dipendere anche da altre politiche e istituzioni. Ad esempio, le rigide regolamentazioni del mercato dei prodotti e l’elevato onere amministrativo che grava sulle imprese possono rendere le decisioni di investimento delle imprese meno reattive ai tagli dell’aliquota IRES poiché questi ostacoli amministrativi e normativi aumentano il costo di adeguamento del capitale.

Sono diversi i canali attraverso i quali l’IRES può influenzare la produttività totale dei fattori.

In primo luogo, come nel caso delle imposte sul lavoro, l’IRES può distorcere i prezzi dei fattori relativi, con una conseguente riallocazione delle risorse verso settori possibilmente meno produttivi, riducendo la produttività totale dei fattori.

63 Cfr. R. Gropp, K. Kostial, *FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Tax Competition?*, 2001 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/06/gropp.htm> (visitato il 18 ottobre 2024) e A. Bénassy-Quéré, *How Does FDI React to Corporate Taxation?*, 2004 https://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1260868 (visitato il 18 ottobre 2024).

FOCUS RIFORMA FISCALE - 13

Con la recente Riforma fiscale, si è fatto ricorso ad interventi volti ad incentivare l'assunzione di nuovo personale mediante l'incremento del costo deducibile relativo al personale assunto "a tempo indeterminato" ed alla condizione che il numero delle nuove assunzioni sia superiore al "numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente" (art. 4, comma 2, D. Lgs. 216/2023).

L'agevolazione consiste nella maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione per un importo pari al 20% del costo, al rispetto delle seguenti condizioni: (i) il numero dei nuovi dipendenti è superiore a quello dei dipendenti mediamente occupato nell'anno precedente e; (ii) il dato tenga in considerazione anche le diminuzioni occupazionali verificatesi all'interno del gruppo di società al quale appartiene il datore di lavoro.

In secondo luogo, la complessità della disciplina può causare elevati costi di adempimento fiscale per le imprese ed elevati oneri amministrativi per i governi, assorbendo risorse che potrebbero essere utilizzate per attività produttive, causando quindi perdite di produttività e di efficienza. A questo proposito, effetti positivi stanno producendo gli interventi sul fronte delle norme strumentali volte a rafforzare la certezza delle conseguenze fiscali degli investimenti come (i) il regime di **adempimento collaborativo** (riservato ad una platea oggi più ampia grazie all'abbassamento della soglia di ricavi a Euro 750 milioni (per il 2024 e 2025), 500 milioni (2026-2027) e 100 milioni (dal 2028 in avanti) e (ii) l'**interpello per i nuovi investimenti**.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 14

Con due decreti legislativi adottati in attuazione della Riforma Fiscale (D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 e c.d. "correttivo" D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108) è stato potenziato il regime dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128),

In sintesi, con i decreti delegati e con la normativa secondaria susseguente, sono state introdotte le seguenti modifiche al regime previgente:

- riduzione progressiva della soglia di volume d'affari/ricavi per l'accesso al regime, che passa da 1 miliardo richiesta nel 2023, a 750 milioni dal 2024, a 500 milioni dal 2026, fino ad arrivare a 100 milioni a partire dal 2028;
- rafforzamento degli effetti premiali derivanti dall'adesione al programma, in termini di protezione dalle sanzioni amministrative ed esclusione della rilevanza penale quanto al reato di infedele dichiarazione;
- esimente penale e disapplicazione delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi d'imposta precedenti l'ammissione al regime, comunicati entro 120 giorni dall'ammissione;
- riduzione di due anni dei termini di accertamento, ulteriormente ridotti di un anno nel caso di rilascio della certificazione ex art. 36 D. Lgs. 241/97;
- consolidamento dei requisiti del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale volto a garantirne l'idoneità ad intercettare e gestire preventivamente i rischi fiscali (c.d. Tax Control Framework) e previsione della relativa certificazione da parte di professionista qualificato ed indipendente, con sanzioni, a carico del professionista e dell'impresa, nel caso di certificazione infedele;
- adozione di un Codice di condotta per definire e regolare gli impegni reciproci tra Agenzia delle entrate e contribuente, ivi incluso quello funzionale alla comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi fiscali significativi (decreto MEF del 29 aprile 2024);
- procedure di ravvedimento guidato, finalizzate alla condivisione del percorso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento (decreto MEF n. 126 del 31 luglio 2024);
- introduzione di una fase di interlocuzione rafforzata e suppletiva, prima della notifica, da parte dell'Agenzia delle entrate, di una risposta negativa a un'istanza di interpello o a una comunicazione di rischio (decreto MEF del 20 maggio 2024);
- introduzione di un regime opzionale, per le imprese sotto la soglia dimensionale per l'accesso all'adempimento collaborativo, che prevede una protezione sanzionatoria (amministrativa e penale) in caso di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Sul fronte delle norme finalizzate a dare attuazione alle linee guida elaborate in sede OCSE, è stata (unitamente alla reintroduzione della disciplina della indeducibilità dei **costi "black list"**) contestualmente prevista la modifica della disciplina degli interpelli preventivi relativi alle imprese con attività internazionale.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 15

La Riforma fiscale è intervenuta su numerosi aspetti della fiscalità internazionale, al di là delle regole sulla residenza di società ed enti e del potenziamento del regime di adempimento collaborativo (v. *supra* Focus Riforma fiscale - 08).

La Delega per la riforma ha, tra l'altro, previsto il recepimento della Direttiva 2022/2523 sull'imposizione minima globale "seguendo ... l'approccio comune condiviso a livello ... dell'OCSE" con l'introduzione "tra l'altro, di: 1) un'imposta minima nazionale ... 2) un regime sanzionatorio ... per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali" (art. 3, comma 1, lett. e), L. n. 111/2023). Con gli artt. 8 e ss. del D. Lgs. n. 209/2023 sulla fiscalità internazionale si è data attuazione a questa misura.

La riforma, infine, ha inteso semplificare la disciplina CFC. Con l'art. 3 del D.Lgs. n. 209/2023, è stato previsto che, a certe condizioni (i.e. revisione e certificazione del bilancio d'esercizio delle entità controllate estere), la CFC italiana operi solo laddove la tassazione effettiva estera sia inferiore al 15 per cento e che il prelievo estero effettivo sia calcolato sulla base dei dati del bilancio d'esercizio (i.e. sia pari al rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte e l'utile ante imposte risultanti dal predetto bilancio).

Il regime previsto per l'attrazione delle attività in Italia (c.d. *reshoring*) analizzato nel Focus Riforma fiscale - 04 (par. 3.1.2.) trova applicazione anche per le società ed enti.

In terzo luogo, la recente evoluzione normativa dell'IRES mostra frequenti interventi sulla base imponibile, nella forma di misure agevolative (soprattutto) in tema di R&S. La riduzione del carico fiscale è un intervento in grado di incidere direttamente sulla promozione degli investimenti volti all'aumento della produttività (e, quindi, l'efficienza) dell'impresa; diversamente, qualche criticità si deve rilevare in merito alla frammentarietà e temporaneità delle misure incentivanti, che non consente un'adeguata determinazione del carico fiscale *ex ante* e produce complessità. All'interno di questo settore, appaiono coerenti con i canoni dell'imposizione ottimale l'evoluzione normativa dello strumento del super-ammortamento e il rinnovato c.d. *patent box* (che comporta la maggiorazione di alcune spese deducibili).

Misure di sostegno di questo tipo possono perseguire altri obiettivi, come quello di favorire la capitalizzazione delle imprese, anche se di natura transitoria come nel caso della disciplina (introdotta dalla Legge di Bilancio 2023) dell'affrancamento delle riserve di utili distribuibili delle controllate estere con una aliquota sostitutiva del 9% (o 6% nel caso di accantonamento degli utili per un periodo non inferiore a due periodi d'imposta a riserva).

In quarto luogo, l'attuale modello IRES, al pari di tutte le imposte sui redditi societari, genera la distorsione delle decisioni di finanziamento delle imprese, favorendo l'indebitamento rispetto al capitale proprio, a causa della **deducibilità degli interessi** (ancorché parziale) dagli utili imponibili nella misura in cui detti interessi possano fruire di regimi di parziale o totale detassazione in capo al percettore (scenario sempre meno frequente in ragione delle regole interne, internazionali ed europee aventi ad oggetto la tassazione degli strumenti finanziari ibridi). Questo può influenzare l'efficace allocazione dei fattori produttivi alle condizioni previste dal mercato, distorcendo la ripartizione degli investimenti tra i vari settori, favorendo quelli che hanno più facilità ad ottenere finanziamenti per il debito e penalizzando quelli che devono fare maggiore affidamento sul capitale proprio, come i settori basati sulla conoscenza (*knowledge-based industries*) che investono in beni immateriali⁶⁴. Il tema è comune agli altri Stati membri dell'Unione Europea, che si sta muovendo in direzione dell'adozione di una direttiva, comunemente denominata DEBRA (*Debt-Equity Bias Reduction Allowance*), il cui scopo è quello di generare neutralità nella scelta fra equity e debito nell'investimento societario. La Legge delega prevede la "revisione della disciplina ... attraverso l'introduzione di apposite franchigie, fermo restando il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali" (art. 6, comma 1, lett. d), L. n. 111/2023).

L'IRES può agire sul fronte delle misure di sostegno da adottare per contrastare gli effetti negativi che si determinano nei periodi di congiuntura economica. La Legge di Bilancio 2023, ad esempio, è stata varata nel contesto di un periodo di bassa crescita e innalzamento dei tassi d'interesse, connessa alle vicende belliche recenti e che ha visto, come effetto principale, l'aumento del costo dell'energia.

Le misure a sostegno delle imprese sono state differenziate a seconda della platea di beneficiari (i.e. (i) a forte consumo di

64 A. Johansson, et al., *Taxation and Economic Growth*, in *OECD Economics Department Working Papers No. 620*, 2008, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1593766696&id=id&accname=guest&checksum=370BDF5FB5AC663E38C087BB6FEFAD57> (visitato il 18 ottobre 2024).

energia elettrica, (ii) a forte consumo di gas e (iii) diverse da quelle *sub (i) e (ii)* e si tratta di **crediti d'imposta** pari ad importi dal 30 al 45% delle spese sostenute per l'acquisto di energia. A questi si sommano altri crediti d'imposta sono concessi per l'acquisto di carburanti in determinati settori, come nella pesca e nell'agricoltura. Con l'obiettivo di incentivare la transizione ecologica è stato introdotto un credito d'imposta per l'acquisto di materiali riciclati provenienti dalla raccolta differenziata.

Per fronteggiare l'aumento dei prezzi dell'energia, con il c.d. Decreto Ucraina (D.L. n. 21/2022, conv. in L.n. 51/2022) è stato introdotto un "**contributo solidaristico straordinario**" per il **2022**, sugli **extra-profitti del settore energetico** (gravante, fra gli altri, in capo ai produttori e distributori di energia elettrica e gas metano e gas naturale), calcolato sull'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive (rilevanti ai fini IVA) del periodo intercorrente tra il 1° ottobre 2021 e il 30 aprile 2022 rispetto al saldo dello stesso periodo dell'anno precedente. Il contributo, che non è dovuto in caso di saldo negativo ovvero qualora l'incremento sia inferiore al 10%, si applica nella misura del 25 per cento (nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000). Come avvenuto in passato con prelievi simili, è stato previsto un meccanismo di controllo ed accertamento volto a contrastare, *a posteriori*, la traslazione del costo sui consumatori.

Tale prelievo ha preceduto la proposta europea (COM (2022) 743 *final* del 14 settembre 2022) di un "**contributo di solidarietà temporaneo**"⁶⁵ che, pur avendo il medesimo obiettivo, si basa su differenti: (i) base di calcolo (data dagli "utili imponibili"), (ii) misura dell'incremento tassabile (quello eccedente il 20%) e, infine; (iii) periodo di 'sorveglianza' (il triennio a far data dal 1° gennaio 2019). L'aliquota deve essere almeno pari al 33% dell'incremento.

La questione dell'illegittimità del prelievo, per incompatibilità con gli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Cost. è stata sollevata, ad inizio 2024, da parte del TAR Lazio⁶⁶.

La Corte Costituzionale, pronunciandosi sul tema, con la sentenza n. 111 del 2024⁶⁷, ha affermato l'illegittimità costituzionale del contributo straordinario con riferimento all'inclusione delle accise nella base imponibile (che *«non possono rappresentare in alcun modo un incremento rilevante di "ricchezza" tassabile»*) rilevante per la determinazione del Contributo, ritenendo tale criterio non conforme al principio di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.) ma ha respinto le altre censure (relative alla violazione degli articoli 3, 23, 42, 53 e 117 della Costituzione), confermando la, pur parziale, legittimità del prelievo.

A causa della persistente crisi energetica, con il c.d. Decreto anticipi (D.L. 145/2023) è stato rinnovato il "**contributo di solidarietà temporaneo**" per il **2024** a carico dei soggetti che si avvalgono della facoltà della facoltà di escludere la distribuzione od utilizzo delle riserve accantonate in sospensione d'imposta o a copertura di vincoli fiscali (commi 1 e 2). Il nuovo contributo straordinario è di ammontare pari al beneficio che si ottiene per effetto dell'accantonamento (previsto dai citati commi 1 e 2), da versarsi in due rate di pari importo entro il 30 maggio e il 30 ottobre 2024.

La Legge 30.12.2024, n. 207 (Legge di Bilancio per il 2025) ha reso strutturale la possibilità (introdotta dall'art. 5 della L. n. 448/2001 e prorogata per 19 volte) di affrancare i valori di bilancio con quelli effettivi per le partecipazioni ed i terreni. Si tratta, in particolare, della possibilità di rideterminare il valore fiscale delle partecipazioni e terreni per le persone fisiche, società semplici, enti non commerciali, versando un'imposta sostitutiva del 18% in un'unica soluzione (entro il 30 novembre di ciascun anno) o fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo. La disciplina è stata modificata prevedendo che non trovi applicazione per le plusvalenze realizzate da società ed enti commerciali non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Diversamente dall'IRPEF, l'IRES presenta minori problemi di adeguatezza ai canoni dell'imposizione ottimale. Uno dei problemi centrali resta quello degli incentivi, la cui frammentarietà genera complessità del sistema e incertezza e, quindi, instabilità del sistema di tassazione degli utili societari.

Un chiaro esempio può esser dato dalle recenti modifiche intervenute con il Decreto Irpef/Ires, prevedendo di limitare l'avvicinamento tra valori contabili e fiscali (cfr., *supra*, **Focus Riforma Fiscale – 10**) "*ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti ovvero in possesso di apposite certificazioni, rilasciate da professionisti qualificati, che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati*" col rischio di avere l'ulteriore segmentazione delle diverse discipline relative alla determinazione del reddito d'impresa.

Frammentarietà che emerge anche nella revisione della disciplina delle società di comodo ove permangono le problematiche che interessano le piccole imprese "operative" che utilizzano beni strumentali interamente ammortizzati e con valore

65 Cfr. *Proposta di Regolamento del Consiglio relativa a un intervento di emergenza per far fronte al rincaro dei prezzi dell'energia*, 14 settembre 2022 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0473&from=EN> (visitato il 18 ottobre 2024).

66 Cfr. TAR Lazio, sez. II ter, ord. 16 gennaio 2024, n. 767.

67 C. Cost., sentenza del 27 giugno 2024, n. 111 (in GU 3 luglio 2024, n. 27).

scarso (o pari a zero), ma aventi un costo storico elevato, frutto di un (anacronistico) meccanismo di calcolo del test di operatività, che non riferisce i coefficienti al valore corrente dei beni ma al costo storico al lordo degli ammortamenti.

3.2. L'IMPOSIZIONE SUI CONSUMI

3.2.1. IVA

L'IVA è un'imposta che grava sulle operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate da imprese e lavoratori autonomi e sulle importazioni da chiunque effettuate. Si tratta di un tributo introdotto in Italia con la Riforma degli anni '70 (nel DPR 633/72) e che trova la propria disciplina nella Direttiva 2006/112/UE (c.d. *Recast Directive*). La disciplina dettata dalla Direttiva è attuata, ove necessario, da altri atti e interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Ogni Stato membro fissa le proprie aliquote, nonché, compatibilmente con i principi dell'Unione, le modalità di accertamento e di riscossione. Ogni paese dell'Unione europea ha un'aliquota ordinaria che va dal 17%, 18% e 19% (rispettivamente di Lussemburgo, Malta e Cipro) a quella del 25% (Danimarca, Croazia e Svezia) e 27% (Ungheria) e aliquote ridotte per determinati beni. Nel sistema dell'IVA le cessioni di beni e prestazioni esenti (per esempio nel settore bancario e finanziario, nel settore sanitario) condizionano la neutralità del tributo.

L'IVA è un tributo neutrale perché non grava sul "soggetto passivo" di diritto ossia l'imprenditore o lavoratore autonomo. Questi soggetti devono addebitare in rivalsa l'IVA calcolata sul corrispettivo delle cessioni e prestazioni da essi effettuate in favore dei clienti e committenti (c.d. IVA a debito perché deve essere versata all'Erario). Dall'importo di questa IVA essi possono però detrarre l'importo dell'IVA sulle operazioni passive (c.d. IVA a credito perché configura un "credito" verso l'Erario). Mediante questo sistema di detrazione dall'imposta a debito (sulle operazioni attive) dell'imposta a credito (dalle operazioni passive) si realizza la neutralità del tributo perché, in definitiva, l'imposta grava sul solo "valore aggiunto" creato dal soggetto passivo. Se il tributo è neutrale per i soggetti passivi "di diritto", non lo è per i consumatori finali (c.d. soggetti passivi di fatto) in quanto questi sopportano il peso del tributo senza poter detrarre l'IVA sugli acquisti (né chiederne il rimborso).

La neutralità si realizza solo in relazione alle operazioni imponibili e per quelle ad aliquota zero. Viceversa, nel caso delle operazioni esenti, la detrazione dell'IVA non è concessa. La disciplina IVA negli scambi internazionali deve essere suddivisa fra operazioni verso Stati terzi (esportazioni ed importazioni) e operazioni da e verso Stati europei (operazioni intracomunitarie). Il regime dell'IVA si basa su puntuali adempimenti formali, prevedendo che i soggetti passivi IVA: (i) si identifichino all'avvio di un'attività economica (richiedendo l'attribuzione di una "Partiva IVA"); (ii) tengano due registri per le operazioni attive e per quelle passive; (iii) emettano un documento in relazione alle operazioni effettuate (la fattura) e (iv) si identifichino anche ai fini degli scambi intracomunitari (iscrizione al VIES). L'adempimento degli obblighi comporta anche la presentazione di dichiarazioni periodiche e di una dichiarazione annuale. Attualmente in Italia sono in vigore le seguenti aliquote:

Aliquota IVA	Esempio
Ordinaria 22%	Tutti i beni e servizi non soggetti ad aliquota ridotta, minima o forfettaria
Ridotta 10%	Tra gli altri, birra, caffè, carne, alberghi
Minima 4%	Tra gli altri, burro, canone radio e TV
Beni e servizi soggetti all'aliquota del 5%	Alcune prestazioni di servizi rese da cooperative sociali e consorzi, cessioni di basilico, rosmarino e salvia, alcuni trasporti urbani e tartufi

L'IVA rappresenta una delle principali forme di entrate tributarie nel bilancio dello Stato. Nel 2023, le entrate IVA sono risultate pari a 150.547 milioni di euro⁶⁸ (una crescita di 2% rispetto al 2022) delle quali circa 130 milioni di euro (+5,2%) derivano dagli scambi interni, di cui 14 milioni di euro (pari a +11,2% rispetto al 2022) dai versamenti delle P.A. a titolo di split payment (L. n. 190/2014) e poco più di 17 milioni di euro (-17,2%) derivano dal prelievo sulle importazioni. Esse costituiscono il 29,6% delle entrate tributarie totali (-0,8% rispetto al 2022)⁶⁹. Inoltre, l'IVA è una risorsa propria del bilancio dell'Unione europea: una percentuale del gettito IVA stimato degli Stati membri è infatti trasferita all'Unione⁷⁰.

68 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, cit.

69 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Bollettino delle entrate tributarie 2023*, cit.

70 Commissione europea, *Risorse proprie* - https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources_it (visitato il 18 ottobre 2024).

3.2.2. ALLINEAMENTO DELL'IVA AI CRITERI DI IMPOSIZIONE OTTIMALE

Si ritiene che l'IVA abbia un'influenza meno negativa, rispetto alle imposte sul reddito, sulle decisioni delle famiglie e delle imprese e quindi sul PIL pro capite⁷¹. Tuttavia, questo beneficio deve essere bilanciato con il concetto di equità, dal momento che l'IVA è un'imposta regressiva rispetto al reddito⁷². Se l'IVA fosse correlata al reddito bisognerebbe prevedere l'esibizione della dichiarazione dei redditi al momento dell'acquisto e calcolare l'importo dell'IVA addebitabile. Ciononostante, è possibile ridurre la progressività dell'imposta, esentando o applicando aliquote più basse per beni e servizi essenziali. Per ridurre le disuguaglianze, molti paesi dell'OCSE utilizzano imposte di consumo differenziate, ovvero applicano esenzioni e aliquote ridotte su determinati beni e servizi, ad esempio i generi alimentari di base. L'esenzione per i prodotti alimentari è prevista anche nel sistema disegnato dalla Direttiva dell'Unione, nell'Allegato III. La Legge di Bilancio 2024 ha eliminato l'aliquota IVA agevolata al 5% (che passa al 10%) prevista per i prodotti assorbenti ed i tamponi per la protezione dell'igiene femminile e per il latte, in polvere o liquido, nonché per alcuni prodotti per l'alimentazione di lattanti e bambini⁷³. Per i mesi di gennaio e febbraio 2024, i *pellet* sono soggetti ad IVA con l'aliquota ridotta del 10% (art. 45, L. n. 213/2023)⁷⁴. La diminuzione di efficienza derivante dalla politica fiscale di esenzioni IVA o di aliquote ridotte su alcuni beni e servizi deve essere soppesata rispetto ai benefici che da essa derivano. Alcuni studi mostrano che i trasferimenti diretti alle famiglie in base alle loro caratteristiche socio-economiche sono più efficaci in termini sia di equità sia di efficienza rispetto alle esenzioni e/o alle aliquote ridotte dell'IVA⁷⁵. Le famiglie ad alto reddito, infatti, consumano una quantità relativamente maggiore di beni ad aliquote ridotte, quindi, ricevono un beneficio maggiore - in termini di quota - rispetto alle famiglie a basso reddito.

Una novità di rilevante interesse attiene all'obbligo della fatturazione elettronica, a far data dal 1° gennaio 2024, anche per i contribuenti in regime forfetario⁷⁶.

L'IVA con un'aliquota elevata incoraggia invece alcune attività facilmente occultabili a passare all'economia sommersa. Per questo motivo, alcuni Paesi hanno ritenuto che fosse opportuno applicare un'aliquota più bassa ai beni e ai servizi prodotti dalle attività maggiormente occultabili⁷⁷. Tuttavia, è difficile identificare con precisione i beni e i servizi che rientrano in questa categoria, dal momento che molti acquisti possono essere effettuati in contanti. Inoltre, si sottolinea come anche l'economia sommersa paga un'aliquota IVA che non è pari a zero, in quanto non si è in grado di recuperare l'IVA pagata sugli input della produzione. Di conseguenza, è possibile inferire che per contrastare l'incentivo a entrare nell'economia sommersa è più efficace evitare di utilizzare aliquote IVA eccessivamente elevate e avere un programma di controlli mirati.

L'obiettivo di contrastare i fenomeni di evasione fiscale passa anche attraverso nuove e più puntuali misure volte a contrastare specifici fenomeni di evasione fiscale od a rafforzare il sistema dei controlli. In tal senso si orientano, (i) da un lato, la disciplina introdotta dalla Legge di bilancio 2024 che, al fine di contrastare le frodi IVA nel settore del commercio dei veicoli, ha esteso la procedura di immatricolazione prevista per i veicoli di provenienza unionale anche a quelli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino misure volte a ridurre la platea di contribuenti sui quali svolgere i controlli⁷⁸ e (ii) il nuovo art. 35, comma 15-bis D.P.R. 633/72 attribuisce agli Uffici la facoltà di svolgere controlli sulle c.d. "partite IVA" fittizie ovvero "riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività". Le più recenti riforme testimoniano l'esigenza di raggiungere il risultato di assicurare il gettito IVA (tanto in scenari patologici quanto in scenari fisiologici) senza pregiudicare l'obiettivo di rendere la disciplina IVA meno onerosa per i soggetti passivi e adattare la disciplina all'economia digitale. Sul fronte del contrasto all'erosione del gettito IVA, la UE ha previsto (Direttiva 890/2022) l'estensione del meccanismo dell'**inversione contabile** (o *reverse charge*) sino al 2026 in determinati settori considerati ad alto rischio di frodi IVA come quello del commercio di telefoni cellulari, tablet, pc, quote di emissione di gas a effetto serra, cessione di metalli grezzi e semilavorati, etc. Nello stesso provvedimento viene prevista anche l'estensione del meccanismo di reazione rapida (c.d. QRM) per frodi improvvisate e massicce che potrebbero causare perdite di gettito gravi e irreparabili. Il tema del VAT gap rappresenta uno degli aspetti di maggior rilievo in Italia, primo degli Stati europei per VAT gap (pari a circa 14 miliardi) seguito da Francia (9,5 miliardi), Romania (9 miliardi) e Germania (circa 7,5 miliardi)⁷⁹.

71 A. Johansson et al., *Taxation and Economic Growth*, cit., p. 18.

72 Id.

73 Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. 16 febbraio 2024, n. 3/E, par. 1.1.

74 Agenzia delle Entrate, Circ. 16 febbraio 2024, n. 3/E, par. 1.2.

75 Vedi Deaton e Stern, *Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants*, in *Economic Letters*, 1973, p. 20 <http://personal.lse.ac.uk/sternn/038nhs.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024).

76 Agenzia delle Entrate, Circ. 5 dicembre 2023, n. 32/E, par. 1.2.

77 A. Johansson et al., *Taxation and Economic Growth*, cit., p. 19.

78 Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. 16 febbraio 2024, n. 3/E, par. 1.4.

79 Cfr. European Commission, *VAT Gap in the EU, 2023*, p. 24 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en> (visitato il 16 febbraio 2024).

L'obiettivo di adattare la disciplina IVA ha condotto all'ambizioso progetto *VAT in the Digital Age* ("VIDA")⁸⁰ di riforma della Direttiva n. 2006/112/UE (Proposta 8 dicembre 2022, COM 2022/701 final) che si articola su tre pilastri: (i) modernizzazione degli obblighi dichiarativi; (ii) disciplina delle sfide della c.d. "platform economy" e; (iii) risolvere il problema delle plurime registrazioni ai fini IVA⁸¹.

3.2.3. L'IMPOSIZIONE SUI TRASFERIMENTI

Nell'ambito delle imposte sui trasferimenti (facendo rientrare all'interno di questo insieme tutti i trasferimenti, onerosi e gratuiti, *inter vivos* e *mortis causa*) si possono ricondurre l'imposta di registro, le imposte ipocatastali e l'imposta sulle successioni e donazioni.

L'**imposta di registro** è destinata a gravare sulla registrazione degli (i) atti soggetti a registrazione (atti formati per iscritto formati in Italia o formati all'estero ma che comportano il trasferimento di diritti su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato) e a (ii) quelli presentati volontariamente per la registrazione. L'imposta (che si distingue in principale, suppletiva e complementare) grava sugli atti (i) da presentare per la registrazione entro un dato termine ("in termine fisso") o (ii) in caso d'uso (i.e. quando depositati presso una pubblica amministrazione) in misura fissa o con aliquota proporzionale. Per quanto riguarda l'**imposta di registro**, il recente Decreto semplificazioni (D.L. 73/2022) è intervenuto prevedendo una estensione del termine entro il quale richiedere la registrazione in termine fisso (passando da 20 a 30 giorni). Estensione che si applica anche nel caso della denuncia di eventi successivi alla registrazione.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 16

Il D. Lgs. 139/2024 è intervenuto modificando il TUR in più punti e, fra gli altri, (i) i termini entro cui deve essere presentata la richiesta di registrazione (punto d), dell'art. 2); (ii) la procedura di esecuzione della registrazione degli atti (punto e), art. 2); (iii) la gestione delle cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione e affitto di immobili (punto f), art. 2); (iv) gli effetti della registrazione sugli atti (punto g), art. 2) e (v) beni soggetti ad aliquote diverse, comunioni indivise e successioni ereditarie (punto i), art. 2).

Il D. Lgs. 139/2024 ha inciso, in particolare, anche su: (i) la determinazione del valore dei beni e dei diritti aziendali, calcolato in base al valore venale complessivo, al netto delle passività risultanti da scritture contabili obbligatorie o atti con data certa, considerando, altresì, anche accertamenti per altre imposte e può effettuare verifiche secondo le disposizioni relative all'IVA (punto t, art. 2); (ii) gli atti relativi a prestazioni con contenuto patrimoniale (non indicati altrove), e i contratti che trasferiscono diritti edificatori, indipendentemente dalla loro denominazione, assoggettati ad aliquota del 3% (lett. ff), n. 1, art. 2) e sui (iii) contratti preliminari che prevedano il versamento di somme come caparra confirmatoria o acconti di prezzo non soggetti a IVA.

Le **imposte ipotecarie** gravano le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione, etc. eseguite nei pubblici registri immobiliari mentre quelle **catastali** gravano sulle volture catastali.

FOCUS RIFORMA FISCALE - 17

Tra le modifiche più rilevanti, introdotte con il D. Lgs. 139/2024, viene prevista l'imposizione fissa di 200 euro per la trascrizione di atti che trasferiscono "diritti edificatori", come previsto dall'art. 2645-bis del Codice civile (sin qui l'imposta si applicava ai soli atti che non comportavano il trasferimento di proprietà o diritti reali immobiliari)

La tabella allegata al TU (denominata "*Tabella delle tasse per i servizi ipotecari e catastali*") viene, inoltre, integralmente sostituita, includendo sia le tasse ipotecarie che catastali, con nuove modalità di rimodulazione degli importi rispetto alla legislazione precedente.

L'**imposta sulle successioni e donazioni** (reintrodotta nel 2006) disciplina la tassazione dei trasferimenti di beni e diritti nelle successioni per causa di morte o per donazione o altra liberalità tra vivi. L'imposta grava sul valore dell'attivo ereditario

80 Cfr. Commission staff working document executive summary of the impact assessment report accompanying the documents proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards Vat rules for the digital age proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) no 904/2010 as regards the Vat administrative cooperation arrangements needed for the digital age proposal for a Council implementing Regulation amending implementing Regulation (EU) no 282/2011 as regards information requirements for certain Vat schemes [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/SWD\(2022\)394_0/090166e5f6229c1f?rendition=false](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/SWD(2022)394_0/090166e5f6229c1f?rendition=false) (visitato il 18 ottobre 2024).

81 Council Directive, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age (COM(2022) 701 final, 8 dicembre 2022) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701> (visitato il 18 ottobre 2024)

includendo alcuni valori (es. beni mobili posseduti dal defunto) ed escludendone altri (es. crediti contestati giudizialmente) e la base imponibile viene calcolata applicando regole *ad hoc* a seconda del bene o diritto (*i.e.* beni immobili, aziende o azioni, obbligazioni e titoli). Il calcolo della base imponibile tiene conto di alcune passività deducibili (come spese mediche e funerarie, debiti del defunto).

Con la Circolare 19/E del 2023⁸² l’Agenzia delle Entrate ha recepito l’orientamento giurisprudenziale che ritiene implicitamente abrogato il “coacervo” successorio (ex art. 8, comma 4, TUS) mentre continua ad operare il coacervo donativo.

3.2.4. ALLINEAMENTO DELL’IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI AI CRITERI DI IMPOSIZIONE OTTIMALE

La limitata rilevanza quantitativa sul gettito complessivo dell’imposta di registro consente di trascurare l’analisi dei criteri di imposizione ottimale. Si tratta di un’imposta dotata di storia secolare, ma che ha assunto un ruolo marginale con l’aumento della necessità di risorse per finanziare il *welfare State* e le connesse esigenze redistributive, sebbene il Legislatore intervenga sulla struttura del tributo contemplando misure volte ad alleviare il carico fiscale con diverse finalità (cfr., da ultimo, l’esenzione da imposta per l’adeguamento statutario degli enti sportivi dilettantistici⁸³).

Il D. Lgs. 139/2024 è intervenuto apportando modifiche all’oggetto dell’imposta, stabilendo che essa si applica non solo ai trasferimenti di beni e diritti avvenuti per successione a causa di morte e per donazione, ma anche a quelli che avvengono a titolo gratuito (in sostituzione della dicitura “altra liberalità tra vivi”) e l’oggetto dell’imposta si estende ai trasferimenti derivanti da trust e altri vincoli di destinazione.

La Riforma del TUS ha introdotto l’autoliquidazione dell’imposta (rimettendo agli Uffici il controllo delle stesse) rimodulando anche le attività di controllo delle dichiarazioni.

Tra le altre modifiche, si segnalano le norme volte a definire le regole sulla territorialità dei *trust* e vincoli di destinazione, in conformità con le norme già esistenti per i trasferimenti a causa di morte o per donazione e ridisegnata la disciplina i trasferimenti agevolati di aziende e partecipazioni societarie ai discendenti e al coniuge al fine di garantire la continuità dell’impresa familiare (con modifiche rilevanti quanto alle condizioni che devono essere rispettate per mantenere il beneficio fiscale in relazione alle varie tipologie di trasferimenti agevolati).

Diversamente, il dibattito intorno all’imposta sulle successioni e sulle donazioni assume in alcuni Paesi, inclusa l’Italia, un ruolo significativo (nonostante, nella maggior parte dei casi, la scarsa rilevanza del relativo gettito).

Riportandone i confini entro i canoni della tassazione ottimale, i risultati dell’analisi dipendono dalla natura che si assegna all’imposta.

Se, come è da ritenersi preferibile, l’imposta sulle successioni e sulle donazioni è considerata come un tributo volto a colpire l’incremento di patrimonio degli eredi o dei donatari, la misura dell’equità del tributo deve essere valutata congiuntamente all’efficacia dell’imposizione sul reddito. Quanto più efficace è il sistema impositivo dei redditi, overosia, quanto minore è il *gap* fra gettito teorico e gettito effettivo, tanto meno necessaria sarà tale imposta in termini di perseguimento dell’obiettivo dell’equità orizzontale. All’opposto, ove l’imposizione sul reddito lasci ampi margini di evasione, tale imposta finisce per fungere da strumento sussidiario, trovando la sua giustificazione in una patologia pregressa (il *tax gap*, di per sé in grado di alterare l’efficacia di politiche aventi l’obiettivo del rispetto dei canoni di tassazione ottimale).

Diversamente, se si considera l’imposta sulle successioni e sulle donazioni quale imposta che colpisce il trasferimento, la valutazione in termini di equità sarà prevalentemente politica, nel senso che si dovrà assegnare importanza (o meno) all’esigenza di mantenere il patrimonio all’interno della famiglia che lo ha prodotto.

In termini di efficienza, si deve ricordare che vi sono certe categorie di beni e diritti - es., gioielli, opere d’arte, strumenti finanziari - che sfuggono all’accertamento o, quanto meno, che presentano significative difficoltà all’atto della pratica attuazione del tributo. D’altro canto, il tributo in esame comporta l’insorgenza di un debito che, soprattutto nel caso di eredi in giovane età con un patrimonio e giacenze finanziarie insufficienti per far fronte al prelievo, potrebbe esser difficile da sostenere⁸⁴.

82 Agenzia delle Entrate, Circ. 19 ottobre 2023, n. 19/E, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5589638/Circolare+n.+29+del+19+ottobre+2023.pdf/128b0589-0cac-02da-c4a4-c5b8a4d9314c>

83 Cfr. D. L. 18 ottobre 2023, n. 145 e Agenzia delle Entrate, Circ. 16 febbraio 2024, n. 3/E, par. 3.1.

84 Va nella direzione di tener conto di questa peculiare situazione, la Riforma che prevede la possibilità per gli eredi che abbiano meno di 26 anni di ottenere lo svincolo anticipato delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione.

3.3. L'IMPOSIZIONE REGIONALE E LOCALE

Il sistema di finanziamento regionale, a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione del 2001, prevede differenti regole per le regioni a statuto ordinario e per quelle a statuto speciale (resta inattuato, sin qui, l'art. 116 Cost. che prevede forme speciali di autonomia per le regioni a statuto ordinario).

Sebbene la Riforma del Titolo V abbia trovato attuazione con la Legge delega in materia di federalismo fiscale (L.n 42/2009) cui è seguito il D. Lgs. 68/2011 (sul federalismo regionale), il sistema di finanziamento delle regioni a statuto ordinario è ancora quello precedente a tale Decreto (la completa attuazione del nuovo regime, attuato solo in parte, è stata rinviata, da ultimo, con il D. L. 137/2020, fissando la scadenza del 2023).

L'autonomia finanziaria per le regioni a statuto ordinario è realizzata, distinguendo le fonti di finanziamento delle spese in: (i) tributi e (ii) compartecipazioni al gettito di tributi erariali. Per queste ultime (compartecipazioni) la L. n. 42/2009 prevede che debbano provenire «in via prioritaria» dal gettito dell'IVA, non escludendo, tuttavia, altre forme di compartecipazione. I tributi, invece, vengono suddivisi in:

- tributi propri, istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale;
- tributi propri derivati, che sono istituiti e regolati da leggi statali ma il cui gettito è attribuito alle regioni e rispetto ai quali le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni, nel rispetto della normativa statale e comunitaria;
- addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, rispetto alle quali, le Regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale.

Il D. Lgs. 68/2011 ha trasformato in tributi propri regionali:

- la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale;
- l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo;
- l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile;
- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali;
- l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

I tributi dei comuni e delle province, sono stabiliti dalla legge statale (che definisce i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili). Le aliquote di riferimento fissate dalla legge che, nel rispetto dell'autonomia regolamentare, ne garantisce un'adeguata flessibilità.

Il sistema della fiscalità comunale poggia su imposte (i cui presupposti, soggetti passivi e base imponibile sono individuati con legge statale o regionale) e, in particolare, su:

- l'imposta municipale propria-Imu (nella quale è confluita la Tasi);
- la tassa sui rifiuti-Tari;
- l'addizionale comunale all'Irpef.

a cui si aggiungono altri tributi minori (l'imposta di soggiorno o il contributo di sbarco; l'addizionale comunale sui diritti di imbarco; etc.). L'istituzione della imposta di soggiorno ha rappresentato una fonte di gettito particolarmente rilevante, considerati i dati aggregati (passando a 162 milioni di euro nel 2012 primo anno di applicazione, ai 248 nel 2013 e 428 nel 2015 quando solo l'11,7% dei comuni italiani aveva istituito il prelievo) anche se continua a presentare criticità connesse alla forma di riscossione del tributo che prevede l'intervento, quali sostituti d'imposta, dei gestori delle strutture ricettive.

3.3.1. IMPOSIZIONE OTTIMALE NEI TRIBUTI REGIONALI E LOCALI

Nell'ambito dei tributi regionali le possibilità di manovra sulla leva fiscale sono limitate. Alle Regioni a statuto ordinario è riconosciuta la facoltà di ridurre le aliquote dell'IRAP (tributo proprio derivato) fino ad azzerarle, e disporre deduzioni dalla base imponibile nel solo caso in cui la maggiorazione dell'addizionale IRPEF non sia superiore a 0,5 punti percentuali. Le entrate tributarie delle regioni a statuto ordinario sono assicurate principalmente dall'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), dall'addizionale IRPEF e dalla cosiddetta tassa automobilistica mentre altri prelievi (ivi inclusi l'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale e il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi) rappresentano una piccola parte dell'intero gettito. Altra entrata rilevante è quella costituita dalla compartecipazione regionale al gettito dell'Iva.

In relazione ai tributi locali la flessibilità è notevolmente limitata posta la riserva di legge che regge la materia tributaria, disponendo i comuni esclusivamente di potestà regolamentare. I Comuni possono determinare periodicamente il valore delle aree edificabili, disporre il rimborso dell'IMU per le aree successivamente divenute inedificabili o stabilire il differimento del versamento del tributo in situazioni particolari.

4

I *megatrend* globali

4.1.	Le sfide per i sistemi fiscali imposte dai megatrend	51
4.2.	Cambiamento climatico	51
4.2.	Disruption tecnologica e digitalizzazione dell'economia	58
4.3.	Movimenti demografici e fenomeni migratori	67
4.4.	Verso un mondo multinodale: la competizione fra teatri regionali e fra sistemi Paese	76
4.5.	Instabilità sociale e crescita delle disuguaglianze economiche	81

I megatrend globali

4.1. LE SFIDE PER I SISTEMI FISCALI IMPOSTE DAI MEGATREND

L'avvio di una stagione di riforme della materia fiscale (ma anche la sua manutenzione ordinaria) deve necessariamente tenere conto di quei fenomeni, nella maggior parte dei casi di portata globale, che - legati a dinamiche economico-sociali - sono in grado di influenzare l'impatto delle decisioni di policy, in Italia come negli altri Paesi.

Avvalendoci delle analisi sui *global trends (Megatrends)* di PwC⁸⁵, identifichiamo cinque fenomeni che stanno ridisegnando il mondo in cui viviamo:

- **Cambiamento climatico**
- **Disruption tecnologica**
- **Movimenti demografici**
- **Verso un mondo multinodale**
- **Instabilità sociale**

I cinque *global trend* individuati stanno cambiando il mondo che conosciamo e continueranno a farlo per molti anni a venire. Ciascuno di essi porta con sé questioni esistenziali e ha il potenziale per portare l'umanità a punti di non ritorno, ma è l'interazione tra questi *trend* globali che rende particolarmente complesso rapportarsi ad essi. Il tempo a disposizione per reagire, certamente, è un ulteriore elemento di complessità, rispetto al quale le sensibilità tra macro aree regionali e singoli Paesi sono assai diverse, nello spazio e nel tempo.

Dopo aver introdotto i singoli *global trend*, verranno formulate delle considerazioni in relazione ai loro effetti sui sistemi fiscali.

4.2. CAMBIAMENTO CLIMATICO

Il cambiamento climatico sta impattando su molteplici aspetti della nostra vita e in modo crescente. Mentre l'umanità cerca di individuare un sistema per ridurre le emissioni e gli effetti sull'atmosfera, la temperatura globale si sta innalzando e fenomeni atmosferici estremi stanno diventando più frequenti e i loro effetti più severi. Le possibili implicazioni per i Paesi, le Organizzazioni e i singoli individui si possono riassumere nella seguente tabella.

Implications for individuals

- **Loss of housing:** climate change increases the severity and frequency of flooding, storms, and wildfires destroying people's lives and livelihoods. This is no longer restricted to certain countries and regions – it is happening everywhere and is affecting people of all walks of life.
- **Increased cost of living:** rising temperatures and extreme weather events destroy harvests, lead to droughts, and interrupt supply chains, making food, water, energy, and other supplies more insecure and expensive. Efforts to decarbonise the economy are also costly and exacerbate the issue.
- **Increased violence:** with food, water, and energy supplies increasingly scarce, conflicts are growing – within and between communities and countries.
- **Healthcare risks:** thawing of permafrost may unlock deadly diseases from the distant past that could take pandemic extent; with certain parts of the globe becoming uninhabitable, humans and wildlife are moving closer together, increasing the risk of zoonotic diseases; diseases (e.g., malaria) are at risk of spreading to regions previously not affected.

Implications for organisations

- **Business failure:** businesses may not survive unless they fundamentally rethink what they do, reconfigure how they do things, and actively manage their ecosystems, e.g., how will they make their products sustainable, how will they make sure their supply chains are resilient so they can deliver what they promise when it's expected?
- **Resource insecurity and cost increase:** energy, water, rare earth elements, sand, and many other critical raw materials are getting increasingly scarce, driving prices up.
- **Supply chain disruption:** extreme heat, flooding, storms, and wildfires are destroying production sites, warehouses, assets, and transportation routes.
- **Job creation through investments in climate tech:** just like digital transformation created many jobs in IT-related areas, green transformation is creating a wealth of new jobs in areas we don't yet understand, know how to teach, or are helping people to learn.

Implications for nation states

- **Looming financial catastrophe:** countries most affected by climate change face many challenges, including huge cost for protecting their land and infrastructure against extreme weather events and/or repairing it, lost revenue and jobs in agriculture and related sectors, and reduction in foreign investment because multinationals redesign supply chains.
- **Threat to global food security and agricultural exports:** extreme weather events put harvests at risk, leading to food crises at national – and increasingly international – levels.
- **Mass migration:** with climate change destroying people's lives and livelihoods in countries most affected, mass migration toward countries less affected is going to accelerate, generally from the south to the north and from coastal to mountainous regions.
- **New economic dependencies:** with climate change driving the fundamental reconfiguration of how people move around, feed themselves, build things, manufacture things, and many other activities, economic relationships are changing, e.g., weaker dependency on countries exporting oil and gas and stronger dependency on countries exporting hydrogen, lithium, nickel, or cobalt.

85 PwC, *Megatrends - five global shifts reshaping the world we live in*, October 2022 <https://pwcplus.de/en/article/235978/megatrends-five-global-shifts-reshaping-the-world-we-live-in/> (visitato il 18 ottobre 2024).

In tale contesto, si può quindi osservare come ambiente, tematiche sociali e buona *governance* – i fattori dello sviluppo sostenibile, racchiusi nell’acronimo ESG – rappresentino, ad un tempo, rischi ed opportunità prioritari, tenuti in conto da *policy maker* e legislatori, nel tracciare le linee evolutive degli ordinamenti sovranazionali e statali, e ben presenti, di riflesso – ma non solo – agli operatori economici, che si muovono sotto lo sguardo di analisti, ONG, investitori, editorialisti ed *influencer*. La leva fiscale, nelle forme di incentivo o disincentivo, diviene strumento, fra i più importanti, per influenzare i comportamenti del cittadino, orientandoli verso obiettivi di sostenibilità, in particolare quelli rubricati sotto il fattore “E” del trinomio ESG. È questo un fenomeno conosciuto e indagato da decenni che, tuttavia, registra un’attenzione del tutto nuova nelle scelte di politica fiscale, estendendosi progressivamente su scala globale.

Per i motivi anzidetti, interventi di riforma sui sistemi fiscali dovranno tenere conto della più generale agenda dei governi in materia di politica economica, che potranno utilizzare (anzi, certamente utilizzeranno) le leve fiscali per obiettivi più ampi – un esempio, appunto, è costituito dalle politiche ambientali - della semplice razionalizzazione di come si pagano e chi paga le imposte. Ma c’è un’ulteriore implicazione dell’impatto delle scelte di politica economica, a partire, ma non solo, da quelle ambientali, sulla progettazione dei sistemi fiscali: la politica economica ridisegna il perimetro dei contribuenti e le loro caratteristiche con effetti, in alcuni momenti storici, straordinariamente rilevanti. Un esempio per tutti: il passaggio dai motori termici ai motori elettrici – spinto da scelte di politica industriale volte ad agevolare verso la transizione un mercato riluttante - sta ridisegnando il settore automotive. E’ di tutta evidenza che il legislatore con il cappello della fiscalità non potrà ignorare l’effetto sul gettito di una profonda trasformazione del comparto, sia per quanto riguarda la tassazione d’impresa che la tassazione personale, specie se l’effetto sarà la perdita di quote di mercato a beneficio di produttori esteri, come sta avvenendo. Su scala globale, va anche tenuto presente che si tratta di un percorso pesantemente impattato dalla visione dei governi delle grandi economie occidentali e di quelle emergenti, con cambi di rotta e stop&go (valga per tutti, a titolo di esempio, il nuovo approccio americano annunciato dall’Amministrazione Trump).

Nel proseguo della sezione ci occuperemo solo del primo aspetto (relazione tra leve fiscali e sostenibilità) e non tratteremo il secondo (le scelte di politica industriale di un Paese impongono di prevederne l’impatto sul gettito atteso).

Le istanze della eco-sostenibilità ed, in particolare, la transizione energetica

Tra le istanze ESG, è evidente la correlazione tra la crescente attenzione verso le tematiche ambientali e le politiche fiscali, avendo i legislatori fatto ampio uso dello strumento delle imposte per incentivare o disincentivare i comportamenti, in funzione dei relativi impatti sull’ambiente. La fiscalità si presta ad entrare in gioco:

- i) quale elemento premiale – quando gli incentivi fiscali intendano promuovere comportamenti con esternalità ecosostenibili positive, come ammodernare gli edifici per ridurre l’impatto ambientale, in forza delle previsioni del *Inflation Reduction Act 2022* degli Stati Uniti d’America (IRA)⁸⁶, o come sostenere le attività produttive nei settori *green*, secondo quanto previsto dal piano di agevolazioni fiscali per gli investimenti in impianti di produzione in settori strategici a zero emissioni, contenuto nel *Green Deal Industrial Plan* dell’Unione europea⁸⁷;
- ii) quale elemento dissuasivo di condotte contrarie alla tutela dell’ambiente – si pensi al sistema di scambio di quote di emissioni di gas a effetto serra, previsto dall’Unione europea (*Emissions Trading System* - ETS)⁸⁸, e, più di recente, al meccanismo in corso di adozione che mira a prevenire la rilocalizzazione delle emissioni in Paesi terzi, imponendo un prelievo in ingresso per determinati prodotti importati non soggetti al sistema degli ETS (*Carbon Border Adjustment Mechanism* - CBAM)⁸⁹ o, ancora, ai progetti di una *plastic tax* più volte rinviati.

Il connubio tra fiscalità ed ecosostenibilità può essere agevolmente osservato, con particolare riguardo alla transizione energetica⁹⁰, intendendo il processo verso lo sviluppo e l’utilizzo di risorse “pulite”, quali il vento, il sole, l’idrogeno, il gas e le bioenergie in generale⁹¹.

86 *Public Law 117-169, 136 Stat. 1818 (August 16, 2022). Parte consistente dell’IRA è rappresentata da misure fiscali, tra cui i crediti di imposta per spese che migliorano l’efficienza energetica degli edifici o che abilitano l’utilizzo di energia di fonte rinnovabile. Per una preliminare disamina delle misure in commento, si vedano le indicazioni dell’Internal Revenue Service <https://www.irs.gov/pub/taxpros/fs-2022-40.pdf> (visitato il 31 gennaio 2023). Più in generale, sui contenuti dell’IRA, si rinvia a https://www.whitehouse.gov/cleanenergy/?utm_source=www.cleanenergy.gov (visitato il 6 marzo 2023).*

87 *Presentato dalla Commissione europea il 1 febbraio 2023, il Piano si pone l’obiettivo di contrastare le misure attrattive previste da Paesi terzi, in primis gli Stati Uniti d’America, introdotte dall’IRA.*

88 *Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 ottobre 2003.*

89 *Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 2023/956 del 10 maggio 2023.*

90 *OECD, Consumption tax trends 2022, 2022, p. 200 ss.; IMF, Fiscal policy from pandemic to war, 2022, p.14 ss.; OECD, supra nota 20, p. 127 ss.*

91 *IEA, The cost of capital in clean energy transitions - Report, 2021 <https://www.iea.org/articles/the-cost-of-capital-in-clean-energy-transitions> (visitato il 18 gennaio 2023).*

La giusta misura di incentivi e disincentivi *green* (anche di matrice fiscale) è una chiave di successo nelle politiche (anche fiscali), non solo europee, di sostegno della competitività, all'interno dei mercati globali, nella transizione energetica e nella corsa alla tecnologia *green*⁹².

L'opportunità della transizione emerge non solo dal periodo storico corrente, nel quale i prezzi dell'energia da combustibili fossili (largamente impiegati) hanno avuto forti impatti negativi sull'economia ed i bilanci nazionali⁹³; bensì, appare rilevante anche sotto altri profili. Da un lato, infatti, vi è la necessità di ridurre l'inquinamento determinato dalle energie fossili, favorendo un maggiore controllo dei cambiamenti climatici⁹⁴; dall'altro, sussiste il bisogno di gestire e programmare la produzione (quindi, anche il consumo) di fonti che risultano in esaurimento⁹⁵.

Muovendo da tali necessità, la transizione energetica può essere letta, in termini di politica industriale, come driver di sviluppo tecnologico e motore per la crescita di un Paese. In un mondo ideale, che non tenga conto delle spinte competitive tra Paesi, maggiori investimenti nella transizione energetica creano, ad esempio, nuovi posti di lavoro e consentono il raggiungimento di un'economia maggiormente sostenibile nel tempo, capace di ridurre la povertà e migliorare le condizioni del Pianeta⁹⁶.

Ebbene, da un lato la fiscalità si presta all'utilizzo delle proprie leve (sotto forma di incentivi/disincentivi) nel quadro più ampio dell'obiettivo di orientare i comportamenti dei cittadini in funzione ecosostenibile. Ciò, evidentemente, ha l'effetto di introdurre fattori di rigidità (assunti in linea di principio temporanei, ma la temporaneità può essere di lungo periodo!) negli strumenti di *policy* e in ultimo nel gettito atteso.

Dall'altro lato, fattori del tutto esogeni alla dimensione fiscale, attinenti all'impatto delle valutazioni ESG su interi settori produttivi e/o su singole aziende, possono produrre effetti materiali - persino in uno scenario di totale assenza di riforme - sul gettito, nella misura in cui modificano il quadro competitivo creando vincitori e vinti nella partita della sostenibilità.

Con gradazioni evidentemente diverse da Paese a Paese, figlie dei diversi assetti costituzionali e legislativi e delle diverse sensibilità ai temi ambientali e sociali, la transizione energetica è un perfetto esempio di una dimensione nella quale la policy fiscale sarà guidata (anche) da scelte di strategia industriale dei singoli Paesi e dalla necessità di contribuire a formare comportamenti coerenti da parte dei cittadini e delle imprese rispetto a tale strategia, da un lato, e dotarsi di strumenti di analisi predittiva per misurare gli effetti della transizione (con vincitori e vinti) sul proprio gettito, dall'altro lato.

È generalmente accettata la considerazione che il legislatore nazionale dovrebbe adottare politiche favorevoli ad agevolare la transizione energetica, sostenendo gli investimenti sia privati che pubblici, privilegiando in questo il profilo degli incentivi piuttosto che quello, altrettanto diffuso, della penalizzazione per i comportamenti non ecosostenibili⁹⁷.

92 *Si pensi a come Stati Uniti d'America (attraverso il discusso production tax credit introdotto dall'IRA) e Cina stiano sovvenzionando gli operatori economici con sussidi volti a incoraggiare le imprese europee a delocalizzare le attività economiche nei propri territori. In particolare l'IRA - Inflation Reduction Act 2022 prevede, inter alia, il riconoscimento di un credito di imposta pari al 10 per cento del costo di produzione di critical minerals utilizzati nei processi di generazione di energie rinnovabili, se prodotti in territorio statunitense (aluminium, antimony, barite, beryllium, cerium, caesium, chromium, cobalt, dysprosium, europium, fluorspar, gadolinium, germanium, graphite, indium, lithium, manganese, neodymium, nickel, niobium, tellurium, tin, tungsten, vanadium, yttrium).*

93 Banca d'Italia, *Relazione annuale - 2021, 2022*, p. 118 https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/2021/rel_2021.pdf (visitato il 5 marzo 2023).

94 *Si consideri il settore energetico, dominato dai combustibili fossili, è responsabile del 73% delle emissioni di gas serra causate dall'uomo (UN, Theme report on energy transition, 2021, IV).*

95 IEA, *World energy outlook, 2021*, p. 333; OECD, *Tax policy report 2022, 2022*, p. 103 ss.

96 *Il nesso fra transizione digitale e trasformazione digitale (analizzato anche nel par. 4.3., infra) viene messo in evidenza anche nel documento OECD, Measuring the Environmental Impacts of Artificial Intelligence Compute and Applications - The AI Footprint, in OECD Digital Economy Paper No. 341, 2022, p. 5 (https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-environmental-impacts-of-artificial-intelligence-compute-and-applications_7babf571-en) (visitato il 6 marzo 2023)) ove, con specifico riferimento al tema dell'Intelligenza Artificiale si afferma che "artificial intelligence (AI) has the potential ... to help achieve global sustainability goals. AI-enabled products and services are creating significant efficiency gains, helping to manage energy systems and achieve the deep cuts in greenhouse gas (GHG) emissions needed to meet net-zero targets. However, training and deploying AI systems can require massive amounts of computational resources with their own environmental impacts."*

97 UN, *cit. supra*, p. 2.

Quindi, la fiscalità viene individuata come leva idonea al perseguimento di tali obiettivi: il riconoscimento di crediti d'imposta per l'attività di ricerca a tal fine necessaria; la previsione di agevolazioni per l'assunzione del personale ad elevata specializzazione nel settore della transizione energetica (che consentano una diminuzione dell'imposizione fiscale gravante sui relativi redditi); la diminuzione dell'imposizione gravante sui dividendi generati dalle imprese che operano in tale settore (favorendo così maggiori investimenti), possono rappresentare alcune delle misure idonee a favorire la transizione energetica⁹⁸⁻⁹⁹.

Le istanze riferite ai fattori "S" e "G" della sostenibilità

Al di là della dinamica incentivi/disincentivi fiscali legati alla "E" di ESG, vale la pena investigare se le sfide legate allo sviluppo sostenibile, in termini più generali, siano destinate a lasciare le proprie tracce nel percorso evolutivo della fiscalità contemporanea.

Vi è generale consenso sul collegamento tra sostenibilità delle attività economiche e futuro accesso sia al mercato dei capitali (debito ed equity), sia all'albo fornitori delle imprese di grandi dimensioni (catene del valore).

Sotto il primo profilo – mercato dei capitali – il legislatore europeo (e non solo) ha inteso orientare i flussi dei capitali verso investimenti sostenibili, per assicurare il raggiungimento dei 17 obiettivi dell'Agenda 2030, condivisa nel 2015 in seno alle Nazioni Unite, per garantire al mondo uno sviluppo sostenibile (SDGs)¹⁰⁰. In questo sforzo, dando attuazione al Piano d'azione per la finanza sostenibile¹⁰¹, il quadro normativo della vigilanza prudenziale degli intermediari finanziari ha inserito i fattori ESG delle controparti all'interno dei processi decisionali di credito e investimento, nelle relative valutazioni di rischio e nella disclosure ai mercati; in continuità, al fine di alimentare la base dati con cui occorre svolgere queste analisi, l'evoluzione normativa conduce a rafforzare le regole di comunicazione delle informazioni che incorporano gli aspetti ESG delle imprese target che intendano presentarsi ai mercati come sostenibili.

Quanto al secondo aspetto – catene del valore, espresse nelle filiere tradizionali e nelle nuove filiere orizzontali – il quadro normativo delineato dai recenti interventi della disciplina europea vede le grandi imprese chiamate a valutare gli impatti negativi sui fattori di sostenibilità, derivanti non solo dall'attività propria, ma anche da quella delle imprese di piccole e medie dimensioni che con le prime intrattengono rapporti d'affari consolidati. I nuovi doveri, previsti dalla direttiva europea sulla due diligence di sostenibilità (Corporate Sustainability Due Diligence Directive - CS3D)¹⁰² ed accollati in capo alle imprese di maggiori dimensioni, comporteranno l'articolazione di un sistema di valutazione anche degli operatori economici, pur se di minori dimensioni, che intervengano lungo la catena del valore dei big player.

Se, dunque, appare fondata la previsione per cui l'impresa sostenibile sarà quella che si potrà rivolgere (più agevolmente) al mercato dei capitali e quella che potrà presentarsi, con le carte (maggiormente) in regola, nel processo di selezione dei fornitori delle grandi imprese, per comprendere come questo indirizzo del legislatore (non solo) unionale potrà incidere anche sulle politiche fiscali occorre esaminare due aspetti: i) se vi siano dei canoni di riferimento che un'impresa debba rispettare, per essere considerata sostenibile; ii) e, in caso positivo, se tra questi canoni, rientri anche la fiscalità ed in che termini.

Sul primo aspetto, consolidare un chiaro impianto definitorio della nozione di impresa sostenibile è uno degli intendimenti primari perseguiti dal legislatore europeo – e, più in generale, è uno sforzo globale – al fine di evitare scivoloni che conducano a qualificare come sostenibili attività economiche che non lo sono affatto (c.d. *greenwashing*).

98 In tal senso, cfr. UN, cit. supra, p. 18 ss.; IMF, *Countering the cost-of-living crisis*, 2022, p. 71 ss.

99 Si veda sulle implicazioni della transizione energetica IPCC (UN), *Global warming of 1-5 °C*, 2018. Sebbene la transizione energetica verso fonti sostenibili rappresenti un tassello importante per lo sviluppo ed il futuro dell'umanità, è necessario anche evidenziarne i costi. In merito, si stima che, a livello mondiale, l'ammontare annuo degli investimenti effettivamente necessari per un'adeguata ed efficace transizione energetica si aggiri intorno ai 2.38 trilioni di dollari. A tal fine, parallelamente ai finanziamenti pubblici, gli Stati dovrebbero favorire anche quelli dei privati, in quanto le sole risorse pubbliche non sarebbero sufficienti a perseguire gli obiettivi necessari: un maggior flusso di risorse, quindi, favorirebbe un'efficace transizione ecologica. La mancanza di un'adeguata pianificazione degli investimenti renderebbe, perciò, il processo di transizione energetica non efficiente: i relativi costi sarebbero più elevanti e si riverbererebbero sulla fascia di popolazione più debole, così come sulle regioni a più bassa densità abitativa. Inoltre, la concorrenza internazionale tra imprese potrebbe essere coinvolta dagli effetti negativi di una transizione energetica inefficace. Ad esempio, potrebbero essere favorite solo talune imprese, in quanto collocate negli Stati che hanno investito maggiormente nel settore energetico "pulito" e non altre, che - invece - si trovano in Paesi che non hanno posto in essere un'adeguata politica di transizione energetica (ma si sono limitati a ridurre l'accesso - ed utilizzo - alle fonti energetiche tradizionali).

100 L'Assemblea Generale dell'ONU, risoluzione del 25 settembre 2015 <https://sdgs.un.org/2030agenda> (visitato il 31 gennaio 2023).

101 Comunicazione COM(2018)97 final, del 8 marzo 2018.

102 Direttiva (UE) 2024/1760 del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 giugno 2024.

Nel marcare il perimetro dell'*investimento sostenibile*, nella normazione europea, ed in particolare nella relativa definizione, contenuta nel *Sustainable Finance Disclosure Regulation* (SFDR)¹⁰³, si è dato rilievo a due fattori entrambi imprescindibili: i) che l'attività economica dell'impresa contribuisca ad uno degli obiettivi ambientali o sociali declinati nella regolamentazione unionale (senza, contestualmente, arrecare un danno significativo a nessuno di tali obiettivi)¹⁰⁴; ii) che l'impresa stessa operi in conformità alle prassi di buona *governance*: queste ultime rappresentano le garanzie minime di salvaguardia perché un investimento, che persegua obiettivi "E" od "S" del mondo ESG possa accreditarsi, in termini di "G", quale attività economica sostenibile¹⁰⁵.

Possiamo quindi concludere, quanto al primo aspetto, confermando che esiste e si sta consolidando una definizione europea di impresa sostenibile, che fa perno sugli obiettivi perseguiti (valorizzando la "E" e la "S") e sulle garanzie minime di salvaguardia (che accendono i fari sulla "G").

Venendo al secondo aspetto – ovvero se, tra i canoni di sostenibilità tenuti in conto nella declinazione normativa unionale, sia ricompresa la fiscalità – tra i principi di buona *governance* che devono essere rispettati da un'impresa per potersi presentare come sostenibile, è espressamente annoverato e richiesto dalla definizione recata nella SFDR anche il rispetto degli obblighi fiscali¹⁰⁶. Nell'ulteriore percorso di messa a fuoco dei contorni definitivi della sostenibilità, i lavori in corso sulla Tassonomia Europea identificano la gestione della fiscalità tra i quattro *core topics* intorno ai quali devono essere assicurati i presidi delle garanzie minime di salvaguardia: in particolare, l'impresa sostenibile deve valorizzare "*tax governance and compliance as important elements of oversight (omissis) and adequate tax risk management strategies and processes*"¹⁰⁷.

Si può quindi concludere che l'impresa, per essere valutata come sostenibile, sarà misurata, in termini di *governance*, anche sulla gestione del rischio fiscale. La fiscalità, dunque, incrocia le politiche di sostenibilità non solo sotto la "E", ma anche rispetto alla "G".

E in particolare, se un'impresa abbia integrato, nel proprio assetto organizzativo, i fattori di *governance* ESG, comprensivi degli aspetti fiscali, sarà oggetto di analisi da parte sia dagli operatori dei mercati finanziari, nel processo di erogazione del credito o di investimento, sia dalle grandi imprese, nell'accreditamento al proprio albo fornitori.

Quanto al primo profilo, la vigilanza bancaria prudenziale (non solo europea, derivando quest'ultima dal Comitato di Basilea)¹⁰⁸ ha inserito nel proprio mirino la gestione di rischi di sostenibilità di controparte e sta progressivamente sviluppando gli opportuni strumenti sia di valutazione dei rischi ESG per l'assorbimento di capitale (Primo Pilastro della vigilanza), sia di *risk management* per tenerne conto nei processi di investimento e di credito (Secondo Pilastro), sia di opportuna *disclosure* ai mercati (Terzo Pilastro).

103 La definizione di investimento sostenibile è stata introdotta, per la prima volta, nell'ordinamento giuridico europeo, dal Regolamento 2019/2088 del 27 novembre 2019 e successive modifiche (c.d. SFDR), all'art. 2, n. 17).

104 Gli obiettivi ambientali ruotano intorno ai cambiamenti climatici, alle risorse idriche, all'economia circolare, all'inquinamento ed alla biodiversità (art. 9 del Regolamento 2020/852 del 18 giugno 2020 - c.d. Regolamento Tassonomia), mentre quelli sociali sono la lotta contro la disuguaglianza, la coesione sociale, l'integrazione sociale e le relazioni industriali, la promozione del capitale umano o di comunità economicamente o socialmente svantaggiate (art. 2, n. 17) della SFDR.

105 Le garanzie minime di salvaguardia sono modellate, nell'art. 18 del Regolamento Tassonomia - avendo a termine di paragone standard internazionali di governance, quali i Principi Guida delle Nazioni Unite su imprese e diritti umani (2011) e le Linee Guida OCSE per le imprese multinazionali (2011 - 2023): è utile ricordare come queste ultime considerino le tematiche connesse alla tax governance ed alla tax compliance delle imprese quali "important elements of their oversight and broader risk management systems".

106 Si veda ancora l'art. 2, n. 17, della SFDR. Nello staff working document che accompagnava la proposta della SFDR, la tax strategy era espressamente menzionata tra i fattori di governance rilevanti ai fini ESG.

107 Il riferimento è tratto dal Final Report della Piattaforma sulla finanza sostenibile sui Minimum Safeguards, rilasciato ad ottobre 2022 e oggetto di endorsement ad opera di specifica Commission EU Notice (n. 2023/C 211/01, on the interpretation and implementation of certain legal provisions of the EU Taxonomy Regulation and links to the Sustainable Finance Disclosure Regulation). Non sfuggirà come i lavori europei abbiano tratto ispirazione, anche dal punto di vista testuale, dalle linee guida OCSE del 2011-2023. Gli altri tre core topics attengono a diritti umani, corruzione e concorrenza sleale.

108 Il framework europeo della vigilanza prudenziale, secondo le indicazioni del Comitato di Basilea, è fondato su tre pilastri: i requisiti patrimoniali minimi (Primo Pilastro), il processo di controllo prudenziale introdotto, distinto nel self assessment della banca e nella revisione e valutazione dell'autorità competente (Secondo Pilastro), gli obblighi di trasparenza informativa (Terzo Pilastro). I principi di Basilea sono stati rifiutati nel diritto europeo dalla Direttiva n. 2013/36/UE del 26 giugno 2013 e successive modificazioni (Capital Requirements Directive - CRD) e dal Regolamento 2013/575 del 26 giugno 2013 e successive modificazioni (Capital Requirements Regulation - CRR).

Nei lavori di aggiornamento del *framework* di vigilanza bancaria, la gestione della fiscalità è così oggi annoverata tra i fattori di rischio di controparte: le Banche dovranno pertanto fornire informazioni sul modo in cui integrano le analisi sulla *governance* delle controparti nei propri sistemi di *risk management*, e dovranno includere, in tale contesto, anche le informazioni sugli obblighi fiscali e sui versamenti di imposte delle proprie controparti¹⁰⁹.

Venendo alla catena del valore, quanto agli obblighi di *due diligence* di sostenibilità imposti dalla CS3D, il contenuto oggetto delle analisi che le grandi imprese dovranno svolgere sulle proprie controparti al momento è delimitato ai comportamenti che possano avere impatti negativi in tema di diritti umani ed ambiente, apparentemente tagliando fuori i temi di *governance*. Occorrerà verificare se, considerati gli assetti definitivi ormai consolidati in tema di sostenibilità, la radiografia delle catene del valore verrà estesa anche alla buona *governance* fiscale, prescritta tra le garanzie minime di salvaguardia delle attività economiche sostenibili, che, come tale, si è detto includa l'analisi degli assetti di governo della fiscalità.

Per abilitare gli operatori economici a leggere i fattori di sostenibilità delle proprie controparti – tanto in sede di erogazione del credito e di investimento, quanto per le analisi sulla catena del valore – soccorrono gli obblighi di informativa non finanziaria¹¹⁰: la rilevanza della fiscalità nelle valutazioni di sostenibilità trovava riscontro nel fatto che i più diffusi standard internazionali di *reporting* comprendessero anche l'informativa sulla gestione della fiscalità, sia in termini di strategia fiscale e processi di *tax risk management*, sia quanto alla rappresentazione delle imposte pagate nei Paesi e territori in cui l'impresa è presente e quindi, attraverso le imposte, contribuisce ai bisogni delle collettività dove opera – integrando anche la lettera “S” dei fattori ESG¹¹¹. Con la Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)¹¹², il legislatore europeo ha novellato la normativa di riferimento, sotto tre profili: i) estendendo in modo significativo la platea dei soggetti obbligati alla comunicazione non finanziaria (così da allargare la base dati per chi deve valutare la sostenibilità di controparte); ii) introducendo standard europei di reportistica di sostenibilità, che abiliteranno investitori e imprese a chiavi di lettura quanto più uniformi possibili dei fattori ESG delle controparti, anche sugli aspetti connessi alla gestione della fiscalità; iii) infine, correlando in modo diretto la reportistica di sostenibilità con la Tassonomia UE, anche in questo caso confermando la necessità che nella narrazione ESG espressa nel reporting non finanziario si dia opportuna rappresentazione delle imposte¹¹³.

Nei prossimi mesi, dovrà essere monitorato il progetto di riforma annunciato dalla nuova Commissione europea, per il mandato avviato a dicembre 2024. Nelle dichiarazioni ad oggi rese, il c.d. *Pacchetto Omnibus* intenderà mettere mano ed unificare le tre normative sino a qui commentate (CS3D, CSRD, Tassonomia), riconducendole ad una legislazione unitaria e, secondo quanto annunciato, semplificata, in risposta alle preoccupazioni avanzate da più parti in tema di competitività¹¹⁴. Il *Pacchetto Omnibus* potrebbe intervenire, fra l'altro, nel modificare il perimetro dei soggetti obbligati direttamente alla rendicontazione e ad un rinvio per coloro comunque obbligati per il bilancio 2025.

Sostenibilità e fiscalità: dalla “E”, alla “S” e “G”, una traccia per la tax policy

Volendo provare a tirare le fila con un occhio privilegiato al nostro Paese, pare innanzitutto acclarato come la sostenibilità sia destinata a giocare un ruolo da protagonista tra i fattori di cambiamento della fiscalità: i sistemi tributari ed i contribuenti dovranno adeguarsi ai canoni della fiscalità sostenibile. Il processo evolutivo riguarda, in modo più chiaro, le misure di fiscalità

109 Regolamento di esecuzione (UE) 2022/2453, adottato dalla Commissione europea il 30 novembre 2022, in attuazione del mandato sull'aggiornamento della disciplina di disclosure di Terzo Pilastro sui rischi ESG, contenuta nella CRR 2 (che ha integrato l'art. 449-bis del CRR, in combinato disposto con l'art. 434-bis).

110 Già sanciti dalla Non Financial Reporting Directive (NFRD) che, per gli esercizi finanziari che hanno inizio dal 1° gennaio 2017, ha introdotto l'obbligo di predisporre una comunicazione di informazioni di carattere non finanziario (Direttiva n. 2014/95/UE, del 22 ottobre 2014, che ha novellato, introducendo tra l'altro gli articoli 19-bis e 29-bis, la Direttiva 2013/34/UE, del 26 giugno 2013, che reca la disciplina di bilanci di esercizio, bilanci consolidati e relative relazioni). Come si dirà infra, il quadro normativo europeo è stato aggiornato dalla direttiva (UE) 2022/2464 del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022 – c.d. Corporate Sustainability Reporting Directive o CSRD.

111 Lo standard setter più seguito dalle imprese europee tenute agli obblighi di non financial reporting è il Global Reporting Initiative (GRI), che, con l'adozione dello standard GRI 207, dalle comunicazioni per l'esercizio 2020, prescrive alle imprese la pubblicazione di informazioni sulla fiscalità nei termini di cui si è detto: approccio nella gestione della fiscalità (GRI 207-1), governance e modello di controllo dei rischi fiscali (GRI 207-2), relazione con gli stakeholders tra i quali l'autorità fiscale (GRI 207-3), rendicontazione delle informazioni fiscalmente rilevanti, Paese per Paese, dove l'impresa opera (GRI 207-4).

112 Direttiva UE n. 2022/2464 del 14 dicembre 2022.

113 Nel considerando 38 della CSRD, si legge che le informazioni prescritte dal reporting di sostenibilità “(omissis) devono comprendere informazioni pertinenti rispetto a ciascuna prospettiva di rilevanza, riguardare tutte le questioni di sostenibilità ed essere in linea, se del caso, con altri obblighi previsti dal diritto dell'Unione in relazione alla comunicazione di informazioni sulla sostenibilità, compresi gli obblighi stabiliti dai regolamenti (UE) 2019/2088 [i.e. Regolamento Disclosure] e (UE) 2020/852 [i.e. Regolamento Tassonomia]”. Il Regolamento Tassonomia, all'articolo 8, a sua volta prevede che “Qualsiasi impresa soggetta all'obbligo di pubblicare informazioni di carattere non finanziario (omissis) include, nella dichiarazione di carattere non finanziario o nella dichiarazione consolidata di carattere non finanziario, informazioni su come e in che misura le attività dell'impresa sono associate ad attività economiche considerate ecosostenibili”. nella rendicontazione, l'impresa deve dar conto, infatti, del proprio allineamento alle prescrizioni definitorie della Tassonomia, che includono, tra i connotati dell'impresa ESG, quale garanzia minima di salvaguardia, anche la presenza di una buona governance del rischio fiscale, che consenta di rispettare non solo la lettera, bensì anche lo spirito della normativa tributaria. Ne segue che, nel reporting ESG, l'impresa deve attestare di aver adottato quella dotazione di bordo di good tax governance, che si traduce nella rappresentazione di una strategia fiscale e di processi e procedure di gestione del rischio.

114 Secondo quanto annunciato, la proposta sarà pubblicata il 26 febbraio 2025.

a supporto degli obiettivi di sostenibilità ambientale (fattore “E”: in positivo, nelle politiche che gemmano gli incentivi fiscali; in negativo, attraverso i disincentivi fiscali). In modo meno diretto, la sostenibilità condiziona la politica fiscale indirizzando gli sviluppi normativi che prescrivono adeguati assetti di *governance*, per assicurare l’etichetta di impresa sostenibile, agevolata nell’ingresso nel mercato dei capitali e negli albi fornitori dei grandi operatori economici.

Rispetto ad altri *trend* identificati come globali, la crescente attenzione verso la sostenibilità offre al legislatore nazionale opportunità e vincoli. Si tratta di un *trend* che si tradurrà (il processo è già in corso) in norme e standard, che se da un lato costituiscono quadro di riferimento anche per gli ordinamenti nazionali, dall’altro impongono di ragionare tenendo conto di un perimetro ben definito entro il quale lo stesso legislatore interno dovrà muoversi. Le *policy* fiscali e il loro ridisegno non potranno sfuggire a questo assetto regolatorio più generale.

Il legislatore italiano ha già sviluppato un tessuto normativo, ispirato alle pratiche internazionali, nel recepire nel nostro sistema tributario i meccanismi di interlocuzione evoluta tra Fisco e contribuenti – che vanno sotto il nome di *co-operative compliance*, tradotto nella versione italiana dell’adempimento collaborativo – fondati sul possesso da parte delle imprese di idonei sistemi di controllo interno del rischio fiscale (*Tax Control Framework* – TCF)¹¹⁵.

Il nostro ordinamento ha, in tal modo, già disegnato un *framework* dedicato alle (grandi) imprese che intendano esporre nella teca della sostenibilità il trofeo di buona *governance* della variabile fiscale e di una relazione trasparente e proattiva con l’Autorità fiscale. Per questa via, seppur migliorabile, i contribuenti possono essere in controllo del rischio di *compliance* fiscale (TCF) e ottenere certezza preventiva sulle posizioni potenzialmente dubbie (adempimento collaborativo).

E per i gruppi multinazionali, ulteriore supporto è dato dall’adesione dell’Italia agli strumenti multilaterali di *tax risk prevention*, approntati dall’OCSE e dall’Unione europea: ci riferiamo al progetto *International Compliance Assurance Programme* (ICAP), nato nel 2018 nel contesto OCSE, quale strumento di *risk assessment* multilaterale volontario e preventivo, ed al neonato esperimento unionale, chiaramente di ispirazione e matrice ICAP, dell’*European Trust and Cooperation Approach* (ETACA).

Le dotazioni di bordo per una navigazione sicura, nella relazione rafforzata Fisco-contribuente, sono state di certo migliorate, attraverso il potenziamento dell’adempimento collaborativo previsto dalla Delega ed attuato nella riforma fiscale, andando così a consolidare la posizione delle imprese che percorrano questa rotta, per qualificarsi come sostenibili nella gestione della fiscalità¹¹⁶: oltre che ampliando la platea di riferimento (abbassando la soglia dimensionale per l’accesso), soprattutto assicurando maggiori garanzie rispetto alla risposta sanzionatoria in caso di rischi fiscali condivisi in via preventiva (eliminando le sanzioni amministrative tributarie e quelle penali tributarie, con l’effetto di rimuovere il presupposto di quelle che colpiscono l’ente per difetto di organizzazione) e abbreviando i termini di decadenza per l’esercizio dell’azione di controllo da parte del Fisco.

Da un lato, quindi, si estenderà il numero delle società chiamate a dialogare e dare garanzie in tema di sostenibilità ai propri stakeholder (banche, investitori, capofila di filiera). Ciò avverrà anche riguardo alla gestione della fiscalità. Dall’altro lato, ci si attende che la premialità espanda il perimetro di riferimento, includendo nella rete di protezione forme di *good tax governance* (nell’ambito più generale della *good governance*) diverse dalle strutture del TCF e più adatte al tessuto connettivo della media impresa italiana, vero cuore pulsante del nostro Paese.

Per essere riconosciute come “fiscalmente sostenibili”, anche queste forme di impresa dovranno dotarsi di adeguati assetti di *governance* in generale e di gestione del rischio fiscale in particolare, che proprio nell’essere adeguati saranno modulati diversamente dal TCF di grandi imprese¹¹⁷.

115 Il regime di adempimento collaborativo è disciplinato dal Titolo III (art. 3-7) del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, adottato in attuazione dell’art. 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, che delegava il Governo, tra l’altro, ad introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l’Amministrazione finanziaria, secondo l’esperienza maturata in seno OCSE. L’art. 4 del decreto legislativo n. 128 del 2015 subordina l’accesso al regime all’implementazione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno: la relazione illustrativa al decreto precisa infatti come la presenza di tale sistema “costituisce il presupposto per attivare forme più evolute di operatività dell’Agenzia delle entrate mirate a valutare la posizione fiscale del contribuente anche attraverso la verifica del sistema di gestione e di controllo dei rischi fiscali”.

116 Articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1, della legge 9 agosto 2023, n. 111, attuato dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 e dal decreto legislativo (correttivo) 5 agosto 2024, n. 108. Non pare irrilevante che l’istituto sia stato potenziato con la dichiarata finalità di incentivare l’adempimento spontaneo, dovendosi leggere in esso, di conseguenza, uno strumento che determina un innalzamento del livello di conformità delle imprese che ne facciano uso, prima ancora che il conseguimento della certezza sulla variabile fiscale.

117 La centralità delle tematiche di sostenibilità, nella prospettiva degli amministratori e degli assetti di *governance*, è confermata dai contributi elaborati da un apposito Gruppo di lavoro, istituito in ambito Assonime: il rapporto “Doveri degli amministratori e sostenibilità” del 18 marzo 2021 ed il rapporto “Evoluzione dell’organo amministrativo tra sostenibilità e trasformazione digitale” del 23 gennaio 2023. Quest’ultimo documento, in particolare, ha chiaramente delineato l’impatto dell’evoluzione normativa in tema di sostenibilità sull’organo amministrativo e sull’assetto organizzativo delle imprese.

Benefici sanzionatori, riduzione dei termini di accertamento, esecuzione di controlli a distanza valorizzando la condivisione del patrimonio di informazioni nativamente digitali, accelerazione dei rimborsi: sono alcuni dei percorsi normativi che potranno valorizzare il controllo dei rischi da parte delle imprese di medie dimensioni, che intenderanno avviare questo percorso virtuoso, seguendo nuove strade per la definizione di una *good tax governance*, appropriate e proporzionali rispetto alle relative realtà aziendali¹¹⁸.

4.2. DISRUPTION TECNOLOGICA E DIGITALIZZAZIONE DELL'ECONOMIA

Le trasformazioni tecnologiche portano con sé un'enorme creazione di valore. Le nuove tecnologie - muovendosi trasversalmente in aree assai diverse quali l'intelligenza artificiale (AI), la robotica, lo stoccaggio di energia, il sequenziamento del DNA, la blockchain, le scienze dei materiali - sono destinate a raggiungere in un arco temporale breve la fase in cui la riduzione drastica del loro costo libererà domanda da parte di tutti i settori, nelle varie aree geografiche del mondo, con l'effetto di incoraggiare un'ulteriore spinta all'innovazione. Da un focus sull'efficienza ci si sposterà rapidamente verso applicazioni in grado potenzialmente di rivoluzionare interi settori. Le possibili implicazioni per i Paesi, le Organizzazioni e i singoli individui si possono riassumere nella seguente tabella.

Implications for individuals

- **Significant capacity enhancement:** technology is making information more available, processing information and collaboration smoother and more effective, boosting sensorial input, improving operations, helping self-actualisation, thereby allowing individuals and teams to achieve more, with less effort.
- **Massive disruption of work:** a significant share of jobs is at risk of automation. And although AI will likely create many new jobs, the transition will be disruptive for many people, requiring them to upskill to maintain employability.
- **Loss of privacy:** the value of data is further increasing given the pressure to feed AI with real-life data, and the technology to capture, process, and combine data in real time is ubiquitous, making it more difficult for people to protect their digital identities.
- **Increasing disinformation and misinformation:** distinguishing truth from fiction gets more difficult in a world where everyone can publish content and social media algorithms feed people with what they want to hear or what others may want them to believe.
- **Growing mental health issues:** the prevalence of digital technology in all aspects of our lives will accentuate its harmful effects on brain health, including attention-deficit symptoms, impaired emotional and social intelligence, technology addiction, social isolation, stunted brain development and disrupted sleep.

Implications for organisations

- **Competitive differentiation:** organisations can differentiate from the competition and grow significantly by redefining the value they are going to create for their customers and society at large - and using the full power of technology to do so.
- **Business failure:** businesses that aren't able to digitally transform and speed up their execution may fail, becoming less relevant to stakeholders and losing customers.
- **Concentration of power:** many small businesses are going to struggle, unable to benefit from network effects and afford the huge technology investment needed to compete in the digital world. Job loss from automation will drive the development of some local businesses - but they will have a hard time competing against their larger counterparts.
- **Mismatch between required and available skills:** organisations are increasingly struggling to find enough talent to help them become fit for the digital age, making the war for talent in Science, Technology, Engineering, and Mathematics (STEM) areas even fiercer. At the same time, they have many people with legacy skills on their payroll whose jobs are going to be automated.
- **Increased cyber risk:** vast Internet of Things (IoT) environments attract sabotage, 5G and 6G connectivity drive more sophisticated attacks, and "everything as a service" turns cloud providers into hugely lucrative targets for cyber-attackers.

Implications for nation states

- **Governments struggling to evolve:** institutions designed to provide stability in the world are struggling to keep up with the pace of technological change. Many are trying to replicate what has worked in a legacy world rather than designing for the digital world - and risk falling short of expectations.
- **Creation of technology-based institutions:** struggling to make legacy institutions fit for the digital age, governments will create new technology-based institutions to deal with the looming challenges.
- **Pressure to mitigate unintended consequences of technology:** governments are issuing new regulations to contain the harmful effects of technology, but are often running behind, lacking talent and funds to keep up with big tech companies.
- **Changing economic dependencies:** access to critical technologies (e.g., 5G/6G technology, climate tech, nanotechnology) is becoming as important as access to natural resources and is therefore driving new alliances, protectionist moves, and fractures in the world.

118 Questo auspicio è anche fatto proprio da Assonime ed Assonext, nello studio, pubblicato il 16 febbraio 2022, dal titolo "La sfida della sostenibilità per le PMI quotate su Euronext Growth Milan. Evoluzione del quadro normativo e nuove opportunità". In linea con le considerazioni che abbiamo svolto in queste pagine, le analisi di impatto contenute nello studio prevedono che le PMI italiane saranno indirettamente coinvolte dalle istanze ESG, come ricaduta dei vincoli normativi che saranno progressivamente imposti agli operatori finanziari (mercato dei capitali) ed alle catene del valore (filiera). L'esigenza evidenziata dallo studio è la medesima riportata nel nostro testo, che traduca la sostenibilità in termini di *good governance* proporzionata per le PMI: "riflettere su come il sistema di governance si debba attrezzare per rispondere a queste sfide sia in termini di ridefinizione dei processi produttivi e prestazione di servizi sia in termini di adeguati assetti organizzativi", che dovranno essere declinati secondo "il principio cardine (omissis) di proporzionalità che deve realizzare (omissis) un'implementazione dei profili ESG efficiente ed equilibrata".

Come emerge da tali considerazioni preliminari, la trasformazione digitale della società, nel suo complesso, è un fenomeno irreversibile in tutti gli Stati, pur con modalità diverse a seconda del contesto socio-economico in cui avviene. Come per l'altro pilastro costituito dalla sostenibilità, siamo in presenza di un fenomeno trasversale, dai numerosi punti di contatto con la maggior parte dei fenomeni globali, ad esempio quello della transizione energetica (in termini sia positivi¹¹⁹ che negativi¹²⁰), delle migrazioni e delle pandemie¹²¹ che ha imposto ad individui, imprese e governi un'accelerazione imprevista e inarrestabile della digitalizzazione di taluni servizi¹²².

Il tema della digitalizzazione della società (e, quindi, dell'economia) rappresenta una delle maggiori sfide per tutti gli Stati e le Organizzazioni internazionali che, da un lato, (i) ne riconoscono l'importanza e intendono assicurarne la crescita¹²³ senza, tuttavia, rinunciare a (ii) contrastare tutti i fenomeni che possano pregiudicarne lo sviluppo, (iii) ma, d'altro canto, intendono assicurare che l'evoluzione del fenomeno non possa determinare, esso stesso, un *vulnus* per i valori fondanti delle società democratiche¹²⁴.

La digitalizzazione dell'economia, nelle sue dinamiche già evidenti e in quelle (a partire dall'intelligenza artificiale¹²⁵) che si prevede portino a fasi ulteriori di disruption, impattano sui sistemi fiscali sotto molteplici aspetti.

Innanzitutto, si rende necessario ripensare ai canoni della fiscalità internazionale, che si accompagnano ad una ridefinizione delle modalità con cui il valore si genera, viene allocato spazialmente, viene misurato e poi tassato. Il processo di fissazione delle nuove regole di fiscalità internazionale è, come noto, caratterizzato da grande complessità, accelerazioni e brusche frenate, condizionamenti di tipo politico e sociale o dettati dai rapporti di forza degli attori al tavolo (sarebbe meglio dire ai tavoli, si pensi al contesto OECD e UN, espressione di attori e interessi in parte diversi).

Ai fini che qui rilevano, i legislatori nazionali sono chiamati a contribuire al dibattito partendo dalla constatazione che l'economia novecentesca ha lasciato il posto ad un quadro profondamente mutato e destinato a mutare ulteriormente quanto a portatori di interesse, bisogni da soddisfare, modalità di generazione di ricchezza lungo l'asse del tempo e dello spazio. Con l'obiettivo di adeguare gli strumenti della fiscalità ai mutamenti in atto, i legislatori nazionali cercheranno di influenzare il dibattito internazionale e di fare *policy* nazionale nell'ambito di manovra (più ristretto) che avranno a disposizione. I gruppi multinazionali rivedranno le proprie scelte di localizzazione in base alla "nuova conformità", provando ad arbitrare tra le diverse legislazioni, nella misura in cui ciò sarà consentito dalle nuove norme.

Alcuni dei riflessi sul piano della fiscalità internazionale toccheranno anche i singoli contesti nazionali, con riferimento alle imprese esclusivamente domestiche. Anche qui, le norme dovranno adeguarsi ai meccanismi di funzionamento di un'economia progressivamente digitalizzata.

In secondo luogo, gli strumenti a disposizione dei cittadini/imprese (per adempiere agli obblighi di conformità) e delle amministrazioni finanziarie (per selezionare e controllare la correttezza dei comportamenti adottati in tema di conformità dai contribuenti) stanno evolvendo. Rispetto al tema precedente, sempre esistito ma che sta assumendo risvolti del tutto origi-

119 Si consideri, ad esempio, il contributo delle piattaforme digitali al riutilizzo dei materiali. Cfr. World Bank, *Policies from Europe's Circular Economy Transition*, 2022, p. 155.

120 La digitalizzazione dell'economia, infatti, pur rappresentando un fattore positivo nel generale contesto della transizione digitale, comporta delle externalità negative che incidono sulla sua 'impronta ambientale'. Con specifico riferimento alla AI, si afferma che "AI applications already support the green transition. But AI systems also raise sustainability concerns linked to the natural resources they consume ... and the carbon emissions they produce." (COP27 Virtual Session, *What is the environmental footprint of artificial intelligence?*, 15 novembre 2022, description). Sul punto, cfr. OECD, *Measuring the Environmental Impacts of Artificial Intelligence Compute and Applications - The AI Footprint*, cit.

121 L'impatto delle pandemie sul mercato del lavoro si manifesta in diverse forme, come, ad esempio, il maggior ricorso al lavoro 'da remoto' (ed alla maggiore digitalizzazione di talune forme di impiego da svolgersi in presenza) che impongono un *reskilling* digitale (cfr. IMF, *World Economic Outlook - War Sets Back to Global Recovery*, April 2022, Executive Summary, xvii). D'altro canto, le pandemie possono essere contrastate più efficacemente anche attraverso l'utilizzo dell'IA (cfr. OECD, *Using Artificial Intelligence to combat COVID-19*, updated April 2020).

122 OECD (OPSI - Observatory of Public Sector Innovation), *Embracing Innovation in Government - Global Trends 2020*, July 2020, p. 11 ove si osserva che "[g]overnments often have to imagine contingencies for scenarios such as "what happens if the website goes down?". The COVID-19 crisis has forced them to confront the question "what happens if physical offices and schools go down?".

123 Cfr. International Monetary Fund, *World Economic Outlook - Update*, January 2024, p. 9 https://www.imf.org/external/Pubs/FT/weo/2024/01/pdf/January%202024%20WEO%20Update_EN.pdf (visitato il 18 febbraio 2024).

124 In questo senso, si esprimono, di recente, gli Stati membri dell'OCSE (nella dichiarazione *Declaration on a Trusted, Sustainable and Inclusive Digital Future*, 25 dicembre 2022) ove si legge che gli Stati "condemn disinformation campaigns, government-imposed Internet shutdowns, ... attacks on ... communication infrastructures" ma, al contempo "reiterate ... unambiguous commitment to human rights and freedoms, peace, democracy, and the rule of law" (nel solco della fondamentale dichiarazione sull'IA del OECD Council dal titolo *Recommendation of the Council on Artificial Intelligence*, 22 maggio 2019).

125 La definizione di "AI System" (data dagli OECD, *AI Principles* (2019), disponibili alla pagina <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d62f618a-en.pdf?expires=1707800879&id=id&accname=guest&checksum=A220C5D1CACBB181F6942177A381B893>) è stata di recente modificata come segue: "An AI system is a machine-based system that, for a given explicit or implicit objectives, infers, from the input it receives, how to generate outputs such as predictions, content, recommendations, or decisions that can influence physical or virtual environments. Different AI systems vary in their levels of autonomy and adaptiveness after deployment". Cfr., sulle modifiche, S. Russell, K. Perset, M. Grobelnik, *Updates to the OECD's definition of an AI system explained*, November 23, 2023, <https://oecd.ai/en/wonk/ai-system-definition-update> (visitato il 13 febbraio 2024).

nali – che potremmo definire “la realtà accelera assai più velocemente e si lascia indietro il quadro normativo di riferimento” – la questione degli strumenti a disposizione è comune e trasversale ai cittadini / imprese e alle amministrazioni nazionali. Si tratta, per tutti, di acquisire nuove competenze e, attraverso di esse, aumentare l’efficienza e l’efficacia nei propri obiettivi, speculari tra privato e pubblico, connessi alla conformità.

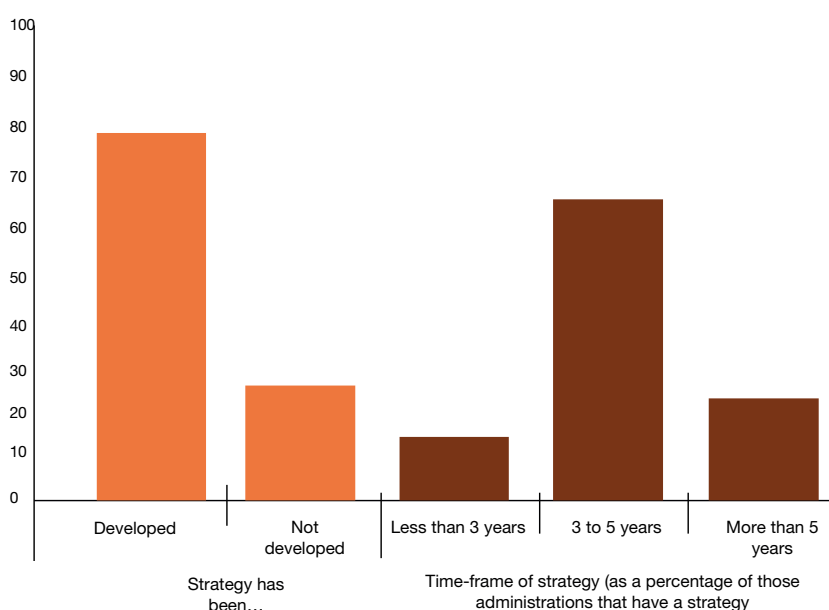
L’impatto che la digitalizzazione ha per gli Stati è evidente in diversi settori e, in ambito fiscale, nelle diverse fasi della (i) compliance, (ii) accertamento e riscossione e (iii) eventuale contenzioso.

La trasformazione digitale del settore pubblico ha visto una radicale accelerazione in seguito della pandemia con una graduale riduzione dei contatti in presenza ed un contestuale aumento dei rapporti digitali tra amministrazione finanziaria e contribuenti¹²⁶. Ciò ha contribuito, d’altro canto, a dar vita ad un inatteso, rapido ed inarrestabile fenomeno di *upskilling* digitale per i funzionari dell’amministrazione finanziaria¹²⁷.

Circa il 75% delle amministrazioni finanziarie ha sviluppato un progetto di trasformazione digitale e la maggior parte di questi progetti ha una durata tra 3 e 5 anni (cfr. Tabella sotto).

Figure 10.7. Existence of strategy for digital transformation in tax administrations, 2022

Percent of administrations



Fonte: OECD, *Tax Administration 2023 - Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 2023, p. 167.

Molti di questi progetti implementano alcuni *standard* comuni volti a: (i) incentivare la compliance da parte dei contribuenti (offrendo servizi “24/7”, basandosi sulla “digital identity and verification” e decentralizzando i servizi dell’Amministrazione finanziaria) e; (ii) ridurre gli oneri a carico dei contribuenti (sfruttando data science e analytical tools al fine di elaborare dati in possesso dell’amministrazione finanziaria, implementando “leading-edge techniques to exploit data” per ridurre l’intervento umano e favorire interazioni personalizzate)¹²⁸.

Da un lato, si è perseguito un rafforzamento della semplificazione dei rapporti fisco-contribuenti cui con l’obiettivo di migliorare la “digitalizzazione dei servizi, nella consapevolezza che al servizio richiesto in ufficio, si affianca, e a volte si sostituisce, il servizio richiesto tramite canali alternativi (web, telefono, videochiamata) garantendo, nel contempo, al cittadino i medesimi

¹²⁶ OECD, *Tax Administration 2023 - Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 2023, p. 20 https://www.oecd-ilibrary.org/sites/900b6382-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/900b6382-en&_csp_=d74c2253fa30d0cb4c58c96fb3499020&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e2837-f6a671b638 (visitato il 18 ottobre 2024).

¹²⁷ Sull’*upskilling* digitale del personale della pubblica amministrazione, cfr. OECD, *Embracing Innovation and Government - Global Trends 2020 - Upskilling and Investing in People*, 2020, pp. 38-39.

¹²⁸ OECD, *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, 27 September 2023, pp. 21-22, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-23077727.html> (visitato il 19 ottobre 2024).

standard qualitativi assicurati all'utenza che riceve il servizio presso un ufficio"¹²⁹⁻¹³⁰. D'altro canto, si è inteso valorizzare il patrimonio informativo impiegando, più puntualmente, i dati in possesso dell'amministrazione finanziaria (fatturazione elettronica, dichiarazione precompilata) con diversi obiettivi, fra cui: (i) supportare maggiormente l'ampliamento dei servizi digitali offerti ai contribuenti¹³¹, (ii) contrastare l'evasione fiscale. La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria coinvolge anche il c.d. *digital workplace* (valorizzando le esperienze di *smart working* sviluppate nel periodo della pandemia)¹³² assicurare la tutela della privacy¹³³.

Come paradigma di quanto si sta prospettando, è utile svolgere alcune considerazioni specifiche sul tema dell'intelligenza artificiale (AI nell'acronimo inglese).

L'AI è destinata ad avere un impatto determinante in numerosi ambiti¹³⁴, alcuni dei quali evidenziati come *global trends* a sé stanti (cfr., ad esempio, par. 5.4). L'impiego di sistemi di AI nel settore della domotica, ad esempio, consente di conseguire più efficacemente obiettivi di efficientamento energetico, cui mirano le politiche di transizione energetica illustrate in precedenza¹³⁵. Parimenti, l'impiego dell'IA nel settore sanitario può consentire di contrastare più efficacemente nuove pandemie ed il recente avvio, a fine 2023, del programma Virtual Human Twins della Commissione Europea segna un punto di svolta della strategia europea nel settore della sanità¹³⁶.

Gli effetti dello sviluppo della AI sulla vita degli individui sono particolarmente rilevanti. Un profilo sul quale porre l'attenzione riguarda il mercato del lavoro ed il sempre più vasto impiego di sistemi di AI¹³⁷ capaci di replicare competenze e capacità (*skills and abilities*) umane anche in contesti 'non routinari'¹³⁸ che comporterà la graduale riorganizzazione dei processi produttivi¹³⁹. Il trend globale mostra che – con riferimento agli impieghi suscettibili di esser maggiormente condizionati dall'evoluzione digitale – assumono particolare rilevanza alcune variabili e, segnatamente, (i) il genere (uomo o donna) del lavoratore¹⁴⁰; (ii) periodo della vita lavorativa (giovani o anziani) e (iii) grado di istruzione del lavoratore, ponendo, peraltro, altri problemi (iv) relativi all'organizzazione del lavoro dipendente ed alla (v) salvaguardia dei diritti individuali come, su tutti, quello della riservatezza dei dati personali dei lavoratori¹⁴¹. Tale rivoluzione impone un processo di *skilling* (o *re-skilling*) digitale del

129 Cfr. Agenzia delle Entrate, *Piano integrato di attività ed organizzazione 2023-2025*, p. 26, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5011991/PIAO+2023-2025+Agenzia+delle+Entrate.pdf/b87a93eb-bccc-bcba-95cb-f046b97cd77b> (visitato il 18 febbraio 2024).

130 Agenzia delle Entrate, *Piano della Performance 2021-2023*, p. 57. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3164760/Piano+della+performance+2021-2023.pdf/9a499bad-95a5-1b7f-2ad4-fee3fafba6f7> (visitato il 18 ottobre 2024)

131 Agenzia delle Entrate, *Piano integrato di attività ed organizzazione 2023-2025*, cit., p. 48. Nel documento dell'Agenzia delle Entrate, *Piano integrato di attività ed organizzazione 2022-2024*, cit., p. 26, disponibile alla pagina <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4461603/PIAO+2022-2024.pdf/9b5dcf409-e291-9c9b-a686-24efe4beb63f> (visitato il 10 febbraio 2024), si spiega inoltre che "La reingegnerizzazione dei processi delle pubbliche amministrazioni è ... un processo che si può accompagnare, da un lato, all'introduzione di semplificazioni burocratiche e amministrative e ... può avvalersi dell'introduzione di soluzioni tecnologiche innovative. In questo senso, l'introduzione della digitalizzazione rappresenta un'occasione importante per modificare le modalità operative con le quali si eseguono i processi. A partire dal 2023, a valle delle attività di consolidamento della Mappa dei processi sopra descritte, dai dati e dalle informazioni raccolte nella definizione della Mappa dei processi dell'Agenzia delle Entrate, saranno individuati i primi processi operativi cui applicare, anche in via sperimentale, una metodologia per la reingegnerizzazione delle attività". Cfr., anche: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/database/b.5.1-italy-crm-system.pdf>

132 Agenzia delle Entrate, *Piano integrato di attività ed organizzazione 2023-2025*, cit., p. 158

133 Agenzia delle Entrate, *Piano integrato di attività ed organizzazione 2023-2025*, cit., p. 193

134 Le ricadute positive connesse all'impiego di sistemi di IA sono numerosissime e in differenti ambiti. Si pensi, ad esempio, agli effetti positivi sulla sicurezza stradale (Cfr. *European Strategy and Policy Analysis System, Global Trends to 2030 - Challenges and Choices for Europe, April 2019*) o all'impiego della biometrica nel campo delle cure e servizi alle persone affette da autismo (cfr. OECD, *Embracing Innovation in Government - Global Trends 2020 - Public Provider versus Big Brother*, November 2020, pp. 30-31).

135 World Bank, *Policies from Europe's Circular Economy Transition*, cit., p. 1 e UN, *Theme report on energy transition*, cit., p. 21.

136 Cfr.: <https://www.virtualhumantwins.eu/> (visitato in data 14 febbraio 2024).

137 Il presente lavoro tiene in considerazione l'inquadramento del tema della IA nello spettro della tassonomia individuata dall'OCSE (OECD Framework for the Classification of AI systems, in *OECD Digital Economy Papers*, No. 323, February 2022) che distingue: (i) People & Planet, (ii) Economic Context, (iii) Data & Input, (iv) AI Model, (v) Task & Output (nel solco dei valori e principi e raccomandazioni contenuti nel OECD Council, *Recommendation of the Council on Artificial Intelligence*, cit.).

138 A differenza dei computer destinati ad operare in contesti codificati e, quindi, idonei a sostituire l'uomo solo in relazione a funzioni routinarie. Cfr. J. Lassébie, G. Quintini, *What skills and abilities can automation technologies replicate and what does it mean for workers? New evidence*, in *OECD, Social, Employment and Migration Working Papers No. 282, 2022*, p. 9 https://www.oecd-ilibrary.org/employment/what-skills-and-abilities-can-automation-technologies-replicate-and-what-does-it-mean-for-workers_646aad77-en;jsessionid=Z8laJPI-WV8pkJvTx9UU5zXPO38k9dGSDa-yP4_ip-10-240-5-141 (visitato il 18 ottobre 2024).

139 Solo rari i casi di completa sostituzione dell'intervento umano data la presenza, anche nei settori maggiormente esposti alla sostituzione della AI nel lavoro, a causa delle c.d. *bottleneck skills and abilities* (come osservano Lassébie, Quintini, *What skills and abilities can automation technologies replicate and what does it mean for workers? New evidence*, cit., pp. 9-10).

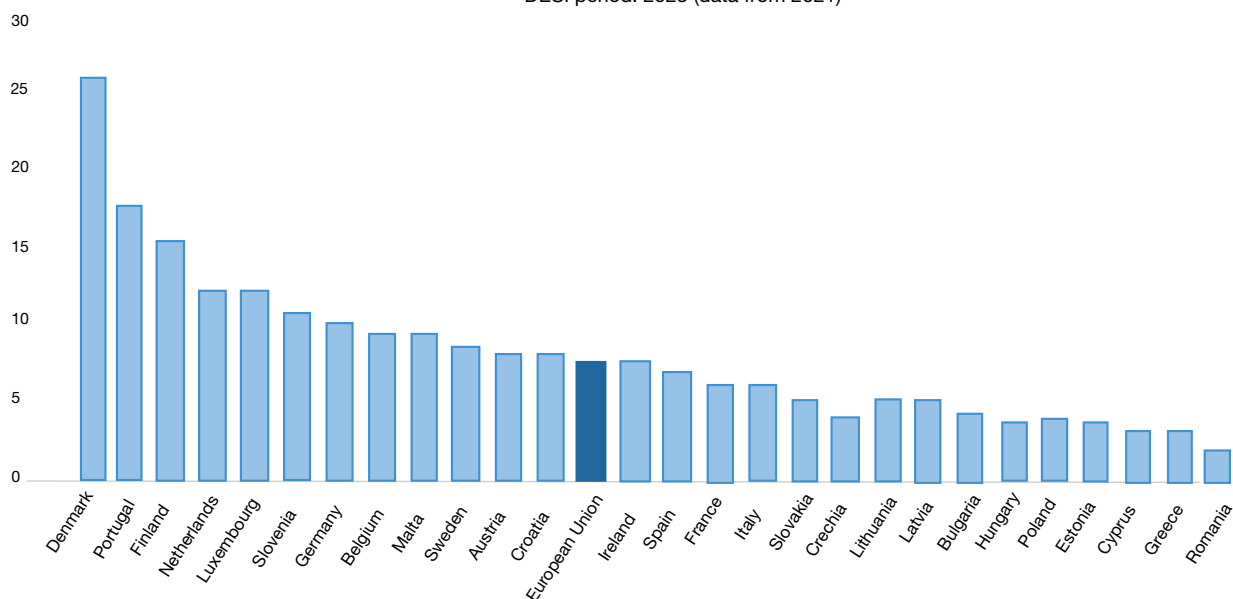
140 Tema che emerge anche nello specifico ambito della IA, come emerge dal recente Report OECD, *Social Employment and Migration Working papers, The Supply, Demand, and Characteristics of the AI Workforce across OECD countries*, Working Paper No. 285, p. 32, [https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM\(2023\)4/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM(2023)4/en/pdf) (visitato il 14 febbraio 2024).

141 Quale profilo particolare di una più ampia riflessione sui temi etici che l'IA pone nel mondo del lavoro, sviluppata, di recente, dall'OCSE con A. Salvi del Pero, P. Wyckoff, A. Yourc'h, *Using Artificial Intelligence in the workplace: What are the main ethical risks?*, in *OECD Social Employment and Migration Working Papers No. 273, July 2022* <https://dx.doi.org/10.1787/840a2d9f-en> (visitato il 18 ottobre 2024).

quale devono tener conto le politiche fiscali volte a incentivare e sostenere la digitalizzazione delle fasce più esposte della popolazione (donne, anziani e persone con minore grado di istruzione)¹⁴². Su questo fronte si muovono le politiche volte ad incentivare l'offerta formativa specialistica¹⁴³.

Anche in ambito fiscale, si consolida il dibattito¹⁴⁴ sulla potenziale tassazione dell'AI (o dei 'robot', tentando di antropomorfizzare un "soggetto" passivo del tributo), valutando la possibilità di assoggettare ad imposta un reddito pari a quello che avrebbe percepito il lavoratore incaricato di svolgere le medesime funzioni (ovvero pensando di agire sulla determinazione della base imponibile dell'impresa, del datore di lavoro, contemplando, (i) a fronte di maggiori deduzioni per gli investimenti in R&D e immobilizzazioni nel settore delle nuove tecnologie, (ii) una minore deduzione di costi corrispondenti al minor impiego di manodopera)¹⁴⁵. La maggior parte delle piccole e medie imprese ha raggiunto un livello base di intensità digitale (l'utilizzo di servizi *cloud*, in particolare, ha registrato una notevole crescita) ma l'utilizzo dei *big data* e dell'AI è ancora relativamente ridotto (cfr. Tabella sotto).

Artificial intelligence, All enterprises, without financial sector (10 persons employed or more)
DESI period: 2023 (data from 2021)



Fonte: European Commission, *Digital Economy and Society Index (DESI) Indicators 2023*, https://digital-decade-desi.digital-strategy.ec.europa.eu/datasets/desi/charts/desi-indicators?indicator=desi_3b5&breakdown=ent_all_xfin&period=desi_2023&unit=pc_ent&country=AT,BE,BG,HR,CY,CZ,DK,EE,EU,FI,FR,DE,EL,HU,IE,IT,LV,LT,LU,MT,NL,PL,PT,RO,SK,SI,ES,SE

L'AI rappresenta uno degli ambiti sui quali l'Italia - come la maggior parte dei Paesi occidentali e dei Paesi emergenti - ha dichiarato di voler puntare, come emerge dal programma ambizioso denominato *Strategic Programme on Artificial Intelligence 2022-2024*¹⁴⁶. Analizzando, più in dettaglio, l'impatto sugli individui nel mondo del lavoro in Italia (e, in particolare, l'impatto sugli impieghi a maggior rischio di automazione), l'AI interessa, in misura più rilevante, rispetto ai trend globali, i lavoratori, (i) di sesso maschile; (ii) con un basso livello di istruzione (grafico Tabella sotto); (iii) nei primi anni di attività, come si evince dalle Tabelle 5, 6 e 7.

142 Interessante osservare come l'IA rappresenti, al contempo, una delle soluzioni per incrementare le skills di questa categoria di lavoratori. Cfr., in questo senso, A. Verhagen, *Opportunities and drawbacks of using artificial intelligence for training*, in *OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. 266*, 2021, par. 3.2.3.

143 Questi elementi indicano chiaramente in quale direzione debba muovere la politica fiscale (con specifico riferimento alla tassazione del reddito di lavoro dipendente), incentivando politiche di reskilling idonee a: (i) consentire ai lavoratori con formazione culturale non elevata una transizione verso altre forme di impiego o (ii) indirizzare in maniera più puntuale (laddove un reskilling non avrebbe senso) la formazione i lavoratori nei primi anni di attività. Il sistema fiscale, in tal senso, può essere modificato prevedendo misure di sostegno all'investimento nella formazione specializzante dei lavoratori nei primi anni di attività anche attraverso forme di incentivi concessi ai datori di lavoro (nei settori maggiormente interessati dalla trasformazione dei processi produttivi grazie all'impiego della AI).

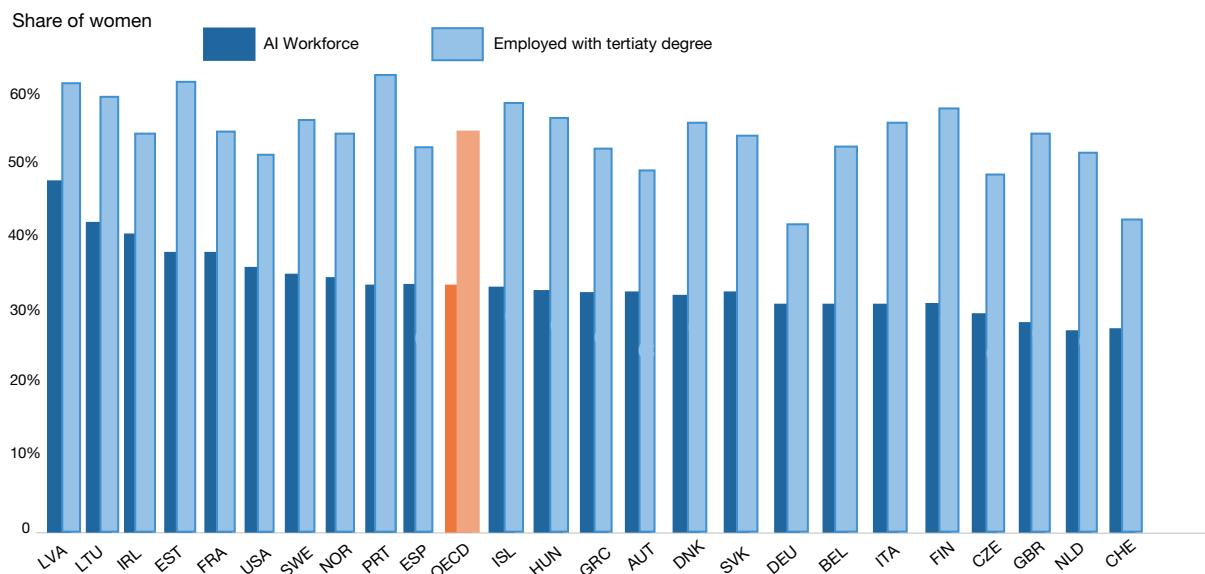
144 Una delle opere più complete sul tema è quella di X. Oberson, *Taxing robots: helping the economy to adapt to the use of artificial intelligence*, Edward Elgar, 2019.

145 Affronta il tema della tassazione ottimale dei robot U. Thuemmel, *Optimal Taxation of Robots*, in *Journ. of Eur. Econ. Assoc.*, vol. 21(3), 2023, p. 1154 e ss. <https://ideas.repec.org/a/oup/jeurec/v21y2023i3p1154-1190..html> (visitato il 14 febbraio 2024).

146 *Strategic Programme on Artificial Intelligence 2022-2024*, 2021, p. 18 <https://assets.innovazione.gov.it/1637777513-strategic-program-aiweb.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024).

Tabella 5

Figure 3.2. Women are underrepresented in the AI workforce

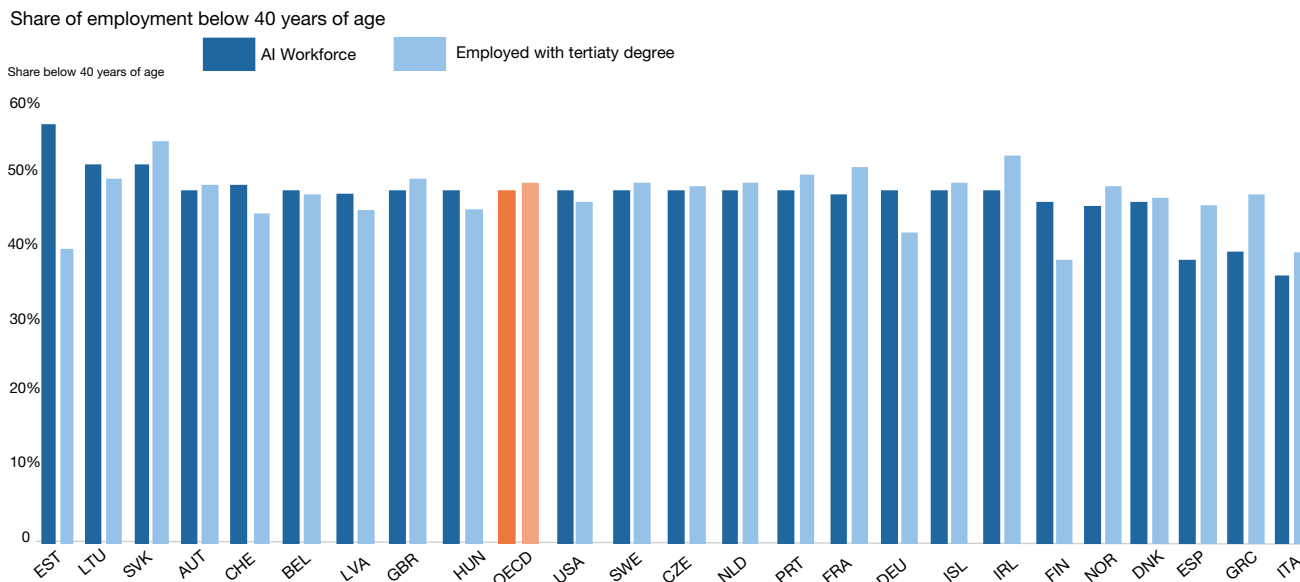


Note: Estimates obtained by summing the product of within-occupation shares of AI skill demand and employment-gender-occupation shares by occupation. Within-occupation AI shares identified according to AI skill lists enumerated in Aleseeva et al. (2021). The analysis is pooled over the years 2018-2019 for all European countries and 2018-2020 for the USA. Source: OECD analysis of the European Union Labour Force Survey (EU-LFS), Current Population Survey (USA) and Lighcast data.

Fonte: OECD, *Social, Employment and Migration Working papers, The Supply, Demand, and Characteristics of the AI Workforce across OECD countries, Working Paper No. 28, 16 February 2023, p. 30*¹⁴⁷

Tabella 6

Figure 3.3. The AI workforce is not younger, on average



Note: Estimates obtained by summing the product of within-occupation shares of AI skill demand and employment-age-occupation shares by occupation. Within-occupation AI shares identified according to AI skill lists enumerated in Aleseeva et al. (2021). The analysis is pooled over the years 2018-2019 for all European countries and 2018-2020 for the USA. Source: OECD analysis of the European Union Labour Force Survey (EU-LFS), Current Population Survey (USA) and Lighcast data.

Fonte: OECD, *Social, Employment and Migration Working papers, The Supply, Demand, and Characteristics of the AI Workforce across OECD countries, Working Paper No. 28, 16 February 2023, p. 148*¹⁴⁸

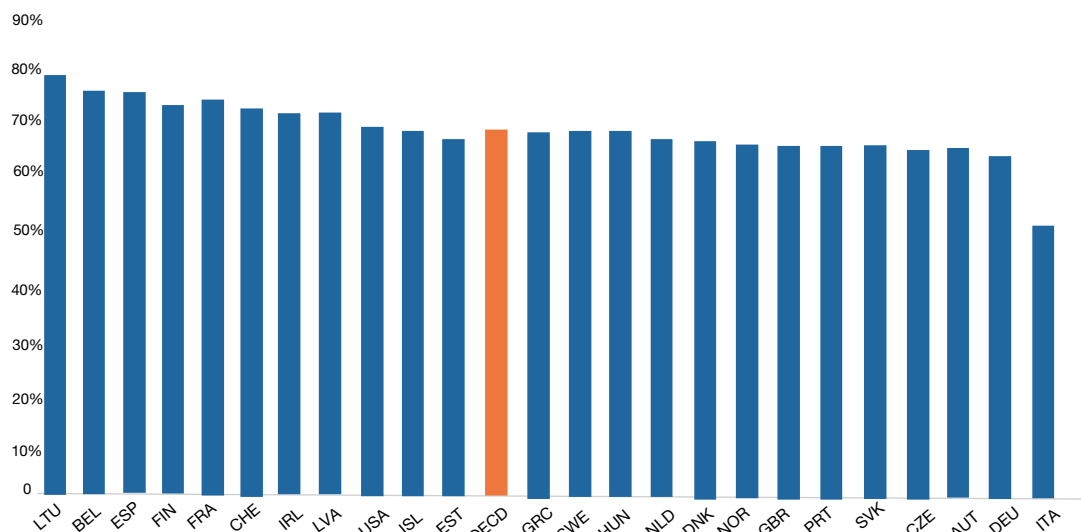
147 [https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM\(2023\)4/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM(2023)4/en/pdf) (visitato il 14 febbraio 2024).

148 [https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM\(2023\)4/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM(2023)4/en/pdf) (visitato il 14 febbraio 2024).

Tabella 7

Figure 3.1 Educational attainment of AI workforce in OECD countries

Share of AI employment with a tertiary degree



Note: Estimates obtained by summing the product of within-occupation shares of AI skill demand and employment-age-occupation shares by occupation. Within-occupation AI shares identified according to AI skill lists enumerated in Alekseeva et al. (2021). The analysis is pooled over the years 2018-2019 for all European countries and 2018-2020 for the USA.

Source: OECD analysis of the European Union Labour Force Survey (EU-LFS), Current Population Survey (USA) and Lighcast data.

Fonte: OECD, *Social, Employment and Migration Working papers, The Supply, Demand, and Characteristics of the AI Workforce across OECD countries, Working Paper No. 28, 16 February 2023, p. 28*¹⁴⁹

Dove la lettura si allargasse dalla digitalizzazione dell'economia alla digitalizzazione della società, misure di natura fiscale possono essere contemplate, per ridurre alcuni effetti negativi all'orizzonte, che non trovano necessariamente il loro bilanciamento nelle opportunità che si profilano. La leva fiscale può agire nel senso di agevolare imprese virtuose che investano nel rafforzamento dei sistemi di protezione dei dati personali dei clienti e dei dipendenti. Sul piano delle misure di sostegno, il sistema impositivo può agire in diversi modi per venire incontro alla crescente esigenza di supporto dei disturbi e delle patologie connesse all'utilizzo intensivo di dispositivi elettronici¹⁵⁰, nella forma di detrazioni per spese mediche e di sostegno ad enti impegnati in questo specifico settore.

Fornendo un altro esempio di ambiti nei quali la digitalizzazione porta un mutamento potenzialmente radicale dell'organizzazione delle imprese è quello della *blockchain* e DLT, che ha trovato espressione, in particolare, nel settore bancario e finanziario e vede un impiego atteso in misura crescente nell'ambito della c.d. tokenizzazione degli assets¹⁵¹. Fenomeno che vede una continua espansione nel mondo dei servizi finanziari¹⁵² ed una graduale espansione anche al di fuori dell'universo dei *financial services*¹⁵³. Sotto un altro e diverso profilo, se cambia la realtà su cui la fiscalità si innesta, se cambia (o dovrà cambiare) l'apparato normativo che a quella realtà fa riferimento, se cambiano gli strumenti a disposizione, divenendo più sofisticati (da entrambi i lati), vi è da attendersi, inevitabile, un mutare del rapporto Fisco-contribuente.

Nella migrazione tra il presente semi-digitalizzato e il futuro sempre più digitale assisteremo ad un dialogo tra organizzazioni nel privato e nel pubblico, e soggetti all'interno delle organizzazioni, con un grado di maturità digitale assai diverso, in possesso di strumenti (a partire dalle informazioni disponibili) con maturità altrettanto diversa. Sia dal lato delle amministrazioni che dal lato dei contribuenti, bisognerà gestire fasi di "dialogo tra sordi", sviluppando un approccio proporzionato alla dimensione organizzativa dell'organo pubblico e privato chiamato a dialogare, trovando anche modalità per sfruttare le reciproche conoscenze digitali per semplificare il più possibile l'interazione. Dai dati DESI del 2023 l'Italia si posiziona tra gli ultimi paesi per alcune

149 [https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM\(2023\)4/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DELSA/ELSA/WD/SEM(2023)4/en/pdf) (visitato il 14 febbraio 2024).

150 La ricaduta negativa, come quella dei crescenti problemi di salute mentale fra i giovani, è analizzata nel documento: PwC, *Megatrends - five global shifts reshaping the world we live in*, cit., pp. 9-10.

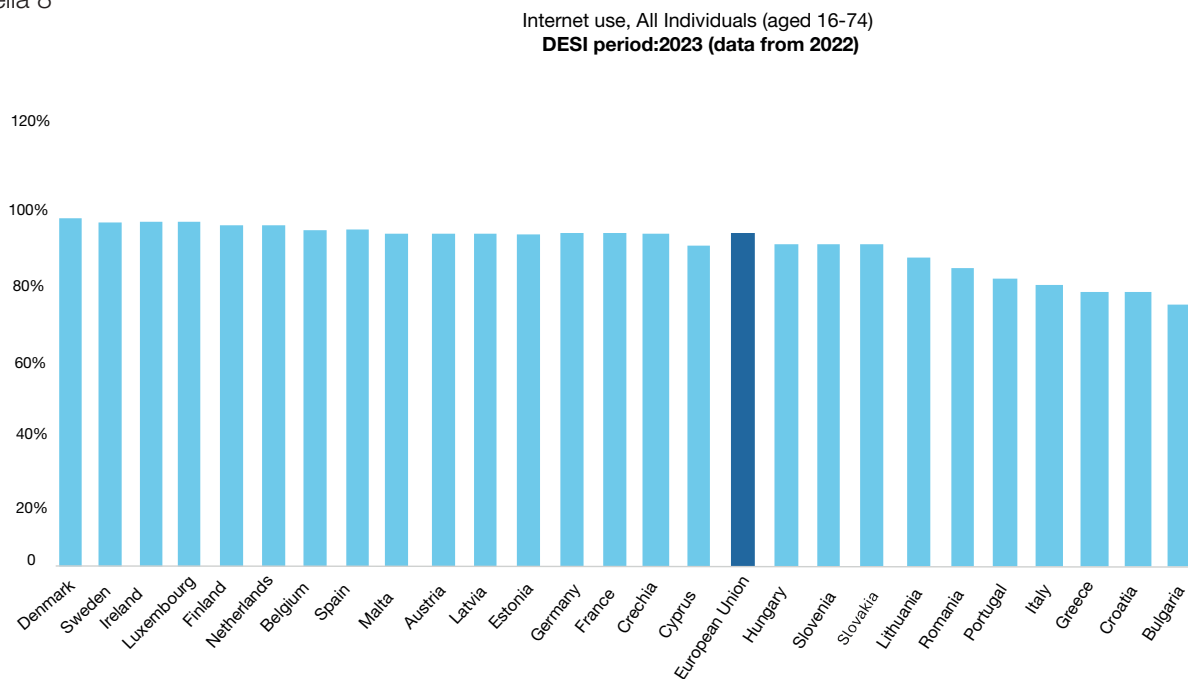
151 Cfr. OECD, *Regulatory Approaches to the Tokenisation of Assets, 2021, p. 7* https://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/regulatory-approaches-to-the-tokenisation-of-assets_aea35466-en (visitato il 18 ottobre 2024), ove si legge: "Policy makers in different jurisdictions have approached tokenisation in different ways, either by applying existing financial regulations to tokenised assets; by introducing new tailor-made regulatory frameworks or by adapting existing rules to accommodate the application of DLTs in tokenisation".

152 Cfr. OECD, *Generative Artificial Intelligence in Finance (15 December 2023)*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/ac7149cc-en.pdf?expires=1708063777&id=id&accname=guest&checksum=80ABA6D136F25DA45ABB335A291A264B> (visitato il 16 febbraio 2024).

153 Le norme introdotte con la Finanziaria 2023 (si veda supra Capitolo 3) hanno offerto una regolazione del trattamento ai fini delle imposte dirette e ai fini della nuova imposta sul valore delle cryptoattività. Il legislatore può proseguire nel percorso intrapreso dettando una disciplina ai fini dell'imposta di registro e delle successioni e donazioni per i quali oggi le uniche indicazioni provengono dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 27 ottobre 2023, n. 30. Il percorso diretto a modificare l'IVA presenta delle comprensibili difficoltà date dalla derivazione della disciplina interna da quella europea e dalle profonde incertezze legate alle qualificazioni connesse ai singoli crypto-assets già nel diritto europeo.

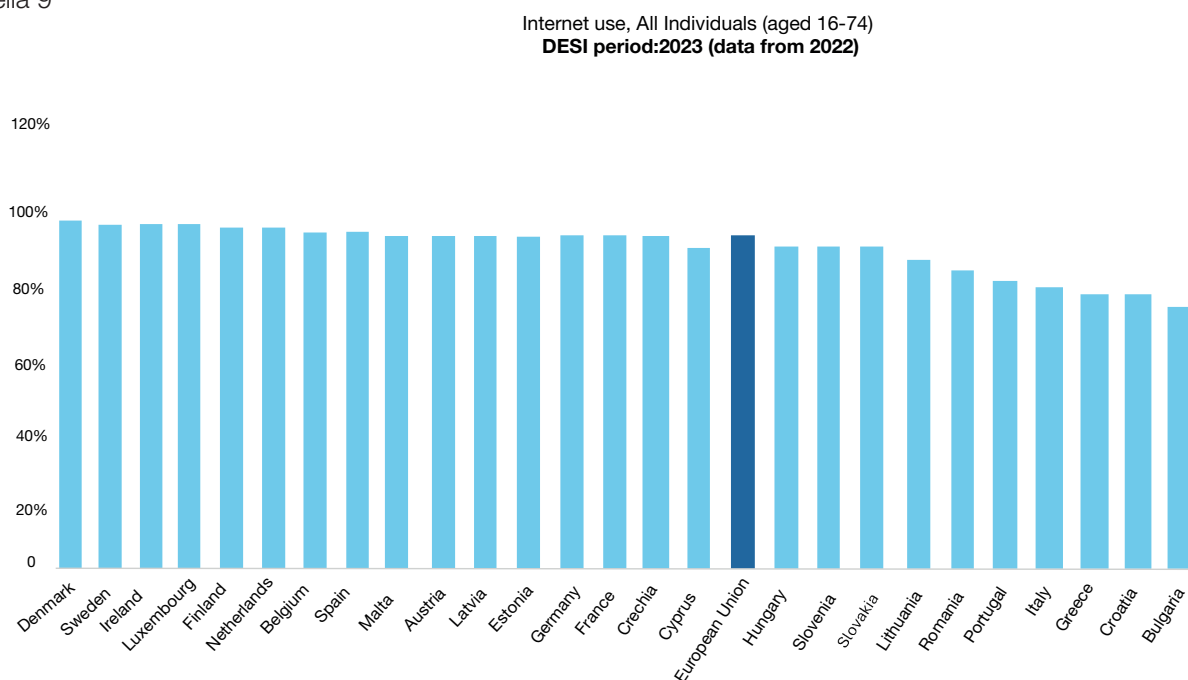
Digital skills (ad es. al 24° per Internet use) e, in ogni caso, molto al di sotto la media europea per altre (ad es., al 18° posto per Above basic digital skills) con poche eccezioni (come, ad esempio, il numero di donne ICT specialists), come mostrano le Tabelle 8, 9 e 10 in calce.

Tabella 8



Fonte: Commissione Europea, *DESI Index 2023 Indicators: Internet use*¹⁵⁴

Tabella 9

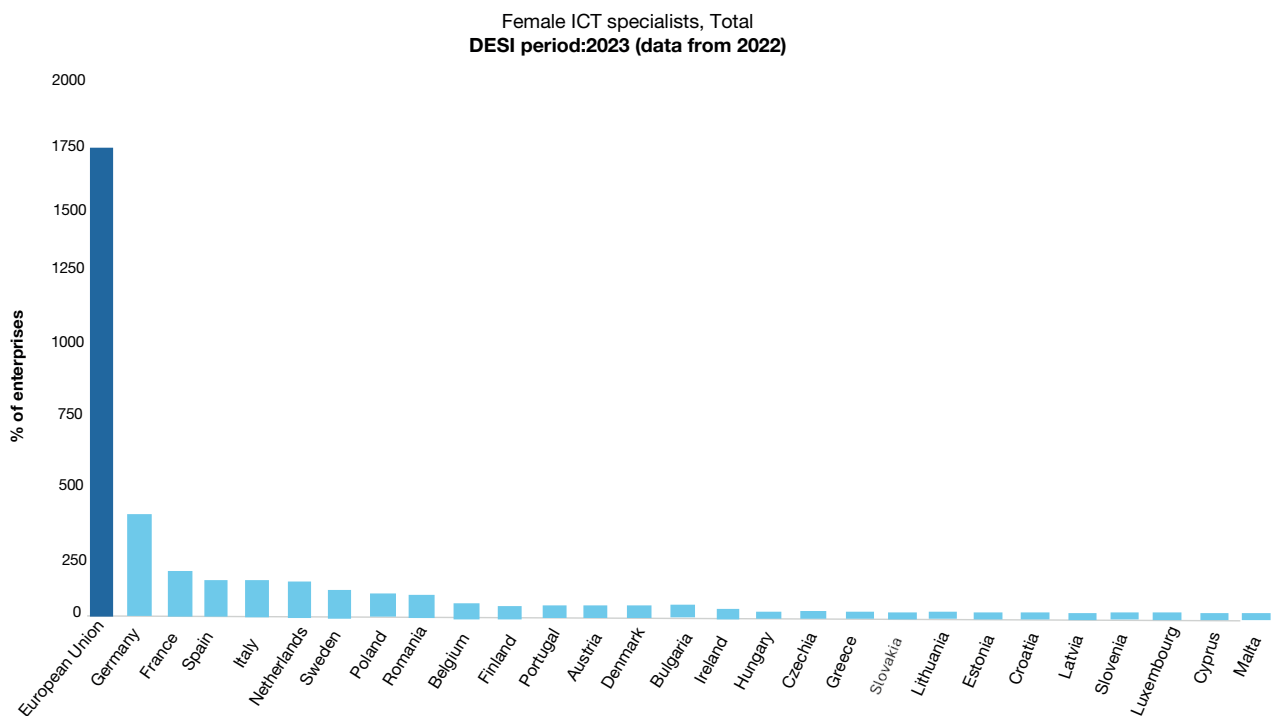


Fonte: Commissione Europea, *DESI Index 2023 Indicators: Above basic digital skills*¹⁵⁵

154 Cfr. tabella che sintetizza i dati degli "Individuals that use the internet at least once a week" https://digital-decade-desi.digital-strategy.ec.europa.eu/datasets/desi/charts/desi-indicators?indicator=desi_1a1&breakdown=ind_total&period=desi_2023&unit=pc_ind&country=AT,BE,BG,HR,CY,CZ,DK,EE,EU,FI,FR,DE,EL,HU,IE,IT,LV,LT,LU,MT,NL,PL,PT,RO,SK,SI,ES,SE (visitato il 14 febbraio 2024).

155 Cfr. tabella con dati degli "Individuals with 'above basic' digital skills in each of the following five dimensions: information, and data literacy, communication and collaboration, problem solving, digital content creation and safety" https://digital-decade-desi.digital-strategy.ec.europa.eu/datasets/desi/charts/desi-indicators?indicator=desi_1a3&breakdown=ind_total&period=desi_2023&unit=pc_ind&country=AT,BE,BG,HR,CY,CZ,DK,EE,EU,FI,FR,DE,EL,HU,IE,IT,LV,LT,LU,MT,NL,PL,PT,RO,SK,SI,ES,SE (visitato il 14 febbraio 2024).

Tabella 10



Fonte: Commissione Europea, *DESI Index 2023 Indicators: Female ICT specialists*¹⁵⁶

Gli obiettivi ambiziosi posti dall'Unione Europea nel tracciare i “punti cardinali” per il “decennio digitale” (sintetizzate nella Tabella 11 in calce) impongono, pertanto, un rapido e deciso cambio di passo nell'individuazione ed attuazione delle politiche necessarie a migliorare le digital skills entro il 2030.

Tabella 11

Table 1 DESI 2'23 digital skills indicators grouped into two classes: 1° Basic and advanced skills; 1b Highly skilled digital workforce.

	EU DESI 2023	EU 2030 TARGET
1a1 Internet use % individuals	89% 2022	-
1°2 At least basic digital skills % individuals	54% 2021	80%
1a3 Above basic digital skills %individuals	26% 2021	-
1a4 At least basic digital content creation skills %individuals	66% 2021	-
1°5 Enterprises providing ICT training %enterprises	22% 2022	-
1b1 ICT specialists %individuals in employment aged 15-74	4.6% 2022	20 million 10%
1b2 ICT graduates %graduates	4.2% 2021	-

Source: DESI 2023, European Commission. Indicators' description and details in DESI 2023 methodological note. Indicators and 2030 targets of the Digital Decade Policy Programme are highlighted. 80% of individuals with at least basic digital skills and 20 million of ICT specialists in employment, corresponding to approximately 10% of total employment, both by 2030.

Fonte: European Commission, *Commission Staff Working Document (SWD(2023) 571 final), Digital Decade Cardinal Points - Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Report on the state of the Digital Decade 2023*, 27 settembre 2023, p. 8 <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/cardinal-points-digital-decade-report-2023> (visitato il 16 febbraio 2024).

¹⁵⁶ Cfr. tabella con descrizione dei dati relativi a “Employed female ICT specialists. Broad definition based on the ISCO-08 classification and including jobs like ICT service managers, ICT professionals, ICT technicians, ICT installers and servicers” https://digital-decade-desi.digital-strategy.ec.europa.eu/datasets/desi/charts/desi-indicators?indicator=desi_1b3&breakdown=total&period=desi_2023&unit=th_ind&country=AT,BE,BG,HR,CY,CZ,DK,EE,EU,FI,FR,DE,EL,HU,IE,IT,LV,LT,LU,MT,NL,PL,PT,RO,SK,SI,ES,SE (visitato il 14 febbraio 2024).

Il sistema fiscale deve contemplare il tema della **digitalizzazione dei servizi pubblici**, che nonostante i rilevanti passi avanti¹⁵⁷, è ancora insufficiente rispetto alla media europea per i servizi ai privati e alle imprese¹⁵⁸.

Analizzando, più puntualmente la digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria, si può osservare che tale fenomeno si sia evoluto, in Italia, in diverse direzioni. In alcuni casi, scelte dell'amministrazione finanziaria italiana sono portate ad esempio positivo da organi internazionali (vedi l'introduzione della fatturazione elettronica)¹⁵⁹.

Riguardando il medesimo fenomeno nella prospettiva delle imprese, tra le misure volte ad incentivare la crescita della digitalizzazione del tessuto produttivo, come fattore di competitività, si possono considerare crediti d'imposta: (i) per le imprese impegnate nella transizione 4.0 per i profili "STEM"¹⁶⁰ ed (ii) in relazione agli spin-off ed alle start-up¹⁶¹. Si può osservare, a tal proposito, che anche altre misure di carattere fiscale possono agire come motore degli investimenti nelle nuove tecnologie agevolando, ad esempio, gli investimenti nella ricerca che, in Italia, si attesta su soglie notevolmente inferiori (1,45% del PIL) rispetto alla media europea (2,38% del PIL)¹⁶². Si possono prendere in esame, ad esempio, misure agevolative (sotto forma di crediti d'imposta ovvero deduzioni) ed erogazioni liberali a favore di soggetti privati (eventualmente ETS) impegnati nella formazione specialistica rivolta ai profili STEM ovvero forme di detassazione degli utili prodotti (i) attraverso investimenti in sistemi di AI o (ii) da investimenti in imprese che, a loro volta, investano in sistemi di AI.

Toccando, infine, un'altra dimensione, l'AI può portare, nel tempo, ad una rivoluzione epocale nel settore della giustizia tributaria, con l'ambizioso progetto denominato PRODIGIT¹⁶³. Tale progetto mira ad aumentare il livello di digitalizzazione delle attività interne del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e si intende realizzare, per la prima volta, un "modello sperimentale di miglioramento della prevedibilità delle decisioni (giustizia predittiva)"¹⁶⁴. Ad oggi, il Progetto ha portato alla realizzazione della "Banca dati della Giurisprudenza Tributaria" (accessibile dal sito <https://bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it/>) che, in via sperimentale, consente a tutti gli interessati di consultare gratuitamente le sentenze native digitali, pseudoanonimizzate, emesse dal 2021 dalle Corti di Giustizia tributarie. Diversamente, alcune questioni essenziali relative alla cd "giustizia predittiva" (controllo democratico delle decisioni sulla giustizia, trasparenza dei sistemi, soprattutto se elaborati da privati, tutela della riservatezza dei dati, etc)¹⁶⁵ – correttamente delineate e che si riflettono nei diritti fondamentali della persona – restano, per il momento, sullo sfondo.

4.3. MOVIMENTI DEMOGRAFICI E FENOMENI MIGRATORI

Numerosi fattori demografici inclusi il genere, l'etnia e l'origine geografica hanno un impatto, per esempio modificando la composizione della popolazione attiva o portando a fenomeni di polarizzazione. Ma ci sono due fattori che emergono come forze in grado di accelerare le dinamiche degli altri Megatrends: l'età e la crescita della popolazione.

L'età media in tutti i Paesi del globo si sta innalzando, ma ad una velocità assai differente e partendo da posizioni altrettanto differenti. I fenomeni migratori che interessano in particolare alcune aree del pianeta possono avere un impatto, anche in questo caso dipendente da numerosi fattori, incluse le politiche tradizionalmente applicate dai singoli governi.

Le possibili implicazioni per i Paesi, le Organizzazioni e i singoli individui si possono riassumere nella seguente tabella.

157 Cfr. Governo italiano, *Innovazione, Digitalizzazione della PA. Dalle infrastrutture ai servizi, passando per competenze e processi*, 7 febbraio 2023, <https://innovazione.gov.it/italia-digitale-2026/il-piano/digitalizzazione-della-pa/#competenze-digitali-di-base-200-mln> (visitato in data 16 febbraio 2024).

158 Il dato è in costante crescita (avendo fatto registrare un aumento del 10% nel biennio 2020-22).

159 Alcune misure, come l'identità digitale (SPID) e la fatturazione elettronica, sono prese in esame come esempi positivi di digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria nel documento OECD, *Tax Administration 2023 - Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, cit., pp. 48 e 84.

160 Acronimo di Science Technology Engineering and Math. Cfr. *Strategic Programme on Artificial Intelligence 2022-2024*, 2021, p. 18 <https://assets.innovazione.gov.it/1637777513-strategic-program-aiweb.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024), p. 29. Le Linee Guida del Ministero dell'Istruzione e del Merito, per le discipline STEM sono state emanate il 12 settembre 2023. Cfr. <https://www.miur.gov.it/documents/20182/0/Linee+guida+STEM.pdf/2aa0b11f-7609-66ac-3fd8-2c6a03c80f77?version=1.0&t=1698173043586>.

161 *Strategic Programme on Artificial Intelligence 2022-2024*, cit., p. 30.

162 Vds. Id., p. 11.

163 Il progetto Pro.di.gi.t è stato avviato dal Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria (CPGT) e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

164 PRODIGIT – Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – PON Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020 <https://www.google.com/url?q=http://www.pongovernance1420.gov.it/it/progetto/prodigit-consiglio-di-presidenza-della-giustizia-tributaria/&sa=D&source=docs&ust=1678102549275650&usq=A0vVaw3qgSGqW8GjfgY6dbB2AF-K> (visitato il 18 ottobre 2024).

165 Cfr. OECD, *Artificial Intelligence in Society*, 2019 https://www.oecd-ilibrary.org/sites/eedfee77-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/eedfee77-en&csp_=5c39a73676a331d76fa56f36ff0d4aca&itemIGO=oecd&itemContentType=book (visitato il 18 ottobre 2024).

Implications for individuals

- **Unaffordable retirement:** With social welfare systems being challenged like never before, people in countries with high median age can no longer expect their pension to pay for a decent living. And with the younger population in countries with low median age increasingly leaving the family home in pursuit of job opportunities. The traditional model of the young looking after the older population is on the decline. People either need to start saving money from an early age, or work longer and many have to do both. Poverty among older population is growing rapidly.
- **Shortage of essential services:** As workforces in countries with high median age decrease, there's a shortage of services, especially those that are geared toward the older generation and that are therefore in higher demand (e.g. home care) and those that are essential but haven't had a lot of influx (e.g. construction) because young nationals have been pushed towards university or knowledge based jobs. The situation will be exacerbated by the factoring world e.g. restrictions on visa that will make it more difficult for immigrants to help cover the need.
- **Massive youth unemployment:** In countries with low median age millions of additional people every year will be of an age to enter the workforce. Many will not have received the education that matches the needs of the economy. Independent of the education these individuals will have achieved, job opportunities will be few, and youth unemployment will be chronically high.
- **Extreme poverty:** Given high unemployment, many families will fall into extreme poverty, not being able to afford food, basic commodities, or education for their children or younger siblings.

Implications for organisations

- **Shift in consumption patterns:** With populations ageing, their consumption patterns are shifting (e.g. from food away from home toward food at home, from home building toward home renovation from education toward healthcare). Organisations need to adapt to these new needs, especially those in consumption-based sectors that will experience an overall slow down.
- **Mismatch between available and required skills:** Organisations will have an even harder time recruiting and retaining workers, especially in those essential services mentioned above.
- **Conflicts at work:** There are now five generations in the workforce- traditionalists, baby boomers, generations X, millennials and generation Z- with oftentimes different views on work and the world, with can create challenges in aligning the workforce around a shared endeavour.
- **Lack of highly skilled people:** In countries with low median age. The top talent and most entrepreneurial people will increasingly seek more promising job opportunities abroad, leaving companies struggling to recruit and retain the talent needed to grow the local economy.

Implications for nation states

- **Capacity mismatch across countries:** While countries with high median age typically rich in financial resources, they increasingly lack the workforce to keep their economies going and serve their ageing population. Countries with low median age, on the other hand have abundant human resources but are struggling to build strong local economies.
- **emigration or unrest:** Since countries with low median age will be struggling to address the youth unemployment crisis, the top talent and most entrepreneurial people will increasingly want to emigrate, weakening the economies of their home countries. If they can't discontent will increase and could lead to unrest.
- **Unwieldy social polarization:** Given the number and severity of the challenges brought by these shifts different demographic groups- younger/older generations native-born/immigrants, racially/ethnically diverse communities- are going to increasingly focus on their own needs, accelerating social polarisation.
- **Falling welfare systems and erosion of tax base:** In countries with high median age, more senior are drawing on the social system, while fewer people are paying into system, causing social welfare systems to struggle. Countries with low median age will find it hard to build a strong tax base that could fund their welfare systems because there won't be enough job opportunities for younger populations to earn money and pay taxes.

Ciò posto, il rischio prospettato di imponenti flussi migratori non controllati e l'invecchiamento della popolazione mondiale, particolarmente evidente in alcune aree del pianeta, devono essere presi in esame congiuntamente dal legislatore fiscale.

L'aspettativa di vita sempre più lunga, unitamente al calo delle nascite, è un fenomeno che, pur con differente impatto nelle diverse aree del mondo, comporta un inarrestabile e crescente fenomeno di invecchiamento della popolazione mondiale¹⁶⁶ che porterà, nell'arco di pochissimi anni, ad un drastico mutamento della composizione sociale della maggior parte degli stati nel mondo¹⁶⁷.

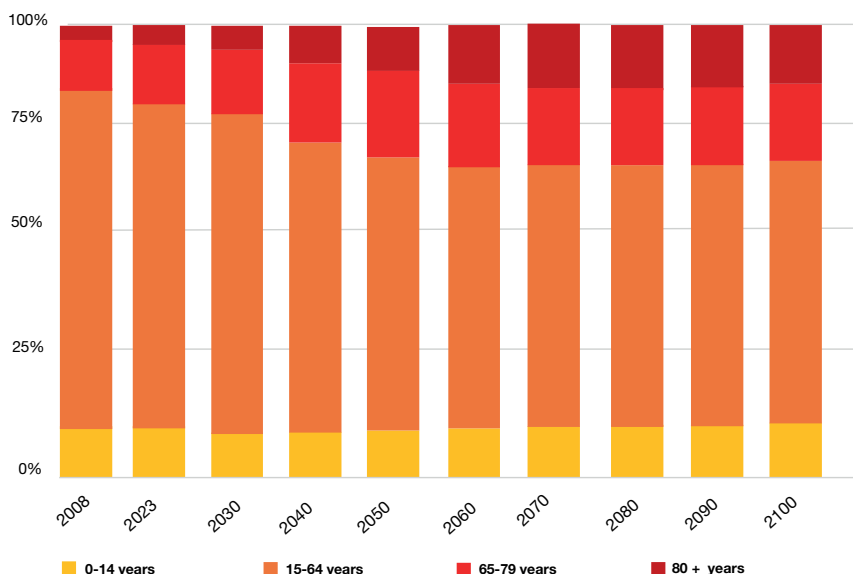
In Europa l'invecchiamento della popolazione - nel 2024 è previsto che il numero di persone con età superiore a 65 anni sarà maggiore di quello della popolazione di età inferiore a 15 anni¹⁶⁸ - comporta l'esigenza degli Stati di adattare i servizi in favore di fasce della popolazione di età avanzata, contemplando un numero di utenti sempre maggiore, prevedendo, al contempo, misure idonee a consentire alle fasce di popolazione "in età lavorativa" di poter adeguatamente far fronte alle esigenze della popolazione lavorativamente non più attiva. Evoluzione descritta chiaramente nella Tabella 13.

166 L'aspettativa di vita, passata da 34 anni nel 1913 a 72 anni nel 2022, ha determinato la vertiginosa crescita della popolazione mondiale che solo negli ultimi 12 anni ha registrato un'augmentata di un miliardo di persone (passando da 7 a 8 miliardi). Cfr. D. E. Bloom, L. M. Zucker, *Population aging is the top global demographic trend; the pandemic can teach us how to prepare for it* <https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/Series/Analytical-Series/aging-is-the-real-population-bomb-bloom-zucker> (visitato il 18 ottobre 2024).

167 In Europa, ad esempio, è previsto una leggera diminuzione della popolazione in 40 anni (passando, dal 2019 al 2050, da 446.8 milioni a 441.9 milioni, con un picco di 449.3 milioni nel periodo 2026-2029) ma con un cambiamento significativo della composizione della popolazione che vedrà un incremento della popolazione con età pari o superiore a 65 anni che passerà da 90.5 milioni a 129.8 milioni (evidenziando un incremento del 56.1% di quella con età compresa fra 65-74 anni e del 16.6% di quella con età compresa fra 75-84 anni). La popolazione con età inferiore a 55 anni, viceversa, diminuirà del 13.5%. Cfr. Eurostat, *Ageing Europe - statistics on population developments, 2020* https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Ageing_Europe_-_statistics_on_population_developments#Older_people_.E2.80.94_global_developments (visitato il 18 ottobre 2024).

168 Cfr. WHO News Release, *By 2024, the 65-and-over age group will outnumber the youth group: new WHO report on healthy ageing*, 11 October 2023, <https://www.who.int/europe/news/item/11-10-2023-by-2024--the-65-and-over-age-group-will-outnumber-the-youth-group--new-who-report-on-healthy-ageing#:~:text=By%202024%2C%20it%20is%20estimated,impact%20of%20an%20ageing%20population.> (visitato il 14 febbraio 2024).

Population structure by major age groups, EU, 2008-2100
(% of total population)



Note: 2003: provisional/estimated. 2030-2100: projections (EUROPOP 2023).
Source: Eurostat (online data codes: demos_pjanind and proj_23np)
Figure 5: Population structure by major age groups, Eu, 2008-2100 (% of total population)
Source: Eurosta ([demo_pjanind](#)) and ([proj_23np](#))

Fonte: Commissione Europea, *Population structure and ageing*, 14 February 2024, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_structure_and_ageing#The_share_of_elderly_people_continues_to_increase (visitato il 16 febbraio 2024)

Tale analisi deve essere svolta in uno scenario sociale nel quale entro il 2042 solo una famiglia su quattro sarà composta da una coppia con figli e una su cinque non ne avrà¹⁶⁹. Si stima che il rapporto tra individui in età lavorativa (15-64 anni) e non (0-14 e 65 anni e più) passerà da circa tre a due nel 2022 a circa uno a uno nel 2050¹⁷⁰. Questa situazione complessiva è sintetizzata nelle Tabella 14 e nella Tabella 15 in calce.

Tabella 14 - numero di famiglie per tipologia anni 2022, 2032, 2042

Prospetto 3. NUMERO DI FAMIGLIE PER TIPOLOGIA. Anni 2022*, 2032,2042, scenario mediano, valori in migliaia

TIPOLOGIA	2022	2032	2042	TIPOLOGIA	2022	2032	2042
Numero di famiglia totale	25.313	25.843	26.169	Coppie con figli	8.065	7.322	6.620
Di cui con almeno un nucleo	16.286	16.059	15.582	Di cui almeno un figlio <20 anni	5.069	4.320	3.975
Di cui senza nuclei	9.027	9.784	10.587	Madri sole con figli	2.235	2.303	2.319
Persone sole	8.374	9.062	9.810	di cui con almeno un figlio <20 anni	940	947	998
Di cui maschi	3.766	4.022	4.245	Padri soli con figli	482	575	643
Di cui femmine	4.607	5.040	5.584	Di cui almeno un figlio <20 anni	169	187	205
Coppie senza figli	5.203	5.546	5.689	Altro tipo di famiglia **	955	1.036	1.089

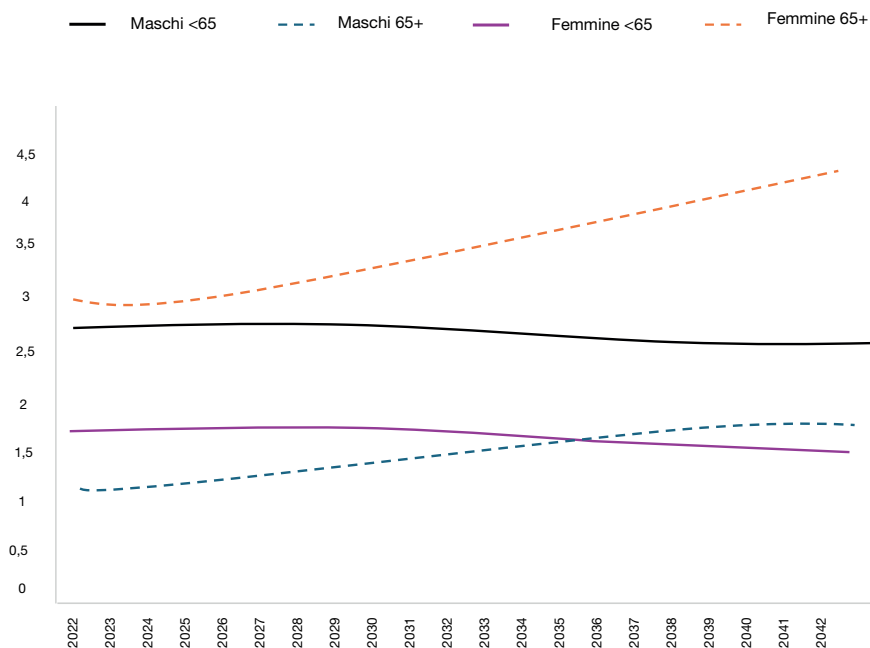
(*) I dati ufficiali di indagine sugli aspetti della vita quotidiana sono normalmente diffusi in media biennale. Qui, invece, i dati si riferiscono al 1° gennaio dell'anno indicato. Per il 2022 ciò può dare luogo a delle differenze.

(**) famiglie multipersonali (formate da più persone che non costituiscono nucleo) e famiglie con due o più nuclei.

169 Cfr. Istat, *Report: Previsioni della popolazione residente e delle famiglie base (Base 1/1/2022), Il Paese domani: una popolazione più piccola, più eterogenea e con più differenze*, 28 settembre 2023, <https://www.istat.it/it/files/2023/09/Previsioni-popolazione-e-famiglie.pdf> (visitato in data 18 ottobre 2024).

170 Cfr. Istat, *Report: Previsioni della popolazione residente e delle famiglie base (Base 1/1/2022), Il Paese domani: una popolazione più piccola, più eterogenea e con più differenze*, 28 settembre 2023, <https://www.istat.it/it/files/2023/09/Previsioni-popolazione-e-famiglie.pdf> (visitato il 16 febbraio 2024).

FIGURA 2. PERSONE SOLE PER SESSO E CLASSE DI ETÀ'. Anni 2022-2042, scenario mediano, valori in milioni.



La diminuzione della popolazione residente, d'altro canto, è un dato costante nel tempo, e che si prevede porterà ad una diminuzione di circa 1 milione di cittadini entro il 2030 (passando da 59 milioni nel 2022 a 58,1) fino a giungere a 54,4 milioni nel 2050 ed a 45,8 milioni nel 2080 (con un tasso di variazione medio annuo pari al -2‰ annuo nel breve termine e del -3,3‰ annuo nel medio termine. Ciò porterebbe ad una perdita di popolazione pari a circa 6,2 milioni nel periodo 2022–2080.

Tale dato, tuttavia, deve essere letto alla luce delle grandi diversità che esistono nel paese, come emerge chiaramente dai dati della Tabella 16 e Tabella 17.

Tabella 16

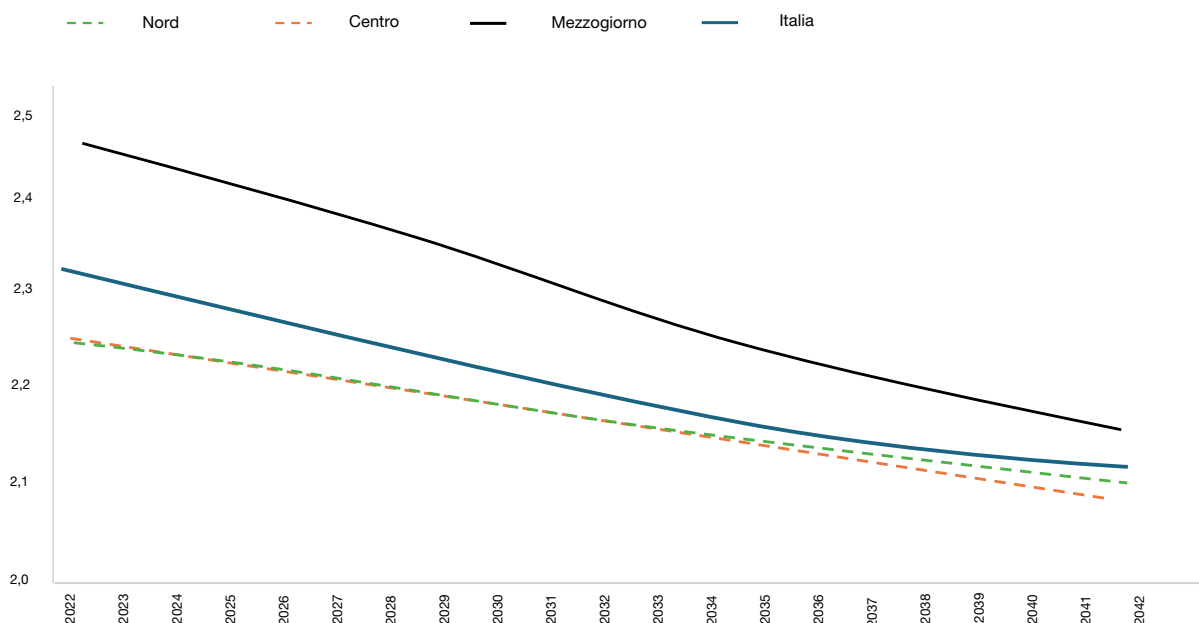
PROSPETTO 1. POPOLAZIONE RESIDENTE PER RIPARTIZIONE GEOGRAFICA. SCENARIO MEDIANO E INTERVALLO DI CONFIDENZA AL 90%. Anni 2022-2080, 1° gennaio, dati in milioni(*).

Ripartizione geografica	2022	2030	2040	2050	2080
Nord	27,4	27,4	27,4	27,1	24,7
		[27,3/27,6]	[26,9/27,9]	[26,0/28,2]	[20,9/28,5]
Centro	11,7	11,6	11,3	11,0	9,3
		[11,5/11,6]	[11,1/11,5]	[10,5/11,4]	[7,9/10,7]
Mezzogiorno	19,9	19,1	17,8	16,3	11,9
		[19,0/19,1]	[17,5/18,1]	[15,7/16,9]	[10,2/13,6]
ITALIA	59,0	58,1	56,5	54,4	45,8
		[57,8/58,3]	[55,5/57,5]	[52,2/56,5]	[39,0/52,8]

(*) Tra parentesi quadre i valori degli intervalli di confidenza.

Fonte: Istat, Report: Previsioni della popolazione residente e edelle famiglie base (Base 1/1/2022), Il Paese domani: una popolazione più piccola, più eterogenea e con più differenze, 28 settembre 2023, <https://www.istat.it/it/files/2023/09/Previsioni-popolazione-e-famiglie.pdf> (visitato il 16 febbraio 2024).

FIGURA 4. NUMERO MEDIO DI COMPONENTI FAMILIARI PER RIPARTIZIONE GEOGRAFICA. Anni 2022-2042
 ScENARIO MEDIANO.



Il dato demografico è, d'altra parte, condizionato, in alcune aree del mondo, dal crescente e inarrestabile fenomeno delle migrazioni internazionali¹⁷¹ che è destinato a produrre effetti sui bilanci statali, seppure differenti da Stato a Stato¹⁷². Al 1° gennaio 2024 risultano regolarmente residenti in Italia 5,3 milioni di stranieri, con un aumento rispetto all'anno precedente di 166 mila unità. Nei tre lustri che vanno dal 2010 al 2024, il calo demografico nella popolazione nativa nazionale (-1,9 milioni, -3,3%) è stato equilibrato dalla crescita della popolazione straniera (+1,7 milioni di unità, +45,5%) (Ministero del lavoro e delle politiche sociali, *XIV Rapporto annuale – Gli stranieri nel mercato del lavoro attuale*, 2024, p. 2). Fra le 15 nazionalità quella di origine del Bangladesh (+9,5%) insieme a quella di origine ucraina (+10,8%) ha registrato l'aumento maggiore mentre quella di origine macedone e della moldova brasiliana hanno visto, entrambe, una riduzione del -4,4%. La componente rumena (la più popolosa in Italia, con 1.081.836 unità) ha visto una lieve contrazione pari a -0,2%.

L'Italia, ad esempio, rappresenta, insieme alla Spagna, una delle destinazioni più esposte all'approdo dei migranti che arrivano in Europa (nel 2020) e in entrambi i Paesi vi è stato un incremento della popolazione di nuovi nati da genitori stranieri (rapportato ai dati del 2015). A differenza di altri paesi che registrano lo stesso fenomeno (Regno Unito e Spagna) in Italia, tuttavia, vi è un fenomeno di emigrazione proporzionalmente più elevato (cfr. Tabella sotto) e, in particolare, gli emigranti rappresentano il 5,1% della popolazione (circa 3,25 milioni)¹⁷³ a fronte di 6,13 milioni di immigrati⁹⁴ (pari a circa il 10,1% della popolazione nel 2021 e 10,4% nel 2022)¹⁷⁴.

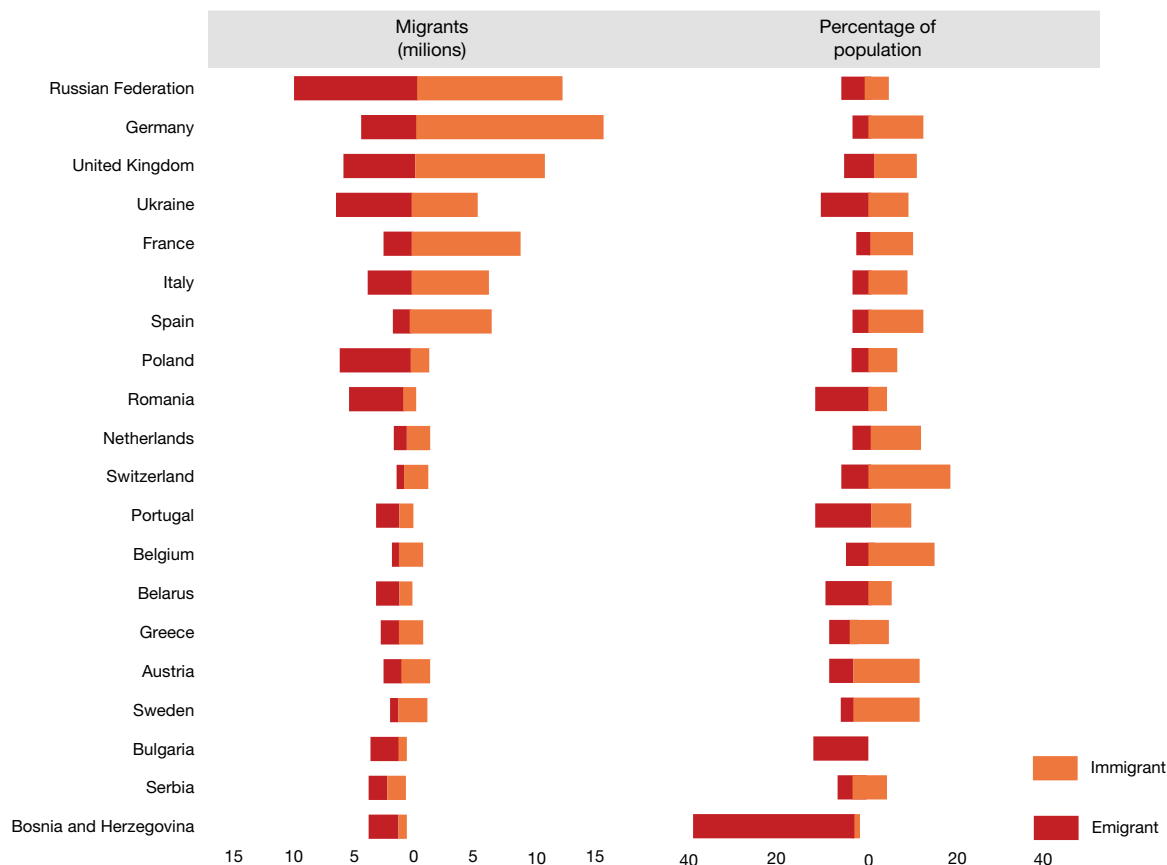
171 *Diverse per cause e per area geografiche. Nel 2020, dei 281 milioni di migranti internazionali (che equivalgono a circa il 3,6% della popolazione mondiale); (i) solo il 10 % (26,4 milioni) è formato da rifugiati politici (cfr. UN International Organization for Migration, World Migration Report 2022, 2021, p. 45), mentre la restante parte è mossa da motivazioni differenti (sociali, economiche, legate al cambiamento climatico) e, d'altra parte, (ii) più di un quarto di tutta la popolazione dei migranti a livello globale proviene da poche aree, profondamente diverse tra loro (per contesto sociale, politico ed economico e condizioni climatiche) e, segnatamente, dall'India (oltre 17 milioni), Messico, Russia, Cina (oltre 10 milioni), Siria, Bangladesh, Pakistan, Ucraina, Filippine, Afghanistan e Venezuela (tra 5 e 10 milioni) (fr. UN International Organization for Migration, World Migration Report 2022, cit., p. 25).*

172 *Analizzando i flussi migratori, per aree di provenienza, si può osservare che il nord Africa rimane uno dei maggiori hub come punto di partenza per i migranti provenienti dalle regioni sub-sahariane che intendano migrare verso l'Europa (o attraversare l'Europa, verso altre destinazioni).*

173 *Evidenziando una lieve crescita rispetto ai dati del 1995 quanto gli emigranti erano il 5,3% della popolazione (3,20 milioni). UN International Organization for Migration, World Migration Report 2022, cit., p. 202, Table 3.*

174 *In questo caso la differenza col dato del 1995 è ben più evidente poiché in quell'anno si registrano 1,7 milioni di immigrati, pari al 3% della popolazione. UN International Organization for Migration, World Migration Report 2022, cit., p. 202, Table 3.*

Figure 16. Top 20 European migrant countries, 2020



Fonte: UN International Organization for Migration, *World Migration Report 2022*, cit., p. 89.

Tale elemento viene immediatamente in considerazione nell'esame dei profili fiscali, poiché l'invecchiamento della popolazione comporta, a cascata, un graduale indebolimento del sistema previdenziale che sarà sempre meno in grado di far fronte alle prestazioni previdenziali per vecchiaia esponendo i giovani all'esigenza di programmare una vita lavorativa più lunga¹⁷⁵.

Nella prospettiva degli Stati, i fenomeni migratori sono destinati ad incidere sul bilancio statale, evidenziando, a parità di contribuzione alle spese pubbliche, una minore spesa sostenuta per i migranti rispetto a quella sostenuta per la popolazione dei cittadini (rispettivamente, nella media europea EU-14, 8.200 euro contro 9.600 euro all'anno)¹⁷⁶.

I fenomeni migratori, che possano bilanciare lo squilibrio generatosi fra domanda di manodopera e invecchiamento della popolazione, possono essere indirizzati da politiche fiscali capaci di determinare le "scelte" dei contribuenti anche nella prospettiva di "attrarre" migranti. Recenti studi evidenziano che (i) i fattori extrafiscali (che prescindano, in primo luogo, dal livello delle aliquote marginali) assumono un ruolo determinante nelle scelte dei contribuenti¹⁷⁷ e che occorre, in ogni caso, (ii) distinguere i fenomeni migratori a seconda della tipologia di migranti, (iii) dell'impatto del regime fiscale relativo, al lavoro, alle rendite finanziarie o al patrimonio, (iv) distinguendo, inoltre, i flussi di ritorno degli 'espatriati' da quelli dei soggetti che migrino, per la prima volta, in un determinato stato.

175 Cfr. R. Sigg, *A Global Overview of Social Security in the Age of Longevity*, <https://www.un.org/en/development/desa/population/events/pdf/expert/9/sigg.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024) e S. Lin, *Reforming the Fiscal System*, in D. Dollar, Y. Huang, Y. Yao (ed. by), *China 2049 - Economic Challenges of a Rising Global Power*, Washington, 2020, p. 136.

176 Cfr. C. V. Fiorio, T. Frattini, A. Riganti, M. Christl, *Migration and public finances in the EU*, in European Commission, Joint Research Centre, Working Papers on Taxation and Structural Reforms No. 5/2022, 2022, p. 2 e OECD, *The fiscal impact of immigration in OECD countries*, in *International Migration Outlook 2013*, 2013 p. 130 https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/international-migration-outlook-2013_migr_outlook-2013-en (visitato il 18 ottobre 2024).

177 S. Mohapatra, B. Moreno-Dodson, D. Ratha, *Migration, Taxation, and Inequality*, in *Economic Premise*, 2012, 80, p. 4 <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/10038/684860BRI0EP8000502020120Box367936B.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (visitato il 18 ottobre 2024) i quali osservano che: "[a]ccording to available literature, marginal income tax rates are only one of several factors in the migration and location decisions of highly skilled workers". Cfr. anche H. Kleven, C. Landais, M. Muñoz, S. Stantcheva, *Taxation and Migration: Evidence and Policy Implications*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2020, 43, 2 <https://scholar.harvard.edu/files/stantcheva/files/jep.34.2.119.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024) e A. K. Zvinys, *Evidence Suggests that Tax Rates Influence Migration Decisions*, 2020, <https://taxfoundation.org/evidence-suggests-tax-rates-influence-migration-decisions/> (visitato il 18 ottobre 2024).

Valorizzando tale prospettiva nella dimensione fiscale, un numero sempre più elevato di Stati disegna norme tributarie specifiche per tipologia di migranti destinatari delle misure (rivolgendosi ad una platea di migranti economici). Si pensi agli sportivi professionisti, attori, inventori (titolari di marchi e brevetti), da un lato, ed agli altri migranti economici dall'altro. I fattori extrafiscali (sistema sociale e previdenziale) che hanno un impatto sul bilancio statale incidono in maniera molto più rilevante sulle scelte della categoria dei migranti economici che percepiscono un reddito di lavoro dipendente rispetto alla prima categoria descritta in precedenza¹⁷⁸⁻¹⁷⁹.

L'aumento dell'età media della popolazione in Italia si presenta in linea con il *trend* europeo (57.5 anni nel 2022)¹⁸⁰ ed è destinata ancora ad aumentare, secondo un *trend* comune a tutti gli Stati europei¹⁸¹, evidenziando un calo della natalità associato ad una aspettativa di vita che aumenta. Conseguentemente, aumenta il numero di ultrasessantenni (secondo un trend nella media europea¹⁸²) passando dal 21,2% del 2021 al 24% del 2023 a fronte di un decremento tanto dei minori di 15 anni (diminuiti, nello stesso periodo, da 14% a 12,4%) quanto della popolazione fra 15 e 64 anni (da 64,8 a 63,5)¹⁸³. Il rapporto di "dipendenza" delle persone anziane (+ 65 anni) rispetto alle nuove generazioni¹⁸⁴ è confermato dalla Corte dei Conti che, nel ha sostenuto che "l'aggiornamento delle analisi circa le prospettive di lungo periodo della spesa legata all'invecchiamento della popolazione conferma infatti le forti pressioni che la crescita del tasso di dipendenza degli anziani eserciterà sulla spesa per le pensioni"¹⁸⁵. Tale dato deve, peraltro, essere analizzato considerando le differenze che esistono nella composizione della popolazione più anziana (di età superiore a 65 anni) a seconda delle aree del paese, concentrandosi principalmente in alcune zone del paese, con picchi in alcune regioni del nord e del nord est¹⁸⁶.

Nell'ultimo "Rapporto Immigrazione" (di Migrantes e Caritas), il terzo post-pandemia¹⁸⁷, si registra la ripresa della crescita della popolazione straniera residente in Italia: gli stranieri regolarmente residenti risultano essere, a gennaio 2024, più di 5 milioni e 308 mila unità con un lieve aumento rispetto al 2023 (166 mila individui, circa il 3,2% in più rispetto al 2023) con una diversa presenza nelle varie aree del Paese¹⁸⁸. Dal punto di vista dell'impatto demografico del fenomeno in Italia la popolazione straniera continua ad essere, in linea con il trend registrato nella precedente Rapporto, più giovane di quella italiana e, in particolare, fra gli stranieri la classe di età prevalente è quella fino a 17 anni (20,6%), seguita dalla fascia opposta (60enni e over: 10,8%), dai 35-39enni (10,7%) e dai 40-44enni (10,2%).

Dal punto di vista fiscale, le considerazioni svolte in termini generali echeggiano anche nell'analisi del *trend* in Italia. Infatti, dal punto di vista dell'apporto dei migranti al bilancio statale, si può immediatamente osservare che (i) l'Italia segue il *trend* europeo (con tratti evidentemente più marcati) di minore allocazione della spesa pubblica *pro capite* rispetto a quanto destinato in favore della popolazione dei cittadini (Tabella 19) e che (ii) la composizione delle entrate provenienti dagli stranieri risulta profondamente diversa rispetto a quella degli italiani, evidenziando una più alta percentuale di entrate previdenziali (Tabella 20).

178 Cfr. H. Kleven, C. Landais, M. Muñoz, S. Stantcheva, *Taxation and Migration: Evidence and Policy Implications*, cit., pp. 122-123.

179 La tipologia di misure fiscali - che siano focalizzate sul reddito di lavoro, sui redditi di natura finanziaria o sul patrimonio - ha un differente impatto a seconda della tipologia di migranti (i.e. se lavoratori dipendenti ovvero high net worth individuals) e contempla un differente coordinamento fra tributi (es. imposte sui redditi, sul patrimonio, imposte donazioni e successioni e ipocatastali) in ragione della composizione e consistenza del patrimonio dei destinatari di dette misure.

180 Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/demo_pjanind/default/table?lang=en (visitato il 18 ottobre 2024, dati aggiornati al 16 ottobre 2024).

181 Nei quali l'età media nel 2019 è di 56.4 anni.

182 Che evidenzia un aumento del 2,8% di ultrasessantenni (a fronte della media europea del 3%) nel decennio 2013-2023, come emerge dai dati forniti dalla Commissione Europea, *Population structure and ageing*, 14 February 2024, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_structure_and_ageing (visitato il 16 febbraio 2024).

183 Cfr. Commissione Europea, *Population structure and ageing*, 14 February 2024, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_structure_and_ageing#The_share_of_elderly_people_continues_to_increase (visitato il 16 febbraio 2024).

184 Il rapporto di dipendenza delle persone in età avanzata rispetto a quelle in età lavorativa (c.d. old age-dependency ratio) è destinato a raggiungere in Italia il 60.6% (contro il 54% della media europea) nel 2060 e 63.4% (contro il 55.7% della media europea) nel 2080.

185 Corte dei Conti, *Inaugurazione dell'anno giudiziario 2024 - relazione sull'attività*, 13 febbraio 2024, p. 174, <https://www.corteconti.it/Download?id=f8983ed0-a75b-46b6-b66d-7af60f0ebba6> (visitato il 18 febbraio 2024).

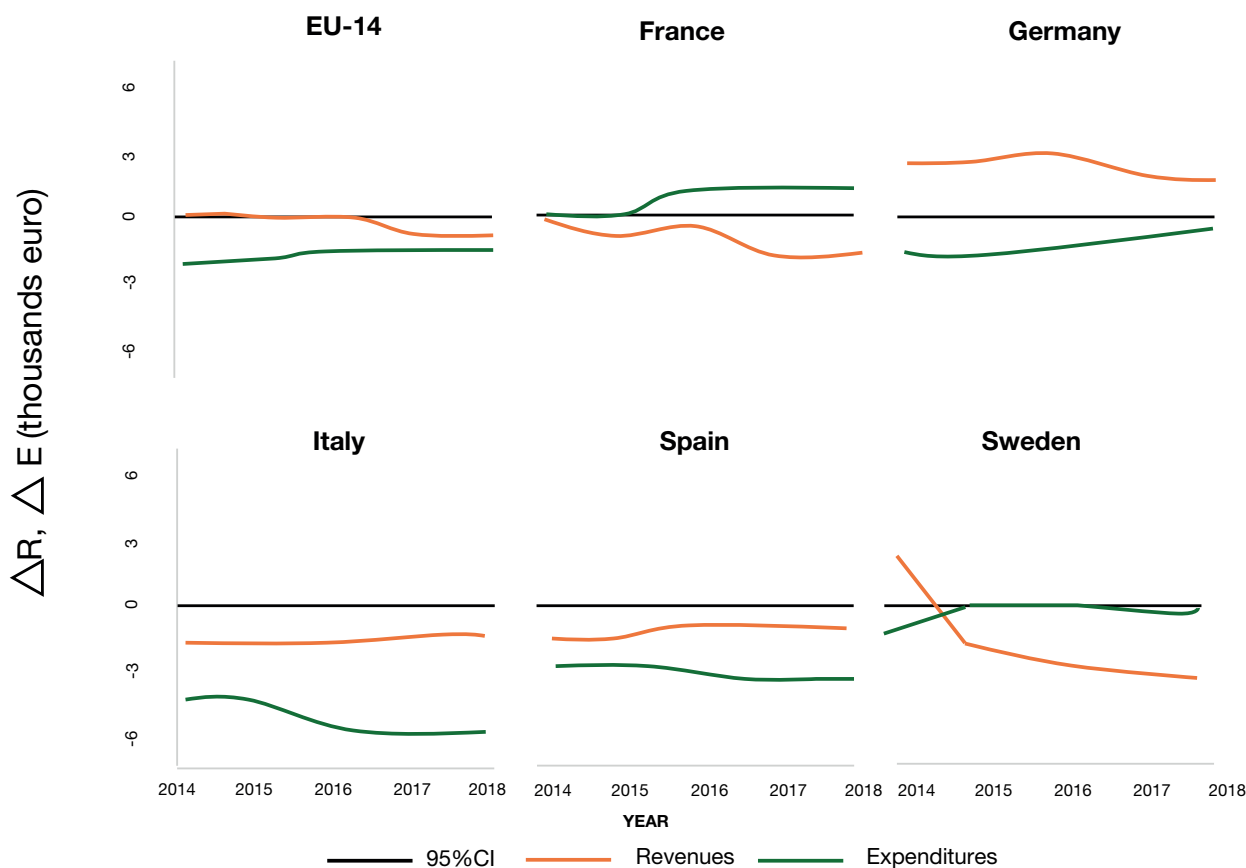
186 L'età media raggiunge il picco di 52,1 anni in Liguria e di 50,6 anni in Friuli-Venezia Giulia e Sardegna. Cfr. Eurostat, *Population structure indicators by NUTS 2 region*, ultimo aggiornamento 12 novembre 2022 https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/DEMO_R_PJANIND2/default/table?lang=en (visitato il 16 febbraio 2024).

187 Cfr. XXXIII Rapporto Immigrazione 2024: Popoli in cammino Caritas Italiana e Fondazione Migrantes https://www.caritas.it/wp-content/uploads/sites/2/2024/10/Sintesi_RICM_2024.pdf (visitato il 18 ottobre 2024).

188 Il 58,6% degli stranieri risiede al nord, il 24,5% risiede al centro e il 16,9 risiede al sud).

Tabella 19

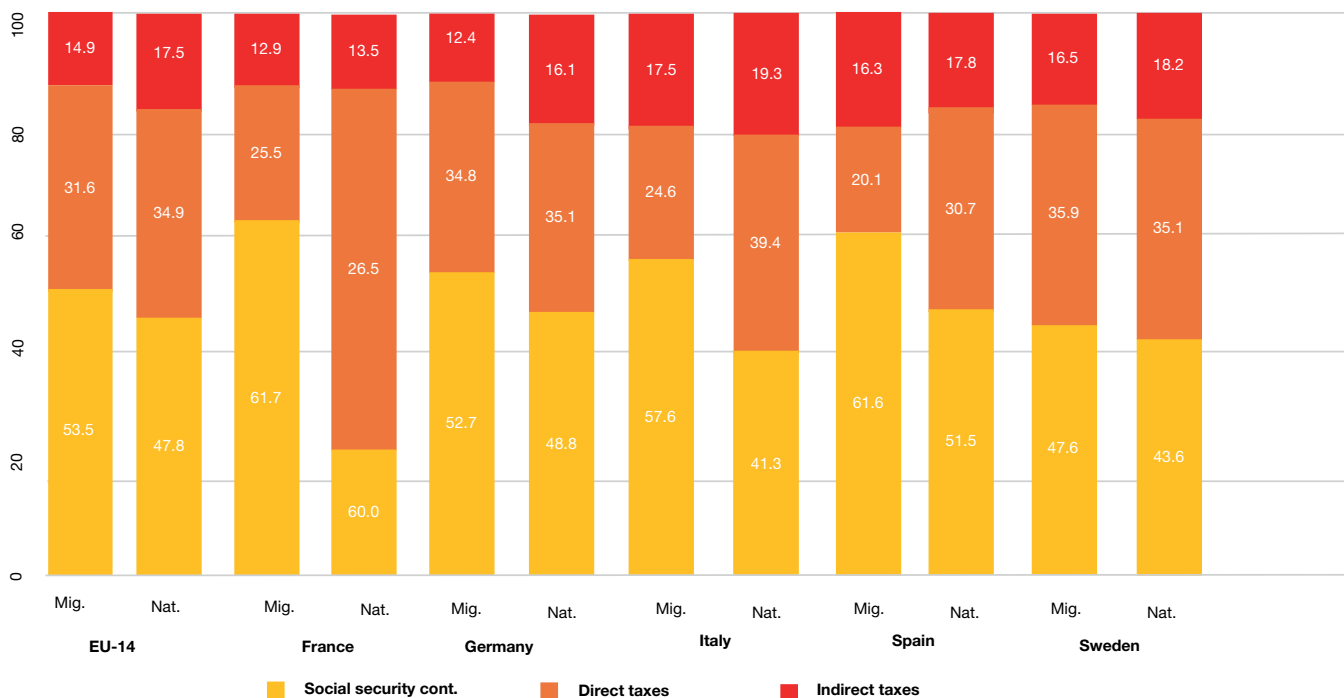
Figure 13: annual migrant-native difference in per capita revenues and expenditures, 2014-2018.



Fonte: C. V. Fiorio, T. Frattini, A. Riganti, M. Christl, *Migration and public finances in the EU*, cit., p. 27 Figure 13.

Tabella 20

Figure 6: Public finance revenue composition by migration status, 2014-2018.



Fonte: C. V. Fiorio, T. Frattini, A. Riganti, M. Christl, *Migration and public finances in the EU*, cit., p. 16, Figure 6.

Nel 2023 (ultimo trimestre) si è evidenziato un lieve incremento rispetto ai primi due trimestri dell'anno, tornano ai livelli del terzo trimestre 2022. Il dato evidenzia un aumento dell'occupazione degli immigrati con diploma o titolo di studio superiore mentre registra un lieve calo dell'occupazione per quelli privi di titolo di studio (dato coerente con la composizione dei medesimi dati relativi ai cittadini). Cfr. Tabella 21 in calce:

Tabella 21

		2022	T3-2022	T4-2022	T1-023	T2-2023	T3-2023
Cittadinanza	Titolo di studio						
	nessun titolo di studio	6.394	6.355	6.329	6.174	6.154	5.899
italiano-a	diploma	10.489	10.531	10.604	10.753	10.896	10.859
	laurea e post-laurea	5.545	5.456	5.680	5.807	5.852	5.899
	totale	22.429	22.352	22.613	22.734	22.904	22.747
	nessun titolo di studio	1.312	1.275	1.305	1.263	1.224	1.186
straniero-a	diploma	304	320	303	305	299	338
	laurea e post-laurea	2.698	2.706	2.667	2.614	2.648	2.713
	totale	7.706	7.630	7.634	7.438	7.378	7.176
	nessun titolo di studio	11.571	11.642	11.663	11.799	12.023	12.047
Totale	diploma	5.849	5.786	5.894	6.11	6.152	6.237
	laurea e post-laurea	25.127	25.058	25.280	25.347	25.552	25.459

Fonte: Istat, *Forze di lavoro: cittadinanza, titolo di studio, età*, http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DCCV_TAXOCCU1 (visitato il 18 febbraio 2024)

In sintesi, la composizione della base sociale e una solida capacità predittiva sulla sua naturale evoluzione sono fattori rilevanti per la policy fiscale. Un trend di invecchiamento della popolazione e flussi migratori (di entrambi i segni – in ingresso e in uscita) rilevanti cambiano il mix fra popolazione attiva e non attiva e costituiscono, se non gestiti adeguatamente, un detonatore in grado di allontanare l’allineamento ai canoni di tassazione ottimale (oltre all’equità, sostenibilità e stabilità su tutti). Politiche sulla natalità, sulla gestione dei flussi migratori (associate necessariamente a politiche sull’integrazione), politiche del lavoro (mix tra lavoro dipendente stabile e precario, mix generazionale e di genere, lavoro autonomo, politiche di contrasto alla cd “fuga dei cervelli”)¹⁸⁹ sono centrali e devono agire a monte delle scelte tecniche in materia fiscale, con evidenti e rilevanti implicazioni in termini di impatto. Per tutte queste politiche, la fiscalità può costituire, limitatamente ad alcuni aspetti e, una volta di più, nella dimensione prevalente incentivi/disincentivi – leva per amplificare l’efficacia degli obiettivi (non fiscali) che si perseguono.

¹⁸⁹ I dati esposti in precedenza evidenziano una persistente inadeguatezza della legislazione giuslavoristica (in relazione alle forme di impiego di lavoro dipendente) ed un, per certi aspetti patologico, ricorso alle forme di lavoro più precarie. Il graduale scollamento della disciplina fiscale da quella giuslavoristica (e, ancor prima, di questa disciplina dall’economia reale) evidenzia i propri limiti in relazione ad una mutata composizione della popolazione in età lavorativa che contempla una sempre maggiore percentuale di lavoratori immigrati, precari e, in larga parte dei casi, con scarse competenze digitali.

4.4. VERSO UN MONDO MULTINODALE: LA COMPETIZIONE FRA TEATRI REGIONALI E FRA SISTEMI PAESE

L'ordine mondiale sta mutando. Un numero più elevato di nazioni compete con l'obiettivo di sviluppare autonome aree di influenza creando su più livelli sfere di interesse comune intorno alle quali allineare altri Paesi. Fratture geostrategiche è probabile continuino ad evolvere su fronti multipli con un ampio raggio di conseguenze politiche, economiche e sociali. Due distinti tipi di attori con obiettivi geopolitici si affermeranno, gli *"influencers"* e i *"destabilisers"* con molti Paesi nella necessità di disegnare una propria strategia cercando di limitare la forza di attrazione esercitata dai Paesi appartenenti alle due prime tipologie. Le possibili implicazioni per i Paesi, le Organizzazioni e i singoli individui si possono riassumere nella seguente tabella.

Implications for individuals

- **Declining personal safety due to conflicts:** civilians are harmed in armed conflicts or terrorist acts, forced to flee, or threatened because they don't comply with the party line of the country in which they live.
- **People's local concerns become more acute:** geopolitical tensions and conflicts create severe (and country-specific) challenges in each country, which take focus from global issues that seem too overwhelming to address, such as the climate crisis.
- **Loss of freedoms and transparency in more countries:** in more countries, people's freedoms are being limited (e.g., freedom of press, opinion and expression, taking part in the government, free movement) by governments seeking to control the narrative and strengthen their country's position vis a vis enemy states.
- **Increase in human rights abuses:** human rights are lost in times of conflict, e.g., the right to security of person, freedom of movement, education, property.

Implications for organisations

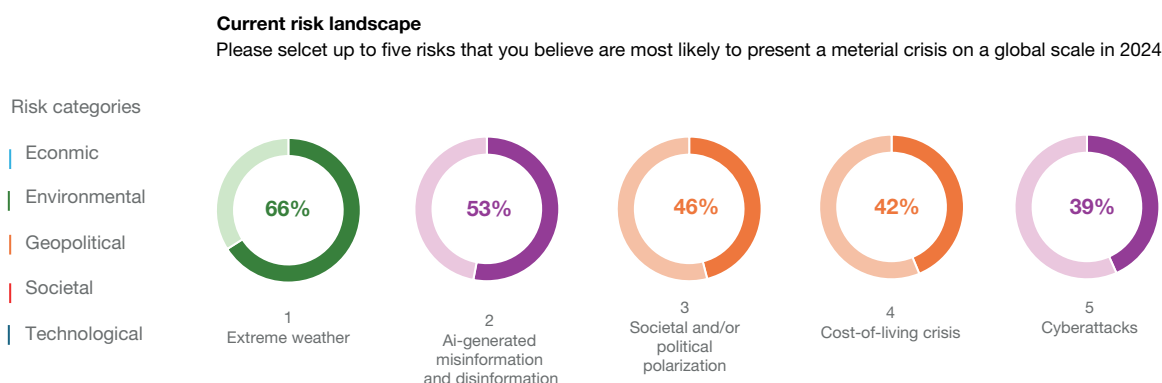
- **Pressure for boycotts and taking a stand on issues:** governments and other stakeholders pressure companies to use levers of economic warfare (e.g., withdrawal of investment and other capital flow). Organisations will have to decide where and how to operate and be agile in how they take a stand or comply with stakeholder requests.
- **Disruption of global supply chains:** discontinuation of operations in areas of armed conflicts but also politically motivated import or export restrictions disrupt supply chains – the more globally distributed they are, the bigger the risk.
- **Difficulty of doing business in a world of conflicting rules and regulations:** staying up to date on ever changing regulations, tariffs, and sanctions adds burden to businesses. In some cases, following the laws of one country makes organisations violate the rules of another.
- **Pressure for global businesses to be deeply embedded in key countries:** with the fracturing world making it more difficult to run a global business, there is increased pressure for companies to maintain intimate connections with their local communities, to have a home to which they feel morally obligated to protect and sustain, to deliver public goods, and support local development.

Implications for nation states

- **Rise in international conflict, insecurity, and migration, and increasingly struggling multilaterals:** the number of international conflicts – armed, economic, cyber, or other – is increasing and involving a growing swath of countries. Multilaterals are increasingly inefficient at avoiding or resolving conflicts because of a less clear basis of international cooperation in which they can operate.
- **Countries and regions destabilised by the rise of sub-national proxies and shadow actors:** competing dominant powers, rather than confronting each other directly, engage in proxy conflicts (e.g., in Africa, Middle East, East Asia), providing shadow actors with weapons, infrastructure, commodities, and financial aid which leads to more, longer, and deadlier local and regional conflicts.
- **Increasingly parochial political decisions:** with the world increasingly dividing into spheres of influence, the political discourse focuses more narrowly on optimising the country's own sphere, often at the expense of others, making it all the more difficult to tackle enormous global challenges like climate change or mass migration.
- **Pressure to increase defence budgets:** in times of conflict, nation states tend to increase defence budgets at the expense of other areas, e.g., education, healthcare, or international aid. The reduction of international aid is particularly troublesome because it risks leading to further fracturing between countries.

In tale contesto, proprio i profondi mutamenti economici e sociali determinati dalla recente crisi pandemica e dalla conseguente crisi finanziaria, i nuovi scenari geo-politici venutisi a determinare per effetto del conflitto che vede coinvolti Russia ed Ucraina e, più recentemente, della rinascita e l'evolversi delle crisi Medio orientali stanno contribuendo a ridefinire gli scenari competitivi globali. Tra i maggiori rischi identificati nel 19° Global Risk Report 2024, la polarizzazione economica e sociale è stata considerato il 3° dei top-5 risks a breve termine e uno dei top-10 risks. Si veda Tabella 23 - Current risk landscape e Tabella 24 - Global risks ranked by severity over the short and long term.

Tabella 23 - Current risk landscape

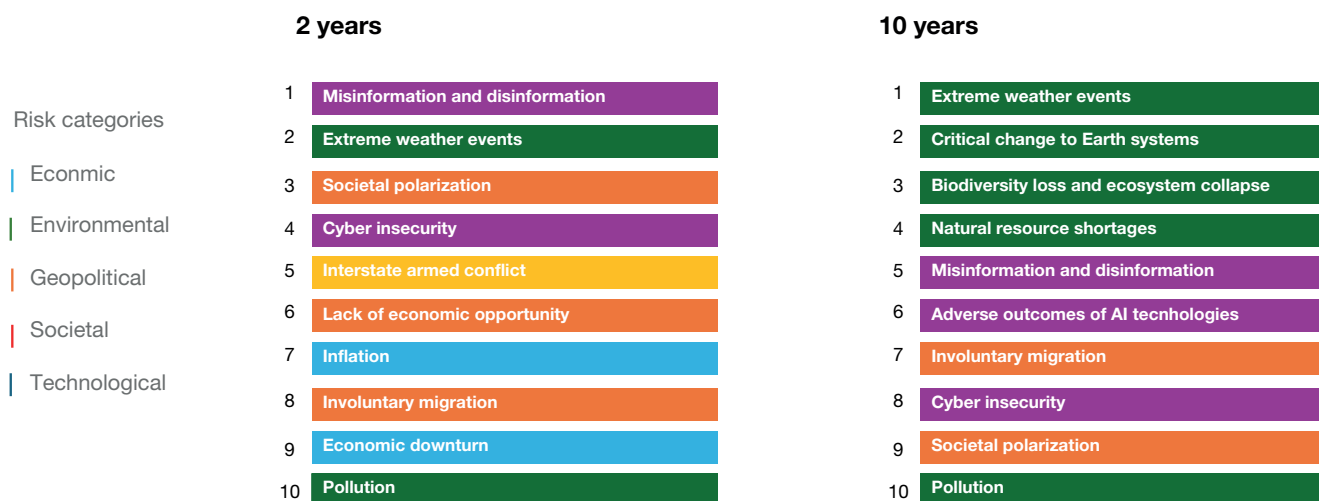


Fonte: World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, p. 7

Tabella 24 - Global risks ranked by severity over the short and long term

Global risks ranked by severity over the short and long term

Please estimate the likely impact (severity) of the following risks over a 2-year and 10-years period



Fonte: World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, p. 8

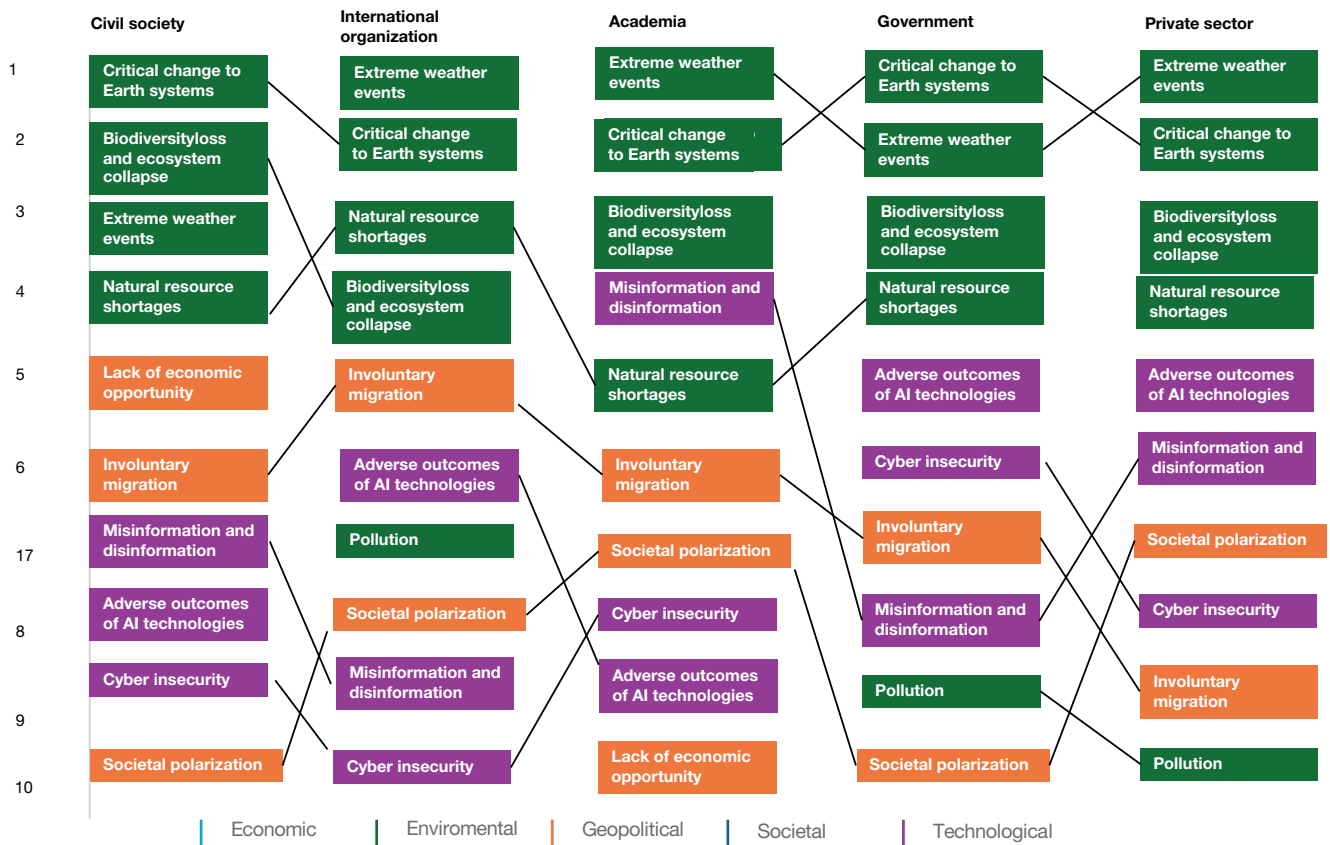
Tale scenario è destinato ad avere un differente impatto a seconda (i) degli Stati e (ii) dei soggetti coinvolti dalle modifiche che sono destinate ad interessare la società evidenziando, ad esempio, un minor rilievo della polarizzazione nella società civile, piuttosto che nel mondo della ricerca (cfr., segnatamente, (i) Tabella 25 - Top five risks identified by the Executive Opinion Survey (EOS) e (ii) Tabella 26 - Severity by stakeholders over the long term (10 years)).

Tabella 25 - Top five risks identified by the Executive Opinion Survey (EOS)

Italy	Germany	France
1 Economic downturn	1 Economic downturn	1 Economic downturn
2 Energy supply shortage	2 Labour shortage	2 Erosion of social cohesion
3 Extreme weather events	3 Energy supply shortage	3 Public debt
4 Interstate armed conflict	4 Inflation	4 Labour shortage
5 Failure of climate-change adaption	5 Erosion of social cohesion	5 Energy supply shortage

Fonte: World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, dati estratti da Table C.2

FIGURE 2.3 Severity by stakeholder over the long term (10 years)



Fonte: World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, p. 39

Un esempio del rischio citato è costituito dalle guerre commerciali, come quella in atto fra USA ed Europa sull'acciaio che, come dimostra la recente "tregua" di metà dicembre 2023, dipendono su (o sono destinate a condizionare) l'assetto politico interno degli Stati contendenti¹⁹⁰.

L'interdipendenza finanziaria e tecnologica esistente fra i Paesi (e fra blocchi regionali), se individuata come fattore che accentua la vulnerabilità degli Stati, potrebbe comportare la fine di un'era economica caratterizzata da capitali, lavoro, materiali e beni globalizzati e più economici. A cascata, potrebbe determinarsi un ulteriore indebolimento delle esistenti alleanze fra Stati con una non auspicabile "race to the bottom"¹⁹¹.

In tale contesto, si determinerà una naturale maggiore pressione sugli organismi internazionali (e sui sistemi di governance multilaterale) per mitigare questi rischi, rispecchiando quanto accaduto, di recente con l'Organizzazione Mondiale della Sanità durante l'emergenza Covid-19 e con il WTO negli anni più recenti.

La crisi della *supply-chain* può essere un vettore di altre crisi (c.d. *polycrisis*) dal momento che un affidabile ed economico accesso alle risorse fondamentali (cibo, acqua ed energia) assicura la stabilità di qualsiasi collettività¹⁹².

190 Cfr. J. Valero & J. Deaux, *EU and US Pause Steel War Until After Elections*, <https://www.bloomberg.com/news/articles/2023-12-19/eu-and-us-pause-steel-tariff-war-until-after-elections> (visitato il 20 ottobre 2024).

191 Le vulnerabilità emerse a seguito della pandemia, della crisi economica e, adesso, in ragione del conflitto bellico (in Ucraina) hanno indotto alcuni Paesi a cercare di costruire (mediante sostegni e aiuti di Stato) una maggiore autosufficienza e raggiungere un più solido livello di "sovranità" da contrapporre agli altri Paesi. Si pianificano, in tal senso, politiche di *onshoring* (cui si somma un "friend-shoring") che dovrebbe assicurare una minore vulnerabilità delle *supply chains* agli eventi globali (pandemie, crisi economiche, guerre, eventi naturali). In tal senso, quindi, "States will aim for securing their supply chains, onshoring and friend-shoring where possible. For example, China is pursuing a largely independent supply chain, given export controls that block access to the most advanced semiconductor chips. Some states may seek to capture lucrative economic gains associated with these technologies, while others will aim to address concentration, potentially at the price of innovation" (World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, p. 51). A tali politiche, in taluni casi, si sommano misure protettive finalizzate a ridurre l'interferenza di potenze straniere in industrie considerate critiche; si tratta di sussidi, più stringenti controlli degli investimenti, politiche di localizzazione dei dati, esclusione di alcuni visti, esclusione di alcune società dai mercati.

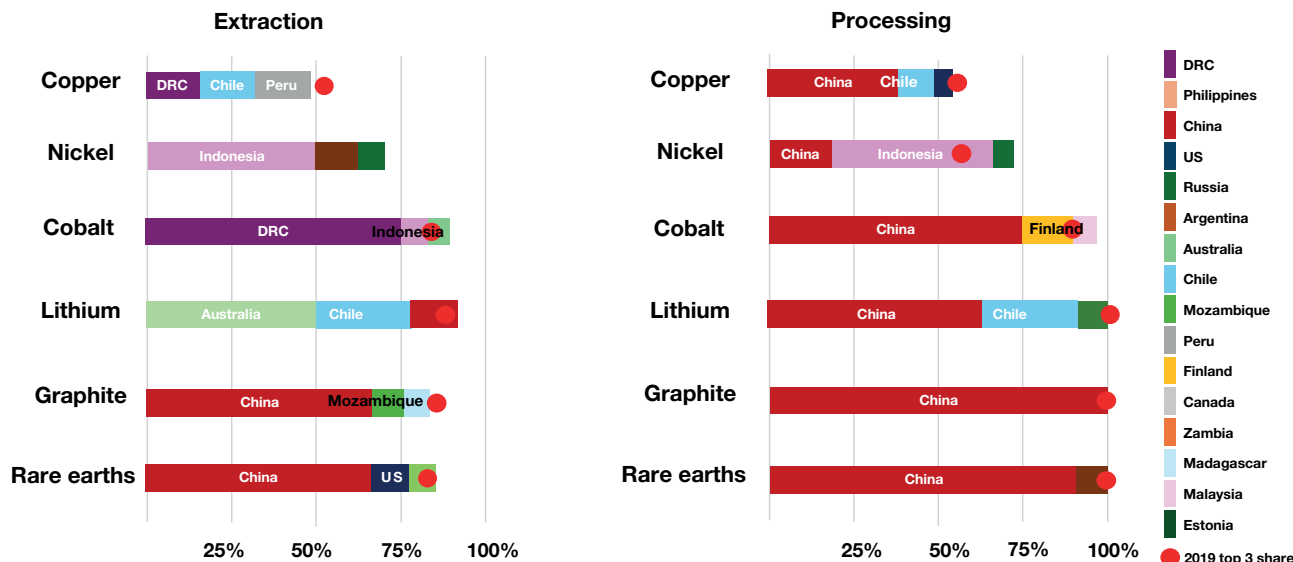
192 Un esempio è dato dall'"access to highly concentrated tech stacks will become an even more critical component of soft power ... However, other countries with competitive advantages in upstream value chains – from critical minerals to high-value IP and capital – will likely leverage these

Nel Global Risk Perception Survey del Global Risk Report 2024 il rischio derivante da “3. Concentration of strategic resources (minerals, materials)” è stato aggiunto insieme ad altri 6 come nuovo indicatore a sè stante.

La domanda di cibo, acqua e metalli “critici” è sempre più crescente. Per quanto riguarda i metalli critici, la disponibilità (estrazione e raffinazione) di questi è accentrata, come si evince dalla Tabella 27 e Tabella 28.

Tabella 27

Share of top three producing countries in total production for selected resources and minerals, 2022



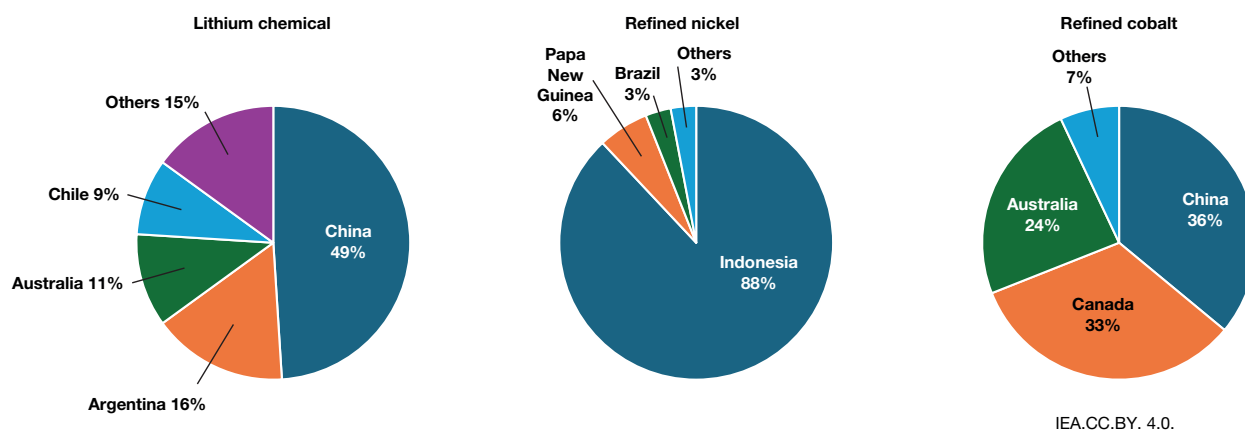
Notes: DRC= Democratic Republic of the Congo Graphite extraction is for natural flake graphite. Graphite processing is for spherical graphite for battery grade.

Source: IEA analysis based on S&P Global, USGS (2023). Mineral Commodity Summaries and Wood Mackenzie.

Fonte: International Mineral Agency, *Critical Minerals Market Review 2023*, p. 68, <https://iea.blob.core.windows.net/assets/c7716240-ab4f-4f5d-b138-291e76c6a7c7/CriticalMineralsMarketReview2023.pdf>

Tabella 28

Geographical distribution of planned refining projects for key minerals, 2023-2030



IEA.CC.BY. 4.0.

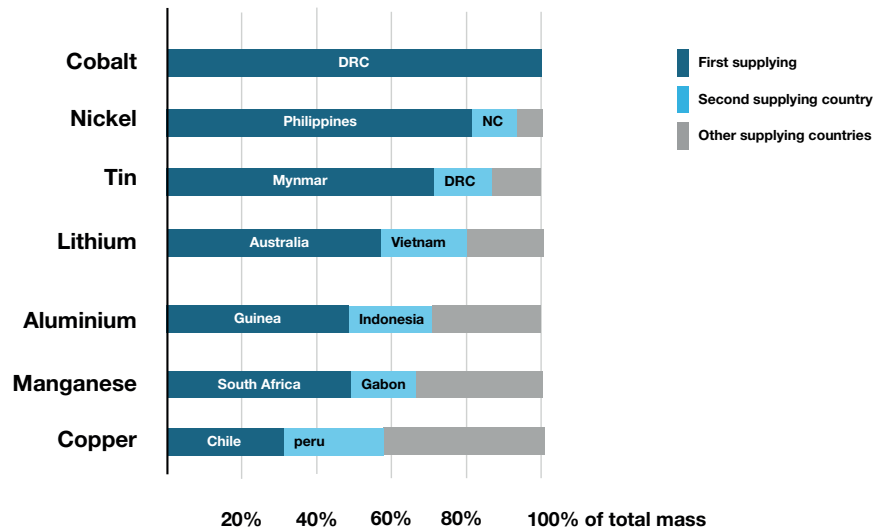
Notes: Included firm and probable projects. The shares are based on projected 2030 supply. Sources: IEA analysis based on Wood Mackenzie and Benchmark Mineral Intelligence

Fonte: International Mineral Agency, *Critical Minerals Market Review 2023*, <https://iea.blob.core.windows.net/assets/c7716240-ab4f-4f5d-b138-291e76c6a7c7/CriticalMineralsMarketReview2023.pdf>

Un’analisi globale di questi fenomeni impone di considerare che i paesi che raffinano questi metalli grezzi, tendono a diversificare le fonti di approvvigionamento per evitare una dipendenza assoluta da un paese soltanto. Si consideri, ad esempio, la situazione di (totale, parziale o quasi nessuna) dipendenza della Cina rispetto all’importazione del: (i) cobalto (dal Congo “DRC”); (ii) manganese (dal Gabon) o (iii) del titanio (dal Congo).

economic assets to obtain access to advanced technologies, leading to novel power dynamics” (cfr. World Economic Forum, *Global Risks Report 2024. 19th Edition - Insight Report, January 2024*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2024.pdf, p. 10).

Composition of China's unrefined raw material imports by origin, 2022



Fonte: World Economic Forum, *The Global Risks Report 2023 18th Edition - Insight Report*, January 2023, Figure 3.1. https://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risks_Report_2023.pdf (visitato il 17 febbraio 2024).

I metalli critici rappresentano una delle aree più rilevanti di confronto geopolitico proprio a causa della loro scarsità e della loro concentrazione geografica. L'entità del fenomeno è chiara se si riflette sulla circostanza che verso la metà del 2020 gli USA erano 100% net importer di gallio, grafite naturale, indio e vanadio e la Cina, nello stesso periodo, era produttore, rispettivamente, del 98%, 82%, 58% e 66% dei citati metalli a livello mondiale.

Tali risorse sono essenziali non solo per i sistemi di acquisizione e accumulazione dell'energia ma anche all'interno delle applicazioni industriali anche nei settori tecnologici e militari (l'indio, ad esempio, è parte dei *touch screen*, così come dei pannelli solari, il litio è utilizzato dall'industria farmaceutica, il cobalto ha numerosi impieghi nell'industria aerospaziale ma anche nel campo della produzione dell'idrogeno, etc).

Pertanto, gli impatti negativi che le imprese ed i cittadini potrebbero subire appaiono evidenti. Le prime, ad esempio, potrebbero non riuscire ad insediarsi anche in altri stati, a causa delle misure protezionistiche poste in essere; ovvero, potrebbero essere meno competitive sul mercato internazionale, con conseguenti ricadute economiche. Quanto ai cittadini, tale competizione determina un aumento dei costi dei beni di prima necessità ed una minore facilità ad accedere a taluni servizi garantiti da imprese estere.

In analogia con le considerazioni svolte per il megatrend relativo alle dinamiche demografiche, trattato nella sezione precedente, siamo in presenza di un fattore rilevante di instabilità.

L'instabilità, non determinata dalle politiche fiscali, impone, sempre e inevitabilmente, che queste si adeguino per evitare di trovarsi spiazzate. Il rischio è che ciò avvenga in termini di gettito atteso (cambia lo scenario esterno, le assunzioni alla base della politica fiscale vengono meno, scelte del legislatore in precedenza efficaci si rivelano del tutto depotenziate). Non solo, può ridursi anche l'efficacia di politiche ad hoc per le quali la fiscalità rappresenta non un obiettivo ma uno strumento di policy (per incentivare/disincentivare comportamenti).

In secondo luogo, mantenendo anche qui piena analogia con le considerazioni svolte per il megatrend relativo alle dinamiche demografiche, caratteristica di questo e degli altri global trend è la limitata capacità dei policy maker nazionali di orientarne l'evoluzione e l'impatto. Servirebbe un'azione sincrona su base globale o quanto meno regionale che è di tutta evidenza lontana dal realizzarsi (facili esempi si possono trovare nelle scelte di policy a livello del nostro teatro regionale, a partire da quello istituzionalmente più rilevante, costituito dalla UE).

Compete, tuttavia, al legislatore fiscale monitorare e interpretare le dinamiche competitive e aiutare per quanto possibile le imprese nazionali attenuando le esternalità negative.

4.5. INSTABILITÀ SOCIALE E CRESCITA DELLE DISUGUAGLIANZE ECONOMICHE

Le questioni sociali stanno divenendo più rilevanti e pervasive, influenzando in misura crescente le modalità con cui gli individui organizzano la propria vita e si rapportano con gli altri. Fra le questioni sociali che stanno assumendo peso crescente nel dibattito mondiale vi sono le crescenti disuguaglianze economiche e di accesso all'educazione e alla formazione, i conflitti generazionali, la fiducia nelle istituzioni, in costante declino. Le possibili implicazioni per i Paesi, le Organizzazioni e i singoli individui si possono riassumere nella seguente tabella.

Implications for individuals

- **Declining ability to afford a decent life:** with labour wages stagnating, people increasingly can't afford to buy a house/flat or other assets, precluding them from the security once enjoyed by the middle class.
- **Shrinking upward mobility:** people who can just about make ends meet can't accumulate wealth and therefore can't benefit from the higher returns on wealth (e.g., increase of house/flat prices, stock market, private equity) to fuel their social rise.
- **Difficulty to understand and trust other people:** increasing asymmetry of wealth, different worldviews among different demographic groups, growing polarisation fuelled by social media and other factors make it more difficult for people to find common ground that could form the basis of trust.
- **Declining personal safety due to unrest:** social insecurity increases the danger of social unrest and political instability. Civil war, looting, and increasing violence are probable consequences.

Implications for organisations

- **Necessity to reconcile divergent needs of multiple stakeholders:** leaders of organisations today need to balance a much broader set of factors than just financial returns. They need to deliver value to customers, invest in employees, deal fairly and ethically with suppliers, drive for environmental sustainability, and support the communities in which they work, all while generating long-term value for shareholders.
- **Pressure to increase transparency while managing reputational risk:** stakeholders want to know how organisations are addressing their concerns, pressuring them to expand their reporting to the areas that matter to them. While a helpful tool for organisations to stay focused and show progress, these reports may result in some less than desirable revelations.
- **Increased responsibility to take care of all needs of employees:** with social safety nets reduced by financially stretched governments and institutions increasingly struggling to take care of their people, organisations will be relied on to make sure their employees can make a decent living, afford healthcare, and save toward their retirement.
- **Greater need to invest in the creation of trust:** stakeholders have many concerns (e.g., product safety, fair pay, climate change) and organisations need to provide confidence that they are trustworthy in these areas. Almost any organisation will need to reconfigure to remain relevant amidst disruption and they need to build a foundation of trust with their ecosystem to be able to transform successfully; since trusted companies tend to enjoy higher market value, organisations need to manage trust as an asset.

Implications for nation states

- **Erosion of the middle class:** with labour wages stagnating and people not able to accumulate wealth nor afford a decent life, nation states increasingly lose the middle class as solvent consumers and the backbone of their economy.
- **Mass poverty in certain nation states:** nation states that are most affected by the Megatrends – for example, those that are most impacted by climate change, that are losing the technology battle, that can't serve their rapidly ageing or massively growing populations, or that find themselves caught in the middle of the fracturing world – increasingly face a financial catastrophe and mass poverty as a result.
- **Real risk for social unrest and political instability:** the gap between people, regions, and generations is larger than ever before, to the point where peace is at risk in many more places.
- **Continuing devaluation of institutions:** people increasingly lose trust in institutions that are unable to adapt to an age of fast technological change, have difficulty reaching consensus in an increasingly polarised world, and struggle to combat corruption – and that loss of trust makes it even more difficult for them to remain relevant.
- **Rising scepticism getting in the way of driving meaningful change:** with people perceiving governments to fail them by not preventing the worst implications of the Megatrends, they become increasingly sceptical and cynical, which makes it even more difficult for governments to drive the required change and may give rise to populist movements.

Gli approfondimenti di cui sopra pongono in evidenza gli effetti che talune tendenze globali determinano sulle vite e, conseguentemente, sulle scelte dei cittadini, delle imprese e degli Stati. Si tratta, quindi, di eventi che modificano i rapporti sociali e capaci, pertanto di destabilizzare le comunità.

Ne sono un chiaro esempio le conseguenze sociali che alcuni delle tendenze analizzate in precedenza sono in grado di determinare, come si è evidenziato trattando delle conseguenze dei cambiamenti climatici e dell'evoluzione tecnologica. Nel presente contesto, assumono pari rilievo le conseguenze derivanti dalla modificazione demografica (anche in ragione della crescente aspettativa di vita, in una con il calo della natalità e dell'immigrazione) e della crescente competizione tra Paesi. L'instabilità, causata dai fenomeni sopra descritti, favorisce l'emersione di problemi sociali, che stanno permeando la maggior parte dei Paesi e che hanno crescente influenza sulle scelte individuali: proprio la rilevanza di tale fenomeno - seppur fortemente condizionato e connesso ai precedenti trend - consente di qualificarlo come una tendenza a sé stante, meritevole di attenzione.

Le cause dei problemi sociali più rilevanti originano dalle crescenti disuguaglianze in termini economici e di educazione. In tale contesto rappresenta un problema rilevante la disoccupazione giovanile, che è un fenomeno sempre più rilevante in alcuni Paesi: laddove i giovani non hanno la possibilità di costruirsi un futuro lavorativo, le instabilità sociali si acuiscono. Parimenti rilevante è il mancato ricambio generazionale nel mondo del lavoro, che determina conseguenze evidenti anche ai fini fiscali. Infatti, la diminuzione di contribuenti passivi determina la diminuzione delle entrate pubbliche, con la conseguenza che la spesa per determinati servizi pubblici deve essere ridimensionata per l'assenza di risorse finanziarie per far fronte alla loro erogazione. Ciò determina le disuguaglianze sociali in quanto le fasce economicamente più abbienti possono accedere a taluni servizi a discapito delle altre fasce di popolazione e, in particolare, di quelle meno abbienti.

Se le disuguaglianze economiche sono in crescita al punto tale da assurgere (nei loro effetti: instabilità sociale e maggiori rischi di conflitto) a tendenza globale, ferme le considerazioni già svolte sulla relazione tra instabilità e fiscalità, cosa possono fare i legislatori nazionali?

I legislatori nazionali sono chiamati ad un compito delicato e complesso insieme. Da un lato, in situazioni di tensione sociale, tutte le politiche – soprattutto quando destinate ad incidere pesantemente in ottica riformatrice – si offrono a censure e ad attacchi anche demagogici da svariati fronti. Con differenze legate alla storia istituzionale e sociale dei singoli Paesi, questo può comportare un innalzamento della tensione (fino a sfociare in manifestazioni di dissenso anche violento) fino ad un sostanziale blocco dei progetti di riforma, quali essi siano. Certamente, le scelte in materia di politica fiscale, assistenziale e previdenziale sono fra quelle che più si prestano a innescare nuova tensione, anziché attenuare l'esistente.

In secondo luogo, il grado di floridità economica complessiva del singolo Paese, assai variegato su base globale, evidentemente incide. Gli strumenti a disposizione per attenuare le disuguaglianze di regola costano e spesso le politiche sono costrette ad orientarsi su scelte "a somma zero", concetto semplice da esprimere ma non facile da realizzare.

Quindi, le politiche di contrasto alla disuguaglianza economica, più o meno le stesse a disposizione dei legislatori nazionali¹⁹³, trovano limiti ad un loro pieno dispiegamento 1) nella difficoltà a realizzare progetti ambiziosi per insufficienza delle risorse economiche a disposizione rispetto alle risorse economiche necessarie 2) nella forte spinta ideologica (quando non demagogica) che spesso connota i dibattiti interni che precedono l'assunzione di scelte, coinvolte nei singoli Paesi le parti politiche, sociali, i media tradizionali e i social media.

Per quanto attiene alle scelte di politica fiscale, una certa attenuazione di questa difficoltà a procedere verso una stagione riformatrice potrebbe derivare da un riferimento esplicito ai canoni di tassazione ottimale, adatti a collocare nella giusta relazione una visione alta di policy (per sua natura, sempre politicamente connotata) e una visione tecnica, cioè legata alla scelta degli strumenti normativi, alla definizione dei loro contenuti, all'esplicitazione degli effetti attesi.

Volgendo lo sguardo all'Italia, si devono tenere in considerazione le riflessioni svolte sopra e quindi quanto dedotto in merito alle conseguenze che si determinano sulla comunità a seguito dei cambiamenti climatici, della digitalizzazione, dell'evoluzione demografica e dell'immigrazione. Inoltre, questa analisi non può prescindere dal grado di competitività espresso attualmente dal nostro Paese.

Unitamente ai profili sopra evidenziati, nell'ambito delle cause che possono determinare una maggiore instabilità nella società italiana, si colloca anche il basso indice di natalità ed un'età media più elevata rispetto ad altri Paesi nel mondo. In particolare, vi sono aree del Paese in cui l'età media è molto più alta che in altre¹⁹⁴ zone: in alcuni territori (siano essi aree metropolitane o Regioni) risiedono e lavorano fasce della popolazione più giovane, a discapito di altre aree. Tale fatto determina una crescente disuguaglianza tra le varie parti del Paese: mentre in alcune di queste vi sono maggiori opportunità lavorative, che attraggono investimenti e creano ricchezza; altre zone risultano maggiormente depresse e a rischio spopolamento, generalizzato o in relazione a specifiche fasce di età.

Il tema verrà ripreso nel capitolo successivo.

193 Se ne citano alcune: maggiori investimenti sull'educazione (anche, ma non solo, nello *skilling* o *reskilling* digitale), a favore della fascia di popolazione attiva meno qualificata, inclusi gli immigrati economici; maggiori incentivi all'assunzione dei giovani (disegnando le misure fiscali in funzione degli obiettivi delle imprese in grado di assorbire tale manodopera); ulteriori incentivi alla localizzazione nelle aree depresse del Paese; valorizzazione del ruolo degli enti del terzo settore in funzione di mediatori per l'inclusione sociale etc.

194 Si veda il Report dell'Istat del 8 aprile 2022 https://www.istat.it/it/files/2022/04/Report-Indicatori-Demografici_2021.pdf (visualizzato il 18 ottobre 2024) e quello del 22 settembre 2022 <https://www.istat.it/it/files/2022/09/REPORT-PREVISIONI-DEMOGRAFICHE-2021.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024) dove si analizza l'evoluzione demografica e la collocazione geografica delle diverse fasce d'età della popolazione.

5

Il contesto italiano: profili di attenzione

5.1.	Il livello di evasione fiscale e tax gap	84
5.2.	Facilità nell'intraprendere (l'iniziativa economica)	89
5.3.	Bassa produttività e divario nord-sud	89
5.4.	La macchina organizzativa statale	93

Il contesto italiano: profili di attenzione

Nei singoli Paesi, l'efficacia delle scelte di *policy* può essere attenuata da debolezze strutturali. Alcune di queste debolezze, che costituiscono altrettanti vincoli al pieno dispiegarsi di una stagione di riforme, sono naturalmente influenzate (in positivo) da un corretto riferimento ai criteri di tassazione ottimale.

A conclusione della presente analisi, l'attenzione viene posta su specifici profili ritenuti rilevanti nel contesto italiano, su cui vi è generale consenso e supporto di dati.

Segnatamente:

- **il livello di evasione fiscale e *tax gap*,**
- **la (ridotta) facilità di intraprendere un'attività economica,**
- **la bassa produttività dei fattori di produzione e il divario regionale**
- **la complessità della macchina organizzativa della Pubblica Amministrazione**

sono tutti fattori in grado di influenzare l'efficacia e l'efficienza del sistema fiscale italiano e di incidere sull'impatto di politiche riformatrici.

5.1. IL LIVELLO DI EVASIONE FISCALE E TAX GAP

L'evasione fiscale incide negativamente sui principi di equità, sostenibilità ed efficienza del sistema impositivo¹⁹⁵. Inoltre, attenua fortemente le leve di politica fiscale, soprattutto in Paesi con un alto debito e risorse già limitate. Questo è maggiormente amplificato nel momento in cui misure pro-crescita prevedono un ingente stanziamento di risorse volte a promuovere e sostenere il rilancio dell'attività economica.

L'evasione fiscale, specie se accompagnata da una percepita acquiescenza verso livelli elevati del fenomeno, incrina il patto sociale¹⁹⁶ esistente tra il contribuente e l'autorità fiscale (ovvero, lo Stato): ridurre l'evasione e aumentare gli indici di *compliance* spontanea dei contribuenti appaiono misure necessarie per reperire risorse, (ri)stabilire una fiducia crescente nello Stato e favorire un percorso virtuoso di crescita economica.

In tale ambito si pone anche la correlazione tra evasione e facilità di fare impresa - "*ease of doing business*": l'abbassamento della pressione fiscale, quale conseguenza di una minore evasione fiscale, unitamente a un sistema impositivo "ottimale"¹⁹⁷, aumenterebbero l'efficienza del sistema e fornirebbero un ulteriore incentivo a non utilizzare forme di economia sommersa. Fra tutte le debolezze strutturali del "sistema Italia" quella relativa al *tax gap* resta, in ambito di *policy* fiscale, elemento centrale, costituendo la sua riduzione condizione imprescindibile per una politica riformatrice ad ampio raggio, soprattutto in un contesto, quale quello italiano, con un elevato debito pubblico.

La tax compliance e il tax gap

Nel corso del 2021, il valore aggiunto generato dal sommerso economico italiano ha subito un rialzo del 10,5% rispetto al 2020, attestandosi a 173,8 miliardi di euro¹⁹⁸. L'incidenza sul PIL, tuttavia, è rimasta al 9,5%, in linea con l'andamento di tale indice¹⁹⁹. Parimenti, in tale anno, l'evasione tributaria e contributiva è diminuita di circa 3,2 miliardi di euro: più specificamente, l'evasione tributaria si è attestata a 72 miliardi di euro mentre quella contributiva a 10,4 miliardi di euro²⁰⁰.

Sempre nel 2021, si registra una riduzione dell'evasione IVA di 4,2 miliardi di euro e si osserva una riduzione del *tax gap* dell'IRES (di circa 100 milioni di euro), dell'IRPEF da lavoro dipendente irregolare (per circa 100 milioni di euro) ed una riduzione del *gap* per quanto attiene l'IRPEF da lavoro autonomo e d'impresa (per circa 1,5 miliardi di euro)²⁰¹.

195 Barrios, S., Greve, B., Hussain, M. A., Paulus, A., Picos, F. and S. Riscado, *Measuring the fiscal and equity impact of tax evasion: evidence from Denmark and Estonia*, in European Commission, Joint Research Centre, Working Papers on Taxation and Structural Reforms No. 5/2017, 2017 <https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc109629.pdf> (visitato il 13 febbraio 2024).

196 *Id.*

197 *Cfr. supra par. 1.*

198 Negli studi economici, il "valore aggiunto" misura l'apporto che un'unità economica fornisce alla formazione del PIL, in tal modo contribuendo alla crescita del Paese. Tale dato origina dalla differenza tra il valore della produzione di beni e servizi conseguiti dalle singole unità produttive ed il valore dei beni e servizi intermedi dalle stesse consumati (in tal senso, De Novellis, F., *Valore aggiunto*, in *Dizionario di Economia e Finanza - Treccani*, 2012 - [https://www.treccani.it/enciclopedia/valore-aggiunto_\(Dizionario-di-Economia-e-Finanza\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/valore-aggiunto_(Dizionario-di-Economia-e-Finanza)/)).

199 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva - anno 2024*, 2024, p. 13.

200 *Id.*, p. 5.

201 *Id.*

Di seguito, un grafico riassuntivo.

GAP delle entrate tributarie e contributive in milioni di euro

Tipologie di imposta	2017	2018	2019	2020	2021	Differenza 2021-2017	Media 2021-2017
Irpef lavoro dipendente (irregolare)	4.438	4.331	4.589	3.855	3.956	-382	4.234
Irpef lavoro autonomo e impresa	33.323	32.939	32.447	28.070	29.574	-3.748	31.271
Addizionali locali Irpef lavoro dipendente	799	797	803	696	683	-116	755
IRES	8.625	7.897	8.655	8.109	7.999	-626	8.257
IVA	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817	-17.762	26.894
IRAP	5.107	5.202	4.946	4.358	4.736	-371	4.870
Locazioni	1.048	1.052	945	526	222	-825	758
Canone RAI	225	239	241	248	225	0	236
Accise sui prodotti energetici	2.077	1.498	1.914	1.722	1.753	-324	1.793
IMU-TASI	5.514	5.455	5.462	5.191	5.055	-459	5.335
Totale entrate tributarie	96.635	91.033	85.624	74.790	72.021	-24.615	84.403
Totale entrate tributarie (al netto delle Accise e dell'IMU)	89.044	84.079	80.162	67.878	65.212	-23.832	77.275
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.928	2.940	2.965	2.547	2.475	-452	2.771
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.804	9.317	9.719	8.311	7.915	-889	8.813
Totale entrate contributive	11.731	12.257	12.684	10.858	10.390	-437	11.584
Totale entrate tributarie	108.467	103.190	100.222	85.648	82.410	-25.050	95.987

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva - anno 2024*, 2024, p. 5

Gap IVA

Per quanto specificamente attiene al *tax gap* IVA esistente in Italia, derivante principalmente da omessa fatturazione, omessa dichiarazione, omesso versamento e frodi fiscali in materia di IVA, nel 2021 ammontava a circa 17,8 miliardi di euro: il dato mostra una continua contrazione del fenomeno (pari a 0,3% rispetto al 2020), grazie anche all'estensione dell'obbligo di invio telematico dei corrispettivi a tutti gli operatori a partire dal 1° gennaio 2021²⁰².

Ciò nonostante, l'IVA rimane tra le imposte più evase nel Paese.

Gap iva in valore assoluto (mln di euro e incidenza rispetto al potenziale (propensione in %) e al pil - anni 2017-2021

Aggregato	Tipologia	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IVA in mln di Euro (IVANV)	Non dichiarato (*)	25.470	21.304	18.609	14.878	12.041
	Dichiarato e non versato (**)	10.110	10.219	8.927	7.137	5.776
	Complessivo	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817
Gap IVA % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato (*)	19.0%	15.6%	13.7%	12.6%	9.2%
	Dichiarato e non versato (**)	7.6%	7.5%	6.6%	6.0%	4.4%
	Complessivo	26.6%	23.1%	20.2%	18.6%	13.6%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato (*)	1.5%	1.2%	1.0%	0.9%	0.7%
	Dichiarato e non versato (**)	0.6%	0.6%	0.5%	0.4%	0.3%
	Complessivo	2.0%	1.8%	1.5%	1.3%	1.0%

(*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

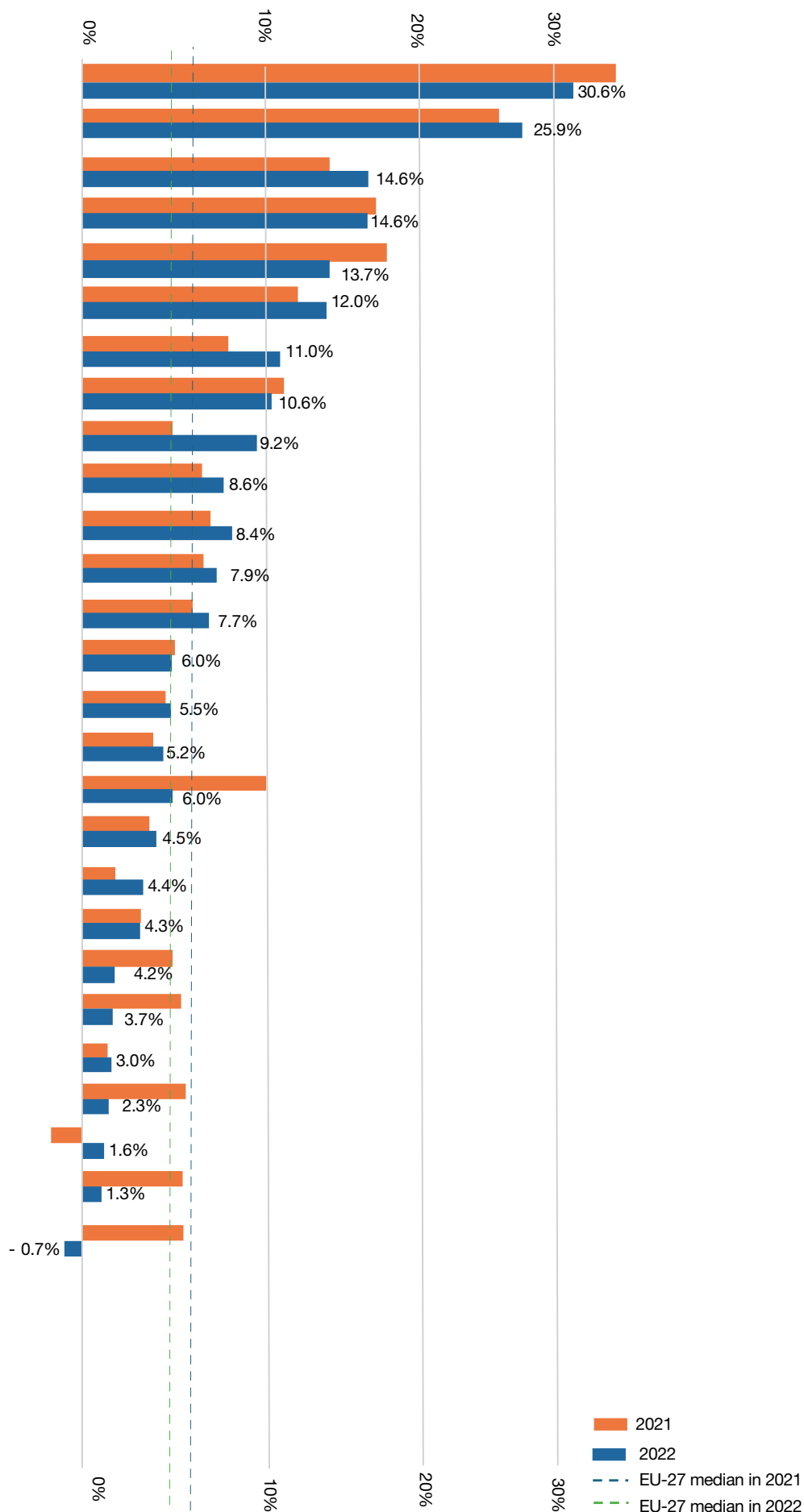
(**) MV=mancanti versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

Fonte: Id, p. 31. Il *gap* IVA dell'Italia risulta pari al doppio della media europea: infatti, secondo le stime della Commissione europea, nel 2022 i valori del *gap* IVA medi si attestano attorno all'7% e l'Italia è al ottavo posto (con il 10,6%)²⁰³

202 Id., p. 30.

203 European Commission, *VAT gap in the EU - report 2024*, 2024, p. 110.

Figure 17: VAT compliance gap by Member State (as% of VTTL, 2021 vs. 2022)



Fonte: European Commission, VAT gap in the EU - report 2024, 2024, p. 30

Gap IRES

Per quanto concerne l'IRES, nel 2021, il *gap* nel Paese è diminuito del 5,2% rispetto all'anno precedente: nel periodo 2017-2020 la media del *gap* IRES in valore era pari a circa € 8 miliardi.

Il valore minimo osservato negli ultimi anni - pari a € 7,8 miliardi - è stato registrato nel 2018.

Ammontare del gap ires e rapporti rispetto alla base potenziale (propensione) e al pil-anni 2017-2021

Aggregato	Tipologia	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IVA in mln di Euro (IVANV)	Non dichiarato (*)	7.156	6.394	7.063	6.790	6.252
	Dichiarato e non versato (**)	1.469	1.503	1.592	1.320	1.747
	Complessivo	8.625	7.897	8.655	8.109	7.999
Gap IVA % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato (*)	19.6%	17.3%	18.7%	19.9%	14.7%
	Dichiarato e non versato (**)	4.0%	4.1%	4.2%	3.9%	4.1%
	Complessivo	23.6%	21.4%	22.9%	23.8%	18.8%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato (*)	0.4%	0.4%	0.4%	0,40%	0.3%
	Dichiarato e non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	Complessivo	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.4%

(*)I dati delle stime del gap relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancanti versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva - anno 2024*, 2024, p. 28

Gap IRPEF

Nella seguente tabella è riportato il *gap* IRPEF da redditi di lavoro autonomo e d'impresa, registrato dal 2017 al 2021: la propensione al *gap* da omessa dichiarazione e omesso versamento presenta un andamento crescente (dal 68,0% del 2017 al 66,8% del 2021).

Nel periodo 2017-2021 la media del *gap* in valore era pari a circa € 33 miliardi mentre nel 2017 l'ammontare del *gap* per l'IRPEF ha superato i € 33,3 miliardi.

Ammontare del gap irpef per imprese elaboratori autonomi e rapporti rispetto alla base potenziale (propensione) e al pil-anni 2017-2021

Aggregato	Tipologia	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IRPEF imprese e lav.aut. in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato(*)	31.411	30.657	30.263	26.339	27.528
	Non versato (**)	1.911	2.282	2.184	1.731	2.047
	Complessivo	33.323	32.939	32.447	28.070	29.574
Gap IRPEF imprese e lav.aut.in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} /IRPEF _p)	Non dichiarato(*)	64.1%	62.8%	64.5%	65.1%	62.2%
	Non versato (**)	3.9%	4.7%	4.7%	4.3%	4.6%
	Complessivo	68.0%	67.5%	68.1%	69.3%	66.8%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} /PIL)	Non dichiarato(*)	1.8%	1.7%	1.7%	1.6%	1.5%
	Non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	Complessivo	1.9%	1.9%	1.8%	1.7%	1.6%

(*)I dati delle stime del gap relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancanti versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

Fonte: Id.

Interventi per contrastare l'evasione fiscale

Nel periodo di osservazione, la maggior parte delle azioni del Governo ha avuto lo scopo di rendere più plausibile una riduzione del carico fiscale per i contribuenti che adempiono agli obblighi fiscali, rafforzando gli incentivi al lavoro e al *doing business*.

Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria italiana ha operato lungo i seguenti obiettivi:

- l'intensificazione della collaborazione con le altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale;
- il potenziamento del coordinamento e della complementarietà tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria;
- il rafforzamento della certezza del diritto ed il miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti;
- l'ottimizzazione della qualità dei controlli²⁰⁴.

Gli indirizzi del triennio 2022-2024

Le indicazioni contenute nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) hanno l'obiettivo di continuare a ridurre il *tax gap*, sia mediante il rafforzamento della *compliance* che mediante il potenziamento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria; così come attraverso l'efficientamento delle sue *performance*²⁰⁵.

In particolare, alla luce del PNRR, ci si pone di realizzare una riduzione del *tax gap* attraverso:

- un miglioramento della qualità del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria;
- il rafforzamento della *compliance*, adottando un approccio c.d. *customer-oriented*;
- la revisione della struttura organizzativa e funzionale dell'Amministrazione fiscale;
- il reclutamento di specifiche professionalità²⁰⁶.

A tal proposito, nel 2022 sono stati introdotti strumenti informatici volti a favorire la *tax compliance*, migliorare gli *audit* nonché i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, mentre nel 2023 è stato adottato il modello per la dichiarazione IVA precompilata²⁰⁷.

Alla luce di quanto sopra, nell'ambito della programmazione del PNRR, il Governo ha posto l'obiettivo di ridurre la "propensione all'evasione" del 5 per cento nell'anno 2023 rispetto al dato previsto nel 2019, considerato l'anno "base". Diversamente, tale *target* è stato innalzato al 15 per cento per quanto attiene il 2024 (sempre rispetto al dato relativo all'anno 2019). Tali risultati, nelle intenzioni del Governo, dovrebbero essere raggiunti entro giugno 2026²⁰⁸.

Secondo recenti rilevazioni, inoltre, al quarto trimestre 2024 il processo di riforma previsto dal PNRR, per quanto interessa il sistema tributario nel suo complesso, avrebbe raggiunto circa il 45% del suo completamento²⁰⁹.

In particolare, nel 2024 è stato raggiunto l'obiettivo previsto dal suddetto Piano di migliorare la capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria (in conformità al Piano della performance 2021-2023) mediante l'assunzione di circa 8.000 nuove risorse²¹⁰, così come quello di revisionare la spesa pubblica a tal fine prevista²¹¹.

Infine, sempre nell'ambito del PNRR, sono state introdotte e rese fruibili talune agevolazioni fiscali che, nelle intenzioni del Legislatore, dovrebbero – ad esempio – rendere il sistema produttivo italiano più competitivo, efficiente e inclusivo, oltre a favorire la ricerca e l'innovazione, ad attrarre maggiori investimenti e a favorire la nascita di nuove imprese²¹².

204 Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva - anno 2023*, cit., p. 59 ss.

205 *Id.*, p. 59.

206 *Id.*, p. 59 ss.

207 Vds. Fondazione Openpolis, *Open PNRR - Fisco e revisione della spesa - Riforma dell'amministrazione fiscale* <https://openpnrr.it/misure/27/> (visitato il 19 novembre 2024). Si veda più approfonditamente la relazione del Ministero per gli Affari europei, il Sud, le Politiche di Coesione e il PNRR, *Quinta relazione sullo stato di attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - Sezione II*, 22 luglio 2024, p. 476 ss. https://www.italiadomani.gov.it/content/dam/sogei-ng/documenti/Quinta%20Relazione%20al%20Parlamento_Sezione%20II.pdf (visitato il 19 novembre 2024).

208 Vds. Ministero per gli Affari europei, il Sud, le Politiche di Coesione e il PNRR, *Quinta relazione sullo stato di attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - Sezione II*, cit., p. 482. Tuttavia, sul punto, C. Brusini, A. Santoro, *Se torna a crescere l'evasione*, in *lavoce.info*, 22 gennaio 2025 (<https://lavoce.info/archives/106871/se-torna-a-crescere-levasione/>), osservano che, nonostante le riforme previste ed in corso di attuazione, "insieme dei provvedimenti, compreso il concordato preventivo biennale, non sembra in grado di contrastare il possibile aumento dell'evasione, dopo molti anni di calo".

209 In tal senso, Fondazione Openpolis, *Open PNRR - Fisco e revisione della spesa* <https://openpnrr.it/tema/fisco-e-revisione-della-spesa/> (visitato il 19 novembre 2024).

210 Vds. Fondazione Openpolis, *Open PNRR - Fisco e revisione della spesa - Riforma dell'amministrazione fiscale* <https://openpnrr.it/scadenze/198/> (visitato il 19 novembre 2024).

211 Vds. Fondazione Openpolis, *Open PNRR - Fisco e revisione della spesa - Riforma del quadro di revisione della spesa pubblica ("spending review")* <https://openpnrr.it/scadenze/207/> (visitato il 19 novembre 2024).

212 Tra le agevolazioni fiscali di competenza del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, si segnalano il Credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica e il Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. Si veda, più approfonditamente, quanto segnalato nell'apposita sezione del sito ministeriale <https://www.mimit.gov.it/it/pnrr/agevolazioni-pnrr#tag-list> (visitato il 19 novembre 2024).

5.2. LA (RIDOTTA) FACILITÀ DI INTRAPRENDERE UN’INIZIATIVA ECONOMICA

Quando alla frammentazione del tessuto produttivo si aggiunge un’eccessiva regolamentazione, si limita la capacità delle imprese di raggiungere la dimensione minima necessaria per essere competitive, riducendo la loro possibilità di aumentare la produttività, di operare a livello internazionale, di attrarre investimenti esteri e di investire in innovazione nell’era della digitalizzazione²¹³.

L’Italia si colloca al di sotto della media UE in alcuni principi dello *Small Business Act* dell’Unione europea²¹⁴. Infatti, il Paese ha uno dei punteggi più bassi dell’Unione europea per quanto riguarda l’indicatore della reattività dell’amministrazione pubblica (che misura la capacità di risposta delle pubbliche amministrazioni alle esigenze delle PMI), quello sugli aiuti di Stato così come in merito agli appalti pubblici e all’imprenditorialità.

Sebbene negli anni, l’Italia abbia introdotto diverse misure per migliorare il proprio contesto imprenditoriale²¹⁵, resta diffusa la percezione, confermata da diversi indicatori internazionali, che fare impresa nel nostro Paese sia più faticoso e rischioso che nella maggior parte dei Paesi *peers*, simili per dimensione, struttura industriale e area geografica di appartenenza²¹⁶.

Una legislazione e una regolamentazione chiare, semplici e coerenti sono la base per favorire l’iniziativa economica. Viceversa, un sistema non “amichevole” (o percepito come tale) può, in presenza di alternative di localizzazione, costituire un ostacolo rilevante all’insediamento di nuove iniziative.

Lavorare con obiettivi specifici di miglioramento degli indicatori di attrattività (a partire da quelli sinteticamente richiamati nel concetto di “*doing business*”) sta diventando pratica diffusa nelle amministrazioni statali più evolute. È evidente che per fare questo serva rimuovere gli ostacoli che rendono complesso, se non a volte impossibile, il coordinamento tra ambiti (e organi) diversi dell’Amministrazione.

5.3. LA BASSA PRODUTTIVITÀ DEI FATTORI DI PRODUZIONE E IL DIVARIO REGIONALE

Per lo Stato, la capacità di agire in qualità di apparato “sociale” passa attraverso le risorse che può ritrarre dalla fiscalità. È di tutta evidenza che il legislatore/regolatore nazionale deve quindi operare avendo a mente l’obiettivo di creare le condizioni affinché la fiscalità 1) generi risorse in quantità adeguata e 2) lo faccia con effetti il più possibili limitati sui cittadini/imprese che vengono incisi.

Perché le due condizioni siano soddisfatte, serve un Paese in salute, cioè in crescita²¹⁷, in grado di sfruttare al meglio i propri asset. Oltre all’obiettivo centrale di riduzione del *tax gap* e quello legato al rafforzamento dei fattori “*doing business*”, altri fattori che – se migliorati – sono in grado di incidere sulla competitività, sulla crescita e, conseguentemente, rendere più solido il reperimento di risorse attraverso la fiscalità, riguardano:

213 Vds. *World Bank, Doing business, 2020*.

214 Si vedano i dati della *European Commission, Small Business Act - Database of good practices* <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/sme-best-practices/SBA/index.cfm?fuseaction=practice.list> (visitato il 13 febbraio 2024).

215 Ad esempio, nel 2012 fu approvato lo *Startup Act*, che ha facilitato la creazione di imprese innovative e ha sostenuto le piccole e medie imprese (PMI) che si sono integrate nella *green economy*. Dal 2017, invece, sono stati introdotti più di 30 modelli di autorizzazione standardizzati per snellire i processi aziendali.

216 In tal senso, *European Commission, 2023 SME country fact sheet - Italy, 2023* <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/54971> (visitato il 14 febbraio 2024). Ed infatti, *OECD, Economic Surveys – Italy, 2024*, p. 49 ss., evidenzia come, diversamente dagli altri Paesi dell’area OCSE, l’Italia si caratterizzi ancora per aver un sistema giudiziario piuttosto inefficiente che, unitamente ad una burocrazia considerate generalmente troppo stringente, determinerebbe un aumento eccessivo dei costi necessari a svolgere attività d’impresa, soprattutto per piccole e medie imprese (che hanno una più limitata capacità finanziaria). Tale circostanza – a parere dell’Organizzazione – disincentiverebbe l’avviamento e successivo svolgimento di attività economiche nel Paese.

217 A partire dal 2020 il coronavirus ha influenzato profondamente le società e l’economia in Italia, Europa e nel mondo. La crisi sanitaria si è trasformata nella crisi economica più drastica dal secondo dopoguerra con profondi impatti sociali e crescenti disuguaglianze. La pandemia si è innestata su forze preesistenti impattanti la nostra economia e società, come ad esempio l’invecchiamento della popolazione, il cambiamento climatico, la globalizzazione e la trasformazione del mercato del lavoro ed una crisi profonda della produttività. La pandemia ha anche accelerato alcune tendenze preesistenti come la digitalizzazione, con un numero crescente di persone e aziende che fanno acquisti, lavorano, interagiscono e fanno affari online. Queste tendenze hanno un impatto importante sulle basi imponibili esistenti e sulla possibile evoluzione del sistema fiscale in chiave di sostenibilità ed equità.

- la (bassa) produttività²¹⁸, riconducibile a molteplici fattori, tra i quali il basso livello di competenze, *skills mismatch* e migrazioni all'estero,
- il divario nord-sud²¹⁹.

Basso livello di competenze, skills mismatch e migrazioni all'estero

In Italia, nel 2023, solo il 23% della popolazione tra 25 e 64 anni ha ottenuto un livello di istruzione terziaria, a differenza della media dell'OCSE del 39,2%²²⁰.

Nel 2023 il tasso di occupazione è pari, a un anno dal conseguimento del titolo, al 74,1% tra i laureati di primo livello e al 75,7% tra i laureati di secondo livello del 2022; tali valori risultano in calo nell'ultimo anno (-1,3 e -1,4 punti percentuali, rispettivamente)²²¹.

Il relativamente alto tasso di disoccupazione delle persone laureate può essere, tra gli altri fattori, dovuto all'alto tasso del cosiddetto *skills mismatch*²²². In particolare, secondo gli ultimi dati dell'OCSE, il 15% dei lavoratori è *over-qualified* (media OCSE: 23%) e un altro 18% è *under-qualified* (media OCSE: 9%), il che significa che il titolo di studio più elevato conseguito è superiore o inferiore al titolo normalmente richiesto per svolgere il proprio lavoro. A tale fatto segue che le retribuzioni degli adulti *over-qualified* non sono significativamente inferiori a quelle dei loro pari con livello di istruzione simile che svolgono un lavoro in cui il titolo di studio richiesto è in linea con quello posseduto (media OCSE, effetto negativo del 12%). Infine, gli *over-qualified* non risultano meno propensi a dichiarare un elevato livello di soddisfazione per la vita rispetto ai *well-matched*²²³.

La struttura produttiva a basso valore aggiunto ed i livelli salariali sotto la media dei principali Paesi *peers* spinge molti italiani tra i 18-39 anni ad emigrare all'estero, diminuendo le risorse necessarie per poter aumentare la competitività dell'Italia: nel 2023 le emigrazioni sono state di 141.747mila (-7% sul 2022)²²⁴; nello stesso anno, un italiano su tre che è emigrato all'estero era in possesso di una laurea²²⁵.

Divario nord-sud

Per quanto specificamente attiene all'Italia, la competizione può misurarsi nel contesto internazionale e all'interno del Paese. A livello internazionale le dinamiche italiane replicano quelle internazionali. Sul fronte delle conseguenze della pandemia, anche in Italia si registrano persistenti problemi nella *supply chain* seguendo un *trend* globale. Un dato comune agli altri paesi è, ad esempio, la carenza di trasportatori²²⁶.

I *bottleneck* che si sono verificati durante la (e anche a seguito della) pandemia e che congestionano la *supply chain* non possono essere risolti se non in tempi lunghi e con investimenti ingenti ma l'innovazione (cfr. Tabella xx) e la digitalizzazione, in particolare, possono senz'altro aiutare a trovare soluzioni nel breve periodo²²⁷.

218 La produttività riflette la capacità di un'impresa di produrre di più, combinando meglio i vari fattori della produzione, ovvero il capitale ed il lavoro, attraverso nuove idee ed innovazioni tecnologiche. Una produttività debole diminuisce il potenziale di crescita economica di un paese e rallenta il miglioramento degli standard di vita. In base ai dati ISTAT rilevabili dal Rapporto sulla competitività dei settori produttivi, 2024, il 2023 non ha fatto registrare un incremento del fatturato dell'industria in senso stretto, che aveva già decelerato l'anno precedente. Una dinamica leggermente migliore è emersa per quanto attiene alle vendite sul mercato estero rispetto a quelle sul mercato interno (rispettivamente +0,7 e +0,2 per cento nel terzo e +1,3 e +0,6 nel quarto trimestre). Dal 2009, l'anno in cui l'indice di produttività ha raggiunto il minimo del 96,6, il trend della produttività è migliorato e in dieci anni è cresciuto di 5,5 punti percentuali. La crisi causata dal Covid-19 ha causato calo di quasi 3 punti percentuali dell'indice di produttività totale dei fattori, l'Italia ha perso otto anni di crescita della produttività. Le attività estrattive e manifatturiere mostrano la produttività più alta rispetto agli altri settori. Tuttavia, queste attività sono state particolarmente colpite dalla crisi nel 2009 ma da quel momento hanno segnalato una ripresa graduale, dal 2009 al 2018 il loro indice di produttività totale dei fattori è cresciuto di quasi 10 punti percentuali. Nel corso del 2023, come evidenziato, la dinamica ciclica ha mostrato ritmi di espansione assai contenuti, continuando a risentire da un lato di livelli elevati dei prezzi delle materie prime energetiche, seppure con tassi di crescita in rallentamento, dall'altro degli effetti restrittivi delle misure di politica monetaria adottate per contenerne gli effetti inflazionistici. Infatti, l'andamento del fatturato dell'industria (al netto delle costruzioni) riflette la stagnazione dell'attività economica: nonostante la forte spinta dal lato dei prezzi, in media d'anno si è registrato un decremento in valore (-1,0 per cento), con un lieve miglioramento nel secondo semestre (+0,4 e +0,9 per cento su base congiunturale nel terzo e quarto trimestre).

219 Cfr. supra par. 5.6.

220 Oecd, data explorer - [https://data-explorer.Oecd.Org/vis?Fs\[0\]=topic%2c0%7ceducation%20and%2skills%23edu%23&pg=0&fc=topic&bp=true&snb=124&vw=tb&df\[ds\]=dsdisseminatefinaldmz&df\[id\]=dsd_eag_Iso_ea%40df_Iso_neac_distr_ea_migr&df\[ag\]=oecd.Edu.Imep&df\[vs\]=1.0&Dq=._T.Y25t64.Isced11a_0t2%2bisced11a_3_4%2bisced11a_5t8....Fb%2bnb_Z%2b_t....Obs...A3&lom=lastobservations&lo=1&pd=2020%2c2023&to\[time_period\]=true&ly\[c\]=combined_migr_status%2cattainment_lev&ly\[rs\]=time_period&ly\[rw\]=ref_area](https://data-explorer.Oecd.Org/vis?Fs[0]=topic%2c0%7ceducation%20and%2skills%23edu%23&pg=0&fc=topic&bp=true&snb=124&vw=tb&df[ds]=dsdisseminatefinaldmz&df[id]=dsd_eag_Iso_ea%40df_Iso_neac_distr_ea_migr&df[ag]=oecd.Edu.Imep&df[vs]=1.0&Dq=._T.Y25t64.Isced11a_0t2%2bisced11a_3_4%2bisced11a_5t8....Fb%2bnb_Z%2b_t....Obs...A3&lom=lastobservations&lo=1&pd=2020%2c2023&to[time_period]=true&ly[c]=combined_migr_status%2cattainment_lev&ly[rs]=time_period&ly[rw]=ref_area) (visitato il 14 gennaio 2025).

221 AlmaLaurea, XXVI Indagine Condizione occupazionale dei Laureati - sintesi, 2024, p. 3.

222 Cfr. supra par. 5.6.

223 OECD, Indagine sulle competenze degli Adulti 2023 – Italia, 2024, p. 9 https://www.oecd.org/it/publications/2024/12/survey-of-adults-skills-2023-country-notes_df7b4a60/italy_efb33b22.html (visitato il 14 gennaio 2024).

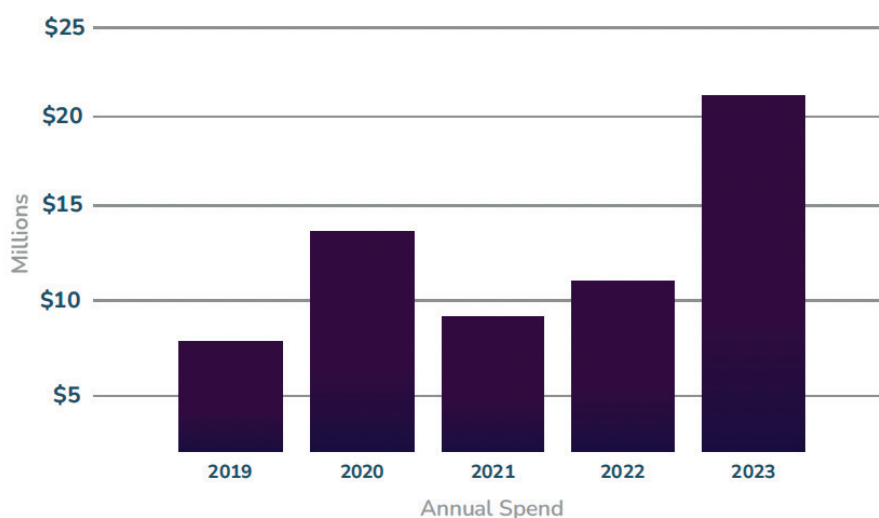
224 ISTAT, Migrazioni interne e internazionali della popolazione residente - anni 2022-2023, 2024, p. 2.

225 Id., p. 1.

226 Cfr. Angela Stefania Bergantino, Supply chains sempre sotto stress, in ISPI online, 17 giugno 2022 <https://www.ispionline.it/it/pubblicazione/supply-chains-sempre-sotto-stress-35412> (visitato il 13 febbraio 2024).

227 Cfr. dichiarazione di a Giacinto Carullo, Chief Procurement & Supply Chain Officer di Leonardo, Crisi e supply chain: la digitalizzazione e il territorio inesplorato, in ilSole24Ore, 18 agosto 2022.

Year-Over-Year Average Investment in Innovations⁹



Fonte: Catena Solutions, *Supply Chain & Insight Report: Innovation, October 2023*, p. 4 - <https://www.catenasolutions.com/supply-chain-trends-insights-report-innovation/> (visitato il 16 febbraio 2024)

Nello scenario globale il conflitto in Ucraina ha determinato rilevanti conseguenze sul piano degli investimenti nel settore dell'energia e contribuito alla stipula di nuovi accordi internazionali per la produzione e fornitura di energia²²⁸, ma anche dello sviluppo delle tecnologie più rilevanti²²⁹.

A livello nazionale il divario tra Nord e Sud continua manifestarsi nonostante le specifiche politiche adottate sia al livello nazionale che europeo. Nel 2022, in termini di crescita del PIL, il Nord-Est ha fatto segnare + 4,3%, il Nord-Ovest un + 3,1%, il centro Italia pari a + 4,2% ed il mezzogiorno un + 3,6%²³⁰.

Nel 2022, tra le regioni e province più performanti in termini di crescita del PIL, si trova al primo posto la Provincia autonoma di Bolzano (+7,1%), seguita da Valle d'Aosta (+6%), Toscana (+5,9%), Provincia autonoma di Trento (+5,4%), Liguria (+5,1%) e Puglia (+5%). Seguono il Veneto (+4,9%), Campania (+4,5%), Molise (+4,3%) e Friuli Venezia Giulia (+3,8%)²³¹.

Il divario tra il Nord e il Sud si riflette anche nel tasso di disoccupazione che al Sud è quasi tre volte più alto rispetto al Nord. Nel 2022, il tasso di disoccupazione al Mezzogiorno è pari al 14,6% (in diminuzione di 2,1 punti percentuali rispetto al 2021), 7,1% al Centro (in diminuzione 1,7 punti percentuali) e 5,1% al Nord (in diminuzione 1 punto percentuale)²³². Dal 2015 il tasso di disoccupazione mostra un trend decrescente, tuttavia il tasso di disoccupazione dei giovani è molto elevato in tutta Italia e nella classe di età tra 15 e 24 anni risulta particolarmente alto: nel 2022 è pari al 23,7% (in diminuzione di 6 punti percentuale rispetto al 2021), di cui 37% nel Mezzogiorno (in diminuzione di 6 punti percentuale rispetto al 2021), 22,6% al Centro (in diminuzione di 7 punti percentuale rispetto al 2021) e 16,4% al Nord (in diminuzione di circa 5 punti percentuale rispetto al 2021)²³³.

228 E' del 28 gennaio 2023 l'accordo fra ENI e NOC. Eni launches a major gas development project in Libya.

229 Amighini, *L'Europa nella guerra dei chip*, in *lavoce.info*, 23 marzo 2023, <https://lavoce.info/archives/100527/leuropa-nella-guerra-dei-chip/> (visitato il 13 febbraio 2024).

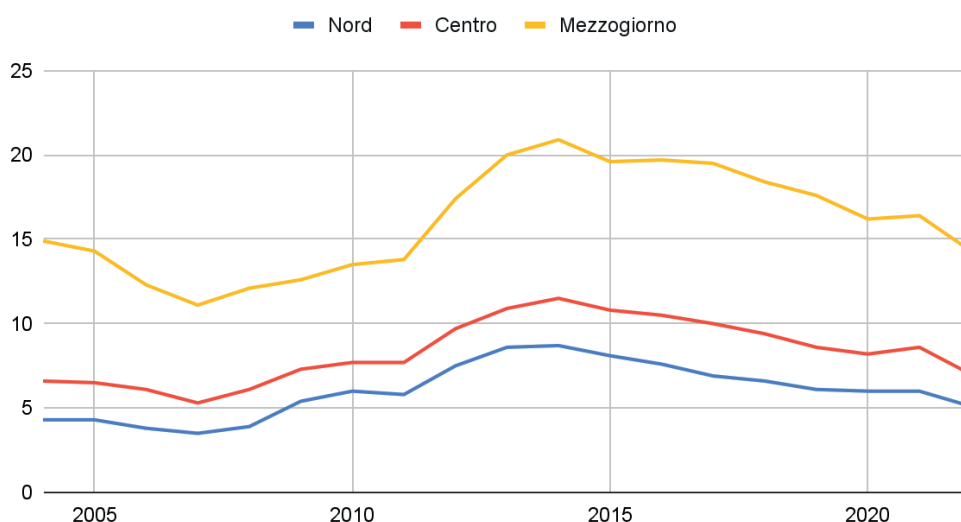
230 ISTAT, *Conti economici territoriali - anni 2020-2022*, p. 2.

231 *Id.*, p. 3.

232 ISTAT - *Tasso di disoccupazione - Dati regionali - età - 2022* http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DCCV_TAXDISOCCU1# (visitato il 20 ottobre 2024).

233 *Id.*

Tasso di disoccupazione per regione, 2004-2022

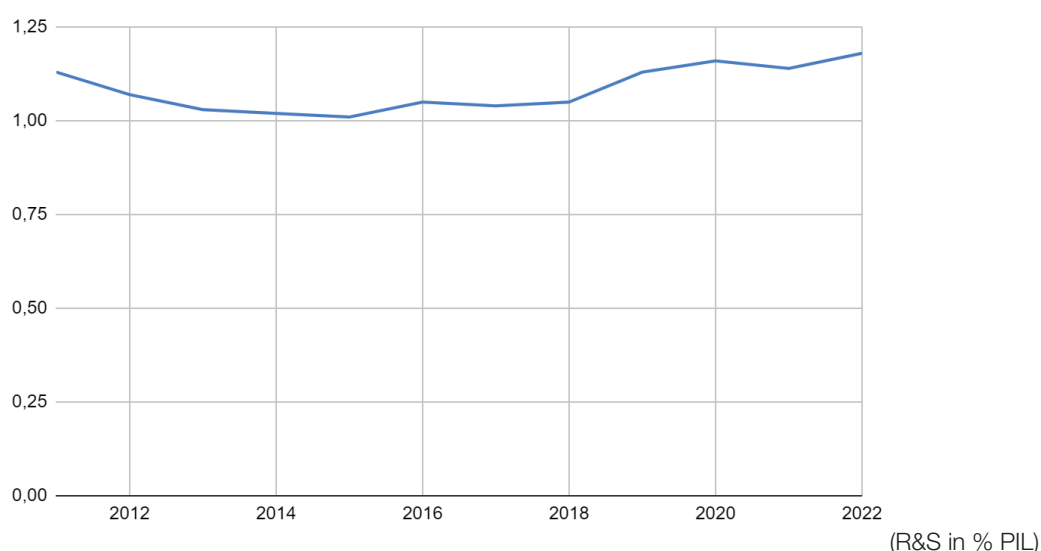


Vale la pena sottolineare, da ultimo (sebbene non in termini di importanza), il basso livello di investimenti nel campo della ricerca e sviluppo.

In particolare, la spesa media sostenuta a tal fine in Italia si aggira intorno al 1,45%, del PIL laddove la media europea è del 2,28%²³⁴. Conseguentemente, le già minori risorse impiegate in tale settore rischiano di essere allocate solo in alcune parti del Paese, alimentando ulteriormente le disuguaglianze interne.

Si prenda ad esempio l'anno 2021, in cui è stata registrata una maggiore spesa nazionale in ricerca e sviluppo di 3,8% rispetto al 2020²³⁵. In particolare +8,4% nel Sud, +5,8% nelle Isole, +5,3% al Centro, +4,7% nel Nord-est, +0,7% nel Nord-ovest. La peggiore performance è stata registrata in Piemonte (-4,2%)²³⁶. Tale ultimo caso, sebbene tratti di una contrazione della spesa per ricerca e sviluppo, mostra un divario tra le varie aree del Paese.

Ad ogni modo, negli ultimi dieci anni la spesa per la ricerca e sviluppo a livello nazionale (*i.e.* la spesa totale sostenuta da tutte le imprese residenti, istituti di ricerca, laboratori universitari e governativi, ecc.) ha segnato una crescita.

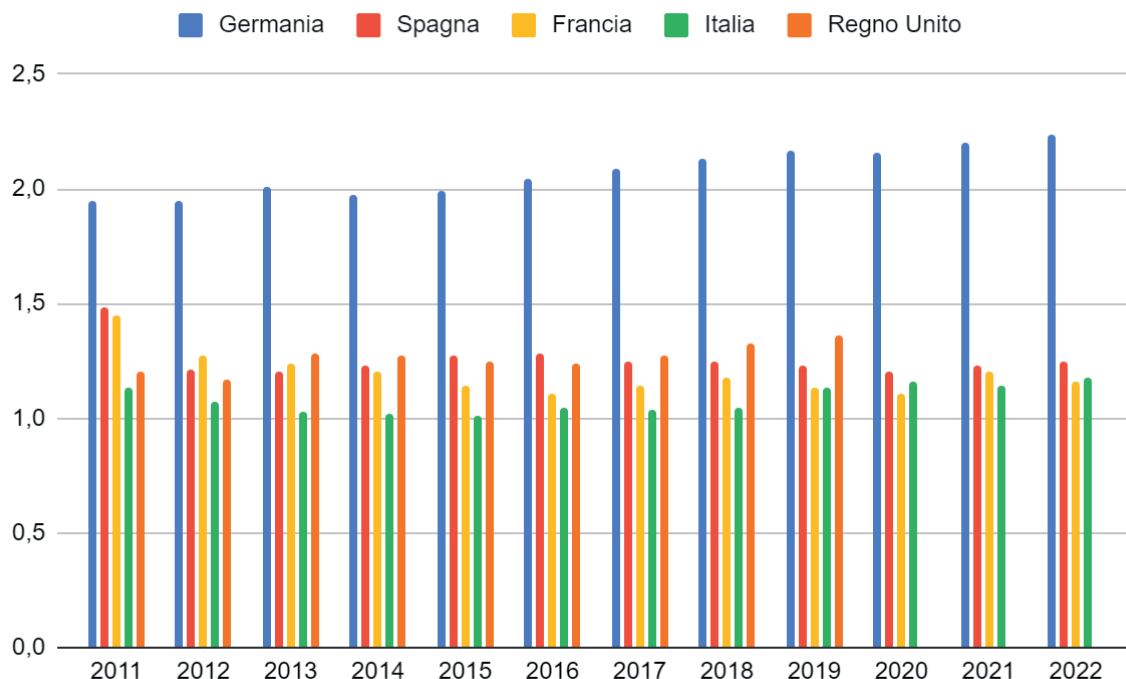


Tale spesa continua ad essere inferiore rispetto a quella rilevata in altri Paesi membri dell'OCSE quali la Germania (2,2%), gli Stati Uniti (2%), la Francia (1,6%).

²³⁴ Fonte: World Bank - Research and development expenditure (% of GDP) - European Union, <https://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS?locations=EU> (visitato il 18 ottobre 2024).

²³⁵ ISTAT, Ricerca e sviluppo in Italia - anni 2021-2023, 2023, p. 1.

²³⁶ Id.



5.4. LA COMPLESSITÀ DELLA MACCHINA ORGANIZZATIVA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

I sistemi fiscali sono caratterizzati da un insieme coordinato di norme e da una macchina organizzativa deputata alla loro applicazione. Se la politica fiscale si esprime tramite le decisioni di fondo relative alla direzione, al bilanciamento degli interessi e dei valori, al disegno degli istituti e del loro coordinamento ad unità, è l'apparato amministrativo che ha il compito cruciale di mettere a terra in concreto le scelte di policy, sia attraverso l'implementazione della tecnica di dettaglio, tramite normazione secondaria o attività interpretativa, sia attraverso l'interazione con i contribuenti nelle varie fasi in cui si articola l'attività di adempimento e di controllo (dalla dichiarazione, al versamento, al controllo fiscale, al contenzioso, alla riscossione coattiva). L'efficienza e l'efficacia dell'Amministrazione finanziaria è dunque, se non un fine in sé, un mezzo determinante per il perseguimento concreto ed appropriato dei fini di ogni sistema fiscale evoluto.

Lo Stato è chiamato, da un lato, a far rispettare il dovere costituzionale che tutti hanno di concorrere alle spese pubbliche, dall'altro, spetta allo Stato fare sì che ciò avvenga riducendo al minimo lo sforzo (e il costo correlato) richiesto al cittadino per adempiere, in termini di tempo, innanzitutto, ma non solo, si pensi, ad esempio, alla necessità o meno di farsi assistere da esperti, con l'ulteriore costo correlato. La riduzione del costo implicito di conformità (*compliance burden*) richiesto dallo Stato ai propri cittadini rappresenta un obiettivo generalmente riconosciuto, di cui lo Stato deve farsi carico.

Il livello di *compliance burden* dipende, quindi, da due fattori di base: la struttura in cui si articola il sistema delle norme tributarie (numerosità, complessità e distribuzione temporale degli adempimenti) e l'efficacia ed efficienza dei processi affidati alle autorità fiscali e alle amministrazioni coinvolte. Inoltre, un ulteriore fattore è dato dalla qualità, anche qui in termini di efficacia ed efficienza, dei processi affidati alla giustizia tributaria, per la parte di contenzioso.

Così impostata la questione, tralasciando la qualità dell'assetto normativo e dell'assetto giudiziario²³⁷, in merito all'assetto organizzativo della pubblica amministrazione il contributo più organico di fonte esterna è ancor oggi quello contenuto nei report, commissionati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, redatti sullo stato dell'Amministrazione finanziaria italiana, nel 2016, da OCSE²³⁸ e Fondo Monetario Internazionale²³⁹.

I documenti citati ebbero il pregio di mettere in evidenza, oltre a profili di qualità dell'apparato amministrativo italiano, alcune delle sue principali criticità, costituendo così una linea guida naturale lungo cui muoversi in ottica riformatrice. Ad oltre

237 Sulla qualità dell'assetto normativo pesa, come più volte sottolineato, la capacità di fare riferimento ai criteri di tassazione ottimale nel delineare e modificare le norme; sulla qualità dell'assetto giudiziario in materia tributaria vale la pena attendere gli effetti della riforma dispiegata nel 2022 con L. 130/22.

238 OECD, *Italy's tax administration, 2016* <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf> (visitato il 13 febbraio 2024).

239 IMF, *Technical assistance report—enhancing governance and effectiveness of the fiscal agencies, 2016* <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scri/2016/cr16241.pdf> (visitato il 13 febbraio 2024).

cinque anni dall'analisi commissionata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, diversi spunti (la maggior parte) sono ancora attuali e meritevoli di attenzione.

Volendo offrire una lista dei principali obiettivi che potrebbero trovare accoglienza in una fase riformatrice che avesse al centro anche la funzione amministrativa, si potrebbe citare:

- riduzione della frammentazione dei soggetti istituzionalmente coinvolti (con competenze talora sovrapposte),
- maggiore univocità (attraverso un sostanziale maggiore coordinamento) dei vari organi nel perseguimento degli obiettivi di politica fiscale,
- ridisegno delle regole di autonomia e governance delle agenzie,
- riduzione della disarmonia tra centro e periferia e tra le periferie dell'amministrazione finanziaria, in termini di capacità di dialogo, soprattutto tecnico, con il contribuente e di qualità della prestazione (a livello territoriale),
- accrescimento della capacità dell'amministrazione (intesa come organo complesso) di svolgere dentro un unico processo la selezione dei soggetti da sottoporre a controlli fiscali, per ridurre le diseconomie di controlli (dannosamente) non proficui per l'erario ed (inutilmente) onerosi per le imprese,
- definizione di strumenti di misurazione delle performance interne all'amministrazione misurabili, efficaci (cioè connessi ad obiettivi), in grado di essere posti a base di percorsi di valutazione trasparenti.

Un'ulteriore frammentazione si è aggiunta in questi ultimi anni, nell'attività ermeneutica resa dall'amministrazione finanziaria. La riorganizzazione interna all'Agenzia delle entrate della funzione e dell'attività di interpretazione, oggi settorializzata per segmento di rilevanza dei contribuenti - *i.e.* distinguendo la fiscalità di i) persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali; ii) piccole e medie imprese; iii) grandi contribuenti - unita alla copiosa produzione normativa in materia tributaria hanno sortito l'effetto di rendere veramente complesso per il contribuente orientarsi tra le soluzioni interpretative e maturare un'analisi tecnica pacificamente allineata a quella dell'Autorità fiscale. A parziale bilanciamento, la fornitura di servizi è diventata più efficiente, soprattutto nella sua dimensione digitale, con servizi on-line e iniziative come il Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID)²⁴⁰ e più trasparente, con la pubblicazione delle posizioni interpretative di prassi dell'Agenzia delle entrate, avendo entrambi questi fattori contribuito ad agevolare il rispetto della normativa da parte del contribuente.

Sul fronte dell'utilizzo di strumenti digitali avanzati, importanti investimenti sono stati fatti per sviluppare l'utilizzo della tecnologia nei diversi settori in cui si articola l'attività dell'Amministrazione finanziaria e, in questo ambito, si segnalano le novità a servizio delle attività di analisi del rischio fiscale. Il riferimento è a concorsi per l'assunzione di *data scientist*²⁴¹ banditi dall'Agenzia delle entrate ed all'istituzione di specifiche unità di lavoro dedicate alla progettazione e manutenzione degli strumenti informatici più evoluti per massimizzare le informazioni residenti sulle basi dati relative a fenomeni di evasione/elusione a disposizione dell'Amministrazione finanziaria²⁴². Ulteriore spinta alla digitalizzazione dell'Autorità fiscale pare provenire dalla lettura dell'approvata riforma fiscale, che punta a rafforzare l'azione di contrasto all'evasione ed elusione fiscale attraverso la piena utilizzazione dei dati ed il ricorso alle tecnologie digitali e all'intelligenza artificiale (art. 2, comma 1, lett. f D. Lgs., 12 febbraio 2024, n. 13)²⁴³.

Nel complesso l'organizzazione efficiente ed efficace dell'Amministrazione fiscale e l'unitario coordinamento dei vari organi, nel quadro di compiti e responsabilità ben definite ed univoche e di un coerente sistema di misurazione e valutazione delle performance, si configura come elemento essenziale del funzionamento dei sistemi fiscali, determinando il concreto operare delle scelte di tax policy adottate, la qualità del servizio a supporto della compliance dei contribuenti, l'efficacia delle attività di controllo e riscossione.

240 Si rinvia all'apposita pagina web <https://www.spid.gov.it/> (visitato il 13 febbraio 2024).

241 Tale profilo viene sviluppato, nella prospettiva internazionale, in OECD, *Digital Transformation Maturity Model*, 2021, p. 16 ss. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/digital-transformation-maturity-model.pdf> (visitato il 18 ottobre 2024).

242 Si pensi al Settore Analisi del Rischio e Ricerche per la Tax Compliance, in seno alla Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle entrate.

243 L'Amministrazione finanziaria italiana sta, in altre parole, seguendo il percorso di digital transformation posto al centro dei lavori del Forum on Tax Administration, in ambito OCSE, come delineato nei documenti sulla c.d. *Tax Administration 3.0* (OECD, *The Digital Transformation of Tax Administration*, 2020).

6

APPENDICE

L'impatto qualitativo e quantitativo della Riforma fiscale

I.	Il Decreto Legislativo c.d. fiscalità internazionale	98
II.	Il Decreto Legislativo di attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi	99
III.	Il Decreto Legislativo volto alla razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari	101
IV.	Il Decreto Legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale	101
V.	Il Decreto Legislativo in materia di sanzioni tributarie	105
VI.	Il Decreto Legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione	107
VII.	Il Decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA	109
VIII.	Il Decreto Legislativo in materia di codice doganale dell'unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi	112
IX.	Il Decreto Legislativo in materia di giochi	112
X.	Gli ulteriori Decreti Legislativi che non determinano conseguenze sul gettito	113
XI.	Il Decreto di revisione del regime impositivo dei redditi	114
XII.	Gli ulteriori Decreti Legislativi che non determinano conseguenze sul gettito	117

L'impatto qualitativo e quantitativo della Riforma fiscale

Considerazioni preliminari sulla Riforma: dal recepimento dei criteri di tassazione ottimale all'impatto qualitativo e quantitativo delle modifiche apportate al sistema impositivo.

Nella precedente edizione del documento "Stato del Sistema Fiscale Italiano"²⁴⁴ si è posto in evidenza che la Legge delega per la riforma fiscale si propone di modificare l'intero sistema tributario attraverso interventi che, nelle dichiarate intenzioni del Legislatore, devono ridisegnare: (i) i singoli tributi (artt. 5-13), (ii) i procedimenti (artt. 14-17), (iii) la riscossione e il conten-zioso (artt. 18-20), (iv) le sanzioni (art. 20), nonché procedere alla predisposizione di un codice tributario (art. 21).

Al fine di meglio comprendere l'incidenza (in senso ampio) della Riforma in commento, è possibile formulare alcune considerazioni attinenti alle linee procedurali e di *policy* adottate dal Governo, nonché la loro rispondenza ai criteri di tassazione ottimale, in relazione ai tributi principali e maggiormente rilevanti (in termini di gettito) per il sistema tributario nazionale, quali sono IRPEF, IRES e IVA.

Quanto ai profili procedurali, il processo di Riforma è stata costruito attraverso l'ampio coinvolgimento di associazioni espressione del mondo economico, dei vari consigli professionali e del mondo accademico. Sono stati costruiti gruppi di lavoro diversificati per ciascuna area di intervento i quali, coordinati dal MEF e con la partecipazione delle Agenzie fiscali, hanno prodotto dei testi normativi che contenevano le soluzioni – anche alternative – più aderenti ai principi e ai criteri della legge delega.

Rispetto ai criteri dell'ottima tassazione indicati *supra*, l'ampia partecipazione delle categorie sociali che, a vario titolo, sono portatrici di interessi rilevanti in ambito fiscale non può non essere valutata positivamente. Ciò che è apparso sin qui meno soddisfacente è la rapidità con cui tale processo è stato realizzato, probabilmente mossa da esigenze politiche, piuttosto che riferibili alla buona legislazione tributaria. In primo luogo, infatti, i tempi assegnati a ciascun gruppo di lavoro sono stati limitati ma, soprattutto (e, in secondo luogo), non si sono dati continuità e seguito al lavoro effettuato dai vari gruppi. Dopo aver concluso i lavori e aver concordato una specifica proposta di testo normativo, le modifiche, le cancellazioni e le riscritture successive dei testi hanno seguito un percorso non più tracciabile (fino alla versione finale trasmessa alle commissioni parlamentari).

In conclusione, vi erano premesse ideali per un processo di formazione dei decreti legislativi con il contributo degli *stakeholder* che, tuttavia, è stato perseguito solo parzialmente e principalmente collocato nella sua fase iniziale.

Muovendo da una prospettiva di politica fiscale, quindi, è necessario ribadire come l'obiettivo di lungo termine previsto nella Delega per la riforma dell'IRPEF sia quello di realizzare la "*transizione verso l'aliquota impositiva unica*", fatto che deve comunque verificarsi - nelle intenzioni del Governo - nel rispetto del principio di progressività.

La finalità pare essere quella di semplificare il sistema dell'imposizione sui redditi delle persone fisiche mediante l'introduzione di un'unica aliquota, favorendo il rispetto della progressività del prelievo attraverso il sistema delle deduzioni e delle detrazioni d'imposta; quindi, mediante il "*riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta*" (art. 5, comma 1, lett. a), n. 1)). L'immediata conseguenza di quanto sopra esposto è la tendenza a privilegiare l'equità orizzontale (i.e. eguale trattamento di tutti i contribuenti, indipendentemente dalla fonte di reddito) rispetto a quella verticale²⁴⁵.

La realizzazione di questo obiettivo costituirebbe uno stravolgimento per l'attuale sistema che, di fatto, applica la piena progressività esclusivamente ai redditi di lavoro dipendente e a quelli d'impresa svolti in forma individuale. Come è noto, infatti, i redditi di lavoro autonomo godono di una deroga alla progressività fino all'ammontare di euro 85.000 annui e la Riforma ha ulteriormente acuito il problema con l'introduzione del concordato preventivo triennale per i titolari di redditi di lavoro autonomo. Ricondurre le tre differenti categorie di reddito all'aliquota unica restituirebbe al sistema tributario una piena rispondenza al principio dell'equità orizzontale.

All'opposto, una valutazione dei riflessi di questa riforma sull'equità verticale necessita di comprendere i dettagli della concreta attuazione dell'aliquota unica.

Queste considerazioni consentono di evidenziare come il principio di progressività continui a rappresentare un elemento

²⁴⁴ Il file è accessibile al seguente link: <https://cesc.unibg.it/ricerca/sezioni/oatt/documenti-e-report> (visitato il 1° novembre 2024).

²⁴⁵ Questo è anche il dichiarato obiettivo di medio termine, testimoniato dalla previsione, nelle more dell'attuazione della revisione, del "*graduale perseguimento della equità orizzontale*" (art. 5, comma 1, lett. a), n. 2)).

centrale del sistema d'imposizione dei redditi delle persone fisiche e siffatta conclusione, in ogni caso, non cambia alla luce del fatto che la Riforma fiscale in commento abbia ridotto le aliquote IRPEF a 3 (contro le 5, vigenti *ante* Riforma)²⁴⁶.

Muovendo dalla considerazione che, anche allo stato attuale, il meccanismo di imposizione dei redditi delle persone fisiche rispetta il criterio della progressività, è possibile concludere che il sistema fiscale appaia conforme al criterio di **equità**, in linea con i requisiti della c.d. *optimal taxation*.

Diversamente, è possibile evidenziare che la complessità della vigente disciplina IRPEF, con particolare riferimento (tra le altre) alle disposizioni in materia di deduzioni e detrazioni o - più in generale - alle c.d. *tax expenditures*²⁴⁷, risulta non perfettamente allineata ai criteri di **semplicità** tipici dell'imposizione ottimale.

Spostando l'attenzione sulla disciplina dell'IRES, è possibile osservare come le modifiche apportate dalla Riforma *de qua* sia in grado di **influenzare** le decisioni delle imprese sia in senso **positivo** sia in senso **negativo**.

Nel primo caso rientrano le modifiche (introdotte dalla Riforma) volte a favorire l'assunzione di personale, mediante l'intervento sulla deducibilità dei relativi costi (previsto dal D. Lgs. 216/2023); così come la previsione di regimi finalizzati a favorire il trasferimento in Italia di imprese provenienti da Stati terzi (c.d. *reshoring*, di cui al D. Lgs. 209/2023).

Quanto alla seconda categoria, si può far riferimento all'introduzione, per opera della Riforma in commento, degli ulteriori obblighi documentali e impositivi derivanti dall'introduzione della c.d. tassazione minima globale (di cui al D. Lgs. 209/2023).

In senso positivo sembra porsi, invece, il regime di c.d. *adempimento collaborativo*, recentemente modificato con il D. Lgs. 221/2023 e con il D. Lgs. 108/2024, che favorisce l'**efficienza** del sistema impositivo e introduce maggiore **semplicità** dello stesso, riducendo il livello di incertezza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e quindi i rischi fiscali, in linea con i criteri dell'imposizione ottimale.

Per quanto concerne, invece, l'Imposta sul Valore Aggiunto, è possibile ritenere che, in termini assoluti, tale sia un tributo **inefficiente** (nell'ottica dei criteri di imposizione ottimale), in quanto idoneo a generare una perturbazione del mercato, incidendo sulle scelte dei consumatori che ne sopportano il peso²⁴⁸.

Inoltre, l'IVA può essere considerata come non pienamente conforme al criterio dell'**equità**, rilevante ai fini della *optimal taxation*, nella misura in cui è un'imposta regressiva rispetto al reddito²⁴⁹. Tuttavia, la previsione di aliquote più basse per beni e servizi essenziali ne ridurrebbe l'impatto negativo.

Ciò premesso, si è ancora in attesa del Decreto Legislativo di attuazione della Riforma dell'IVA. Tuttavia, in merito, la Legge Delega mira a conseguire gli obiettivi di **semplificazione** di tale imposta, prevedendo (i) la razionalizzazione del numero e delle aliquote IVA (cfr. art. 7, comma 1, lett. c)) e, (ii) con specifico riferimento agli ETS, la razionalizzazione della disciplina (cfr. art. 7, comma 1, lett. g)).

Inoltre, la Delega intende perseguire gli obiettivi della **chiarezza** e **prevedibilità**, che possono essere raggiunti mediante un più puntuale recepimento dei principi del sistema del tributo grazie alla (i) ridefinizione dei presupposti dell'imposta; (ii) revisione delle operazioni esenti e dei criteri opzionali per l'imponibilità di tali operazioni; (iii) adeguamento della detrazione dell'IVA all'"*effettivo utilizzo dei beni e servizi*" impiegati ai fini dello svolgimento delle operazioni soggette all'imposta; (iv) armonizzazione della disciplina relativa ai fabbricati a quella europea e (v) semplificazione della disciplina del gruppo IVA (vds. art. 7, comma 1, lett. a), lett. b), lett. d) punti 1) e 2) e lett. f)).

Nonostante sia necessario attendere la pubblicazione del relativo Decreto Legislativo, alla luce di quanto sopra, sembrerebbe possibile concludere che la Riforma intende rendere l'IVA più **efficiente** e **semplice**, in tal modo allineando siffatta imposizione ai criteri della *optimal taxation*.

Formulate le sopraesposte considerazioni in chiave di *policy* fiscale, è quindi possibile spostare l'attenzione sul piano qualitativo, svolgendo alcune - preliminari - riflessioni sull'impatto della Riforma alla luce dei Decreti Legislativi già in vigore.

246 Cfr. Cap. 3, par. 3.1.1. e Tabelle 3.1. e 3.2.

247 Vds. F. Osculati, *Tax expenditures. Una giungla da riesplorare*, in IPSOA quotidiano, 10 maggio 2024, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/05/11/tax-expenditures-giungla-riesplorare> (visitato il 1 novembre 2024).

248 Vds. M. Baldini - E. Giarda, *A cosa può servire cambiare le aliquote Iva?*, in *lavoce.info*, 8 ottobre 2019, <https://lavoce.info/archives/61565/cosa-puo-servire-cambiare-le-aliquote-iva/> (visitato il 1 novembre 2024). Di diverso avviso, A. Johansson et al., *Taxation and Economic Growth*, cit., p. 18.

249 Vds. A. Johansson et al., *Taxation and Economic Growth*, cit., p. 18.

In proposito, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (di seguito, Ministero o Ministero delle Finanze), nella predisposizione dei Decreti Legislativi di attuazione della Legge delega per la riforma fiscale, ha cercato di quantificare l'impatto sul gettito che tali modifiche potrebbero determinare negli anni.

Ebbene, analizzando le Relazioni tecniche agli schemi di tali Decreti emerge che, nella maggior parte dei casi, non dovrebbero determinarsi impatti sul gettito mentre in altri casi non residuali, il Ministero ha calcolato possibili aumenti ma anche perdite di gettito conseguenti alle modifiche proposte (molte delle quali sono già state approvate).

I. IL DECRETO LEGISLATIVO C.D. FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Più nel dettaglio, la Relazione tecnica (allo schema di) Decreto Legislativo di attuazione della Legge delega per la riforma fiscale approvato per primo (c.d. Decreto fiscalità internazionale, di cui al D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209), evidenzia come le modifiche apportate alla disciplina della **residenza delle persone fisiche** (di cui all'art. 1) e delle **società ed enti** (di cui all'art. 2) **non dovrebbero provocare alcun effetto sul gettito**²⁵⁰.

Di segno opposto sembrano essere le conseguenze derivanti dalle modifiche apportate alla disciplina delle *controlled foreign companies* (c.d. **CFC**, di cui all'art. 3 del Decreto), che produrrebbero una **perdita** di gettito annua di circa 4,2 milioni di euro, di cui 1,2 milioni di euro ai fini IRPEF e 3 milioni di euro ai fini IRES, come da tabella che segue.

GAP delle entrate tributarie e contributive in milioni di euro

	2024	2025	2026	dal 2027
Sogget Ires	0	-5,3	-3	-3
Sogget Irpef	0	-2,1	-1,2	-1,2
Totale	0	-7,4	-4,2	-4,2

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*, 2023, p. 3

A tal fine, per quanto attiene all'IRPEF, l'analisi è stata condotta dal Ministero delle Finanze - da una parte - applicando l'aliquota media IRPEF generale del 26%, con una stima del reddito da CFC di circa 10,8 milioni di euro ed un gettito di circa 2,8 milioni di euro; dall'altra, calcolando che la nuova aliquota del 15% (in luogo del limite vigente della metà della tassazione sui redditi in Italia) comporterebbe un gettito di circa 1,6 milioni di euro (10,8 milioni di euro moltiplicato per 15%) il quale, rispetto al gettito attuale, produrrebbe una perdita annua di circa 1,2 milioni di euro²⁵¹.

Quanto agli effetti ai fini IRES, il calcolo è stato operato tenendo in considerazione i soggetti che hanno convenienza ad optare per il nuovo regime, in tal modo stimando un'imposta sostitutiva pari a circa 1,9 milioni di euro (quindi, utile da bilancio di circa 12,6 milioni di euro moltiplicato per 15%) rispetto ad un'imposta attuale di circa 4,9 milioni di euro, con conseguenti effetti finanziari negativi di circa 3 milioni di euro annui²⁵².

In relazione alla disposizione quadro per incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di **aiuti di Stato** (di cui all'art. 4 del Decreto), la Relazione tecnica ritiene che le modifiche apportate **non determineranno alcun effetto** sul gettito²⁵³.

Parimenti, il regime agevolativo a favore dei **lavoratori impatriati** (di cui all'art. 5 del Decreto), "**non produc(e) effetti negativi sul gettito fiscale**", posto che "*tale valutazione trova giustificazione nella circostanza che gli **effetti positivi sul gettito** determinati dalla tassazione agevolata dei redditi dei soggetti che decidono il rientro in Italia in conseguenza della presente norma e che non sarebbero rientrati in assenza della medesima disposizione appaiono **più che adeguati a compensare gli eventuali modesti effetti negativi** riscontrabili sul tendenziale*"²⁵⁴.

²⁵⁰ In tal senso, Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*, 2023, p. 1.

²⁵¹ Vds. *Id.*, p. 2.

²⁵² Vds. *Id.*, p. 3.

²⁵³ Vds. *Id.*

²⁵⁴ *Id.*, p. 4.

La Relazione tecnica allo schema di Decreto in commento, inoltre, ritiene che la disciplina del c.d. **reshoring** (di cui all'art. 6 del Decreto), **non comporterà “effetti negativi di gettito in quanto gli effetti positivi relativi alle attività che a legislazione vigente non sarebbero rientrate in Italia più che compenseranno i trascurabili effetti negativi relativi alle attività che sarebbero state trasferite anche in assenza della misura”**²⁵⁵.

Per quanto attiene alla disciplina della c.d. **tassazione minima globale**, con particolare attenzione all'introduzione della **imposta minima integrativa** (di cui agli artt. 13 e ss. del Titolo II, Capo II del Decreto), il Ministero prevede un possibile **gettito positivo**, senza però quantificarne il valore e ciò alla luce delle incertezze derivanti dall'applicazione dell'Imposta in commento²⁵⁶.

Diversamente, tale Relazione **non ritiene** che dall'introduzione dell'**imposta minima suppletiva** (di cui agli artt. 19 e ss. del Titolo II, Capo II del Decreto) possano derivare **effetti finanziari positivi**²⁵⁷.

Per quanto attiene all'**imposta minima nazionale** (di cui all'art. 18 del Titolo II, Capo II del Decreto), la Relazione tecnica *de qua* ritiene di poter stimare (sebbene sulla base di dati non chiaramente identificati) un **impatto positivo** sul gettito, quantificato come segue:

Gettito stimato imposta minima nazionale (qdmitt)

Competenza economica:	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033
Multinazionali mature	0	326,1	329,6	333,2	336,9	340,7	350,7	361,2	372,4	383,8
Multinazionali nella prima fase di internazionalizzazione	0	97,1	98,2	99,3	100,3	101,4	104,2	107	109,8	112,6
Gruppi domestici	0	0,4	0,5	0,5	0,6	0,6	0,7	0,8	1,1	1,4
Totale	0	423,6	428,3	433	437,8	442,7	455,6	469	483,3	497,8

Cassa:	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033
Multinazionali mature	0	293,5	329,3	332,8	336,5	340,3	349,7	360,2	371,3	382,7
Multinazionali nella prima fase di internazionalizzazione	0	87,4	98,1	99,2	100,2	101,3	103,9	106,7	109,5	112,3
Gruppi domestici	0	0,4	0,5	0,5	0,6	0,6	0,7	0,8	1,1	1,4
Totale	0	381,3	427,9	432,3	437,3	442,20	454,3	467,7	481,9	496,4

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*, cit., p. 12

II. IL DECRETO LEGISLATIVO DI ATTUAZIONE DEL PRIMO MODULO DI RIFORMA DELLE IMPOSTE SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE E ALTRE MISURE IN TEMA DI IMPOSTE SUI REDDITI

Per quanti attiene alla Relazione tecnica relativa allo schema di Decreto Legislativo di “*attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*” (di cui al successivo D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216), il Ministero delle Finanze ha stimato che la **revisione della disciplina** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (di cui all'art. 1 del Decreto) e quella sulle **detrazioni fiscali** ai fini IRPEF (di cui all'art. 2 del Decreto) possano determinare sia **effetti negativi** che **positivi** sul gettito e più precisamente:

²⁵⁵ *Id.*

²⁵⁶ *Id.*, p. 5 ss.

²⁵⁷ *Id.*, p. 6.

	2024	2025	2026	2027
IRPEF	-4.227,5	59,6	-143,6	0
Addizionale regionale	0	-28,3	0	0
Addizionale comunale	0	-14	3,2	0
TFR	-52,6	0	0	0
Totale	-4.280,1	17,3	-140,4	0

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*, 2023, p. 3

Il calcolo di cui sopra è stato effettuato assumendo la prospettiva di ciascun contribuente (tenuto conto che il provvedimento in esame coinvolge nel complesso oltre 25,6 milioni di contribuenti), considerando il beneficio ricevuto dalla riduzione dell'aliquota (riduzione dell'imposta lorda) e dalla detrazione da lavoro dipendente. È stata quindi calcolata l'imposta netta e confrontata con quella dovuta secondo la normativa vigente: la differenza tra la nuova e la vecchia imposta costituisce la variazione complessiva del gettito sopra evidenziata²⁵⁸. Sotto un diverso profilo, la Relazione ministeriale in commento considera che dalla disciplina afferente la **maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni** (di cui all'art. 4 del Decreto) e dall'**abrogazione degli Aiuti alla Crescita Economica** (c.d. ACE, di cui all'art. 5 del Decreto) possa determinarsi - nel primo caso - un **minor gettito IRPEF o IRES**, determinato dal risparmio d'imposta derivante dalla maggiorazione del costo del lavoro, il quale, alla luce della seconda misura, potrebbe comunque portare ad un **maggior gettito**.

In particolare, mediante l'utilizzo del modello di microsimulazione reddito di impresa e del modello di microsimulazione IRES aggiornati con i dati dichiarativi dell'anno di imposta 2021, è stato calcolato il seguente risultato positivo:

SOGGETTI IRES

	2024	2025	2026	2027	2028
Effetto netto maggiorazione 20% incremento occupazionale-articolo 4	0	-1.091,90	0,00	0,00	0,00
Abolizione ACE — articolo 5	0	4.617,60	2.698,50	2.726,90	2.737,80
Totale	0	3.525,70	2.698,50	2.726,90	2.737,80

in milioni di euro

SOGGETTI IRPEF

	2024	2025	2026	2027	2028
Effetto netto maggiorazione 20% incremento occupazionale-articolo 4	0	-244,7	0	0	0
Abolizione ACE — articolo 5	0	202,7	115,8	115,8	115,8
Totale	0	-42,0	115,8	115,8	115,8

in milioni di euro

TOTALE SOGGETTI

	2024	2025	2026	2027	2028
Effetto netto maggiorazione 20% incremento occupazionale soggetti IRES-articolo 4	0	-1.091,90	0	0	0
Effetto netto maggiorazione 20% incremento occupazionale soggetti IRPEF-articolo4	0	-244,70	0	0	0
Abolizione ACE — articolo 5	0	4.820,30	2.814,30	2.842,70	2.853,60
Totale	0	3.483,70	2.814,30	2.842,70	2.853,60

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*, 2023, p. 6

Secondo il Ministero delle Finanze, infine, le ulteriori modifiche previste nel Decreto in commento non dovrebbero determinare alcuna variazione del gettito.

²⁵⁸ Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*, 2023, p. 2.

III. IL DECRETO LEGISLATIVO VOLTO ALLA RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI ADEMPIMENTI TRIBUTARI

Diversamente, il Decreto Legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, volto alla razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari, non pare determinare maggiori o minori effetti sul gettito, fatte salve le possibili **minore entrate** di circa 1,2 milioni di euro in conseguenza dell'art. 13 che interviene in materia di **esclusione dalla decadenza dal beneficio in caso di mancata esposizione in dichiarazione dei crediti d'imposta per i quali permane l'obbligo di indicazione in dichiarazione**.

Tali minori entrate sono state stimate sulla base dei versamenti eseguiti a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni, a decorrere dal 2025²⁵⁹.

IV. IL DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E DI CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Uno degli istituti della riforma destinati ad avere un sicuro impatto quantitativo sulle entrate tributarie è il c.d. **concordato preventivo biennale (CPB)**, di cui al Decreto Legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, del quale è stata fatta una sommaria esposizione *supra* nel Capitolo 3.1.2.

Il CPB può, ad un tempo, dar luogo all'emersione di base imponibile (e, conseguentemente, ad un effetto positivo di gettito a favore dell'Erario), grazie all'adesione al concordato di quota parte dei contribuenti che potrebbero agire sulla base di un ragionamento di tipo utilitaristico, valutando tanto i benefici economici connessi ai possibili orizzonti di sviluppo dell'attività quanto, d'altro canto, la premialità offerta dall'istituto, declinabile anche in termini di minori oneri connessi alla riduzione delle occasioni di conflitto con l'amministrazione finanziaria e dei conseguenti contenziosi²⁶⁰.

Si deve, a tal fine, premettere che i dati contenuti nel Dossier di Decreto Legislativo, che saranno analizzati in calce, non tengono conto dell'impatto, certamente rilevante, dei chiarimenti intervenuti, *medio tempore*, mediante una Circolare²⁶¹ e delle FAQ²⁶² che potrebbero incidere sulle valutazioni e scelta di adesione al regime. Certamente rilevanti e dirimenti ai fini di un calcolo di "convenienza" di adesione al regime sono le modifiche introdotte con il c.d. Decreto omnibus a poche settimane dalla chiusura e, in particolar modo, (i) il dimezzamento delle soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie per accertamenti relativi ad annualità nelle quali non vi stata adesione, vi sia stata decadenza dal regime o nell'ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso, per gli anni dal 2018 al 2022, del "ravvedimento"²⁶³ e (ii) i benefici connessi al ravvedimento (che si concretizza nel versamento di un'imposta sostitutiva) in relazione agli anni 2018-2022.

Nel Dossier sullo Schema di Decreto Legislativo del gennaio 2024 sono stati stimati gli effetti derivanti dall'introduzione del regime, separatamente per i soggetti c.d. ISA e per i forfettari.

Per quanto concerne l'impatto quantitativo del CPB in relazione ai **c.d. forfettari**, la quantificazione è stata formulata muovendo dai dati relativi alla platea complessiva dei soggetti potenzialmente destinatari del regime, pari a 1.777.830 unità nel 2021. Si stima, in particolare che, qualora parte di questi soggetti fossero motivati ad aderire dalla valutazione dei benefici "non monetari" (*i.e.* quelli connessi alla limitazione dell'azione accertativa) dovrebbero sostenere un immediato onere derivante, a seconda dei casi, (i) dal saldo dei debiti fiscali sino a 5.000 euro; (ii) dall'obbligo di dichiarare un reddito di almeno 2.000 euro e (iii) dall'obbligo di saldare i debiti fiscali sino a 5.000 euro e di dichiarare un reddito di almeno 2.000 euro.

259 Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo per la razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari*, 2024, p. 5.

260 XIX Legislatura, *Dossier Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale*, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 28.

261 Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 18 del 17 settembre 2024*.

262 Agenzia delle Entrate, *FAQ per i contribuenti ISA*, disponibili alla pagina: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/risposte-domande-frequenti-cpb-is>

263 Art. 2-ter, comma 1, D. L. 9 agosto 2024, n. 113 (convertito con modificazioni dalla L. 7 ottobre 2024, n. 143)

La stima è stata limitata, in via prudenziale, a coloro per i quali l'onere per accedere al CPB non supera il 10 % dei ricavi o dei compensi dichiarati.

I dati emergenti dalle stime in oggetto sono sintetizzati nella tabella in calce.

A	B	C	D	E	F
Numero contribuenti con PRESENZA RUOLI maggiori di €5.000	Numero contribuenti con REDDITO dichiarato minore di €2.000	Numero contribuenti con entrambe le precedenti caratteristiche	Effetto estinzione RUOLI maggiori di €5.000	Effetto Dichiarazione REDDITO uguale a €2.000	Effetto totale previsto
364.125	-	-	55.855.984	-	55.855.894
-	46.699	-	-	3.517.049	3.517.049
-	-	15.483	20.054	1.200.258	1.220.312
Totali			55.875.948	4.717.307	60.593.255

Colonna A: numerosità dei contribuenti FORFETTARI che presentano debiti fiscali di importo superiore a € 5.000 e per i quali il costo di estinzione di tali debiti, fino a concorrenza del valore di € 5.000 euro, è inferiore al 10 per cento dei propri ricavi/compensi;

Colonna B: numerosità dei contribuenti FORFETTARI che hanno dichiarato un reddito minore di € 2.000 e per i quali il costo derivante dal dichiarare un reddito almeno pari a € 2.000 è inferiore al 10 per cento dei propri ricavi o compensi;

Colonna C: numerosità dei contribuenti FORFETTARI per i quali ricorrono entrambe le condizioni previste in colonna A e colonna B;

Colonna D: effetto derivante dalla estinzione dei debiti fino a concorrenza del valore di € 5.000;

Colonna E: effetto derivante dalla dichiarazione di un reddito almeno uguale a € 2.000. Tale effetto è calcolato come risultato delle seguente operazione: maggior importo dichiarato ai fini del raggiungimento della soglia di € 2.000 x aliquota di imposta pari al 15 per cento (cioè aliquota ordinaria del regime forfettario);

Colonna F: sommatoria degli importi di colonna D e colonna E.

Fonte: XIX Legislatura, Dossier *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale*, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 24

Per quanto riguarda i **soggetti ISA** la stima è stata effettuata tenendo conto dei dati del 2021 (2.541.448 unità) contemplando l'incremento di gettito derivante (i) dall'estinzione dei debiti fiscali fino all'importo di 5.000 euro, dalla (ii) dichiarazione di un reddito concordato almeno pari a 2.000 euro e, in aggiunta, (iii) dall'adeguamento dei componenti positivi, relativi al periodo di imposta 2023, finalizzato al raggiungimento del punteggio ISA pari a 8.

Al fine di rendere la stima più prudenziale possibile, la platea è stata ristretta, in prima istanza, a coloro (i) per i quali l'onere per accedere al CPB non supera il 5% dei ricavi o compensi dichiarati e (ii) che non dichiarino una perdita e, in secondo luogo, restringendo ulteriormente tale platea, alla luce di un "tasso di propensione" al CPB, pari al 6% (tratto dalla propensione storica a dichiarare ulteriori componenti positivi ai fini del miglioramento del punteggio ISA con riferimento al periodo d'imposta 2021)²⁶⁴.

264 In particolare, il dato relativo alla "propensione" è frutto del rapporto tra numero dei soggetti con reddito maggiore di zero che hanno dichiarato ulteriori componenti di reddito ai fini ISA (segnatamente 124.878) e il numero dei soggetti con reddito maggiore di zero che hanno applicato gli ISA (2.092.417, rispetto alla platea complessiva di 2.541.448). Cfr. XIX Legislatura, Dossier *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale*, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 18.

I dati sono sintetizzati nella tabella in calce.

A	B	C	D	E	F	G	H	I	L	M
Punteggio ISA minore di 8	Presenza ruoli maggiori di €5000	Reddito dichiarato minore di € 2000	Numerosità contribuenti	Effetto Dichiarazione REEDDITO uguale a € 2000	Effetto raggiungimento punteggio ISA maggiore uguale a 8	Effetto estinzione RUOLI maggiori di €5000	Sommatoria	Numero soggetti con tasso di propensione al CPB	Effetto totale previsto	Effetti al netto del pagamento dei ruoli
SI	SI	SI	331	114.693	11.427.693	631.563	12.173.949	20	726.556	697.425,14
SI	SI	NO	15.551		648.439.268	36.633.915	685.073.183	928	40.886.004	38.695.366,26
SI	NO	SI	17.906	5.569.522	232.589.080		238.158.602	1.069	14.213.596	14.218.225,49
SI	NO	NO	782.733		10.150.628.413		10.150.628.413	46.714	605.801.891	605.795.917,23
NO	SI	SI	583	230.510		4.194.539	4.425.049	35	264.092	13.838,51
NO	SI	NO	57.425			551.383.780	551.383.780	3.427	32.907.257	
NO	NO	SI	8.928	3.329.014			3.329.014	533	198.680	198.741,54
NO	NO	NO	872.850							
Totali									694.998.075	659.619.514,16

Colonna A: presenza della condizione «punteggio minore di 8 seguito della applicazione degli ISA»;

Colonna B: presenza della condizione «debiti del valore maggiore di 5.000 euro»

Colonna C: presenza della condizione «reddito dichiarato minore di 2.000 euro»

Colonna D: numerosità dei contribuenti SOGGETTI ISA che presentano una o più delle condizioni di cui alle colonne A,B e C e per i quali l'onere relativo al superamento della condizione è inferiore al 5 per cento dei propri ricavi o compensi;

Colonna E: effetto derivante dalla dichiarazione di un reddito almeno uguale a 2.000 euro (tale effetto p calcolato con risultato della seguente operazione: maggior importo ai fini del raggiungimento di 2.000 euro x aliquota media del 40 per cento, che è stata calcolata sulla base dei dati pubblicati dal Dipartimento delle finanze sul proprio sito istituzionale per il periodo d'imposta 2017).

Colonna F: viene esposto il dato relativo alla imposta ottenuta dalla dichiarazione di UCP per raggiungere il punteggio 8. Il dato è così ottenuto: -11 per cento dell'importo dei ricavi o compensi dei soggetti con ISA con punteggio minore di 8: Tale percentuale rappresenta il rapporto mediano tra UCP e ricavi o compensi per i contribuenti che a seguito di dichiarazioni UCP hanno raggiunto ISA almeno pari a 8. Tale operazione ha la finalità di ottenere partendo dai ricavi o compensi complessi dichiarati la quota di UCP potenziale per arrivare a 8; -su tale importo viene quindi applicato il 40 per cento per ottenere l'imposta relativa.

Colonna G: effetto derivante dalla estinzione debiti fino a concorrenza del valore di 5.000 euro;

Colonna H: sommatoria degli importi di cui alle precedenti colonne E, F e G;

Colonna I: viene esposto il numero di soggetti per i quali si stima un possibile «tasso di propensione» In particolare, le numerosità esposte in colonna D sono considerate solo per il 6 per cento;

Colonna L: effetto calcolato solo per la platea di cui alla colonna I.

Colonna M: effetto calcolato solo per la platea di cui alla colonna I e senza tenere conto del maggior gettito connesso all'estinzione dei ruoli

Fonte: XIX Legislatura, Dossier *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale*, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 24.

La quantificazione del maggior reddito è stata suddivisa per tributi in maniera differente a seconda dei soggetti interessati (forfettari o soggetti ISA).

In particolare, il maggior gettito riferito ai contribuenti **forfettari** risulta interamente imputabile all'IRPEF, poiché detti contribuenti versano un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per quanto concerne, invece, i **soggetti ISA** il maggior gettito è stato attribuito ai diversi tributi sulla base della scomposizione di una "base imponibile teorica" (pari a Euro 1.514.504.727, ottenuta dividendo l'importo di Euro 605.801.8917 per l'aliquota media del 40 per cento), tra IRAP, IVA, IRPEF e IRES.

Segnatamente, per quantificare il gettito relativo all'IVA e all'IRAP, sono state moltiplicate le aliquote medie di tali imposte per la base imponibile teorica, ottenendo un importo pari a Euro 145.392.453,84 (9.60 per cento x 1.514.504.727) per l'IVA e Euro 28.018.337,46 (1,85 per cento moltiplicato per Euro 1.514.504.727) per l'IRAP.

Per determinare il gettito IRES e IRPEF sono stati sottratti dal gettito complessivo la quota riferibile all'IRAP e all'IVA, ottenendo complessivo dell'IRPEF e dell'IRES pari a Euro 432.391.099 (605.801.891 - 145.392.453,84 - 28.018.337,46). Considerato il peso percentuale dell'IRPEF e dell'IRES ordinariamente liquidate (rispettivamente, 70% e 30%) il gettito IRPEF viene stimato in Euro 302.673.769 (70% moltiplicato per 432.391.099 Euro) e quello IRES in Euro 129.717.329 (30% moltiplicato per 302.673.769 Euro).

Nella tabella in calce sono sintetizzati gli effetti di gettito suddivisi per platea di contribuenti e per singolo tributo.

Importi in euro	Tipo di imposta	2024	2025
Effetto forfettari maggior reddito	Imposta sostitutiva dell'IRPEF	4.717.307	4.717.307
Effetto raggiungimento voto 8 soggetti ISA (saldo dell'anno 2023)	IRAP	28.018.337	-
	IVA	145.392.454	-
	IRES	129.717.330	-
	IRPEF	302.673.770	-
Maggiori entrate derivanti dai redditi concordati su un punteggio di 8 (acconto con metodo previsionale)	IRAP	28.018.337	28.018.337
	IVA	145.392.454	145.392.454
	IRES	129.717.330	129.717.330
	IRPEF	302.673.770	302.673.770
Totale anno		1.216.321.089	610.519.198
Totale complessivo		1.826.840.287	

Fonte: XIX Legislatura, Dossier *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale*, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 27-28.

Sui dati esposti in precedenza si stratificano le previsioni di maggiori oneri a fronte di gettito atteso pressappoco identico, in relazione al versamento dell'imposta sostitutiva relativa agli anni 2018-2022 che, nel Dossier del Senato sono così riepilogati:

Il **comma 16** reca la **quantificazione degli oneri** derivanti dal presente articolo valutati in:

- 212.162.500 euro per l'anno 2025,
- 267.650.000 euro per l'anno 2026,
- 223.087.500 euro per l'anno 2027,
- 176.225.000 euro per l'anno 2028 e
- 108.375.000 euro per l'anno 2029.

Il comma individua quindi le seguenti **fonti di copertura finanziaria**:

- quanto a 63.364.583 euro per l'anno 2025,
- 65.175.000 euro per l'anno 2026 e
- 16.293.750 euro per l'anno 2027,

mediante corrispondente utilizzo delle **maggiori entrate** derivanti dal presente articolo e:

quanto a 148.797.917 euro per l'anno 2025,

- 202.475.000 euro per l'anno 2026,
- 206.793.750 euro per l'anno 2027,
- 176.225.000 euro per l'anno 2028 e
- 108.375.000 euro per l'anno 2029,

mediante corrispondente riduzione del **fondo per l'attuazione della delega fiscale** di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo n. 209 del 2023.

Fonte: Dossier XIX Legislatura, *Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico*, D.L. n. 113/2024 - A.C. 2066 - Parte I – Schede di lettura, p. 23.

Trascurando, quindi, l'impatto dell'imposta sostitutiva il cui gettito atteso, stando alle previsioni è idoneo a bilanciare i maggiori oneri derivanti dalla sua introduzione, soffermandosi sull'impatto del CPB sull'organizzazione degli Uffici (e potenziali maggiori oneri derivanti dall'implementazione della nuova disciplina) nel Dossier sullo Schema di Decreto Legislativo del

gennaio 2024 si contesta che l'affermazione contenuta nella relazione tecnica (ove si "fa presente che gli articoli 6 e 7 contengono disposizioni di natura meramente procedurale e, pur rilevando che gli articoli 8 e 9 prevedono attività a carico dell'Agenzia delle entrate, ... tali adempimenti possano essere effettuati con le risorse umane e strumentali disponibili a legislazione vigente e senza nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato") necessita di adeguata e dettagliata spiegazione volta ad evidenziare gli "elementi di informazione in merito alla possibilità da parte dell'Agenzia delle entrate di svolgere tali attività nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente" evidenziando, in ogni caso, "la necessità di inserire nel testo un'apposita clausola di neutralità finanziaria al riguardo"²⁶⁵.

Sempre in tale contesto, analizzando le Relazione tecnica del Ministero allo schema di Decreto in commento, emerge come dall'introduzione dell'art. 4 in materia di **prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA** venga a generarsi un possibile **maggior gettito** in grado di raggiungere circa 143 milioni di euro annui²⁶⁶, come di seguito rappresentato:

Importi in milioni di euro	2024	2025	2026	dal 2027
Soggem Ires	71,5	143	143	143
Totale	71,5	143	143	143

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*, 2024, p. 4

L'importo stimato dal Ministero delle Finanze origina da "un'analisi effettuata nel comparto dell'e-commerce, per il quale sono disponibili i dati trasmessi dalle principali piattaforme di commercio elettronico per il 2022 e i dati dei modelli Intrastat. In relazione a tale comparto, per il 2022, risultano circa 22 mila soggetti non residenti, con rappresentante fiscale in Italia, che hanno acquistato servizi (fonte modelli Intrastat), verosimilmente a titolo di commissioni, dalle principali piattaforme elettroniche, per un totale di 420 milioni di euro. Tale importo, versato a titolo di commissioni, equivale a circa 2,1 miliardi di merce venduta. Dal confronto con i dati dichiarativi, è emerso che 7.300 tra i soggetti individuati hanno un volume d'affari inferiore a quello stimato partendo dalle commissioni, per una IVA evasa totale pari a circa 143 milioni di euro", ad eccezione del 2024 in cui è stata calcolata una riduzione del 50% dell'Imposta evasa²⁶⁷.

Fatto salvo quanto sopra osservato, il Ministero ritiene che le altre disposizioni previste dal Decreto in commento **non determinano variazioni di gettito**.

V. IL DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI SANZIONI TRIBUTARIE

Muovendo l'attenzione sul c.d. Decreto sanzioni, di cui al D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, la relativa Relazione tecnica **non rileva** (ovvero quantifica) **significative oscillazioni** del gettito quale conseguenza della maggior parte delle modifiche ivi previste. La riforma dell'impianto sanzionatorio amministrativo, contenuta nell'art. 2 del Decreto sanzioni (che modifica le sanzioni disciplinate dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), comporta un effetto negativo, in termini di entrate da sanzioni, legato alla riduzione della loro entità. Nelle stime del Ministero, si leggono i seguenti dati:

Importi in milioni di euro	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art.2	-4,7	-23,4	-42,1	-60,9	-74,9

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario*, 2024, p. 9

Nella relazione allo schema di Decreto sanzioni, il Ministero precisa che "è ragionevole presumere, sulla base dell'esperienza maturata a seguito dell'introduzione della revisione al regime sanzionatorio introdotta dal Decreto legislativo n. 158 del 2015, che la previsione di sanzioni maggiormente proporzionate all'entità della violazione, e comunque di minore importo, possa determinare uno stimolo da parte dei contribuenti ad aderire all'accertamento, in considerazione della sostenibilità derivante

²⁶⁵ XIX Legislatura, Dossier Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale, Atto del Governo n. 105 (gennaio 2024), p. 18.

²⁶⁶ Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*, 2024, p. 3 e ss.

²⁶⁷ Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*, 2024, p. 4.

dalla riduzione della sanzione, unitamente all'ulteriore effetto di abbattimento ottenibile con gli istituti definitivi attualmente previsti in via generalizzata in caso di definizione. Considerando, ulteriormente, l'incremento dell'efficacia dei controlli conseguente ad un sempre maggiore utilizzo delle fonti informative a disposizione in sede di analisi del rischio e di selezione e gli effetti positivi sulla definizione delle pretese impositive dovuti al contraddittorio preventivo obbligatorio previsto dallo Statuto del contribuente, si può assumere che gli effetti finanziari negativi possano essere decurtati di circa il 50% giungendo a una stima delle minori entrate da sanzioni, a regime, valutabile in circa 74,9 milioni di euro".

A questo primo ordine di ragionamenti, si aggiunge il fatto che il legislatore della riforma ha inteso disattendere il principio di *favor rei*, sancendo la decorrenza *ex nunc* delle previste riduzioni, rese applicabili alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, come disposto dall'articolo 5 del Decreto Sanzioni. La stima di cui sopra tiene, pertanto, conto del fatto che "la decorrenza delle previste riduzioni (omissis) ne comporta l'applicazione, nel 2024, in larga parte alle sole sanzioni in materia di IVA, e limitatamente a una parte di anno"; oltre al fatto che "il nuovo sistema sanzionatorio troverà applicazione sui nuovi atti (e quindi non prevede la rimodulazione di tutte le sanzioni sugli atti già in circolazione) ... tenuto conto che, sulla base delle informazioni elaborate dall'Agenzia delle Entrate, circa il 25% del gettito da sanzioni si riferisce ogni anno a nuovi atti"²⁶⁸.

Simili ragionamenti sono presentati dalla relazione illustrativa al Decreto Sanzioni quanto agli interventi sulle regole per l'applicazione delle sanzioni apportati dall'art. 3, che modifica il Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, con riferimento all'art. 3, comma 1, lett. g) del Decreto in materia di determinazione delle **sanzioni a seguito di ravvedimento**, la Relazione ministeriale conclude nel senso che l'estensione ad esso dell'istituto del cumulo delle sanzioni determina **effetti negativi** dal punto di vista finanziario, da -2,2 milioni di euro nel 2024 fino a -16,4 milioni di euro nel 2028.

Più specificamente,

Importi in milioni di euro	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art. 3, lett. g)	-2,2	-6,3	-10,4	-14,4	-16,4

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., p. 13

Nella stima sopra riportata, il Ministero precisa che si tiene conto: i) "di un effetto di stimolo della riduzione delle sanzioni in termini di maggiore adempimento spontaneo dei contribuenti riferito al ravvedimento operoso (effetto positivo stimato pari a circa il 50% dell'onere complessivo)"; ii) del fatto che, in ragione della disposizione transitoria sopra richiamata, "I ravvedimenti effettuati nel 2024 per violazioni commesse prima del [1 settembre] saranno, dunque, effettuati sulla base della normativa previgente e non comporteranno effetti negativi per le entrate erariali".

Anche le modifiche apportate dall'art. 4 del Decreto (che revisiona le **sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti**) determinano **effetti negativi sul gettito** quantificati dal Ministero delle Finanze come segue:

Importi in milioni di euro	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art. 4	-1,1	-,32	-5,4	-7,5	-8,5

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., p. 15

A tal fine, nella Relazione tecnica, viene chiarito che "le modifiche contenute all'articolo 4 del presente provvedimento, che di fatto riducono del 15% le sanzioni attualmente applicate, determinano minori entrate per circa 17 milioni di euro a regime. In termini finanziari ... le minori entrate sono abbattute di circa il 50% per tener conto della circostanza che appare probabile il maggior adempimento in accertamento con adesione dei contribuenti attesa la maggiore sostenibilità del costo dell'adempimento spontaneo a seguito della riduzione della sanzione. Per quanto sopra, appare ragionevole che le minori entrate possano attestarsi in misura valutabile in 8,5 milioni di euro"²⁶⁹.

268 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario*, 2024, p. 9.
269 *Id.*, p. 15.

VI. IL DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI RIORDINO DEL SISTEMA NAZIONALE DELLA RISCOSSIONE

Per quanto riguarda il Decreto Legislativo 29 luglio 2024, n. 110, in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione, dall'analisi della Relazione tecnica allo schema di tale Decreto è possibile concludere nel senso che, secondo il Ministero, molte delle modifiche ivi previste **non determinano alcuna variazione** del gettito.

A tal conclusione fa accezione la previsione di cui all'art. 13 del Decreto, in materia di **dilazione** del pagamento delle somme oggetto di riscossione.

In particolare, alla luce della ridefinizione dei piani di rateizzazione che possono essere concessi, il Ministero delle Finanze prevede un impatto **negativo** sul gettito fino all'anno 2037 (i.e. fino a quanto il riscosso da rateazioni sarà completamente derivante da rateazioni concesse secondo le nuove modalità) nei termini che seguono:

Competenza economica:	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037
a) Riscossione da "nuove" rateazioni per importi inferiori a 120.000 euro concesse a 72 rate	566,0	1.132,0	1.698,0	2.264,0	2.829,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9	3.395,9
b) Riscossione per rateazioni che passerebbero ad un numero superiore alle 72 (50%)	283,0	566,0	849,0	1.132,0	1.415,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0	1.689,0
c) Effetto derivante dall'allungamento del piano di dilazione	-14%	-14%	-18%	-20%	-22%	-24%	-13%	-16%	-19%	-8%	-10%	-11%	0%
d) Riscosse da rateazione in un numero maggiore di rate (84 per quelle concesse nel 2025 e 2026, 96 per quelle concesse nel 2027 e 2028, ec.)	242,6	485,1	697,4	909,6	1.098,3	1.286,9	1.475,6	1.421,7	1.367,8	1.556,5	1.532,9	1.509,3	1.698,0
Impatto sul gettito	-40,4	-80,9	-151,6	-222,4	-316,7	-411	-222,4	-276,3	-330,2	-141,5	-165,1	-118,7	0
Erario	-20,9	-41,8%	-78,4	-115,0	-163,7	-212,5	-142,8	-170,7	-170,7	-73,1	-85,3	-97,5	0
Enti previdenziali	-13,2	458,6	-49,6	-72,8	-103,6	-134,5	-90,4	-108,1	-108,1	-46,3	-54,0	-61,8	0
Altri enti	-6,3	-12,6	-23,6	-34,6	-49,4	-64,0	-43,1	-51,4	-51,4	-22,1	-25,8	-29,4	0
di cui entri locali territoriali	-4,7	-9,5	-17,7	-26,0	-37,1	-48,0	-32,3	-38,6	-38,6	-16,6	-19,4	-22,1	0
di cui altri enti	-1,6	-3,1	-5,9	-8,6	-12,3	-16,0	-10,8	-10,8	-12,8	-5,5	-6,4	-7,3	0

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione, 2024*, p. 7

Ai fini del calcolo sopra rappresentato, la Relazione ministeriale in commento chiarisce che, per la quantificazione degli impatti finanziari relativi alle domande di rateizzazione per importi inferiori a 120.000 euro, sono stati presi in considerazione:

- i) i piani di rateazione per 72 rate e per importi inferiori a 120.000 euro, di valore pari a circa 566 milioni di euro all'anno²⁷⁰;
- ii) l'ipotesi che solo una parte (stimata nel 50%, considerando anche che circa la metà delle richieste di rateazione in 72 rate concesse nel 2023 sono riferite a debiti di importo inferiore a 10.000 euro) degli importi rateizzati venga richiesto in un numero di rate superiore alle 72, *“permanendo, comunque, il possibile interesse del contribuente ad optare, secondo la propria disponibilità finanziaria, per un piano rateale con il minor numero di rate possibile, atteso il disincentivo derivante dal dover corrispondere maggiori interessi di rateizzazione, quanto maggiore è l'estensione temporale del piano di pagamento accordato, ed apparendo conforme ad un comportamento razionale che la richiesta di un maggior numero di rate, con i correlati adempimenti amministrativi e finanziari, sia circoscritta ai carichi di maggior importo, stante peraltro il sacrificio della corresponsione del maggior interesse”*²⁷¹;
- iii) l'effetto derivante dall'allungamento del piano di dilazione, *“che tiene conto dell'anno di presentazione della domanda di rateazione e che comporta un flusso di incasso annuale ridotto del 14% nei primi due anni di introduzione, una riduzione via via superiore in ragione dell'ulteriore allungamento del numero massimo di rate (fino al -24% del 6° anno), per poi neutralizzarsi dal 9° anno successivo alla stabilizzazione al numero massimo di 108 rate, quando tutti gli incassi dell'anno saranno riferiti a rateazioni concesse in 108 rate”*²⁷².

In ogni caso, la possibilità per i contribuenti di ottenere piani di pagamento con un più elevato numero di rate rispetto a quanto previsto in precedenza determinerà la riscossione di interessi di dilazione di maggiore entità (in quanto correlati alla maggiore estensione dei piani di pagamento rateali).

Conseguentemente, il Ministero stima un **maggior gettito** derivante da tali interessi per importi variabili nel tempo così riassunti²⁷³:

	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037
Impatto derivante da differenziale interessi dilazione	0,96	4,14	10,4	20,86	36,4	58,14	77,94	92,9	111,9	127,58	137,38	149,18	156,3
Impatto derivante da differenziale interessi di dilazione (prudenzialmente abbattuto del 50%)	0,48	2,07	5,2	10,43	18,2	29,07	38,97	46,45	55,95	63,79	68,69	74,59	78,15
Erario	0,19	0,81	2,01	4	6,92	10,96	14,62	17,39	20,86	23,7	25,47	25,57	28,82
Enti previdenziali	0,23	1,02	2,58	5,22	9,19	14,81	19,95	23,82	28,8	32,92	35,54	38,71	40,65
Altri enti	0,06	0,24	0,61	1,21	2,09	3,3	4,4	5,24	6,29	7,14	7,68	8,31	8,68
di cui enti locali territoriali	0,05	0,18	0,46	0,91	1,57	2,48	3,3	3,93	4,72	5,36	5,76	6,23	6,51
di cui altri enti	0,1	0,06	0,15	0,3	0,52	0,82	1,1	1,31	1,57	1,78	1,92	2,08	2,17

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione*, cit., p. 8

Nel merito, il Ministero delle Finanze chiarisce, nella propria Relazione tecnica al Decreto, che il calcolo sopra esposto si riferisce al *“differenziale, ai tassi attualmente vigenti, degli interessi di dilazione, che, a regime, comporterebbe una potenziale entrata aggiuntiva a tale titolo di circa 150 milioni di euro. Tuttavia, in considerazione dei tassi di decadenza registrati in passato, opportunamente rapportati alle rateizzazioni oggetto dell'estensione temporale dei piani di pagamento, si ritiene*

270 Tale valutazione tiene conto della stima degli incassi derivanti da rateazioni per importi inferiori a 120.000 euro concesse nel medesimo anno della richiesta (nuove rateazioni), pari a circa 725,6 milioni di euro all'anno, nonché della quota dell'incasso da rateazione relativo a rateizzazioni per debiti fino a 120.000 euro, attualmente concesse con il numero massimo di 72 rate previsto a norma vigente, pari al 78% del totale (vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione*, 2024, p. 6).

271 *Id.*, p. 6.

272 *Id.*, p. 6.

273 In proposito, la Relazione tecnica in commento chiarisce che *“quanto segue rappresenta il differenziale, ai tassi attualmente vigenti, degli interessi di dilazione, che, a regime, comporterebbe una potenziale entrata aggiuntiva a tale titolo di circa 150 milioni di euro. Tuttavia, in considerazione dei tassi di decadenza registrati in passato, opportunamente rapportati alle rateizzazioni oggetto dell'estensione temporale dei piani di pagamento, si ritiene di abbattere detto effetto positivo, prudenzialmente, del 50% considerando la percentuale di coloro che potrebbero non adempiere integralmente al piano di rateizzazione perdendo il beneficio del pagamento rateale (c.d. decadenza)”* (p. 8).

di abbattere detto effetto positivo, prudenzialmente, del 50% considerando la percentuale di coloro che potrebbero non adempiere integralmente al piano di rateizzazione perdendo il beneficio del pagamento rateale (c.d. decadenza)²⁷⁴.

Infine, l'analisi del Ministero stima che quanto previsto all'art. 16 del Decreto in materia di **compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo** potrà determinare un lieve impatto **negativo** sul gettito stimato in 4,18 milioni di euro all'anno, suddivisi nel senso che segue:

Importi in milioni di euro	Dall'anno 2025
Impatto finanziario sul gettito	-4,18
Erario	-2,16
Enti revidenziali	-1,37
Altri enti	-0,65

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione*, cit., p. 10

VII. IL DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI PER LA RAZIONALIZZAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO, DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI, DELL'IMPOSTA DI BOLLO E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA

Spostando l'attenzione sul Decreto Legislativo del 18 settembre 2024, n. 139, recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA che è in attesa di essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, è possibile osservare che il Ministero delle Finanze, nella Relazione tecnica allo schema del Decreto, **non riscontra variazioni** significative derivanti dalla maggior parte delle disposizioni ivi previste.

Tuttavia, fa eccezione l'art. 57, comma 1.1, che prevede che per i provvedimenti dell'Autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme e valori e ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura, compresi i provvedimenti di cui all'articolo 633 del Codice di procedura civile, la registrazione è eseguita, in deroga alla previsione di cui all'articolo 16, comma 1, a prescindere dal pagamento dell'imposta, come da schema che segue:

	2025	2026	2027	dal 2028
Decreti ingiuntivi	-54,5	0	0	0
Sentenze	-81,7	-81,7	-81,7	0
Totale	-136,2	-81,7	-81,7	0

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA*, 2024, p. 14

Ai fini di quanto sopra, il Ministero ha preso in considerazione il gettito da imposta di registro per il 2023 dei codici tributo A196 (atti privati - atti giudiziari - imposta di registro - somme liquidate dall'ufficio) e AAGG (registrazione atti giudiziari - somme liquidate dall'ufficio) che è risultato di ammontare pari a circa 545 milioni di euro e ipotizzando che circa la metà è attribuibile agli atti oggetto della modifica normativa, il valore preso in considerazione è di circa 272,5 milioni di euro.

Ebbene, "da elaborazioni dei dati di versamento dell'imposta di registro è stato possibile individuare il peso dei decreti ingiuntivi e delle sentenze in termini di gettito: circa il 40% per i primi e del 60% per le seconde. Ipotizzando prudenzialmente che circa la metà della quota dei tributi attribuibili ai decreti ingiuntivi (40%) possa slittare di un'annualità, si stima un onere

274 Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione*, cit., p. 8.

per il 2025 pari a: $272,5 \text{ mln} * 40\% * 50\% = 54,5 \text{ mln €}$. Per la quota relativa alle sentenze (60%), invece, tenuto conto della durata media di tre anni della procedura in capo alla parte soccombente e sempre con l'ipotesi prudenziale che il 50% dell'imposta possa slittare (quota ancora non riscossa a conclusione della procedura nei confronti della parte soccombente), si stima un onere annuo pari a: $272,5 \text{ mln} * 60\% * 50\% = 81,7 \text{ mln €}$ ²⁷⁵.

Quanto alla modifica apportata dal Decreto *de quo* alla nota all'art. 10 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, Parte I, la Relazione ministeriale ritiene che possa determinarsi una **perdita** di gettito pari a 2 milioni di euro su base annua dal 1° gennaio 2025, quindi considerando la decorrenza della nuova misura²⁷⁶.

Diversamente, l'art. 5 del Decreto, rubricato "**tasse per i servizi ipotecari e catastali**", dovrebbe determinare un **maggiore gettito** superiore a 14 milioni di euro su base annua, come quantificato dal Ministero nel senso che segue:

TRIBUTO	OPERAZIONI IPOTECARIE	Quantità di documenti (media ponderata del biennio 2021/2022)	Importi unitari vigenti	Totali derivanti da importi vigenti	Importi unitari proposti	Totali derivanti da importi proposti	Differenza su base annua
Tasse ipotecarie	Formalità di trascrizione, iscrizione o domanda di annotazione	1.820.000	35,00	63.700.000,00	35,00	63.700.000,00	0
Tasse ipotecarie	Volture di nota di trascrizione	450.000	55,00	24.750.000,00	55,00	24.750.000,00	0
Tasse ipotecarie	Ispezioni in ufficio	180.000	7,00	1.260.000,00	8,00	1.440.000,00	180.000,00
Tasse ipotecarie	Ispezione in ufficio (ricerca su cartaceo ⁹)	150.000	3,00	450.000,00	0	0	-450.000,00
Tasse ipotecarie	Nota stampata	140.000	4,00	560.000,00	5,00	700.000,00	142.000,00
Tasse ipotecarie	Titoli visionati	190.000	4,00	760.000,00	10,00	1.900.000,00	1.142.000,00
Tasse ipotecarie	Ispezioni telematiche (*)	15.540	6,30	98.589.800,00	6,40	99.455.000,00	466.200,00
Tasse ipotecarie	Elenco sintetico	11.800.000	0,15	1.770.000,00	0,20	32.400.000,00	590.000,00
Tasse ipotecarie	Note (comprese note cartacee digitalizzate)	8.100.000	3,60	29.160.000,00	4,00	1.200.000,00	120.000,00
Tasse ipotecarie	Titoli (compresi note cartacee digitalizzate)	150.000	2,20	1.080.000,00	8,00	95.000,00	120.000,00
Tasse ipotecarie	Certificati	3.200	30,00	96.000,00	30,00	96.000,00	0
Tasse ipotecarie	Copie	41.000	30,00	410.000,00	0	228.412.000,00	0
				222.985.800,00		228.412.000,00	5.426.200,00

*Nella colonna importi vigenti della tabella è stata inserita la maggiorazione corrispondente alle misure gradualmente legate al numero degli elementi oggetto di richiesta

275 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, 2024, p. 14.

276 Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, cit., p. 15. A tal fine, la Relazione ministeriale prosegue chiarendo che, "ai fini della quantificazione sono stati elaborati dai dati del Registro telematico (Anno 2022) sono stati individuati i contratti preliminari e considerati solo quelli che prevedevano un'imposta superiore allo 0,50% (sono stati esclusi i contratti ad imposta fissa e quelli assoggettati all'aliquota dello 0,50%)".

TRIBUTO	OPERAZIONI CATASTALI	Quantità di documenti (media ponderata del biennio 2021/2022)	Importi unitari vigenti	Totali derivanti da importi vigenti	Importi unitari proposti	Totali derivanti da importi proposti	Differenza su base annua
Tributi speciali catastali	Atti di aggiornamento (uiu categorie ordinarie e fittizie)	1.810.000	50,00	90.500.000,00	70,00	126.700.000,00	362.000.000,00
Tributi speciali catastali	Atti di aggiornamento geometrico (uiu categorie speciali e particolari)	85.000	100,00	8.500.000,00	70,00	5.950.000,00	-2.550.000,00
Tributi speciali catastali	Atti di aggiornamento geometrico (tipi, mappali, tipi frazionamento,...)(*)	285.000	65,00	18.610.500,00	70,00	19.950.000,00	13.395.000,00
Tributi speciali catastali	Certificati, copie ed estratti di mappa (*)	310.000	16,00	5.084.000,00	30,00	9.300.000,00	4.216.000,00
Tributi speciali catastali	Visure telematiche	40.000.000	0,90	36.000.000,00	0	0,00	-36.000.000,00
Tributi speciali catastali	Visure in ufficio	300.000	1,00	300.000,00	3,00	900.000,00	600.000,00
Tributi speciali catastali	Volture da afflusso ordinarie	340.000	55,00	18.700.000,00	70,00	23.800.000,00	5.100.000,00
DIFFERENZA				177.694.500,00		1.866.000.000,00	89.055.000,00
				400.680.300,00		415.012.000,00	14.331.700,00

*Nella colonna importi vigenti della tabella è stata inserita la maggiorazione corrispondente alle misure gradualmente legate al numero degli elementi oggetto di richiesta

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA*, cit., p. 19

Un **incremento** del gettito è previsto dal Ministero anche in conseguenza delle modifiche ai **tributi speciali** apportate dall'art. 6 del Decreto in commento, per circa 1 milione di euro (vds. grafico che segue).

Tipologia documento	Stima totale documenti rilasciati su base annua (A)	Incassi ATTUALI per tributi speciali		Incassi POST RIFORMA per tributi speciali		Differenza di gettito (in milioni di euro) (G1)-(G)
		Importo tributi speciali richiesti su singolo documento (in euro)	Stima tributi speciali incassati su base annua (in milioni di euro) (G)=(A)*(B)	Importo tributi speciali richiesti su singolo documento (in euro) (B1)	Stima tributi speciali incassati su base (in milioni di euro) (G1)=(A)*(B1)	
Attestazione possesso partita IVA	2.000	12,40 €	0,02	esente	0	-0,02
Certificato doppie imposizioni	42.000	3,25 €	0,14	esente	0	-0,14
Certificato residenza fiscale	4.200	12,40 €	0,05	esente	0	-0,05
Certificato carichi pendenti	300.000	12,40 €	3,72	16,00 €	4,8	1,08
Copia dichiarazione di successione	6.000	12,40 €	0,07	16,00 €	0,1	0,03
Totale			4		4,9	0,9

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA*, cit., p. 20

La Relazione ministeriale in commento, inoltre, stima che l'art. 7 del Decreto, afferente l'**accesso telematico alle banche dati ipotecaria e catastale**, possa generare una **diminuzione** del gettito, stimabile in circa 3,9 milioni di euro su base annua²⁷⁷.

Sempre in senso **negativo** è la stima del Ministero in merito alla previsione contenuta nell'art. 8 del Decreto afferente alle **modalità di aggiornamento delle intestazioni catastali**, che si crede possa ridurre il gettito di circa 5 milioni e mezzo di euro²⁷⁸.

VIII. IL DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI CODICE DOGANALE DELL'UNIONE E REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DI ACCISE E DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI

Quanto alla Relazione tecnica allo schema di Decreto Legislativo (non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale) in materia codice doganale dell'unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, emerge come la maggior parte delle previsioni ivi contenute **non determinano** (ovvero non risulta possibile quantificare) effetti sul gettito.

L'unica eccezione si trova all'art. 96 del Decreto in materia di **sanzioni amministrative**, laddove il Ministero delle Finanze ritiene possa consentire un **maggior gettito** per 316.560 euro annui²⁷⁹.

IX. IL DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI GIOCHI

Si è già evidenziato come il Legislatore sia intervenuto anche in materia di giochi (di cui al D. Lgs. 25 marzo 2024, n. 41). Ebbene, la Relazione tecnica allo schema del Decreto stima che, per effetto del relativo art. 6 (in materia di **giochi pubblici a distanza** e del relativo **sistema concessorio**), la remuneratività della concessione consentirà, a fronte del rilascio di circa 50 concessioni (per 7 milioni di euro l'una), versamenti all'Erario pari a circa **350 milioni di euro** (di cui circa 200 milioni nell'anno 2024 all'atto dell'aggiudicazione e 150 milioni nel 2025 all'atto della effettiva assunzione del servizio del gioco da parte dell'aggiudicatario)²⁸⁰.

Inoltre, a seguito della rideterminazione del **canone di concessione annuale** si prevedono **maggiori entrate** per 50 milioni di euro per il 2025, di 100 milioni di euro dal 2026 al 2033, nonché in 50 milioni di euro nel 2034²⁸¹.

Il Ministero delle Finanze stima, infine, che la disciplina introdotta all'art. 13 del Decreto (rubricato "**punti vendita ricariche**") possa favorire **entrate**, per il 2024, di 6 milioni di euro e in 4,5 milioni di euro a partire dal 2025 per ciascuno degli anni successivi, fino al 2033²⁸². Tale calcolo origina dal fatto che l'iscrizione all'Albo è subordinata al pagamento di un importo annuale pari a 200 euro per il primo anno e a 150 euro per gli anni successivi, valore che moltiplicato, sulla base della situazione attuale, ai punti vendita che potrebbero attestarsi intorno alle 30.000 unità, genera il maggior gettito indicato²⁸³.

La Relazione tecnica predisposta dal Ministero ritiene, in conclusione, che quanto previsto dalle altre disposizioni ivi contenute **non derivino variazioni** del gettito.

277 Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, cit., p. 22.

278 Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, cit., p. 23.

279 Vds. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, cit., p. 28 laddove il Ministero chiarisce che "nel corso del 2023, sono state contestate 1671 violazioni con diritti evasi di importo minore di 500 euro per le quali è stata applicata una sanzione media di 232 euro con conseguenti introiti pari a 387.443 euro. Applicando alle medesime fattispecie sanzioni minime di 500 euro, gli introiti attesi sarebbero conseguentemente più elevati e pari a circa 835.500 euro", consentendo di ottenere il maggior gettito indicato.

280 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza, ai sensi dell'articolo 15 della legge 9 agosto 2023, n. 111, 2024, p. 3.

281 Vds. Id., p. 3, laddove il Governo osserva che "per quanto riguarda il gettito derivante dal canone di concessione, utilizzando come base di calcolo i compensi percepiti dai concessionari per l'anno 2022, pari in totale a circa 2.860 M€ e applicando un aumento prudenziale del 20% (in linea con l'aumento della raccolta), si può ipotizzare un introito annuo derivante da canone di concessione pari a circa 100 milioni di euro. Per il 2025, poiché una parte degli aggiudicatari della concessione potrebbe sfruttare integralmente i 6 mesi previsti dalla normativa per l'assunzione del servizio e, quindi, potrebbe iniziare la raccolta nel secondo semestre dell'anno, si può stimare prudenzialmente un introito valutabile in 50 milioni".

282 Id., p. 5.

283 Vds. Id.

X. I DECRETI LEGISLATIVI SUL POTENZIAMENTO DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Ai decreti che potenziano il regime di **adempimento collaborativo** - Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (Decreto AC) e Decreto Legislativo 5 agosto 2024, n. 108 (Decreto Correttivo) - **non sono ascritte variazioni di gettito**.

L'articolo 2 del Decreto AC sancisce la clausola di invarianza finanziaria, secondo la consueta formula per cui *“dall’attuazione del decreto non derivano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedono all’attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziari disponibili a legislazione vigente”*. Sul punto, vale la pena spendere due ordini di osservazioni.

La prima prende spunto dal passaggio della relazione tecnica al Decreto AC, in cui si precisa che l’aspettativa - pur non misurata a fini stime di gettito - è di registrare un incremento dell’adempimento spontaneo, in virtù dello strumento di relazione rafforzata tra Fisco e imprese, data dall’adempimento collaborativo. Questo effetto positivo sarà - prosegue la relazione ministeriale - ampiamente in grado di bilanciare la riduzione di gettito afferente la componente dello stesso costituita dalle sanzioni: queste ultime sono, correttamente, destinate a contrarsi significativamente, in un regime di interlocuzione preventiva che assicura, *inter alia*, la *penalty protection*.

D’altro canto, il percorso di potenziamento dell’adempimento collaborativo, tracciato dalla legge delega per la riforma fiscale del 2023, è stato presentato, già nel testo della norma di delega, come una delle misure per incentivare l’adempimento spontaneo dei contribuenti (articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1, della legge 9 agosto 2023, n. 111).

Non pare irrilevante che, nel potenziare l’istituto il legislatore sia consapevole - ed anzi persegua la dichiarata finalità - di alzare l’asticella del livello di conformità delle imprese che ne facciano uso, prima ancora che il conseguimento della certezza sulla variabile fiscale. La prima considerazione, dunque, è che le imprese che seguono questo percorso devono attendersi che dietro l’obiettivo delle interlocuzioni preventive con l’Agenzia delle entrate sui rischi fiscali di *“addivenire all’applicazione del livello di tassazione ritenuto più corretto”* - sancita dal Codice di condotta adottato in attuazione della novella (par. 2.3, decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 29 aprile 2024) - spesso e volentieri il livello più corretto sarà quello di cui, in esito alle interlocuzioni stesse, si sarà convinta la parte pubblica. E va nello stesso l’impegno che il contribuente si accolla, secondo il Codice di condotta (par. 4.4.b), di astenersi dal disattendere sistematicamente le indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate, in esito alle interlocuzioni - dal che si ricava l’impressione di una sorta di pensiero unico, circa l’interpretazione della normativa tributaria, che fa poco il paio con il principio del *agree to disagree* che gli istituti di *cooperative compliance* dovrebbero garantire.

La seconda osservazione è che, come ricordato nella relazione tecnica, la **misurazione delle performance** dei programmi di *cooperative compliance*, anche secondo le indicazioni degli standard internazionali cui il nostro istituto dell’**adempimento collaborativo** si ispira, è basata sulla capacità di questi ultimi di aumentare l’entità delle basi imponibili considerate dalle amministrazioni finanziarie *“sotto controllo”*. L’incremento della base imponibile su cui quale l’Amministrazione fiscale può fare affidamento, perché i pertinenti contribuenti sono in regime di adempimento collaborativo, è, coerentemente, l’obiettivo che la Convenzione triennale tra Ministero dell’economia e delle finanze e Agenzia delle entrate ha assegnato a quest’ultima, inserendo, tra le metriche della c.d. Area Prevenzione, uno specifico indicatore di output rappresentato dall’ *“Ammontare degli imponibili sotto controllo a seguito dell’accesso al regime da parte dei grandi contribuenti (€/mld)”*.

Auspiciando che questa metrica prevalga sempre rispetto alla tensione all’incremento dell’adempimento spontaneo - che pare invece incalzare, da quanto si è detto sopra - resta il fatto che perché l’istituto consegua gli obiettivi di garantire alle imprese certezza in cambio di trasparenza (e al Fisco il reale controllo delle basi imponibili ammesse al regime), occorra che l’Agenzia delle entrate assicuri un presidio tecnico qualificato e sufficientemente consistente in termini di forze in gioco rispetto a queste significative e crescenti basi imponibili riversate dagli Uffici locali dell’Agenzia all’**Ufficio Adempimento collaborativo**.

In altre parole, alla metrica degli imponibili gestiti dall’istituto deve necessariamente accompagnarsi un investimento nelle risorse dell’Ufficio che queste basi imponibili dovrà gestire. Se l’Ufficio ha, sinora, dimostrato una capacità di funzionamento oltre le migliori attese possibili, non può non essere tenuto in conto il potenziale significativo ampliamento della platea, anche in considerazione della rimodulazione delle soglie di ingresso e dell’incremento di benefici associati al regime. In questi termini, sono di buon auspicio sia le assegnazioni all’Ufficio Adempimento collaborativo di personale recentemente assunto con i concorsi di cui si è detto sopra, sia le indicazioni di un possibile prossimo concorso destinato ad ampliare significativamente la pianta organica delle sedi di Roma e Milano dell’Ufficio.

XI. IL DECRETO DI REVISIONE DEL REGIME IMPOSITIVO DEI REDDITI

Con il Decreto legislativo del 13 dicembre 2024, n. 192, il Legislatore è intervenuto per revisionare il sistema dell'imposizione diretta.

In proposito, la Relazione tecnica allo schema del Decreto stima che le modifiche apportate alla disciplina dei redditi dei terreni possa determinare una **minore** IRES di competenza pari a circa 13,7 milioni di euro, una **minore** IRPEF per circa 2,3 milioni di euro e una **minore** IRAP per circa 3,3 milioni di euro così come da schema che segue:

	2024	2025	2026	dal 2027
IRES	0	-24	-13,7	-13,7
IRPEF	0	-3,9	-2,1	-2,1
Addizionale regionale IRPEF	0	-0,12	-0,12	-0,12
Addizionale comunale IRPEF	0	-0,08	-0,06	-0,06
IRAP	0	-6	-3,3	-3,3
Totale	0	-34,1	-19,28	-19,28

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, 2024, p. 3.

Quanto agli effetti determinati dalla revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente ed in particolare in relazione ai contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità o di categorie dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, il Governo stima una variazione di gettito IRPEF di competenza annua di circa -4,3 milioni di euro, e di -0,3 e -0,1 milioni di euro rispettivamente di addizionale regionale e comunale. Specificamente,

	2024	2025	dal 2027
IRPEF	-4,3	-4,3	-4,3
Addizionale regionale	0	-0,3	-0,3
Addizionale comunale	0	-0,1	-0,1
Totale	-4,3	-4,7	-4,7

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., p. 5.

In relazione alle modifiche apportate alla determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo, il Governo ha stimato una **perdita**, riassumibile come segue:

	2024	2025	2026	dal 2027
IRPEF	0	-5,9	-3,3	-3,3
Addizionale regionale IRPEF	0	-0,2	-0,2	-0,2
Addizionale comunale IRPEF	0	-0,1	-0,1	-0,1
Totale	0	-6,3	-3,6	-3,6

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., p. 14.

Muovendo l'attenzione sul complesso delle modifiche in materia di "Riduzione del doppio binario civilistico fiscale" introdotte con il Decreto in commento, sono stati stimati i seguenti effetti finanziari:

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	dal 2030
IRES - art 88. comma 3 del TUIR	15,6	20,8	11,7	6,5	1,3	-3,9	0
IRES - art. 92 e 93 del TUIR	0	3,1	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8
Totale	15,6	23,9	13,5	8,3	3,1	2,1	1,8

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., p. 22.

Quanto previsto dal D. Lgs. *de quo* in materia di regimi di riallineamento e affrancamento straordinario delle riserve, dovrebbe determinarsi, complessivamente, effetti **positivi** sulla finanza pubblica, così come stimato dal Governo nel seguente grafico:

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Sostitutiva	-15,4	-84,8	-126,1	126,1	-157,1	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5	-353,5
IRES maggiori valori	0	7,8	-0,4	171,6	317,8	442,8	560	625,1	599,4	574,3	569,6	565,1	560,6	556,2
IRPEF maggiori valori	0	0	10,3	16,1	21,9	27,8	33,7	28,8	28,6	28,3	28,1	27,9	27,7	27,4
Addizionale regionale IRPEF	0	0	0,3	0,7	1	1,3	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5
Addizionale comunale IRPEF	0	0	0,2	0,3	0,4	0,5	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
IRAP maggiori valori	0	1,6	1,5	38,9	69,5	95,3	119,6	130,9	124,4	118,8	117,8	117,0	116,0	115,0
IRES soci	0	0	27,4	15,7	15,7	-11,8	0	0	0	0	0	0	0	0
IRPEF soci	0	206,8	206,8	206,8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale	-15,4	131,4	120,0	324,0	269,2	202,4	362,0	433,4	401,0	369,8	364,1	358,6	352,9	347,2

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., pag. 33.

Le modifiche al regime delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie previste nel Decreto in commento dovrebbero, nelle stime del Governo, determinare – nel complesso – effetti poco significativi, sebbene di segno **negativo**:

	2024	2025	2026	2027	dal 2028
IRES	0	-0,7	-0,4	-0,4	0,3
	0	0	-0,7	-0,4	-0,4
	0	0	0	-0,7	-0,4
	0	0	0	0	-0,7
Totale	0	-0,7	-1,1	-1,5	-1,2

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., pag. 40.

Anche le modifiche apportate alla disciplina dei conferimenti dovrebbero produrre delle **perdite** sul piano finanziario nei termini che seguono:

	2024	2025	2026	2027	dal 2028
Imposta sostitutiva	0	-16,2	-16,2	-16,2	-16,2

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., pag. 44.

Secondo le previsioni del Governo, quindi, le modifiche normative apportate alla disciplina delle “Operazioni Straordinarie” determinerebbe significative **perdite**, come di seguito specificato:

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	dal 2032
Non penalizzazione delle perdite realizzate a partire dall'ingresso nel gruppo societario	0	-39,4	-61,9	-84,4	-84,4	-67,5	-67,5	-67,5	-67,5
Perdite estere finali	0	-25	-39,3	-53,6	-53,6	-42,9	-42,9	-42,9	-42,9
Altre previsioni di riordino	0	-0,7	-1,1	-1,5	-1,5	-1,2	-1,2	-1,2	-1,2
Circolazione perdite	0	-4,2	-2,4	-2,4	-2,4	-2,4	-2,4	-2,4	-2,4
Conferimenti di azienda e partecipazioni	0	-16,2	-16,2	16,2	-16,2	-16,2	-16,2	-16,2	-16,2
Totale	0	-85,5	-120,9	-158,1	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., pag. 45.

Tuttavia, il seguente schema riassuntivo degli effetti finanziari derivanti dalle modifiche apportate da talune disposizioni contenute nello (schema di) Decreto legislativo di revisione del regime impositivo dei redditi stima – nel complesso – che verranno a determinarsi **positivi** effetti nei tempi e termini che seguono:

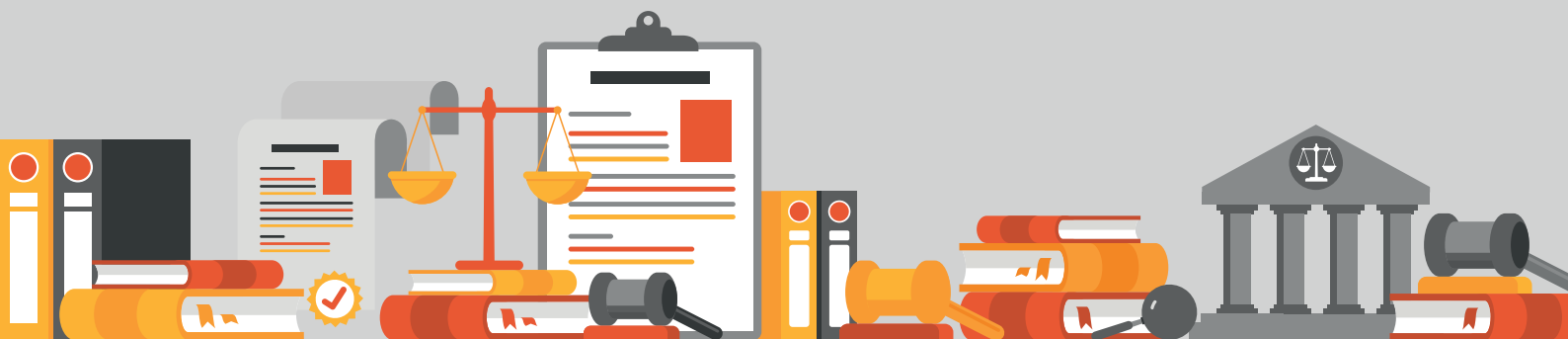
	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037
Articoli 1 e 2	0	-88,3	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9	-49,9
Articoli 3 e 4	0	-4,3	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7	-4,7
Articoli 5 e 6	0	-8,2	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6	-3,6
Articolo 9	15,6	23,9	13,5	8,3	3,1	-2,1	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8
Articoli 10-14	-15,4	131,4	120	324	269,2	202,4	362	433,4	401	369,8	364,1	358,6	352,9	347,2
Articoli 15-18	0	-85,5	-120,9	-158,1	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2	-130,2
Totale	0,2	-31	-45,6	116	83,9	11,9	175,4	246,8	214,4	183,2	177,5	172	166,3	160,6

in milioni di euro

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione tecnica allo Schema di decreto legislativo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche*, cit., pag. 45.

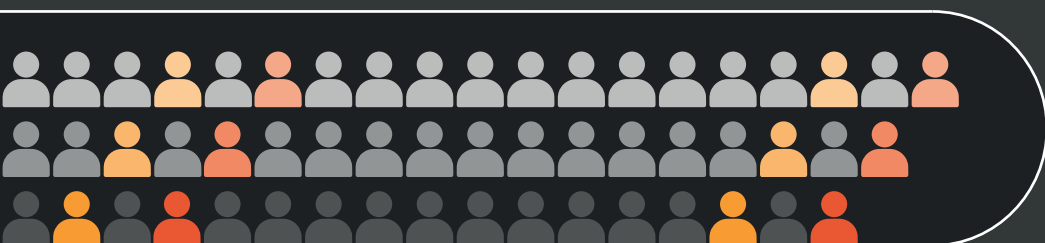
XII. GLI ULTERIORI DECRETI LEGISLATIVI CHE NON DETERMINANO CONSEGUENZE SUL GETTITO

In conclusione, appare utile evidenziare come, secondo le proiezioni del Ministero delle Finanze contenute nelle relative Relazioni tecniche, il Decreto Legislativo che modifica parte dello **Statuto** dei diritti del contribuente (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219), il Decreto legislativo in materia di **contenzioso tributario** (D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220), nonché il Decreto Legislativo 26 settembre 2024, n. 141 (afferrente al **codice doganale** dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi), **non produrranno variazioni del gettito**.



Fra i **primi studi** legali e tributari in Italia

Fatturato della practice PwC TLS
nel 2023 > 244 mln di euro



oltre **3.000**

Clienti corporate attivi

Fra cui i principali gruppi italiani ed esteri
e una importante clientela family business

294 Associati di cui **70** Partner

Oltre **980** persone

Uomini **52%** - Donne **48%**



+200
avvocati



4 consulenti
del lavoro



oltre **300**
praticanti della
professione legale
e tributaria



oltre **20**
professionisti in
possesto
di abilitazioni
estere



+350 dottori
commercialisti



65 practice
support staff



oltre **35**
professionisti
coinvolti
in attività
accademica



4 Aree tematiche

Servizi legali

- Fusioni e acquisizioni
- Riorganizzazioni societarie dei gruppi
- Diritto societario
- Segreteria societaria e Servizi di Compliance legale
- Diritto amministrativo e ambientale
- Antitrust e diritto della concorrenza
- Diritto del lavoro
- Diritto bancario e finanziario, diritto dei mercati finanziari, diritto assicurativo
- Mercato dei capitali
- Regolamentazione delle attività bancarie, finanziarie e assicurative
- Cessione di portafogli e Cartolarizzazioni
- Real estate
- Energy & Utilities
- IP / IT e diritto delle nuove tecnologie
- Protezione dei dati personali
- Decreto legislativo 231/2001
- Crisi aziendali e ristrutturazione del debito
- Contenzioso

Servizi fiscali

- Connected Tax Compliance
- Transfer Pricing
- Fiscalità internazionale
- M&A Tax
- IVA, Dogane e altre Imposte indirette
- Fiscalità dei soggetti e dei prodotti finanziari
- Contenzioso e controversie fiscali
- Fiscalità della crisi
- Tax Control Framework (TCF) e sostenibilità
- Bandi ed incentivi fiscali
- Servizi fiscali ad individui e famiglie

Servizi Integrati ed evoluzione digitale

- Supporto all'evoluzione tecnologica delle funzioni legali e fiscali in-house
- Digitalizzazione dei processi legali e fiscali

Servizi amministrativi e adempimenti

- Managed Services e outsourcing contabili ed amministrativi;
- Gestione paghe e contributi

3 Dimensioni organizzative

Sul piano organizzativo, l'attività di PwC TLS è strutturata in tre dimensioni che riflettono:

Competenze tecniche di base e specialistiche

Conoscenza dei settori di mercato

Presenza sul territorio e Desk internazionali

10 Macro industry globali

- Financial Services
- Private Equity & Sovereign Investment Funds
- Industrial Manufacturing and Automotive
- Consumer Markets
- Technology, Media & Telecommunication
- Energy, Utilities and Resources
- Health, Pharma and Bio Sciences
- Private Companies and Family Business
- Private Clients and High Net Worth Individuals



I nostri uffici

Milano

Piazza Tre Torri, 2
20145 - Milano
Tel. +39 02 916051

Roma

Largo Fochetti, 29
00154 - Roma
Tel. +39 06 5717851

In Italia siamo presenti in **19 uffici**

inquadra il QR code per maggiori informazioni o visita il sito:

pwc-tls.it/it/about-us/offices

