

STATO DEL SISTEMA FISCALE ITALIANO 2020

Indice

Introduzione	Pag. 5
 Capitolo 1 - Il sistema fiscale italiano	 Pag. 8
Evoluzione della composizione delle entrate fiscali in Italia	pag. 9
Evoluzione della pressione fiscale in Italia	Pag. 15
 Capitolo 2 - I principi per progettare un sistema impositivo ottimale	 Pag. 20
Efficienza	Pag. 20
Equità	Pag. 21
Semplicità	Pag. 23
Sostenibilità e Stabilità	Pag. 23
 Capitolo 3 - Contesto strutturale di riferimento	 Pag. 26
La tax compliance e il tax gap	Pag. 27
Facilità di fare impresa	Pag. 32
Il tema della semplificazione La macchina amministrativa	Pag. 33
 Capitolo 4 - Analisi delle singole imposte alla luce dei criteri di imposizione ottimale	 Pag. 36
Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)	Pag. 36
Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF)	Pag. 39
Imposta sui Redditi delle Società (IRES)	Pag. 42
Fiscalità Finanziaria	Pag. 44
 Capitolo 5 - Le principali sfide del sistema fiscale italiano	 Pag. 48
Rischi derivanti da megatrend socio-economici	Pag. 50
Rischi derivanti da megatrend ambientali: cambiamento climatico, sostenibilità ed economia circolare	Pag. 66
Rischi derivanti dall'erosione della base imponibile a causa di megatrend socio-economici	Pag. 67
Rischi derivanti da dinamiche demografiche	Pag. 68
 Annex - Stima dell'impatto della digitalizzazione e della semplificazione del rapporto Fisco-Contribuente	 Pag. 72

L'opera è stata redatta con il supporto dell'unità di Tax Policy and Economics Analysis di PwC TLS Avvocati e Commercialisti (PwC TLS).

PwC TLS è uno dei principali Studi professionali italiani nell'ambito del diritto e dell'economia d'impresa. I suoi dipartimenti tributari rappresentano la practice maggiore, per dimensione e fatturato, nel Paese.

PwC TLS desidera ringraziare gli amici professori Gianluigi Bizioli, professore ordinario di diritto tributario e International and EU tax law presso l'Università di Bergamo e Simone Pellegrino, professore associato di Scienza delle finanze presso l'Università degli Studi di Torino per gli spunti offerti nella stesura dell'opera. La responsabilità dei contenuti e della loro accuratezza è invece esclusivamente di PwC TLS.

Introduzione

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.¹

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.²

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.

Fabrizio Acerbis
PwC TLS, Managing Partner

¹ <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/06/24/WEUpdateJune2020>

² <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/06/24/WEUpdateJune2020>

1

Il sistema fiscale italiano

Il sistema fiscale italiano

L'evoluzione del sistema fiscale italiano non ha sempre seguito un percorso lineare basato su un chiaro disegno di fondo. Riforme, differenti orientamenti politici, impegni internazionali, hanno costantemente modificato la struttura ed il funzionamento del sistema fiscale nel corso del tempo senza necessariamente seguire le indicazioni fornite dal dibattito accademico scientifico intorno ai criteri ottimali della imposizione. Diverse riforme sono state attuate senza che fossero pienamente prevedibili degli impatti macroeconomici e re-distributivi che queste avrebbero comportato.

In termini generali, i processi di policy fiscale nazionali devono costantemente evolvere in chiave di:

- maggior trasparenza
- maggiore coinvolgimento degli stakeholders, attraverso un sistema strutturato di consultazione
- maggiore utilizzo di dati (*data driven policy making*) e loro esposizione in chiave divulgativa ed informativa

Questi elementi hanno l'obiettivo di:

- rendere il ceto politico più responsabile rispetto alle scelte assunte
- incrementare la fiducia e la certezza di cittadini ed imprese rispetto alle istituzioni ed al sistema fiscale stesso, anche attraverso la condivisione delle strategie di lungo periodo
- verificare costantemente il collegamento tra le scelte formulate in ambito fiscale e le politiche per la crescita e la sostenibilità
- aumentare la credibilità internazionale del processo che porta ad assumere tali scelte (*tax policy making*)

L'importanza del sistema fiscale va inquadrata nella sua dimensione incentivante e disincentivante dell'attività economica, di re-distribuzione delle risorse anche quale strumento strategico di competitività e crescita. È molto semplice cadere nella tentazione di concepire il sistema fiscale come un mero insieme di norme che stabiliscono il livello del prelievo dello Stato nei confronti degli operatori economici. Limitarsi a questo significa ignorare tutti quegli aspetti del sistema fiscale che si traducono in impatti sul comportamento economico, sull'allocazione delle risorse tra diversi utilizzi e sull'organizzazione e quantificazione della spesa pubblica.

Proviamo quindi a descrivere il sistema fiscale seguendo questo filone analitico, legato ai principi ottimali della imposizione e all'utilizzo abbondante di dati, cercando di comprendere le varie sfaccettature di rilevanza economica e strategica che dovrebbero essere attribuite al disegno ed al funzionamento del sistema fiscale.

In Italia, la rilevanza del sistema fiscale in chiave strategica è espressa dal Governo negli obiettivi di politica economica che vengono costantemente richiamati nelle leggi di bilancio.

Il Governo precisa tali obiettivi nella:

strategia di rilancio dello sviluppo economico e della crescita potenziale, a cui appartengono:

- rientro dell'elevato debito pubblico
- crescita economica più elevata rispetto al passato
- rilancio degli investimenti pubblici e privati incentrati sull'innovazione e sulla sostenibilità, grazie anche alla semplificazione delle procedure amministrative

strategia di miglioramento dei saldi di bilancio e di riduzione del rapporto debito/PIL, che comprende:

- contrasto all'evasione fiscale
- tassazione ambientale
- riforma del sistema fiscale improntata alla semplificazione e all'equità
- revisione e riqualificazione della spesa pubblica

Inoltre, il Governo ha elaborato il “Piano di Rilancio dell’Italia”. Gli obiettivi richiamano, sostanzialmente, alcune tematiche strutturali identificate nel DEF 2020 che ora, vista la crisi socio-economica derivata dalla pandemia COVID-19, necessitano di un’accelerazione. Tali interventi avranno un impatto consistente, in particolar modo sotto il profilo finanziario. Il Piano si articola in tre linee strategiche:

- modernizzazione e digitalizzazione del Paese
- transizione ecologica
- inclusione sociale, territoriale e di genere

Queste tre linee strategiche verranno attuate perseguendo alcuni obiettivi di fondo (riforma del mercato del lavoro, crescita della produttività, rilancio dei consumi per conseguire i quali vengono attivate direttrici di intervento che si concretizzano in progetti specifici).³ Partendo da questo Piano di Rilancio per il periodo 2021-2023, il Governo formulerà il *Recovery Plan* italiano da presentare a settembre.⁴ Il *Recovery Plan* sarà un pacchetto di investimenti e riforme che verranno finanziati con fondi europei (€70 miliardi) per accedere ai quali bisognerà rispettare le raccomandazioni ed il cronoprogramma dettati dalla Commissione Europea.⁵

EVOLUZIONE DELLA COMPOSIZIONE DELLE ENTRATE FISCALI IN ITALIA

Utilizziamo l’espressione entrate fiscali per tradurre, nel loro insieme, le entrate tributarie e le entrate contributive, qualunque ne sia la fonte – statale, regionale o locale – e il meccanismo di riscossione. La composizione quantitativa delle entrate totali del sistema fiscale italiano, i.e. entrate fiscali, fornisce una prima idea di come e, da chi, la pubblica amministrazione raccoglie le risorse per finanziare la spesa pubblica in senso ampio.

Perché è importante questa analisi?

La scomposizione delle entrate tributarie e delle entrate contributive ci permette di fare le seguenti, principali, considerazioni sul sistema fiscale:

- considerazioni economiche: efficienza del cosiddetto tax mix (composizione delle entrate tributarie e sua relazione con la quota di contribuzione sociale)
- considerazioni distributive: incidenza legale ed incidenza economica dei tributi
- considerazioni fiscali: analisi delle attività economiche che producono le maggiori entrate per la pubblica amministrazione. Determinazione economica delle basi imponibili

Nel 2019, il totale delle entrate fiscali si attesta a €758.629 milioni ed è composto per il 34,0% dalle imposte indirette, per il 33,9% dalle imposte dirette (l’IRPEF rappresenta il 23,3%, l’addizionale regionale all’IRPEF rappresenta l’1,6%, l’addizionale comunale rappresenta lo 0,6%, l’IRES rappresenta il 4,6%), per il 31,9% dai contributi sociali e per lo 0,2% dalle imposte in conto capitale.⁶

³ <http://www.governo.it/it/progettiamoilrilancio>

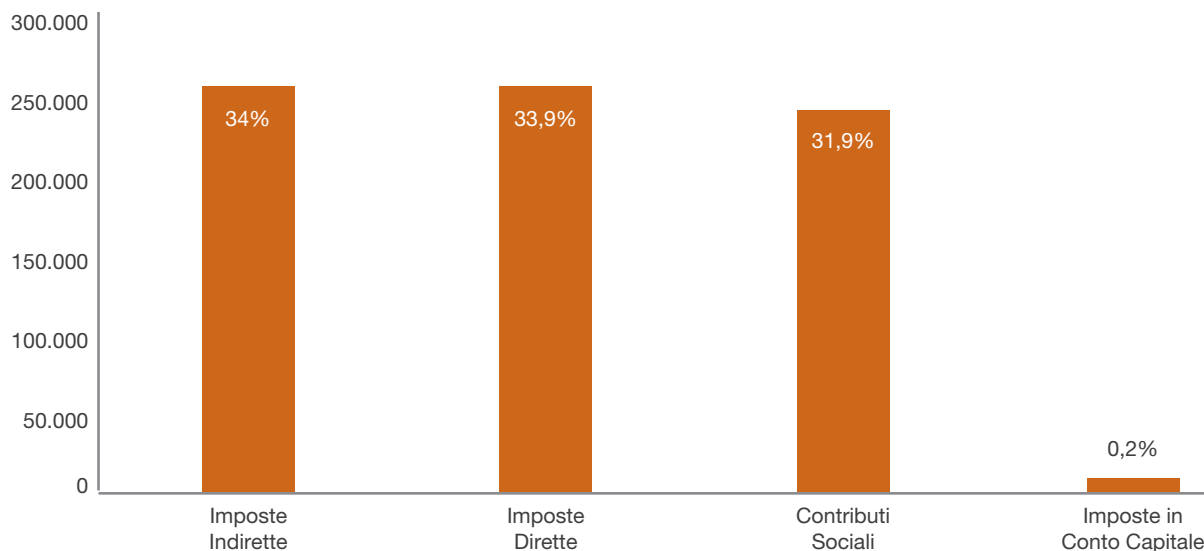
⁴ <http://www.governo.it/it/articolo/progettiamo-il-rilancio-lintervento-introdotto-del-presidente-conte-della-settimana>

⁵ <http://www.governo.it/it/articolo/progettiamo-il-rilancio-lintervento-introdotto-del-presidente-conte-della-settimana>

⁶ <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=bc69910b-bc11-4dbc-b6dc-f90b418e4356>

Entrate Fiscali (milioni €)

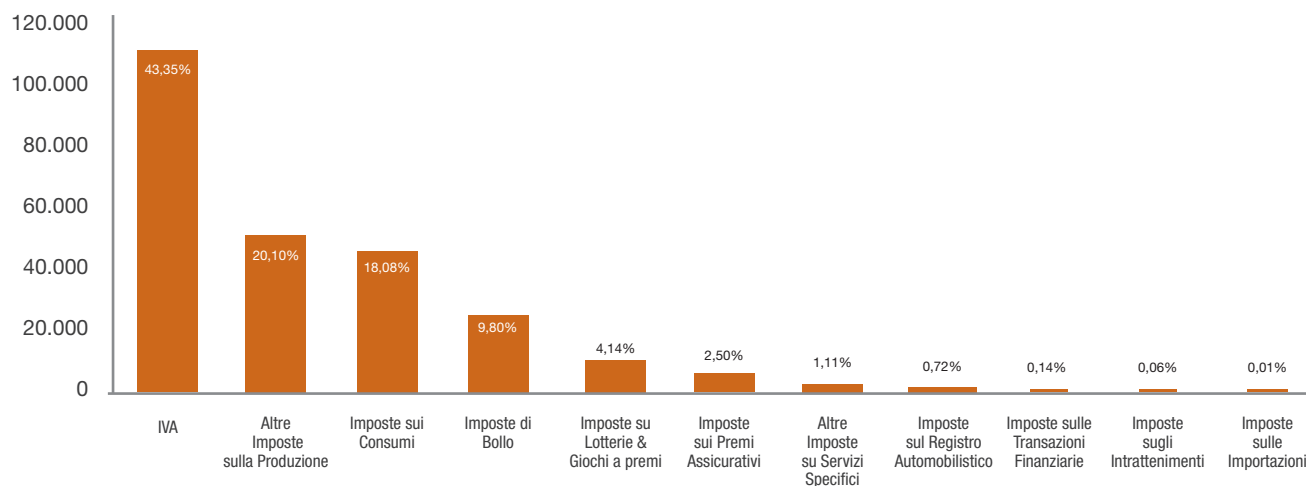
Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Nel 2019, le imposte indirette ammontano a €257.910 milioni. Sono composte per il 43,3% dall'IVA, per il 20,1% da altre imposte sulla produzione (tra cui l'IRAP - 9,4 - imposte sul monte salari, imposte sull'inquinamento ecc.), per il 18,1% da altre imposte sui consumi (tra cui imposta sugli oli minerali e derivati, imposta sui gas incondensabili, imposta sul gas metano ecc.), per il 9,8% dalle imposte di bollo, per il 4,1% dalle imposte sulle lotterie, giochi a premi e scommesse, per il 2,5% dalle imposte sui premi assicurativi, per l'1,11% da altre imposte su servizi specifici, per lo 0,7% dalle imposte sul registro automobilistico ed infine per lo 0,2% dalle imposte sulle transazioni finanziarie, dalle imposte sugli intrattenimenti e dalle imposte sulle importazioni (dazi).⁷

Imposte Indirette (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



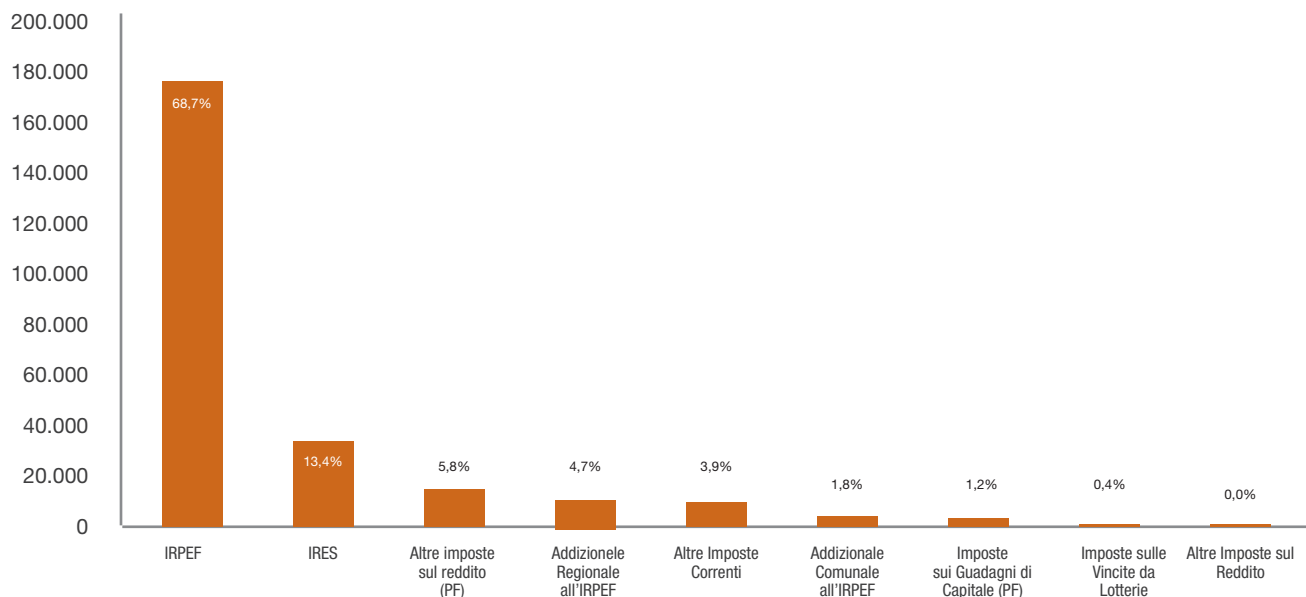
Nel 2019, le imposte dirette ammontano a €257.397 milioni. Sono composte per il 68,7% dall'IRPEF, per il 13,4% dall'IRES, per il 7,4% dalle ritenute a titolo d'imposta e da altri regimi sostitutivi, per il 4,7% da addizionale regionale all'IRPEF, per il 3,9% da altre imposte correnti (tra cui imposte correnti sul capitale, imposta comunale sugli immobili aree edificabili, imposta imbarcazioni e aeromobili), per l'1,8% dall'addizionale comunale all'IRPEF.⁸

⁷ L'Istat considera IRAP come imposta indiretta - <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=bc69910b-bc11-4dbc-b6dc-f90b418e4356> "Conto annuale: Imposte e Contributi Sociali per Sottosettore"

⁸ <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=bc69910b-bc11-4dbc-b6dc-f90b418e4356>

Imposte dirette (milioni €)

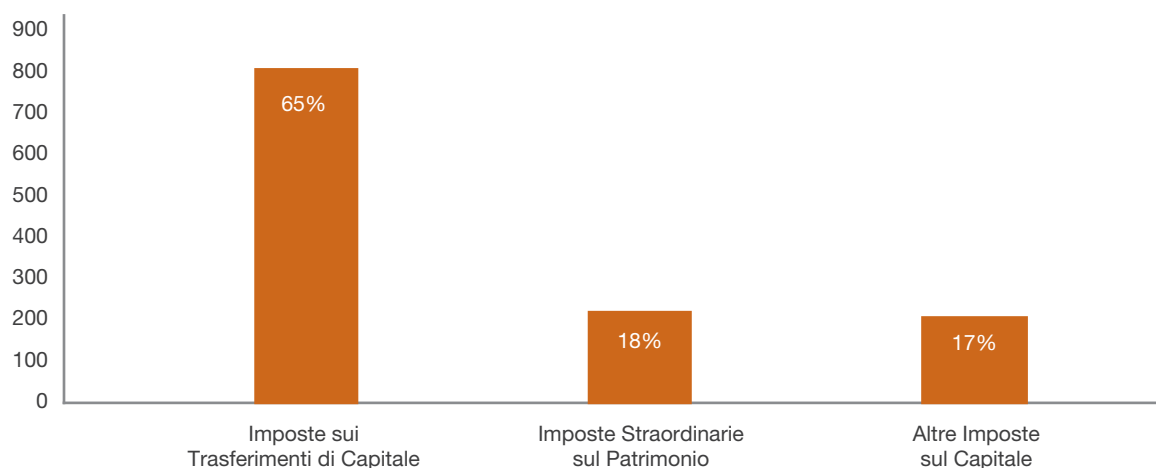
Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Nel 2019, le Imposte in Conto Capitale ammontano a €1.235 milioni. Sono composte per il 65% dalle imposte sui trasferimenti di capitale, per il 18% dalle imposte straordinarie sul patrimonio e per il 17% da altre imposte sul capitale.⁹

Imposte in Conto Capitale (milioni €)

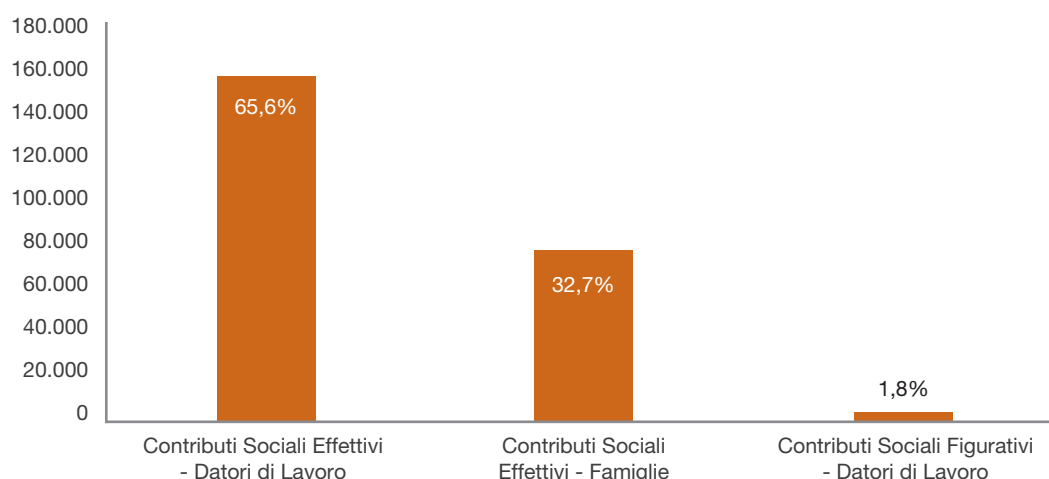
Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Nel 2019, i contributi sociali ammontano a €242.087 milioni. Sono composti per il 65,6% da contributi sociali effettivi a carico dei datori di lavoro, per il 32,7% da contributi sociali effettivi a carico delle famiglie e, infine, per il 1,8% da contributi sociali figurativi a carico dei datori di lavoro.¹⁰

⁹ Le imposte in conto capitale sono imposte percepite ad intervalli irregolari, e solo saltuariamente, sul valore delle attività o del patrimonio netto posseduti dalle unità istituzionali, ovvero sul valore dei beni trasferiti tra le unità istituzionali per effetto di lasciti, donazioni o altri trasferimenti. - <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=bc69910b-bc11-4dbc-b6dc-f90b418e4356>

¹⁰ <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=bc69910b-bc11-4dbc-b6dc-f90b418e4356>



Le imposte indirette costituiscono la maggior parte delle entrate tributarie per l'Italia e la Francia, rispettivamente 34% e 35,42%. I contributi sociali costituiscono la maggior parte delle entrate fiscali in Germania ed in Spagna, rispettivamente 39,82% e 34,20%. Le imposte dirette, invece, costituiscono la maggior parte delle entrate tributarie nel Regno Unito: 40,03%.

Il secondo maggior gettito è costituito dalle imposte dirette per l'Italia e la Germania, rispettivamente 33,88% e 33,17%, dalle imposte indirette per il Regno Unito e la Spagna, rispettivamente 37,19% e 33,87%, e dai contributi sociali per la Francia, 34,74%.

Infine, il terzo gruppo di entrate è costituito dai contributi sociali per l'Italia e il Regno Unito, rispettivamente 31,43% e 22,07%, dalle imposte indirette per la Francia, 28,52%, dalle imposte indirette per la Germania, 26,50%, e dalle imposte dirette per la Spagna, 30,59%.

Le imposte in conto capitale costituiscono la parte residuale delle entrate fiscali in tutti cinque i paesi analizzati: Francia (1,31%), Germania (0,51%), Italia (0,21%), Regno Unito (0,71%) e Spagna (1,34%).¹¹

È importante considerare la distribuzione delle imposte e dei contributi sociali all'interno 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 famiglie.¹²

Cambiare il mix delle entrate fiscali mantenendo costante la dimensione del prelievo aumenta tipicamente la produzione pro capite a lungo termine quando comporta tagli al cuneo fiscale sul lavoro al di sotto o al di sopra dei redditi medi, tagli alle imposte sul reddito delle società o aumenti delle imposte sugli immobili. Gli effetti relativi sul reddito delle riduzioni del cuneo fiscale sul lavoro, neutre dal punto di vista delle entrate, comportano un miglioramento della condizione di coloro che ne beneficiano. In termini assoluti, tuttavia, quasi tutta la distribuzione del reddito beneficia di riduzioni del cuneo fiscale sul lavoro, sia che si concentrino sui redditi inferiori che su quelli medi.¹³

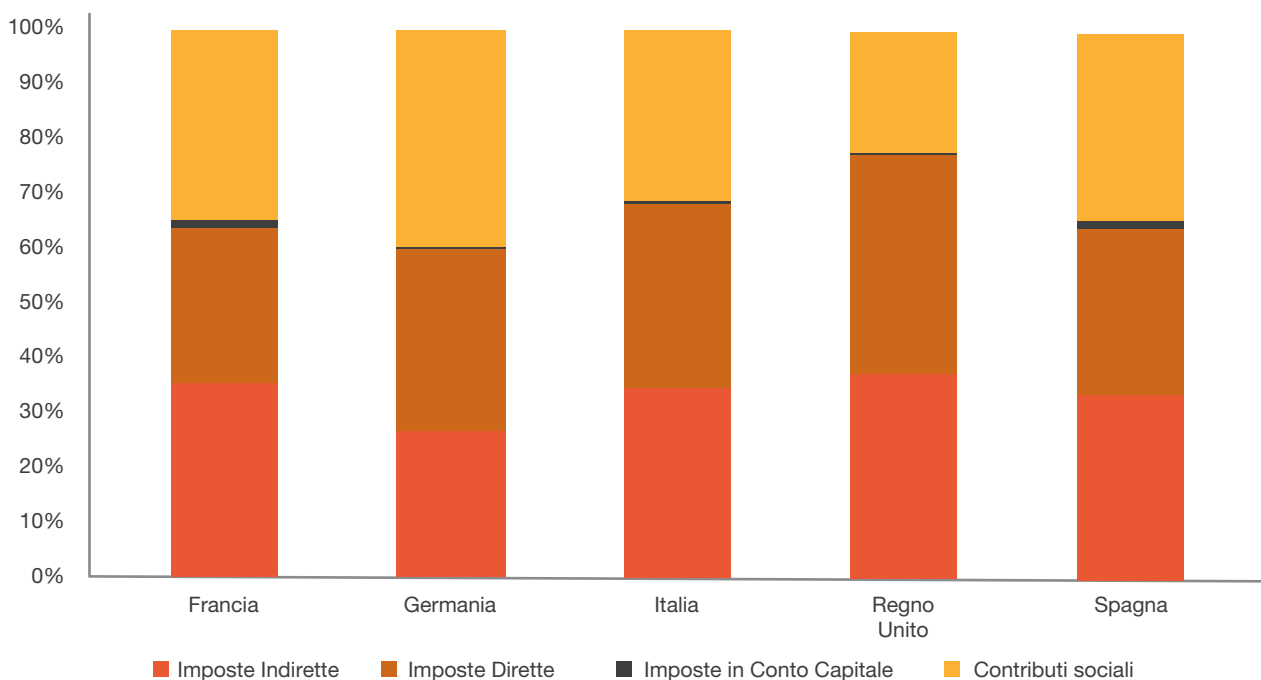
¹¹ <https://stats.oecd.org/> "10. Taxes and Social Contributions Receipts"

¹² https://www.oecd-ilibrary.org/economics/the-effects-of-the-tax-mix-on-inequality-and-growth_c57eaa14-en

¹³ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/c57eaa14-en.pdf?expires=1593338608&id=id&accname=guest&checksum=C4F8CD071C0B7DE9F1806811DC591220>

La composizione delle entrate fiscali, benchmark internazionale (2018)

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



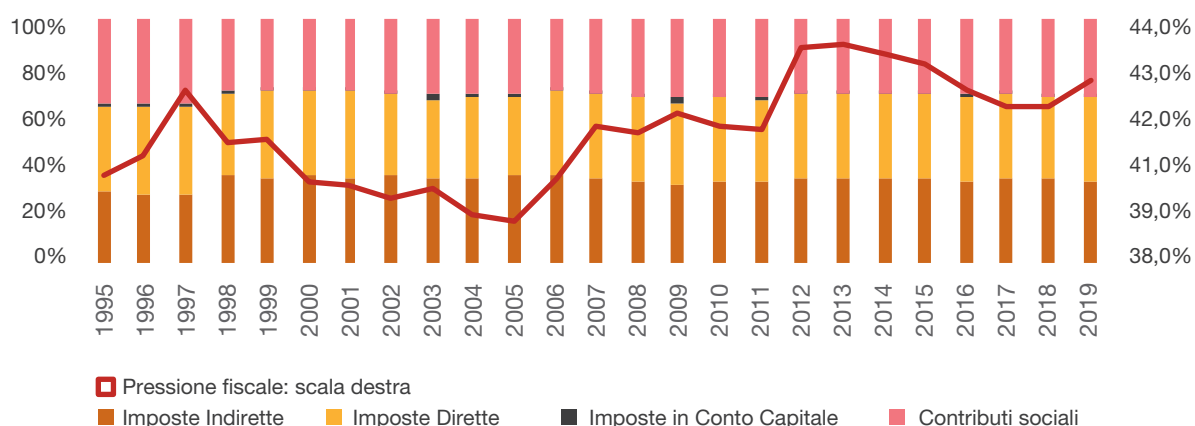
Nel 1995, i contributi sociali erano la componente maggiore delle entrate (34,95%), rispetto alle imposte dirette (34,55%) e alle imposte indirette (29,17%). Nel 2019, invece, le imposte indirette sono diventate la componente maggiore (34%), seguite dalle imposte dirette (33,9%) e dai contributi sociali (31,9%). Le imposte in conto capitale sono diminuite del 76,6%, da €5.275 milioni a €1.235 milioni.

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 ed 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 economica.¹⁴

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 modifica della composizione delle entrate che ne aumenti l'efficienza senza gravare sull'equità.¹⁵

¹⁴ <https://www.oecd.org/berlin/46391708.pdf> PP 21

¹⁵ <https://www.lavoce.info/archives/63360/rischi-del-piu-iva-e-meno-irpef/>



L'evoluzione della composizione delle entrate fiscali nel futuro prossimo: previsione nel Documento di Economia e Finanza 2020 e analisi dell'impatto della crisi economica COVID-19 sul tax mix

	2019	2020	2021
Imposte indirette	257.910	235.919	275.106
Imposte dirette	257.397	239.242	250.417
Imposte in conto capitale	1.235	1.661	1.764
Totale Entrate Tributarie	516.542	476.822	527.287
Contributi sociali	242.087	229.273	236.309

Le previsioni per il 2020 scontano gli effetti dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione della pandemia da COVID-19, che ha impegnato il Governo ad assumere immediate iniziative di carattere straordinario e urgente per fronteggiare le esigenze di natura sanitaria e socio-economiche determinatesi.¹⁶

Per il 2020, a causa del calo dei consumi, è previsto un calo delle imposte indirette dell'8,5%; si prevede che le entrate dalle imposte indirette saranno pari a €235.919 milioni. Nel 2021, le imposte indirette sono previste crescere del 16,6% a seguito della ripresa economica post COVID-19. Per quanto riguarda le imposte dirette, a causa dell'aumento del tasso di disoccupazione, invece, è stimato un calo del 7,1% nel 2020 e una crescita del 4,7% nel 2021. Le entrate in conto capitale sono previste crescere del 34,5%. Si stima che i contributi sociali diminuiscono del 5,2% nel 2020 per effetto del deterioramento delle condizioni del mercato del lavoro, mentre nel 2021 è atteso un ritorno alla crescita del 3%.¹⁷

Le entrate tributarie a legislazione vigente in rapporto al PIL scenderanno nel 2020, collocandosi al 28,7% (28,9% nel 2019). Si prevede, quindi, un ridimensionamento del peso del gettito fiscale sul PIL rispetto alla previsione della Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF) 2019, pari al 29,1%. Nel 2021, il rapporto delle entrate tributarie sul PIL salirà al 29,9%. La previsione a legislazione vigente include l'aumento di IVA e accise, per circa €20 miliardi, residuale rispetto alla sterilizzazione parziale operata dalla Legge di Bilancio 2020.¹⁸

Le imposte indirette in percentuale del PIL scenderanno dal 14,4% nel 2019 al 14,2% nel 2020, ma raggiungeranno quota 15,6% nel 2021. Le imposte dirette resteranno costanti nel 2020 a quota 14,4%, mentre scenderanno di 0,2 punti percentuali nel 2021, attestandosi a 14,2%. Le imposte in conto capitale rimarranno costanti rispetto al PIL per tutto il triennio, 2019-2021. I contributi sociali invece passano dal 13,5% del PIL nel 2019 al 13,8% e 13,4% rispettivamente nel 2020 e nel 2021.¹⁹

Una diminuzione delle entrate fiscali aumenta il disavanzo pubblico e, di conseguenza, grava sul debito pubblico che si attesterebbe tra i livelli più alti dall'Unità d'Italia. Secondo il FMI, dopo essersi attestato al 134,8% nel 2019, il debito pubblico è atteso raggiungere il 166,1% nel 2020.²⁰

EVOLUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE IN ITALIA

Il "tax burden" 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:

- tax policy: aumenti o diminuzioni discrezionali di policy che impattano il quoziente attraverso il numeratore
- ciclo economico: la depressione economica comporta sia una diminuzione del numeratore (entrate) che 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
- 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 il numero di fumatori è diminuito del 16,4%)²¹

¹⁶ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2020/DEF_2020_Sez-I-Programma_di_Stabilitx.pdf

¹⁷ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2020/DEF_2020_Sez-I-Programma_di_Stabilitx.pdf

¹⁸ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2020/DEF_2020_Sez-I-Programma_di_Stabilitx.pdf

Il rapporto delle entrate tributarie sul PIL è stato calcolato a legislazione vigente ovvero tenendo conto delle misure che il governo ha messo in atto con la Legge di Bilancio 2020 (vengono escluse le misure economiche messe in atto in seguito all'emergenza epidemiologica da COVID-19)

¹⁹ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2020/DEF_2020_Sez-I-Programma_di_Stabilitx.pdf

²⁰ <https://www.firenzepost.it/2020/06/24/fmi-pil-italia-128-nel-2020-debito-pubblico-al-1661-il-baratro-del-governo-giallorosso/>

²¹ <http://dati.istat.it/?lang=it&SubSessionId=32fc7835-3e28-4f6d-ac0e-561fc9aa315d> - "Aspetti della vita quotidiana: Abitudine al fumo - età dettaglio"

Pressione Fiscale in Italia, trend storico e previsione

Tra il 1995 ed il 2019, la pressione fiscale è aumentata di 2,30 punti percentuali rispetto al PIL, dal 40,13% al 42,44%.²² Con un iniziale aumento di 2,12 punti percentuali tra il 1995 ed il 1997, la pressione fiscale diminuisce ad un tasso di crescita medio annuo pari a 0,98% fino al 2005 quando raggiunge quota 39,02%. Tra il 2006 ed il 2011, si mantiene costante intorno al suo valore medio pari a 41,23%. Nel 2012, la pressione fiscale cresce del 4,87%, raggiungendo quota 43,29%, Nel 2013, viene raggiunto il picco pari a 43,39% per poi diminuire ad un tasso medio di 0,90% fino al 2017. Nel 2018 e nel 2019, la pressione fiscale aumenta attestandosi a quota 42,44%.²³

Pressione fiscale in Italia, trend storico e previsione

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



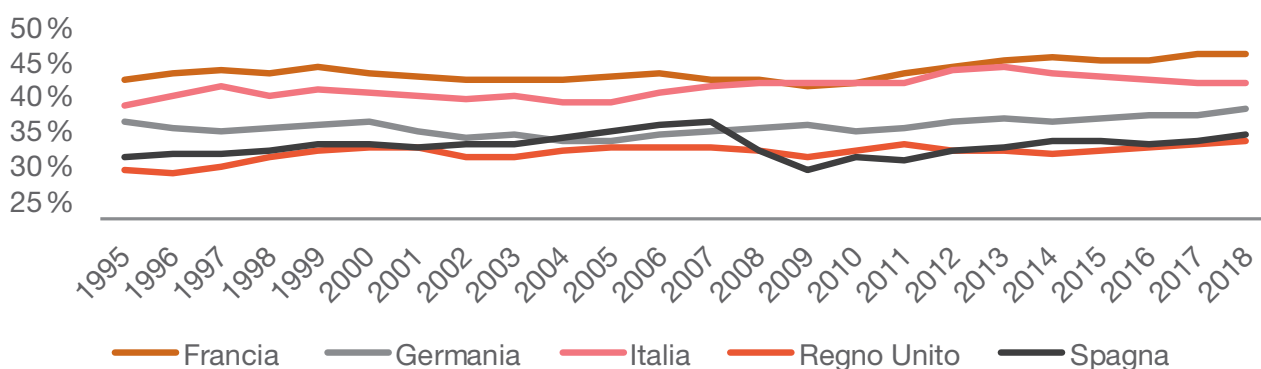
Analisi comparativa internazionale sulla pressione fiscale

Secondo i dati dell'OCSE, nel 2018, tra i cinque paesi analizzati, la Francia è il primo Paese per pressione fiscale (46,5%), seguita da Italia (41,8%), Germania (40,1%), Regno Unito (34,8%) e Spagna (34,6%).²⁴

Tra il 2007 ed il 2009, ovvero durante la Grande Recessione, la Spagna ed il Regno Unito sono i paesi la cui pressione fiscale è diminuita maggiormente. Nel 2008, è diminuita rispettivamente dell'11,8% e del 2,3%. Nel 2009, è diminuita rispettivamente del 7,4% e del 6,2%. Mentre in Francia, nel 2009, la pressione fiscale è diminuita (1,1%), in Germania ed in Italia è aumentata, rispettivamente dell'1,0% e dell'1,2%. Nel 2010, mentre la pressione fiscale aumenta in Francia (+0,3%), Spagna (+5,4%) e Regno Unito (+3,4%), diminuisce in Germania (-3,5%) ed in Italia (-0,7%). Tra il 2011 ed il 2018, la pressione fiscale aumenta dell'11% in Spagna, del 6,4% in Francia ed in Germania, dell'1,4% in Italia e diminuisce dello 0,3% nel Regno Unito.²⁵

Trend storico della pressione fiscale, benchmark internazionale

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Effective Average Tax Rate e Effective Marginal Tax Rate come indicatori di competitività a livello internazionale

La pressione fiscale non tiene conto degli effetti che il sistema di incentivi fiscali produce sugli investimenti e, quindi, non rispecchia appieno l'attrattività potenziale del Paese in merito alla redditività degli investimenti. L'aliquota nominale di tassazione dei profitti delle società – si pensi ad IRES ed IRAP in Italia – non è l'unico fattore che determina la capacità di un Paese di attrarre investimenti esteri o di incentivare quelli domestici.²⁶ Anche le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta sui profitti hanno un impatto significativo sull'onere fiscale a carico di un dato investimento. A parità di aliquote, il peso fiscale complessivo può differire tra giurisdizioni in conseguenza delle differenti modalità di determinazione della base imponibile connesse, ad esempio, agli ammortamenti, alla deduzione degli interessi passivi o ad altre agevolazioni. Al fine di quantificare tali differenze è necessario andare oltre al mero confronto tra aliquote fiscali nominali e considerare quindi le aliquote effettive, che variano a seconda della tipologia di investimento e la relativa modalità di finanziamento.

Per confrontare la competitività tra giurisdizioni, l'OCSE calcola due indici, che sintetizzano l'imposizione fiscale sulle società e la conseguente ricaduta sugli investimenti. Il primo indice, *Effective Average Tax Rate* (Aliquota Effettiva Media o EATR) riflette il carico fiscale medio in capo all'impresa relativamente ad un progetto di investimento profittevole. L'EATR è utilizzato come strumento di confronto per scegliere sia la localizzazione dell'investimento sia tra più progetti alternativi. Il secondo indice, *Effective Marginal Tax Rate* (Aliquota Effettiva Marginale o EMTR) misura l'incidenza dell'imposta sui profitti societari in termini di tasso di rendimento lordo dell'investimento necessario per raggiungere il pareggio (*break-even*). L'EMTR è utilizzato per analizzare come l'imposta societaria influenzi quanto investire.²⁷

In Italia, nel 2019, l'aliquota ordinaria IRES è del 24,0% e l'aliquota ordinaria IRAP è del 3,9% (aliquota nominale: 27,8%, media OCSE 23,5%).²⁸ Tuttavia, l'imposizione effettiva è minore. L'OCSE ha calcolato che in Italia, l'EATR è del 20,7% e l'EMTR è negativo: -56,3%.²⁹ I dati utilizzati evidenziano la competitività raggiunta dall'Italia e catturano l'impatto dell'ACE e del piano "Industria 4.0", che hanno ridotto il costo del capitale, incentivando gli investimenti delle imprese.³⁰ Tuttavia, la competitività di un Paese non è determinata solo dall'imposta societaria. Molti altri fattori, come la qualità della forza lavoro (ed il relativo costo complessivo), delle infrastrutture e dell'ambiente legale, influenzano la redditività e possono avere un impatto significativo sulle decisioni di localizzazione degli investimenti. Il report "*Doing Business 2020*", della Banca Mondiale, evidenzia come tali ulteriori fattori controbilanciano l'impatto positivo apportato dalle aliquote effettive, diminuendo, anche in modo drastico, la competitività dell'Italia.

²² Pressione Fiscale: è il rapporto tra la somma dei tributi T (imposte dirette e indirette) e dei contributi sociali obbligatori (C) con il reddito (Y). La pressione fiscale differisce dalla pressione tributaria. Pressione Tributaria: La pressione tributaria è il rapporto tra i tributi T (imposte dirette e indirette) e il reddito (Y). https://www.okpedia.it/pressione_fiscale

²³ Analisi PwC TLS su Dati ISTAT

²⁴ <https://stats.oecd.org/>

²⁵ Dati OCSE: <https://stats.oecd.org/> - Tax Revenue as % of GDP

²⁶ All'interno dello Statutory Corporate Income Tax Rate, ovvero il Combined Corporate Income Tax Rate, l'OCSE prende in considerazione la percentuale della corporate income tax rate a livello del central government (IRES) e del sub-central government (IRAP)

²⁷ <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf>

²⁸ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT# "Statutory Corporate Income Tax Rates"

²⁹ 24,0% IRES, 23,9% IRES meno detrazioni per le imposte sub-nazionali

³⁰ All'interno del Piano Industria 4.0, sono centrali le detrazioni per l'acquisizione di attività immateriali altamente digitalizzate

2

I principi
per progettare
un sistema
impositivo
ottimale

I principi per progettare un sistema impositivo ottimale

I principi che informano un'imposizione ottimale sono il frutto di un lungo dibattito accademico-scientifico articolatosi nel tempo³¹. Sono presi ad esempio dalle diverse istituzioni internazionali, come il Fondo Monetario Internazionale (FMI) e l'OCSE, per promuovere riforme che favoriscano la crescita economica in maniera equa e sostenibile.³² Per affrontare le sfide future, il sistema fiscale italiano dovrebbe informare le proprie politiche fiscali ai principi dell'imposizione ottimale.

I principi ottimali alla base delle politiche fiscali sono: ³³

- efficienza
- equità
- semplicità
- sostenibilità e stabilità.

EFFICIENZA

Le entrate fiscali garantiscono la sostenibilità della finanza pubblica. Il sistema fiscale dovrebbe minimizzare l'impatto negativo sull'efficienza economica e di conseguenza sull'allocazione delle risorse private.³⁴

I prezzi giocano un ruolo centrale nell'economia, come segnali che riflettono e guidano le decisioni dei consumatori e dei produttori. In un ipotetico mondo senza imposte, gli individui consumerebbero beni scegliendo quelli dal cui consumo, per aspettativa o per esperienza, sono in grado di trarre la massima soddisfazione. In questo caso, l'allocazione delle risorse proprie di un individuo verrebbe spesa tra diversi beni in maniera tale da massimizzare l'utilità derivante dal consumo di tali beni pagati ad un certo prezzo.

Nel momento in cui un'imposta viene applicata ad uno di questi beni, interviene una perturbazione di tale scelta in quanto 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 causa ciò che gli economisti chiamano "eccesso di pressione tributaria". Eccesso che rappresenta una perdita netta di benessere da parte dell'individuo la cui scelta è stata modificata dall'introduzione dell'imposta, quindi 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, più è grande 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 scaturirà 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.

In generale, l'imposizione fiscale modifica il comportamento degli individui attraverso due ragioni principali:

- **l'effetto di reddito:** l'applicazione di un'imposta sottrae reddito al contribuente trasferendolo allo Stato. Questo comporta una perdita di reddito per il contribuente che non potrà più godere dello stesso quantitativo di beni scelto prima dell'imposizione fiscale. Ciononostante, questo effetto non provoca un eccesso di pressione tributaria perché la scelta del contribuente rispetto a due beni rimane inalterata, potrà semplicemente consumarne meno di entrambi
- **l'effetto di sostituzione:** quando l'imposta altera i prezzi relativi di due beni, il contribuente sostituisce il consumo del bene tassato con uno non tassato, producendo una perdita di efficienza economica e quindi un eccesso di pressione fiscale che distorce le scelte ottimali degli individui provocando una perdita di benessere generale

- non tutte le imposte causano un eccesso di pressione impositiva, come ad esempio le imposte capitarie che prevedono il pagamento di un importo stabilito indipendentemente dalla ricchezza del contribuente. Tali imposte sono efficienti, ma inapplicabili perché inique. 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.³⁵

Che cosa determina l'efficienza di un'imposta rispetto a un'altra

Un'imposta è maggiormente distorsiva, rispetto ad 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, ad ogni suo passaggio.

La distorsività 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 avevano un'aliquota preesistente già elevata, le entrate fiscali vedono una diminuzione del loro aumento potenziale.

La necessità di un'imposta efficiente

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, come la crisi finanziaria del 2008, molti governi si sono trovati a dover sviluppare una politica di consolidamento fiscale, azione che presuppone un'adeguata conoscenza degli impatti delle imposte sull'efficienza del sistema fiscale.

EQUITÀ

È molto difficile trovare una definizione unanime del concetto di equità dal momento che c'è un alto grado di soggettività in ragione dei diversi punti di vista e della percezione che una determinata cultura ha del concetto di eguaglianza. Nel dibattito accademico vi è comunque un'attenzione particolare anche al concetto di disuguaglianza, espresso sotto forma numerica, attraverso diversi indicatori. La funzione redistributiva e la composizione del sistema fiscale, attraverso il concetto di progressività delle imposte, sono dirette a migliorare, o anche solo attenuare, questi indicatori di disuguaglianza. In termini più ampi, la disuguaglianza si manifesta in diverse forme, come ad esempio, la disuguaglianza di genere, territoriale e generazionale. Queste sono tutte dimensioni in cui il sistema fiscale può giocare un ruolo importante per cercare di attenuare le disuguaglianze. L'ISTAT, nel suo ultimo rapporto annuale 2020³⁶, dedica un capitolo intero all'analisi dei diversi tipi di disuguaglianza che investono il Paese e conclude che la crisi socio-economica generata dalla pandemia COVID-19 può essere fonte di ulteriore aggravio delle disuguaglianze in Italia, acuendo le differenze di genere, di opportunità e territoriali preesistenti. Un monito simile è stato espresso anche dal governatore della Banca d'Italia Visco il quale, durante la presentazione del rapporto³⁷ annuale 2019, ha sottolineato come nel primo trimestre 2020 il 20% di nuclei familiari con redditi più bassi abbia subito una

riduzione doppia del proprio reddito rispetto alla perdita subita dalle famiglie appartenenti al quinto più elevato. Inoltre, nello stesso rapporto, è dimostrato come la disuguaglianza misurata attraverso il coefficiente di Gini³⁸ sia peggiorata di oltre due punti percentuali nello stesso trimestre, evidenziando il livello più alto dal 2009.

L'importanza dei concetti di eguaglianza ed equità sono tali che alcuni Paesi accompagnano le proprie leggi di bilancio con analisi sull'impatto delle misure fiscali sulla distribuzione del reddito delle famiglie. Ad esempio, nel Regno Unito, il Ministero del Tesoro (*HM Treasury*) pubblica l'analisi "*Impact on Households*"³⁹ in cui vengono presi in esame gli effetti distributivi di tutte le misure adottate nelle leggi di bilancio. Lo stesso fa il governo irlandese, prendendo in esame gli impatti distributivi delle proprie politiche fiscali.⁴⁰

Il regolamento⁴¹ 473/2013 dell'UE, impone agli Stati membri, ogni anno, entro il 15 ottobre, di trasmettere alla Commissione e all'Eurogruppo un progetto di documento programmatico di bilancio per l'anno successivo. Tale progetto di documento programmatico di bilancio deve essere coerente con le raccomandazioni formulate nel contesto del Patto di Stabilità e di Crescita e, ove applicabile, con le raccomandazioni formulate nel contesto del ciclo annuale di sorveglianza, anche per quanto concerne la procedura relativa agli squilibri macroeconomici istituita dal regolamento (UE) n. 1176/2011 e con i pareri sul programma di partenariato economico. Tale documento deve essere accompagnato da informazioni pertinenti riguardanti le spese delle amministrazioni pubbliche per funzione, anche per quanto concerne l'istruzione, la sanità e l'impiego, nonché, ove possibile, le indicazioni sull'effetto distributivo previsto delle principali misure sul fronte delle spese e delle entrate.

Ad oggi, il governo italiano non produce in maniera sistematica analisi riguardanti l'impatto distributivo delle misure fiscali come ad esempio l'impatto delle misure tributarie e di spesa pubblica contenute nelle annuali leggi di bilancio sui decili della distribuzione del reddito delle famiglie italiane. Questa operazione consentirebbe di aumentare l'*accountability* e la trasparenza del processo decisionale accrescendo la fiducia dei cittadini nella cosa pubblica.

Equità orizzontale e verticale

Nell'evoluzione del dibattito accademico intorno al principio della capacità contributiva sono emersi due concetti che servono da utile riferimento ai policy makers, quello di equità orizzontale e di equità verticale.

Il principio della capacità contributiva stabilisce che le imposte devono essere basate sulla forza economica dei soggetti, cioè coloro che hanno un reddito (o un patrimonio) maggiore dovrebbero pagare più imposte e sopportare un onere maggiore. L'equità del prelievo si ottiene mediante l'esclusivo riferimento alla capacità contributiva del soggetto in quanto la finalità dell'imposta non è solo il finanziamento dell'offerta di beni e servizi pubblici, ma anche il finanziamento di politiche redistributive.⁴²

L'equità orizzontale implica che i soggetti con uguale capacità contributiva debbano corrispondere lo stesso ammontare di imposta. Lo stesso principio suggerisce anche che i contribuenti con la stessa capacità contributiva siano soggetti alla stessa imposta. Questo principio è spesso disatteso (per diversi motivi) per ragioni extrafiscali, quali la semplicità del prelievo, che suggerisce di tassare alla fonte i redditi di capitale o le diverse condizioni familiari e personali di due contribuenti che manifestano identica capacità contributiva.⁴³

Equità verticale implica che i soggetti con maggiore capacità contributiva debbano corrispondere un ammontare maggiore di imposta. Nella tradizione utilitaristica l'indicatore di capacità contributiva maggiormente utilizzato è il reddito. La rinuncia al reddito per pagare le imposte determina una perdita di utilità (sacrificio). Di conseguenza, l'onere deve essere ripartito in modo da uguagliare il sacrificio che deve essere sopportato dai contribuenti (principio del sacrificio). Gli individui con livelli di reddito di sussistenza non dovrebbero essere soggetti a imposizione perché necessitano di tutte le loro risorse per provvedere a sé stessi e alle loro famiglie. Al di sopra del livello di sussistenza o di povertà del reddito, l'equità verticale suggerisce che tutti i cittadini dovrebbero pagare un ammontare di imposte che aumenta all'aumentare del reddito. Seppur non unanimemente condiviso, l'equità verticale è alla base della tassazione progressiva del reddito.⁴⁴

SEMPLICITÀ

Il sistema fiscale dovrebbe essere il più semplice e stabile nel tempo possibile in modo da ridurre al minimo i costi di adempimento e di accertamento. Sono necessarie leggi fiscali semplici, affinché i contribuenti comprendano le regole e possano rispettarle correttamente ed in modo efficiente in termini di tempi e costi. Regole complesse portano ad errori e alla riduzione della *compliance* del contribuente. La semplicità è importante sia per migliorare il processo di adempimento spontaneo sia per consentire ai contribuenti di comprendere meglio le conseguenze fiscali delle transazioni che intraprendono o in cui intendono impegnarsi, sia da ultimo per consentire un adeguato controllo da parte delle autorità pubbliche.

Sia le imprese sia i consumatori vogliono che il loro rapporto con il sistema fiscale sia facile, veloce e il più semplice possibile. L'onere di adempimento richiesto da un sistema fiscale complesso è una questione importante per tutte le parti sociali, in particolare per le piccole imprese su cui grava una parte significativa dell'onere: danneggia la produttività e funge da barriera all'ingresso di nuove imprese.

SOSTENIBILITÀ E STABILITÀ

Il sistema fiscale deve garantire allo Stato un flusso finanziario stabile e sostenibile nel lungo periodo. Le imposte, infatti, possono ridurre l'efficienza economica e creare distorsioni, diminuendo indebitamente la capacità produttiva di un'economia. È compito della politica fiscale ridurre al minimo questi effetti.⁴⁵

Quanto più il sistema fiscale è sostenibile e stabile nel tempo, tanto minore è la necessità di intervenire con misure che apportino maggiori entrate fiscali per sopperire al declino di basi imponibili ed entrate volatili. Di conseguenza, quando si parla di sostenibilità fiscale, le tendenze demografiche, economiche, sociali e ambientali hanno una rilevanza cruciale.

Nel contesto di politiche governative invariate, il cambiamento demografico è la fonte principale di pressione a lungo termine sulle finanze pubbliche.⁴⁶ Altri fenomeni che incidono sulla sostenibilità del sistema fiscale sono l'elusione fiscale (nazionale e internazionale) e la concorrenza fiscale dannosa tra Stati dal momento che sono fonte di riduzione della base imponibile.

Ciclicità delle entrate fiscali

Per comprendere l'impatto della variazione del ciclo economico sul sistema fiscale, è necessario analizzare la ciclicità delle entrate fiscali, ovvero le fluttuazioni del gettito fiscale intorno al suo tasso di crescita tendenziale. La ciclicità delle entrate fiscali è spesso misurata come la sensibilità del gettito fiscale alle variazioni dell'*output gap*.

Le imposte sulle società e sui redditi di natura finanziaria dei non imprenditori sono tra le imposte più cicliche. Il gettito fiscale derivante da esse è altamente influenzato dal ciclo economico del momento in quanto la crescita economica è un fattore determinante per la profittabilità delle imprese così come lo è l'andamento dei mercati finanziari per quanto riguarda le imposte sul capitale.

L'IVA, in quanto imposta sui consumi, è altrettanto ciclica. L'andamento dei consumi tende a seguire il ciclo economico: in un periodo di recessione, le persone consumano meno di quanto farebbero in un periodo di espansione economica. Negli anni di espansione economica viene riscossa più IVA.

Infine, nonostante le variazioni dell'imposta sul reddito da lavoro e dei contributi sociali siano anch'esse influenzate dal ciclo economico, il gettito fiscale derivante da esse è influenzato principalmente dalle variazioni dell'occupazione e dei salari, ovvero dai cambiamenti del mercato del lavoro.

Volatilità delle entrate fiscali

La stabilità e la sostenibilità del sistema fiscale si possono studiare anche analizzando la volatilità delle entrate tributarie.

La volatilità delle entrate fiscali viene utilizzata per valutare come le entrate cambino nel tempo (di solito anno su anno). La volatilità può essere causata dai seguenti fattori:

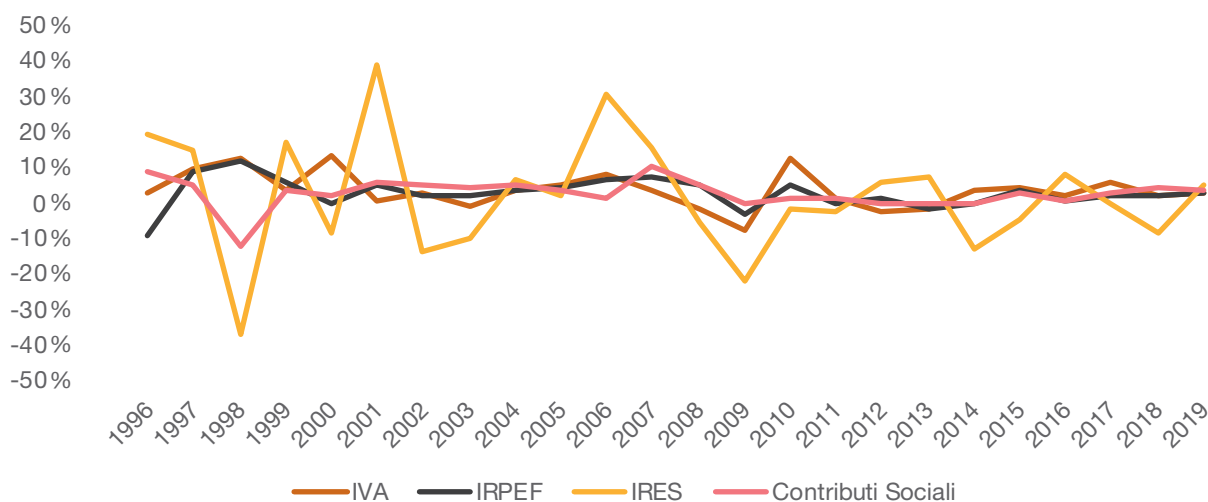
- variazioni dei prezzi dei beni e servizi
- variazioni dei livelli di evasione (e/o elusione) fiscale
- tendenze non economiche (ad esempio, aumento del numero di decessi e dell'imposta sulle successioni)

Un livello di volatilità elevato rende difficile prevedere il gettito fiscale.

Le entrate dell'IRPEF e dell'IVA hanno storicamente dimostrato una minore volatilità rispetto all'IRES.

Volatilità delle Entrate Fiscali

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



³¹ Per oltre duecento anni si è cercato di definire una serie di principi fondamentali dell'imposizione, così da fornire regole per valutare obiettivamente nuove proposte di politica fiscale. La Mirlees Review ha affrontato in maniera sistematica l'analisi dei principi impositivi ottimali in relazione alla politica economica e fiscale. Ha individuato le caratteristiche di un sistema fiscale ottimale per qualsiasi economia sviluppata nel XXI secolo e ha valutato in che misura il sistema fiscale britannico fosse conforme a questi ideali, raccomandando come potrebbe essere realisticamente riformato in questa direzione. <https://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview#:~:text=The%20Mirlees%20Review%20brought%20together,and%20recommend%20how%20it%20might>

³² https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en#page8 - <https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/06719-9781557754905/06719-9781557754905/Ch07.xml?language=en&redirect=true>

³³ <https://www.aicpa.org/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>

³⁴ <https://www.aicpa.org/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>

³⁵ http://www.unikore.it/phocadownload/userupload/c14c74b877/Scienza%20delle%20Finanze_2015-2016_5.pdf

³⁶ <https://www.istat.it/storage/rapporto-annuale/2020/capitolo3.pdf>

³⁷ <https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/relazione-annuale/2019/index.html>

³⁸ L'indice di Gini misura la disuguaglianza nella distribuzione all'interno di una data collettività di un elemento trasferibile (generalmente il reddito). È espresso nella forbice compresa fra 0 e 1, ove la tendenza a 0 indica che il carattere (reddito) è equamente distribuito, mentre 1 la massima disuguaglianza.

³⁹ https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/443229/PU1822_Distributional_Analysis.pdf

⁴⁰ <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2020/Documents/Budget/Budget%202020%20Distributional%20Analysis%20for%20publication%20final.pdf>. Si vedano anche gli studi dell'Unione Europea, l'ultimo dei quali è quello relativo ai redditi riferibili alle famiglie: European Commission, Taxation of Household Capital in EU Member States. Impact on Economic Efficiency, Revenue and Redistribution, 13 August 2020, https://ec.europa.eu/info/publications/economic-and-financial-affairs-publications_en

⁴¹ http://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_en/analisi_programmazione/analisi_programmazione_economico/Reg_UE_473_2013_.pdf

⁴² <http://www.data.unibg.it/dati/corsi/65017/26785-Criteri%20di%20ripartizione%20del%20carico%20tributario.pdf>

⁴³ https://www.academia.edu/7060479/TAXATION_AND_EQUITY_Introduction_Equity_and_Fairness_Desirable_Attributes_for_a_Tax_System

⁴⁴ https://www.academia.edu/7060479/TAXATION_AND_EQUITY_Introduction_Equity_and_Fairness_Desirable_Attributes_for_a_Tax_System

⁴⁵ <https://www.aicpa.org/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>

⁴⁶ Vedi Capitolo 4

3

Contesto
strutturale
di riferimento

Contesto strutturale di riferimento

L'evasione fiscale incide negativamente sui principi di equità, sostenibilità ed efficienza del sistema impositivo.⁴⁷ In tempi di rigore fiscale, come quelli verificatisi nell'ultimo decennio e che probabilmente si verificheranno nel futuro per sostenere la spesa dell'emergenza COVID-19, l'evasione fiscale influenza fortemente la conduzione della 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. Inoltre, in tempi di crisi economica quali quelli attuali, la mancanza di risorse a favore della pubblica amministrazione porta ad un inasprimento degli impatti della crisi con conseguenze importanti sulla redistribuzione ed un aggravio delle disuguaglianze sociali vista la difficoltà di finanziare la fornitura di servizi e beni pubblici. In definitiva, e massimamente in questo contesto, si può dire che l'evasione fiscale incrina il patto sociale⁴⁸ che esiste tra il contribuente e l'autorità fiscale e più in generale con lo Stato. L'aspetto psicologico rischia di essere ampliato nel momento in cui le risposte anti-evasione non sempre sono efficaci al 100%.⁴⁹ Questo lascia un senso di ingiustizia in quei contribuenti che sono in posizioni passive "forzate" in quanto assoggettati ad una compliance "by design"; basti pensare all'universo dei dipendenti soggetti alla ritenuta alla fonte dell'IRPEF da parte dei datori di lavoro.

Per questi motivi, ridurre l'evasione ed aumentare gli indici di compliance spontanea dei contribuenti è necessario per reperire risorse, (ri)stabilire una fiducia crescente nello Stato e favorire un percorso virtuoso di crescita economica. In questo ambito si delinea anche la correlazione tra evasione e facilità di fare impresa, "ease of doing business". Correlazione con caratteristiche strutturali sistemiche su cui la progettazione ed il disegno della politica fiscale, pro-crescita, sulla base delle risorse stanziabili, deve incidere positivamente migliorando la facilità di compiere attività economiche e stimolare la fuoriuscita dal sistema economico sommerso e l'ingresso in quello emerso - non solo grazie alla riduzione della pressione fiscale, da distribuire equamente, ma anche agli impatti delle ulteriori misure fiscali attuabili grazie alle risorse recuperate.⁵⁰ L'abbassamento della pressione fiscale in tutte le aree impositive aumenterebbe l'efficienza del sistema e fornirebbe un ulteriore incentivo a non utilizzare forme di economia sommersa.⁵¹

Un ulteriore meccanismo che incentiva la riduzione dell'economia sommersa è collegato ad un altro principio ottimale impositivo: il principio della semplicità. La semplicità della norma impositiva, della relazione con l'autorità fiscale e in generale degli adempimenti è fondamentale per alimentare quella dimensione di fiducia tra contribuente e amministrazione fiscale ma anche tra cittadino e Stato.⁵² Più elevata è la complessità, o la vaghezza della norma, più elevato è il rischio interpretativo. Più elevato è il rischio interpretativo più elevato è il rischio di mancata conformità. Più il sistema nel suo complesso è caratterizzato da profili sanzionatori elevati e non sempre chiara demarcazione tra effetti civili e penali derivanti da non conformità associata a profili interpretativi, più la sensazione di iniquità si diffonde. La gestione della non compliance in un quadro siffatto diviene oltremodo difficoltosa e la capacità attrattiva del Paese si riduce.

⁴⁷ <https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc109629.pdf>

⁴⁸ On the equity side, tax evasion undermines the social contract between the state and taxpayers (horizontal equity) and weakens the redistributive nature of the tax and benefit system (vertical equity). <https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc109629.pdf>

⁴⁹ Vedi nota 1

⁵⁰ <https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes/why-matters>

⁵¹ Vedi nota 4

⁵² Pontus Braunerhjelm, and Johan E. Eklund. 2014. "Taxes, Tax Administrative Burdens and New Firm Formation."

LA TAX COMPLIANCE E IL TAX GAP

Si definisce *tax gap* il divario tra gettito teorico e gettito effettivo. Questa misura identifica la *tax non compliance*, cioè l'ampiezza dell'inadempimento da parte dei contribuenti.

Tax gap (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF

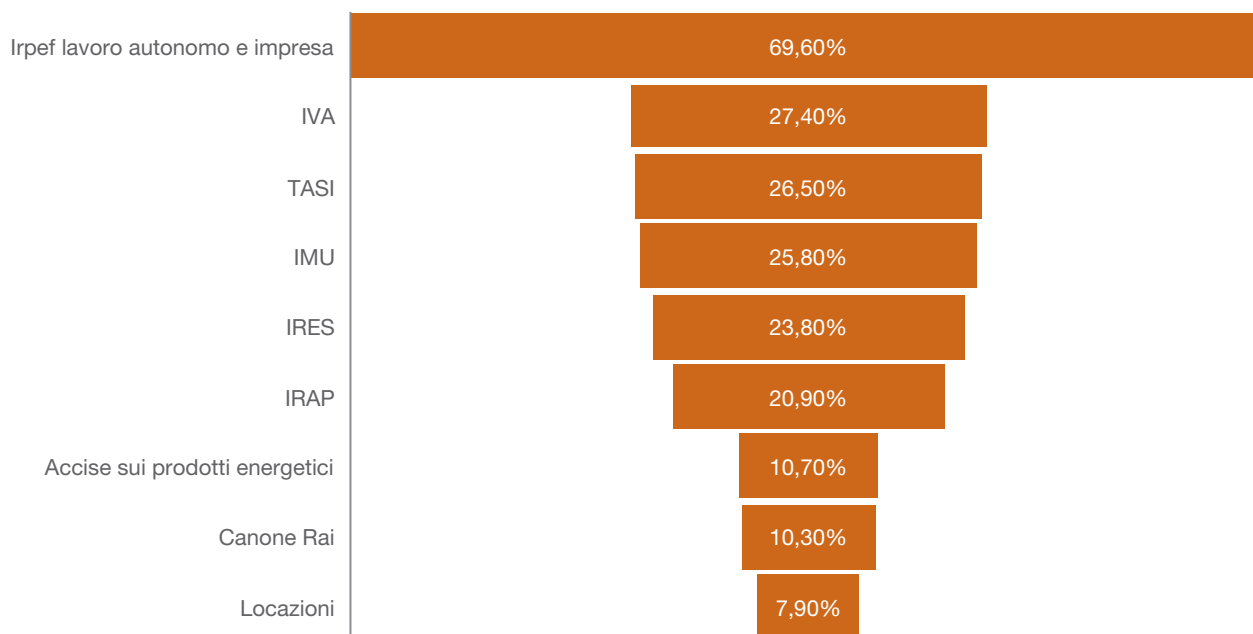
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
IRPEF lavoro dipendente (Ld)	3.887	3.975	5.149	5.465	5.350	-
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062
Addizionali Locali IRPEF (Ld)	633	643	715	780	696	-
IRES	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176
IRAP	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225
Accise sui prodotti energetici	924	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077
IMU	3.892	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872
TASI	-	-	-	-	251	247
Totale Entrate Tributarie (netto TASI)	97.562	96.824	101.278	95.724	97.921	90.779
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.478	2.376	2.602	2.800	2.780	-
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.077	7.906	8.688	8.830	8.412	-
Totale Entrate Contributive	10.555	10.282	11.290	11.630	11.192	-
Totale Entrate Tributarie e Contributive (netto TASI)	108.117	107.106	112.568	107.354	109.113	-

Tra il 2016 ed il 2017, il *tax gap* IRPEF da lavoro autonomo e d'impresa e dell'IRES è diminuito, rispettivamente, del 5,5% e del 4,9%. Il *tax gap* dell'IVA, invece, è aumentato del 3,1%, passando da €36 miliardi a €37,1 miliardi.⁵³

Per monitorare la *tax compliance* e in generale la performance del sistema tributario, si ricorre al calcolo di un indicatore: la propensione all'inadempimento da parte dei contribuenti (propensione al *gap*), dato dal rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico; una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance* e viceversa.⁵⁴

⁵³ L'incremento del gap dell'IVA nel 2017 è condizionato dal forte incremento dello stock di crediti che i contribuenti hanno riportato all'anno successivo, circa 4,5 miliardi di euro, con il risultato di deprimere il gettito effettivo di competenza. Ciò è dovuto ad un aggiustamento strutturale nel comportamento dichiarativo dei contribuenti conseguente alla norma sull'ampliamento dello split payment introdotta nello stesso anno http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf

⁵⁴ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf

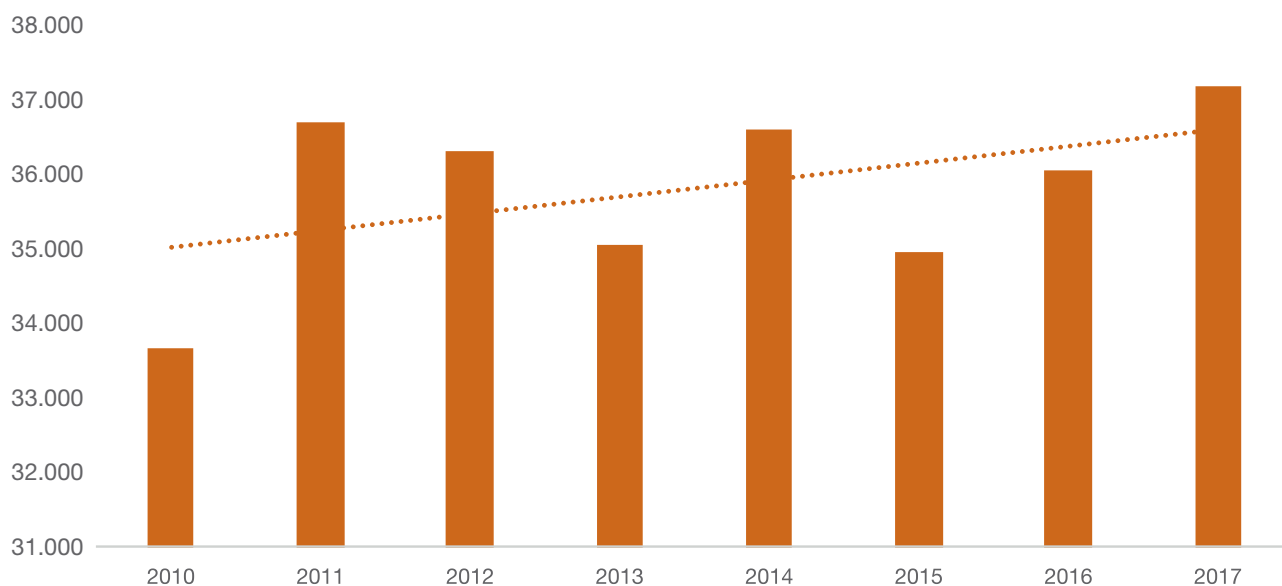


TAX GAP - IVA

Il *tax gap* dell'IVA dal 2010 al 2017 è riportato nella tabella e nel grafico che seguono e deriva principalmente da omessa fatturazione, omessa dichiarazione, omesso versamento e frodi fiscali in materia di IVA. In Italia, l'IVA è l'imposta più evasa. Nel periodo 2012-2017 la media del *gap* in valore è pari a €36 miliardi, il valore minimo - €34,9 miliardi - viene raggiunto nel 2015. Nel 2017, l'ammontare del *gap* per l'IVA ha raggiunto un importo pari a €37,2 miliardi rapportato a un gettito di €107,6 miliardi, con una crescita di €1 miliardo rispetto all'anno precedente.

Gap IVA (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF



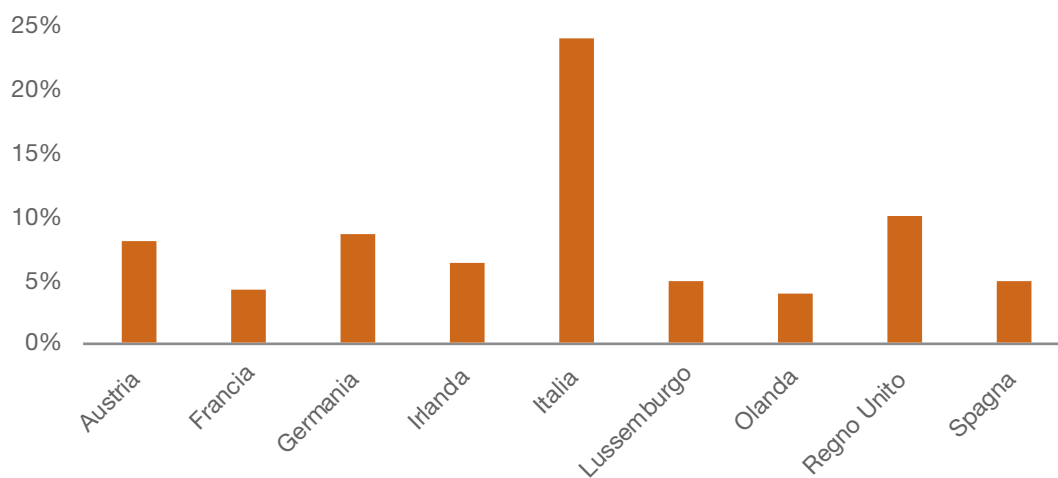
Gap IVA (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF

		2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IVA in milioni di euro	Non dichiarato	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236	27.054
	Non versato	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816	10.122
	Complessivo	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176
Gap IRES in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%	19,9%
	Non versato	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%	7,5%
	Complessivo	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%
Gap IVA in % del PIL	Non dichiarato	1,7%	1,7%	1,7%	1,5%	1,6%	1,6%
	Non versato	0,5%	0,5%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%
	Complessivo	2,3%	2,2%	2,3%	2,1%	2,1%	2,2%

GAP IVA - Benchmark Internazionale (2019)*

Elaborazione PwC TLS su dati MEF



*I dati per il Lussemburgo e l'Olanda sono aggiornati al 2018

TAX GAP - IRES

Il tax gap dell'IRES dal 2010 al 2017 è riportato nella tabella e nel grafico che seguono. Nel periodo 2010-2017 la media del gap in valore è pari a €8,5 miliardi. Nel 2011 l'ammontare del *gap* per l'IRES ha raggiunto €9 miliardi. Il valore minimo - pari a €7,4 miliardi - è stato registrato nel 2015.

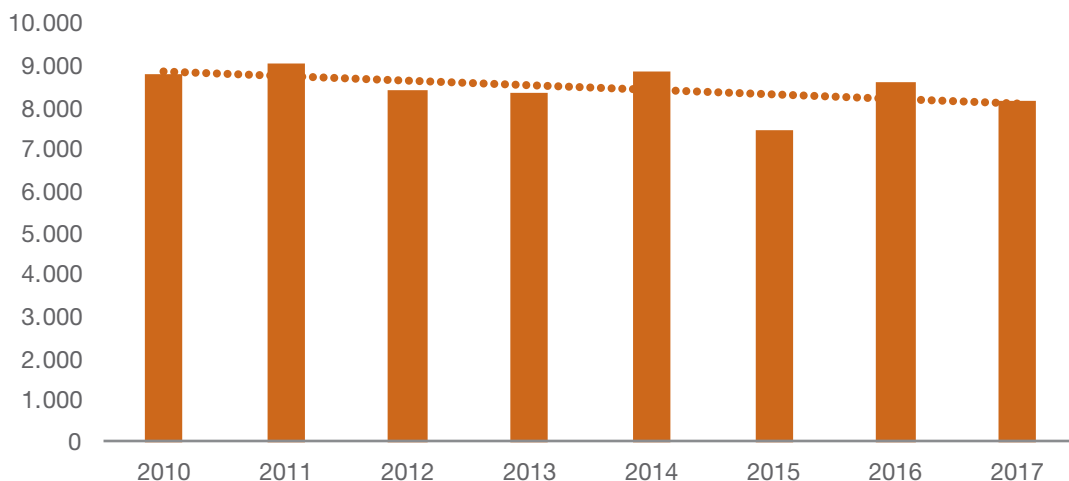
Gap IRES (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF

		2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRES in milioni di euro	Non dichiarato	7.054	6.975	7.439	5.867	6.785	6.451
	Non versato	1.346	1.424	1.436	1.556	1.800	1.711
	Complessivo	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162
Gap IRES in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	21,4%	21,6%	22,0%	16,8%	18,5%	18,8%
	Non versato	4,1%	4,4%	4,2%	4,5%	4,9%	5,0%
	Complessivo	25,5%	26,1%	26,2%	21,3%	23,4%	23,8%
Gap IRES in % del PIL	Non dichiarato	0,4%	0,4%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,5%	0,5%	0,5%	0,4%	0,5%	0,5%

GAP IRES

Elaborazione PwC TLS su dati MEF



TAX GAP - IRPEF

Il *tax gap* dell'IRPEF da redditi di lavoro e d'impresa dal 2010 al 2017 è riportato nella tabella e nel grafico che seguono. Nel periodo 2010-2017 la media del *gap* in valore è pari a €32 miliardi. Nel 2016 l'ammontare del gap per l'IRPEF ha raggiunto quasi €34 miliardi di euro. Il valore minimo - pari a €29 miliardi - è stato registrato nel 2010.

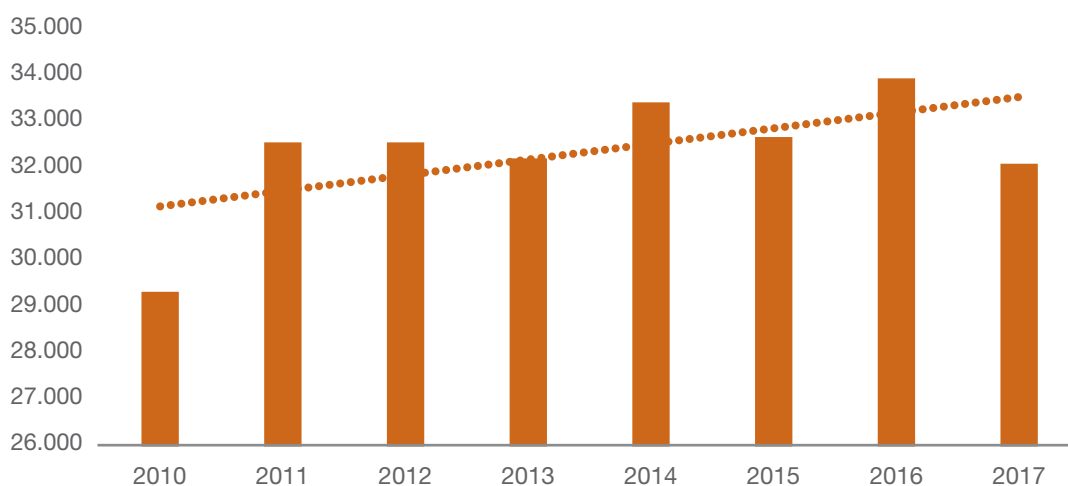
Gap IRPEF (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF

		2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRPEF in milioni di euro	Non dichiarato	30.935	30.548	31.675	30.847	32.052	30.282
	Non versato	1.616	1.667	1.720	1.813	1.884	1.780
	Complessivo	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062
Gap IRPEF in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,2%	65,8%
	Non versato	3,3%	3,5%	3,6%	3,8%	3,8%	3,9%
	Complessivo	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%	69,6%
Gap IRPEF in % del PIL	Non dichiarato	1,9%	1,9%	2,0%	1,9%	1,9%	1,8%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	2,0%	2,0%	2,1%	2,0%	2,0%	1,9%

Gap IRPEF Reddito di Lavoro e d'Impresa

Elaborazione PwC TLS su dati Commissione Europea



⁵⁶ Ease of Doing Business 2020 - <http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>

⁵⁷ Small Business Act - European Union

⁵⁸ 2019 SBA Fact Sheet

FACILITÀ DI FARE IMPRESA

Negli ultimi anni, l'Italia ha introdotto diverse misure per migliorare il proprio contesto imprenditoriale. Nel 2012, l'Italia ha 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, l'Italia ha introdotto più di 30 modelli di autorizzazione standardizzati per snellire i processi aziendali. Anche la digitalizzazione della pubblica amministrazione ha mostrato significativi progressi, con iniziative come il Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID).

Nonostante gli importanti miglioramenti, il contesto per fare impresa in Italia rimane difficile.

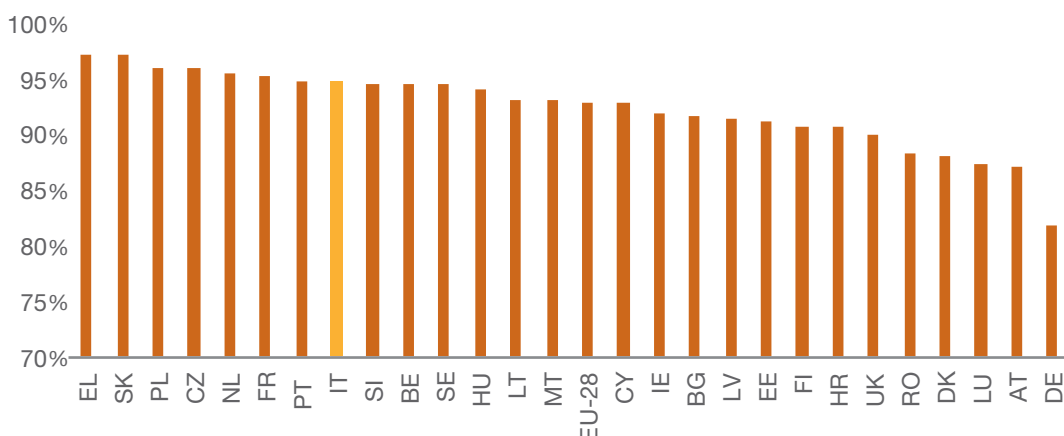
Nella classifica della Banca Mondiale sulla facilità di fare business 2020, l'Italia si colloca dietro i Paesi *peers* UE come Francia, Germania, Spagna, Portogallo e Irlanda, posizionandosi al 58° posto su 190 economie considerate.⁵⁶ Inoltre, l'Italia si colloca al di sotto della media UE in otto principi dello *Small Business Act* dell'Unione Europea⁵⁷.

L'Italia 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 -, l'indicatore sugli aiuti di Stato e gli indicatori sugli appalti pubblici e sull'imprenditorialità. I risultati in termini di imprenditorialità e di mercato unico sono ulteriormente peggiorati rispetto al precedente periodo di riferimento. L'Italia ha ottenuto risultati in linea con la media UE per quanto riguarda le competenze e l'innovazione e al di sotto della media UE per quanto riguarda l'accesso ai finanziamenti. Sono state adottate circa 25 nuove misure di policy, che rispondono a tutti i 10 principi dello *Small Business Act*⁵⁸.

Una regolamentazione chiara, semplice e coerente è la base per fornire le regole stabili e prevedibili di cui le imprese hanno bisogno per funzionare in modo efficace, incoraggiando la crescita a lungo termine e lo sviluppo economico sostenibile. Al contrario, un eccesso di regolamentazione può limitare la capacità delle imprese di raggiungere la dimensione minima necessaria per essere competitive, riducendo le loro possibilità di diventare più produttive, di operare a livello internazionale e di attrarre investimenti esteri.

Percentuale di micro, piccole e medie imprese 2018

Elaborazione PwC TLS su dati Commissione Europea



⁵⁹ https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Rapporto_OCSE_Ita.pdf

⁶⁰ <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr16241.pdf>

⁶¹ <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

IL TEMA DELLA SEMPLIFICAZIONE LA MACCHINA AMMINISTRATIVA

Un aspetto centrale del funzionamento di ogni sistema fiscale attiene al profilo istituzionale ed organizzativo delle risorse umane e dei mezzi dedicati alle attività di servizio e di controllo, ossia l'amministrazione finanziaria. 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 poi l'apparato amministrativo che ha il compito cruciale di mettere a terra in concreto le scelte di policy sia attraverso l'implementazione 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 (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 essenziale per il perseguimento concreto ed appropriato dei fini di ogni sistema fiscale evoluto.

In tal modo l'amministrazione finanziaria si configura come un attore essenziale di ogni profilo del sistema fiscale sia che si pensi a riforme strutturali del prelievo sia che si pensi alla semplice gestione quotidiana dello stesso.

Negli scorsi anni l'assetto di governance ed organizzativo del sistema fiscale italiano è stato oggetto di analisi da parte dell'OCSE⁵⁹ e del Fondo Monetario Internazionale⁶⁰ che ne hanno sottolineato l'eccessiva frammentazione e la possibile assenza di univocità nel perseguimento unitario degli obiettivi di politica fiscale. Numerosi spunti, anche di natura comparata, sono contenuti nei rapporti OCSE e FMI, redatti e pubblicati nel contesto citato, sull'assetto del sistema fiscale italiano, in particolare su due temi rilevanti: la dimensione organizzativa/procedurale e le ragioni alla base del livello di non compliance.

Inoltre, a livello OCSE nell'ambito del *Forum of Tax Administration* (FTA)⁶¹, vengono raccolti dati sui profili organizzativi e di performance delle principali amministrazioni dei paesi sviluppati e vengono svolte e pubblicate analisi sulle "best practices" e sulle tendenze in corso nei vari ambiti delle aree di attività delle amministrazioni finanziarie.

L'amministrazione fiscale in Italia è organizzata attraverso competenze distribuite su una pluralità di soggetti, fra i quali:

- Dipartimento delle Finanze nel Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)
- Agenzia delle Entrate-Riscossione
- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli
- Guardia di Finanza
- INPS

I servizi tecnologici sono forniti da Sogei, società detenuta dal MEF, mentre Sose, società partecipata dal MEF e dalla Banca d'Italia, fornisce ricerche statistiche e servizi di consulenza.

I soggetti sopra citati si differenziano per status giuridico, relazione funzionale con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, selezione, inquadramento e politiche di remunerazione del personale.

Gli sforzi per aumentare la tax compliance dei contribuenti e rendere più facile l'adempimento spontaneo hanno seguito un percorso coerente fin dalla creazione delle Agenzie. La fornitura di servizi è diventata più efficiente, in particolare per quanto riguarda la facilitazione del rispetto della normativa vigente da parte del contribuente. L'IT è al centro di molti di questi nuovi servizi ed è utilizzato principalmente per la fornitura di nuovi servizi on-line.

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 del sistema. Quanto precede è importante dal punto di vista del concreto operare delle scelte di tax policy adottate, dal punto di vista dell'attività di servizio a supporto della compliance dei contribuenti e dal punto di vista delle attività di controllo e riscossione, basate su analisi di rischio e proficità.

Come spesso si nota nell'osservare i processi di riforma, un elemento critico specifico è rappresentato dal rischio che interventi stratificati nel tempo producano un risultato via via meno coerente con il disegno strategico complessivo che si persegue. Paradossalmente, numerose "piccole riforme" amplificano questo rischio. Nell'intervenire sulla macchina amministrativa non si può prescindere dalla costante verifica di coerenza rispetto al disegno complessivo, evitando così il rischio che singoli interventi, di per sé opportuni, abbiano però l'effetto di diminuire l'unica efficienza che conta, che è quella della macchina nel suo complesso. Una strategia chiara e comunicata, un assetto organizzativo che abilita l'esecuzione della strategia, indici di performance misurabili e allineati con gli obiettivi strategici sono tratti comuni dei sistemi fiscali più performanti.

4

Analisi

delle singole

imposte alla luce

dei criteri

di imposizione

ottimale

Analisi delle singole imposte alla luce dei criteri di imposizione ottimale

Le entrate tributarie servono principalmente a finanziare la spesa pubblica. Inoltre, sono utilizzate anche per promuovere altri obiettivi, come l'equità, e per affrontare le sfide sociali ed economiche. Esse devono essere istituite e disegnate in modo tale da ridurre al minimo i costi, sia di adempimento dei contribuenti che di gestione e controllo del Governo, e scoraggiare l'evasione e l'elusione fiscale. Le imposte influenzano le decisioni di risparmio, di fornitura di manodopera e di investimento in capitale umano delle famiglie, le decisioni sulla produzione, sulla creazione di posti di lavoro e sulla ricerca e sviluppo da parte delle imprese e le decisioni degli investitori sull'utilizzo di un particolare canale di risparmio. Queste decisioni sono influenzate dal livello di tassazione e dal modo in cui i diversi istituti fiscali sono concepiti, disegnati e combinati tra loro per generare entrate⁶². In questo capitolo, si riassumono le principali imposte, la loro efficienza in termini di tassazione ottimale e le riforme recenti che sono state implementate per ognuna di esse.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

La legislazione sull'IVA è basata sulla direttiva 2006/112/UE recepita dagli Stati membri mediante norme nazionali. La Direttiva è attuata, ove necessario, da regolamenti dell'Unione europea e interpretata dalle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che sono direttamente applicabili, a certe condizioni, negli Stati membri. Ogni Stato membro fissa le proprie aliquote. Ogni Paese dell'Unione Europea ha un'aliquota ordinaria, che si applica alla fornitura della maggior parte dei beni e dei servizi. Questa non può essere inferiore al 15%⁶³. L'IVA colpisce (tramite un sistema di detrazioni di imposta da imposta) solo la parte di incremento che il bene subisce nelle singole fasi di produzione e distribuzione. L'unico soggetto inciso dal tributo, cioè reale destinatario dell'imposta, è il consumatore finale, colui che acquista un bene o un servizio gravato dall'IVA e non la può detrarre o chiedere a rimborso.

Entrate IVA 2019 (milioni di euro)	136.883
% del gettito dell'IVA 2019	29%
% del PIL 2019	8%
Previsione delle entrate IVA 2020 (milioni di euro)	156.395
Previsione delle entrate IVA 2021 (milioni di euro)	176.076
Previsione delle entrate IVA 2022 (milioni di euro)	186.459

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

⁶² <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1593100140&id=id&accname=guest&checksum=23C7C7B747802978550E065062757B45>

⁶³ https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm

L'IVA rappresenta una delle principali forme di entrate tributarie nel bilancio della pubblica amministrazione. Nel 2019, le entrate IVA sono risultate pari a 136.883 milioni di euro (un aumento pari a 2,5% rispetto al 2018). Esse costituiscono il 29% delle entrate tributarie totali. 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'Unione.⁶⁴

Di seguito, le principali caratteristiche dell'IVA:

Ratio del tributo	L'IVA prende origine dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (articolo 113) che delega al Consiglio dell'Unione Europea l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari al fine di instaurare il mercato interno, evitando distorsioni della concorrenza. L'IVA è un'imposta generale sui consumi, plurifase non cumulativa, determinata detraendo imposta da imposta. In questo modo non crea distorsioni sul tessuto economico.
Riforme recenti e programmate	L'aumento dell'IVA scongiurato per il 2020 Lotteria degli scontrini Fatturazione elettronica Cashback
Come funziona	L'IVA è in linea di principio un'imposta sul consumo, riscossa sul valore aggiunto in ogni fase della produzione di beni e servizi ("forniture").
Chi paga	Sono soggetti all'IVA gli imprenditori, gli artigiani e professionisti e gli importatori seppure grava sul consumatore finale (contribuente di fatto)
Tax gap	37.176
Propensione al tax gap	27,4%*

*http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf

Allineamento dell'IVA ai criteri ottimali di tassazione

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 capite.⁶⁵

Tuttavia, questo beneficio deve essere bilanciato con il concetto di equità dal momento che l'IVA è un'imposta regressiva rispetto al reddito.⁶⁶

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 progettare l'IVA in modo meno regressivo, 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. 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'IVA.⁶⁷

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.

⁶⁴ Dati MEF e LEGGE 27 dicembre 2019, n. 160

⁶⁵ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1594737686&id=id&accname=guest&checksum=A7AA5992514E1EF744F09428F1D03FB0 PP 18>

⁶⁶ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1592571532&id=id&accname=guest&checksum=1C50F5FA9CBA077BA4B1CD1F10EC3D23>

⁶⁷ Vedi Deaton e Stern <http://personal.lse.ac.uk/sternn/038nhs.pdf>

L'IVA con un'aliquota elevata incoraggia 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 occultabili. 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 ad entrare nell'economia sommersa è più efficace evitare di utilizzare aliquote IVA eccessivamente elevate e avere un programma di mirati controlli.

Riforme Recenti

Le riforme recenti volte ad aumentare il livello di allineamento dell'IVA ai criteri ottimali di tassazione sono:

Aumento dell'aliquota ordinaria dell'IVA

Con la Legge di Stabilità 2013, il 1° ottobre 2013 è avvenuto l'aumento dell'aliquota ordinaria dell'IVA dal 21% al 22%. L'IVA è considerata uno dei modi più efficienti per aumentare le entrate in quanto ha una base imponibile molto ampia, è difficile da sostituire e l'onere ricade in gran parte sui consumi finali e non sui fattori produttivi delle imprese.⁶⁸ Tuttavia, gli aumenti dell'IVA sono stati contestati per motivi di equità. Nel breve periodo, l'aumento dell'aliquota dell'IVA comporta un calo dei redditi reali e riduce l'occupazione e, di conseguenza, il PIL a causa della diminuzione delle vendite al dettaglio.⁶⁹

Fatturazione Elettronica

Per contrastare l'evasione IVA da omessa (o infedele) dichiarazione, a partire dal 1° gennaio 2019, è entrato in vigore l'obbligo della fatturazione elettronica tra tutti i soggetti IVA (B2B) e nei confronti dei consumatori finali (B2C) introdotto con la Legge di Bilancio 2018. Con questo provvedimento, l'obbligo di fatturazione elettronica, già previsto dal 2015 per le operazioni commerciali con la Pubblica Amministrazione (B2G) e dal 1° luglio 2018 per i subappalti pubblici e il settore degli oli minerali, risulta esteso a pressoché tutti i rapporti ricadenti nella disciplina IVA.

La fatturazione elettronica obbligatoria attraverso il Sistema di Interscambio consente all'Amministrazione finanziaria di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute tra operatori, permettendo alle autorità tributarie di effettuare controlli tempestivi e automatici della coerenza fra l'IVA dichiarata e quella versata, e imprimendo un impulso alla digitalizzazione e alla semplificazione amministrativa.

Prima dell'introduzione di tale obbligo servivano almeno circa 18 mesi all'Amministrazione fiscale per accertare l'esistenza di un operatore inadempiente e contrastare per questa via le frodi IVA. La disponibilità immediata delle fatture elettroniche consente, in linea di principio, di ridurre questo lasso di tempo a tre mesi, in modo tale da poter contrastare più rapidamente, rispetto al passato, le possibili "catene fraudolente" di operatori economici, incrementando l'efficacia di tali azioni di contrasto.

Lotteria degli Scontrini

A partire dal 1° gennaio 2021, i cittadini maggiorenni e residenti in Italia potranno partecipare alla c.d. "lotteria degli scontrini" effettuando un acquisto di beni o servizi (fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o professione) di importo pari o superiore a €1, esibendo all'esercente il proprio "codice lotteria". In particolare, per ogni scontrino elettronico trasmesso all'Agenzia delle Entrate, il c.d. "sistema lotteria" genererà un determinato numero di biglietti virtuali, secondo specifiche regole, e indicando la relativa data di partecipazione. Ogni euro speso darà diritto a un biglietto virtuale, fino ad un massimo di 1.000 biglietti per un acquisto pari o superiore a €1.000.

⁶⁸ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1594737686&id=id&accname=guest&checksum=A7AA5992514E1EF744F09428F1D03FB0> PP 19

⁶⁹ <https://www.bakerinstitute.org/media/files/Research/bbb83cf0/TEPP-pub-NRFValueAddedTax-100710.pdf>
<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/who-would-bear-burden-vat>

Le regole relative al funzionamento della lotteria degli scontrini sono contenute nel Provvedimento dei Direttori dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 80217/2020.⁷⁰ Inoltre, con il Provvedimento n. 245885 del 30 giugno 2020, è stato prorogato il termine per effettuare l'adeguamento dei registratori telematici in uso, al fine di eseguire gli adempimenti connessi alla partecipazione alla lotteria degli scontrini, al 31 dicembre 2020.

Infine, con un Provvedimento di prossima emanazione (attualmente al vaglio del Garante della privacy) verranno definite le regole dell'estrazione aggiuntiva "zero contanti" riservata a chi esegue gli acquisti con pagamenti elettronici (per esempio, carte di credito e bancomat). I premi saranno ancora più alti e ad essere premiato sarà anche l'esercente.

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)

L'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) è l'imposta più importante del sistema tributario italiano e riguarda oltre 40 milioni di contribuenti.⁷¹

Secondo la legge sia i residenti italiani che le persone fisiche non residenti sono soggetti all'IRPEF in Italia ma su base diversa. Chi risiede in Italia paga sui redditi prodotti in Italia e all'estero, mentre i non residenti pagano sui redditi prodotti nel territorio italiano.

Aliquote IRPEF attualmente in vigore:

Reddito complessivo	Aliquota	Numero contribuenti
Fino a 15.000 euro	23%	Circa 18 milioni
Da 15.001 fino a 28.000 euro	37%	Circa 14 milioni
Da 28.001 fino a 55.000 euro	38%	Circa 6 milioni
Da 55.001 fino a 75.000 euro	41%	Circa 1 milione
Oltre a 75.000 euro	43%	Circa 1 milione

L'IRPEF rappresenta la forma principale di entrata tributaria nel bilancio statale. Nel 2019, le entrate IRPEF sono risultate pari a 191.602 milioni di euro (con un aumento pari a 2,2% rispetto al 2018). Esse costituiscono il 41% delle entrate tributarie.⁷²

Entrate IRPEF 2019 (milioni di euro)	191.602
% del gettito dell'IRPEF 2019	41%
% del PIL 2019	11%
Previsione delle entrate IRPEF 2020 (milioni di euro)	201.299
Previsione delle entrate IRPEF 2021 (milioni di euro)	206.907
Previsione delle entrate IRPEF 2022 (milioni di euro)	210.187

⁷⁰ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2369228/5.3.2020-DETERMINA+ADM-ADE+prot.+per+pubbl.ne.pdf/eeb9cc67-2cbe-43f8-8c28-b0d73557b232>

⁷¹ https://www1.finanze.gov.it/finanze3/analisi_stat/index.php?tree=2018

⁷² https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/entrate_tributarie_2019/Bollettino-entrate-Dicembre2019.pdf
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/12/30/19G00165/sg>

Di seguito, le principali caratteristiche dell'IRPEF⁷³:

Ratio del tributo	L'IRPEF è stata istituita nel 1974 a seguito della riforma del sistema tributario. L'IRPEF è regolata dal testo unico delle imposte sui redditi, emanato con DPR 22 dicembre 1986 n. 917
Riforme recenti e programmate	Riduzione del cuneo fiscale 2020 Esenzione IRPEF redditi dominicali e agrari coltivatori diretti e IAP Rimodulazione oneri detraibili in base al reddito Tracciabilità delle detrazioni Regime forfettario 2020
Come funziona	“L'imposta sul reddito viene applicata sul reddito annuo complessivo di una persona fisica soggetto all'imposta sul reddito. Il reddito complessivo comprende diverse categorie di reddito (lavoro dipendente, pensione, lavoro autonomo, reddito d'impresa, reddito di partecipazione, reddito da fabbricato, reddito da capitale). L'imposta si applica sul reddito complessivo dei soggetti passivi, formato, - per i residenti, dai redditi posseduti al netto degli oneri deducibili, nonché delle deduzioni spettanti - per i non residenti, dai redditi prodotti nel territorio dello Stato. Sono esclusi i redditi soggetti a tassazione separata a meno che il contribuente non abbia optato per la tassazione ordinaria. Esiste una struttura unificata per il calcolo del debito d'imposta di un individuo, che comprende le detrazioni personali, gli sgravi fiscali e le diverse aliquote d'imposta per i dividendi. L'Irpef è un'imposta progressiva, la quota percentuale di reddito assorbita dall'imposta aumenta in proporzione al reddito stesso.”
Chi paga	Sia i residenti italiani che le persone fisiche non residenti sono soggetti all'IRPEF in Italia, ma su una base diversa. Chi risiede in Italia paga sui redditi prodotti in Italia e all'estero, mentre i non residenti pagano per i redditi prodotti nel territorio italiano.
Tax gap (milioni di euro)	32.062
Propensione al tax gap (lavoro autonomo e impresa)	69,6% (2017), 68% (2016)*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3,6%*
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	6,5%*

*http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf

⁷³ Si ricorda che l'IRPEF comprende tutte le categorie di reddito. In realtà quasi tutti i redditi di capitale non vengono inclusi nel reddito complessivo.

Allineamento dell'IRPEF ai criteri ottimali di tassazione

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un'imposta progressiva che, a seguito dell'evoluzione nel corso degli anni, grava quasi esclusivamente sui redditi di lavoro e imprese. Ha un ruolo fondamentale nel raggiungimento di una distribuzione più equa del reddito e, di conseguenza, dei consumi. Se l'imposta sul reddito delle persone fisiche è efficiente permette di ridurre la disuguaglianza di reddito e, quindi, promuovere i consumi delle famiglie.⁷⁴ Tuttavia, la progressività di questa imposta ha anche l'effetto indesiderato di distorcere le decisioni individuali di fornire lavoro e di investire in 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 ed 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, portando ad 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 portare ad 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*).

È possibile che l'imposta sul reddito delle persone fisiche abbia un impatto negativo sugli investimenti diretti esteri, aumentando il costo del lavoro nel Paese ospitante.

Riforme Recenti

Le riforme recenti per aumentare il livello di allineamento dell'IRPEF ai criteri ottimali di tassazione sono:

- l'articolo 85 della Legge di bilancio 2020 ha introdotto l'obbligo di pagare mediante mezzi di pagamento tracciati la grande maggioranza degli oneri che danno diritto a detrazioni fiscali. Si tratta di una norma che si applica a tutte le spese che danno diritto alla classica detrazione del 19% con le sole eccezioni delle spese per medicinali, dispositivi medici o sostenute presso strutture pubbliche o strutture private accreditate
- l'articolo 5 della Legge di Bilancio 2020 ha previsto l'istituzione di un Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti, con una dotazione di €3 miliardi per il 2020 e di €5 miliardi per il 2021. La data di partenza è fissata al 1° luglio 2020. Il bonus dal taglio al cuneo fiscale interesserà i lavoratori nella fascia di reddito tra gli €8.174 ed i €40.000
- la Legge di Bilancio 2020 estende al 2020 l'esenzione ai fini IRPEF (già prevista per il triennio 2017-2019) dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola. Per l'anno 2021 gli stessi redditi concorrono alla base imponibile IRPEF nella misura del 50%
- sono state introdotte nuove regole per le detrazioni fiscali per i contribuenti con redditi superiori a €120.000. Nello specifico per i redditi oltre a €120.000, la percentuale di detraibilità è data dal rapporto tra l'importo di €240.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di €120.000. Sono escluse dal tetto sulle detrazioni tutte le spese sanitarie, spese per patologie esenti dalla partecipazione alla spesa sanitaria pubblica, interessi passivi su prestiti e mutui agrari e mutui ipotecari per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione dell'abitazione principale
- a partire dal 1° gennaio 2020, il regime forfettario si applica ai titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo che abbiano ricavi o compensi non superiori a €65.000 e che sostengono spese per compensi ai collaboratori di importo superiore a €20.000

⁷⁴ <https://link.springer.com/article/10.1007/s13209-019-00202-3>

- è stata pubblicata in Gazzetta ufficiale la legge di conversione del decreto legge n. 3/2020 “Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente”. Si tratta della legge 2 aprile 2020, n. 21, che disciplina punto per punto il nuovo taglio del cuneo fiscale, ed è in vigore dal 5 aprile 2020. Il decreto legge estende la platea dei beneficiari dell’attuale bonus Renzi di €80, che viene abrogato a partire dal 1° luglio 2020, per fare posto al Bonus fiscale 2020. La misura andrà a vantaggio dei lavoratori e lavoratrici dipendenti con redditi fino a €40.000: un massimo di €600 in più in busta paga per 6 mesi, da luglio fino a dicembre 2020, per chi guadagna fino a €28 mila. Dopodiché la cifra andrà calando all’aumentare del reddito, fino a raggiungere i €40.000⁷⁵
- la Legge di Bilancio 2017 (Legge 232/2016) prevede che coloro che trasferiscono la residenza fiscale in Italia possano beneficiare di una imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero. La legge prevede il pagamento di un’imposta forfettaria di €100 mila per ciascun periodo d’imposta per cui viene esercitata⁷⁶

IMPOSTA SUI REDDITI DELLE SOCIETÀ (IRES)

L’IRES o Imposta sui redditi delle società è un’imposta proporzionale con un’aliquota del 24%, che colpisce il reddito delle società e degli enti (pubblici e privati, compresi trust, consorzi) residenti in Italia e le società ed enti (di ogni tipo, compresi i trust) non residenti in Italia, per i soli redditi ivi prodotti.⁷⁷

Nel 2019, le entrate IRES sono risultate pari a €33.555 milioni (con un aumento pari a 2,7% rispetto al 2018). Le entrate IRES rappresentano 7% delle entrate tributarie.⁷⁸

Entrate IRES 2019 (milioni di euro)	33.555
% del gettito dell’IRES 2019	7%
% del PIL 2019	2%
Previsione delle entrate IRES 2020 (milioni di euro)	39.932
Previsione delle entrate IRES 2021 (milioni di euro)	39.911
Previsione delle entrate IRES 2022 (milioni di euro)	38.862

⁷⁵ <https://www.leggioggi.it/2020/04/06/stipendi-piu-alti-come-funziona-taglio-cuneo-fiscale-2020/>

⁷⁶ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/opzione-per-i-neo-residenti/infogen-opzionale-neo-residenti?page=agevolazionicit>

⁷⁷ https://www.theitaliantimes.it/economia/aliquota-ires-calcolo-imposta-reddito-societa-f24-codice-tributo_130220/

⁷⁸ https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/entrate_tributarie_2019/Bollettino-entrate-Dicembre2019.pdf
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/12/30/19G00165/sg>

Di seguito, i fatti principali sull'IRES:

Ratio del tributo	L'IRES è stata introdotta dal legislatore italiano per adeguare il regime fiscale delle imprese e dei capitali alla situazione della maggior parte degli altri paesi dell'Unione Europea, in un'ottica di modernizzazione, e ha preso il posto dell'IRPEG, l'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche
Riforme recenti e programmate	Nuovo Credito d'imposta Aiuto alla Crescita Economica (ACE)
Come funziona	L'imposta sulle società viene riscossa sui redditi delle società, quali le SRL, SRLS, SPA, SAPA e sugli enti. L'aliquota di imposta IRES è proporzionale e fissata al 24%. (per le banche: +3%) Società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione, residenti in Italia (SRL, SRLS, SPA, SAPA, le società europee e le società cooperative europee).
Chi paga	Enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciali. Enti pubblici ed enti privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno come oggetto l'esercizio di attività commerciali. Società ed enti di qualsiasi tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (essi pagano IRES unicamente per i redditi prodotti in Italia).
Tax gap (milioni €)	8.162
Propensione al tax gap	23,80%

Allineamento dell'IRES ai criteri ottimali di tassazione

L'imposta sul reddito delle imprese 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). 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.

Ci sono diversi 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. 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 e quindi causando perdite di produttività e di efficienza. 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&D.

Se la riduzione del carico fiscale per incentivare gli investimenti volti all'aumento della produttività dell'impresa è da accogliere con sicuro favore, deve essere valutata criticamente la natura temporanea delle misure incentivanti, che non consente un'adeguata pianificazione degli investimenti. In quarto luogo, nella misura in cui riduce gli IDE e la presenza di imprese multinazionali straniere, l'IRES può ostacolare i trasferimenti di tecnologia e ricadute di conoscenza (*knowledge spillovers*) sulle imprese nazionali. Un recente studio dell'OCSE ha rilevato che gli incentivi fiscali potrebbero contribuire ad aumentare la spesa per la R&S e l'attività innovativa.

L'IRES distorce le decisioni di finanziamento delle imprese, favorendo l'indebitamento rispetto al capitale proprio a causa della deducibilità degli interessi (ancorché parziale) dagli utili imponibili. Questo può influenzare la produttività totale dei fattori, 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 immateriali.⁷⁹

Riforme Recenti

Le riforme recenti per aumentare il livello di allineamento dell'IRES ai criteri ottimali di tassazione sono:

- l'aliquota dell'imposta sulle società è stata ridotta dal 27,5% nel 2008 al 24% nel 2017
- il Decreto Crescita 2019 ha sostituito l'agevolazione Mini IRES al 15%, introdotta con la Legge di Bilancio 2019, con l'applicazione di una nuova aliquota agevolata IRES. La Legge di Bilancio 2020 ha eliminato il regime di Mini IRES introdotto l'anno precedente e ha sostituito quest'ultimo con l'Aiuto alla Crescita Economica (ACE). Si tratta di un aiuto alla capitalizzazione delle imprese, finalizzato a riequilibrare il trattamento fiscale tra quelle che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio. L'ACE è una deduzione applicabile al reddito netto imponibile di un ammontare pari al rendimento figurativo degli incrementi di capitale avvenuti dal 2011 in poi
- la Manovra 2020 ha sostituito il Super ammortamento 2020 e l'Iper ammortamento 2020 con il nuovo Credito d'imposta 2020 per gli investimenti. Dal 2020, alle imprese spetta un Credito d'imposta del 6% per l'acquisto di beni strumentali effettuati tra il 1° gennaio 2020 fino a 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari a 20% del costo di acquisizione

FISCALITÀ FINANZIARIA

Quando si parla di investimenti finanziari occorre distinguere tra i redditi di capitale, redditi diversi di natura finanziaria ed i redditi di impresa.

Redditi di Capitale

I redditi di capitale sono quei redditi derivanti da attività finanziarie (interessi, cedole, dividendi) che spettano al proprietario del titolo, la cui tassazione cambia a seconda che si tratti di:

- persone fisiche, effettuata mediante la ritenuta d'imposta o l'imposta sostitutiva con cui il contribuente assolve tutti i propri obblighi fiscali

⁷⁹ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1593766696&id=id&accname=guest&checksum=370BDF5FB5AC663E38C087BB6FEFAD5>

- società, effettuata mediante la ritenuta a titolo di acconto che deve essere riportata poi in dichiarazione dei redditi, senza l'applicazione di imposta sostitutiva
- per questi redditi si applica il principio dell'attrazione al reddito di impresa (sia che siano di capitale o diversi), e saranno dunque parte dell'imposta a carattere proporzionale detta IRES. Tali redditi sono tassati al realizzo e con il cambio del giorno se denominati in valuta estera, con eventuali oneri che non hanno alcuna rilevanza.⁸⁰ I redditi da capitale sono disciplinati dagli articoli 44 e 45 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)

I redditi da capitale sono caratterizzati da due requisiti fondamentali:

- tassazione al lordo - ovvero sui redditi di capitale medesimi non è deducibile alcuna componente di costo di produzione del reddito stesso
- principio di cassa - ovvero i redditi di capitale devono essere riportati in dichiarazione dei redditi e tassati solo con riferimento al periodo d'imposta in cui sono incassati

I redditi da capitale possono essere divisi in due macro-categorie:

- i proventi derivanti da rapporti di finanziamento ovvero le rendite finanziarie
- i proventi derivanti da capitali impiegati in attività finanziarie di partecipazione ovvero i dividendi di partecipazione

Rendite Finanziarie

Le rendite finanziarie vengono percepite come remunerazione di un rapporto contrattuale in cui una parte (risparmiatore) mette a disposizione dell'altra (intermediario finanziario, banca o azienda in cerca di finanziamenti) una certa somma di denaro ovvero un'altra cosa fungibile, consentendone l'utilizzo e prevedendo l'ottenimento della restituzione alla scadenza pattuita. Il prodotto del capitale impiegato è l'interesse e rappresenta il reddito fiscale imponibile. La tassazione dei redditi di capitale in forma di rendite finanziarie avviene attraverso il sistema di ritenute alla fonte a titolo di imposta.

Occorre distinguere in questo senso tra:

- tassazione con aliquota al 26% per interessi derivanti da dividendi, obbligazioni, interessi attivi bancari e postali, certificati di deposito
- tassazione con aliquota al 12,50% per i titoli di Stato e similari

Dividendi di Partecipazione

I redditi da dividendi di partecipazione sono redditi di capitale derivanti dalla partecipazione al capitale di rischio di società o enti soggetti passivi IRES.

La tassazione di azioni e dividendi varia a seconda di due fattori fondamentali: la percentuale di partecipazione detenuta dal socio e la localizzazione della società che eroga i dividendi.⁸¹

Il criterio della partecipazione denota se il risparmiatore socio/azionista è considerato titolare di una quota del capitale o partecipazione qualificata/non qualificata. Questa distinzione si esegue analizzando due fattori:

- la quota percentuale di capitale (partecipazione) posseduta
- il diritto di voto in assemblea che tale partecipazione attribuisce

Redditi Diversi di Natura Finanziaria

I redditi diversi di natura finanziaria sono, invece, plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla negoziazione/cessione o rimborso degli investimenti finanziari. Si tratta di importi casuali ed incerti, e a differenza dei redditi di capitale possono essere anche di importo inferiore a zero.

⁸⁰ <https://fiscomania.com/attivita-finanziarie-tassazione/#:~:text=I%20redditi%20diversi%20di%20natura%20finanziaria%20sono%2C%20invece%2C%20plusvalenze%2F,-di%20importo%20inferiore%20a%20zero.>

⁸¹ Se percepiti da persone fisiche non esercenti redditi d'impresa, azioni e dividendi sono sempre tassati al 26%, indipendentemente dalla quota di partecipazione

I redditi diversi di natura finanziaria possono essere, eventualmente, compensabili con i redditi diversi conseguiti nello stesso periodo d'imposta o successivi, ma non oltre il quarto. Se negativi non sono compensabili con i redditi di capitale. I redditi diversi di natura finanziaria non sono compensabili con redditi di capitale. Sono determinati come differenza tra il corrispettivo percepito ed il valore di acquisto originario, con esclusione degli interessi passivi. La modalità di tassazione è oggetto di opzione da parte del contribuente, in base diversi regimi.

Allineamento dell'imposta sul reddito da capitale ai criteri ottimali di tassazione

Le imposte su reddito da capitale hanno come obiettivo la riduzione delle disuguaglianze. Ciononostante, le imposte sul reddito da capitale personale possono incidere sul risparmio privato riducendo il rendimento al netto delle imposte. Tuttavia, gli effetti di ciò sul risparmio ed in particolare sugli investimenti sono incerti.

Se le imposte sui redditi da capitale sono elevate, esse hanno un impatto negativo sia sulla domanda di capitale di rischio attraverso la scelta di carriera degli imprenditori sia sull'offerta di fondi.⁸² Poiché il capitale di rischio è una fonte importante per il finanziamento delle start-up ad alta tecnologia, il sostegno finanziario a queste ultime può essere ostacolato se è presente un'elevata imposta sui redditi di capitale, riducendo così il potenziale contributo dell'ingresso di nuove imprese alla crescita della produttività totale dei fattori. L'imposta sui redditi da capitale porta con sé alcune problematicità.

L'esenzione delle plusvalenze da tassazione offre opportunità di elusione fiscale trasformando il reddito imponibile in plusvalenze esenti da imposta. L'applicazione dell'imposta sulle plusvalenze può "bloccare" gli investimenti e impedire la riallocazione efficiente del capitale perché le plusvalenze sono tassate al momento della realizzazione. Non sorprende quindi che i paesi dell'OCSE abbiano una tassazione degli utili da capitale notevolmente differente.

L'interazione tra l'imposta sul reddito da capitale e l'IRES può influenzare l'accesso delle imprese ai finanziamenti, che a sua volta può influire sull'assunzione di rischi e sulla produttività totale dei fattori. Nella maggior parte dei paesi OCSE, gli utili sono tassati prima a livello societario e poi a livello personale quando sono distribuiti come dividendi. La doppia tassazione può creare una tendenza a finanziare gli investimenti con il debito piuttosto che con il capitale proprio, portando, a sua volta, a discriminare quelle imprese che hanno meno accesso al finanziamento tramite debito.⁸³

⁸² ad es. Poterba, 1989

⁸³ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1592571532&id=id&accname=guest&checksum=1C50F5FA9CBA077BA4B1CD1F10EC3D23>

5

Le principali
sfide
del sistema
fiscale
italiano

Le principali sfide del sistema fiscale italiano

Nel ciclo di politica fiscale, devono essere costantemente analizzati i rischi che potrebbe comportare una depressione delle entrate. Questo monitoraggio, se inserito in un processo di policy, permette di individuare e rispondere prontamente ai seguenti tipi di rischi:

Fattori di rischio nel breve periodo (tra cui):

- rischi economici (andamento congiunturale dell'economia)
- rischi *operational* (risorse ed implementazione *operational* di alcune policy)
- rischi legali (rischi collegati a risarcimenti che lo Stato è tenuto a pagare in seguito a controversie legali e in cui potrebbe incorrere a seguito di interventi normativi)
- rischi di policy (quando il cambiamento di un tributo deprime il flusso di gettito o aumenta la volatilità del gettito stesso in seguito al cambiamento della definizione della base imponibile)

I fattori di rischio nel breve periodo, se considerati, permettono di minimizzare i rischi di policy ex-ante e concedono al legislatore la possibilità di rispondere in maniera più flessibile ai rischi ex-post attraverso un meccanismo di “*early risk detection*” che può tradursi in politica fiscale nel successivo ciclo di politica di bilancio.

Fattori di rischio nel medio/lungo periodo (tra cui):

- rischi collegati a *megatrend* socio-economici e ambientali (es. cambiamento climatico, cambiamenti comportamentali, cambiamenti dei modi di fare business, *future ways of working*)
- dinamiche demografiche e delle basi imponibili (es. invecchiamento della popolazione, maggiore dipendenza dagli *high earners*, crescente disuguaglianza economica)

I fattori di rischio nel medio/lungo periodo consentono al governo di avere una visione strategica sugli aspetti determinanti che avranno un impatto sulla politica fiscale. Questo consente di programmare, in linea con gli obiettivi economici, politiche fiscali che possano tenere conto dei comportamenti che si vogliono influenzare per arrivare a mitigare e/o modificare un determinato comportamento economico garantendo il raggiungimento di un obiettivo di lungo periodo. Questo meccanismo di *early risk detection* è sviluppato da diverse realtà internazionali e consigliato da istituzioni come il Fondo Monetario Internazionale che, a sua volta, lo utilizza per analizzare le economie a cui vengono concesse linee di credito. Il meccanismo più strutturato di *early risk detection* è quello del Regno Unito.

L'*Office of Budget Responsibility* (OBR) – l'equivalente del nostro Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) – pubblica un rapporto annuale in cui vengono illustrati i principali rischi fiscali. Il Cancelliere dello scacchiere (ministro dell'economia del Regno Unito), una volta ricevuto questo rapporto, risponde delineando le azioni che il governo adotterà per mitigare i rischi rinvenuti dall'analisi dell'OBR. Questo processo, oltre a migliorare la trasparenza sull'operato del governo, consente al legislatore di avere un quadro costantemente aggiornato su ciò che avrà effetto sulle entrate e, di conseguenza, sulla politica fiscale come strumento per mitigare e/o eliminare i rischi.

Per questo, sarebbe auspicabile che l'UPB pubblichi con cadenza annuale un rapporto simile a quanto già previsto nel Regno Unito.

Per essere efficace, il report potrebbe contenere analisi specifiche sui seguenti rischi:

- rischi macroeconomici
- rischi derivanti dal settore finanziario
- rischi delle entrate tributarie - per base imponibile/gettito -
- rischi collegati ad un aumento discrezionale della spesa pubblica
- rischi di bilancio
- rischi sul debito pubblico (interessi da pagare, necessità di rifinanziamento)
- rischi di policy
- analisi dei rischi identificati in ambito internazionale (es. cambiamento climatico – vedi analisi FMI nel Fiscal Monitor Report 2019)
- stress test fiscale rispetto a diversi scenari macroeconomici e di policy, calibrati sugli obiettivi di medio termine espressi nei trattati europei

Per monitorare i rischi e renderli consultabili dal pubblico, potrebbe essere costruita una matrice di *risk detection* da aggiornare regolarmente, esponendo i criteri di valutazione (es. probabilità di materializzazione del rischio) e la quantificazione del rischio in termini di impatto sulle finanze pubbliche.

Fonti di rischio fiscale a medio termine – a titolo esemplificativo

Impatto sull'indebitamento netto del settore pubblico entro il 2023-24 (percentuale del PIL)	Alto (Oltre 10)	Shock Economico e Stagnazione prolungata	Crisi finanziaria	Recessione tipica	
	Medio (1 - 10)		Riclassificazioni statistiche delle grandezze fiscali	Stallo della produttività Revisione al ribasso previsioni economiche Tassi di interesse più elevati Aumento dell'inflazione	Aumento utilizzo ammortizzatori sociali Aumento fenomeni di elusione ed evasione
	Basso (meno di 1)		Minore crescita dei salari Crescita lavoratori autonomi ed altre forme di impiego meno stabili	Costo politiche fiscali, detrazioni ed esenzioni	Aumento spesa sanitaria e andamento demografico negativo
		Molto basso (meno di 10)	Basso (1 - 40)	Medio (40 - 60)	Alto (60 - 90) Molto alto (oltre 90)
Probabilità di cristallizzazione (percentuale)					

Fonti di rischio per la sostenibilità fiscale – a titolo esemplificativo

Impatto sull'indebitamento netto del settore pubblico entro il 2068-69 (percentuale del PIL)	Alto (Oltre 10)	Mega trend socio-economici: - Grandi guerre - Tensioni commerciali	Pandemie		Aumento spesa sanitaria
	Medio (1 - 10)		Minore attrattività del sistema paese Fuga dei cervelli	Minore crescita della produttività Interessi sul debito pubblico	Recessioni cicliche Invecchiamento della popolazione Crisi economiche globali Cambiamento climatico
	Basso (meno di 1)			Erosione delle basi imponibili	Impatti fiscali dei cambiamenti comportamentali: - Auto elettriche - Stile di vita più salutare
		Molto basso (meno di 10)	Basso (1 - 40)	Medio (40 - 60)	Alto (60 - 90) Molto alto (oltre 90)
Probabilità di cristallizzazione (percentuale)					

RISCHI DERIVANTI DA MEGATREND SOCIO-ECONOMICI

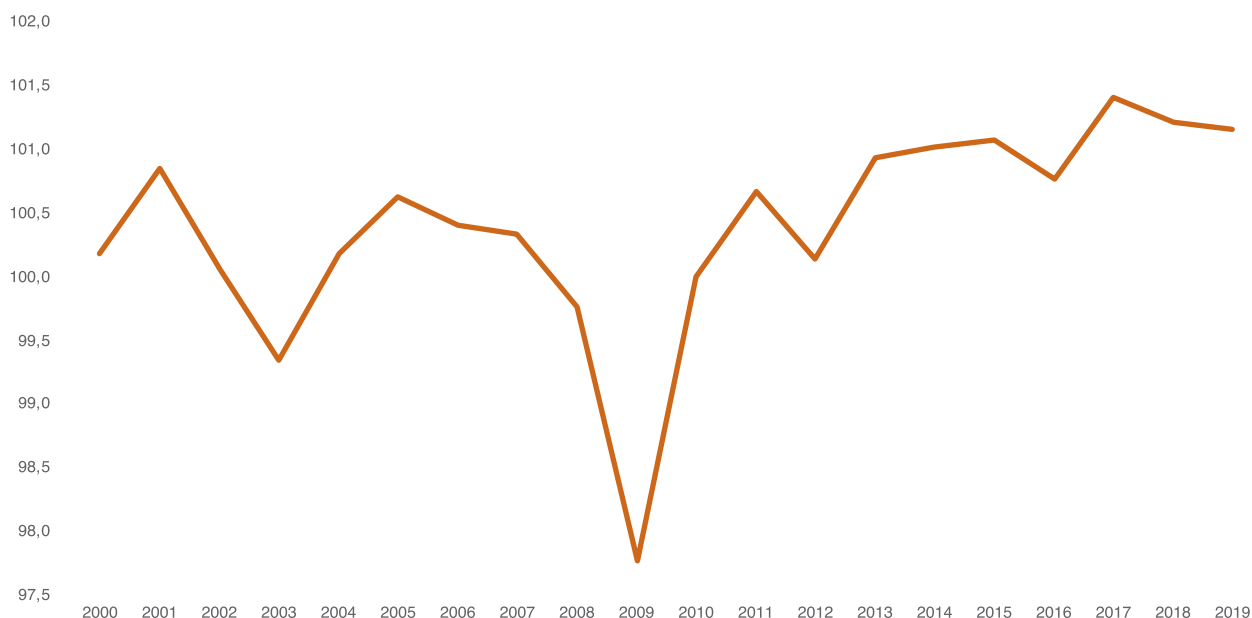
Produttività e Innovazione

Nel capitolo precedente, si è visto come l'allineamento delle imposte ai criteri ottimali di tassazione abbia un effetto positivo sulla produttività e, di conseguenza, sulla crescita economica di un Paese.

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.

Produttività del Lavoro
(PIL per ora lavorata), Italia
Indice: 2010=100

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



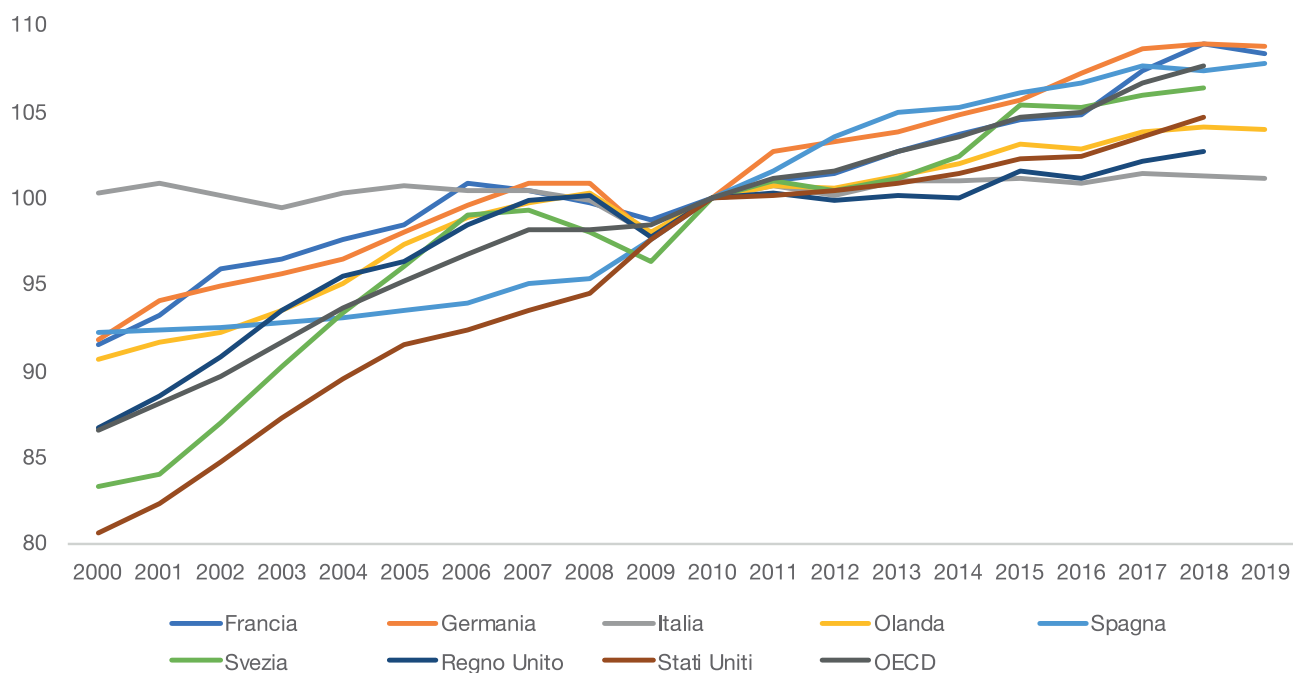
Tra il 2000 ed il 2019, in Italia, la produttività del lavoro è cresciuta dello 0,05%.

Prima della crisi del 2008, l'Italia ha avuto un tasso di crescita medio annuo pari a -0,15%, unico segno negativo tra i paesi considerati dall'OCSE nel Report "Compendio degli indicatori di Produttività".

Tra il 2010 ed il 2019, la produttività italiana, intesa come PIL per ora lavorata, è aumentata solo dello 0,13% medio annuo, rispetto allo 0,91% dei paesi OCSE. Si sottolinea che, dopo la crisi del 2008, la crescita della produttività è rallentata in tutti i paesi membri dell'OCSE. Tra il 2001 ed il 2007, il tasso di crescita medio annuo si è attestato al 1,80%; tra il 2011 ed il 2018, il tasso di crescita medio annuo si è attestato allo 0,91%.

Trend storico della produttività del lavoro (PIL per ora lavorata) - Indice

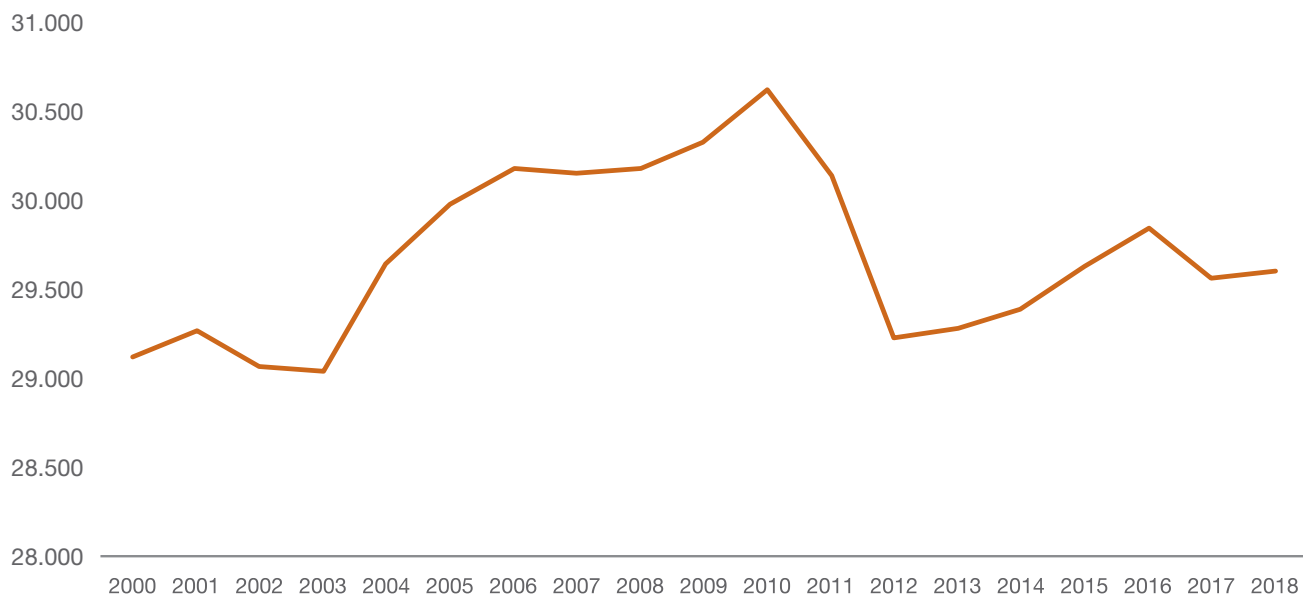
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



La bassa produttività dell'Italia è confermata anche dal salario medio reale che, nel 2018, è cresciuto solo del 1,63% rispetto al livello raggiunto nel 2000.

Salario Medio in Italia, Trend Storico (prezzi reali 2018)

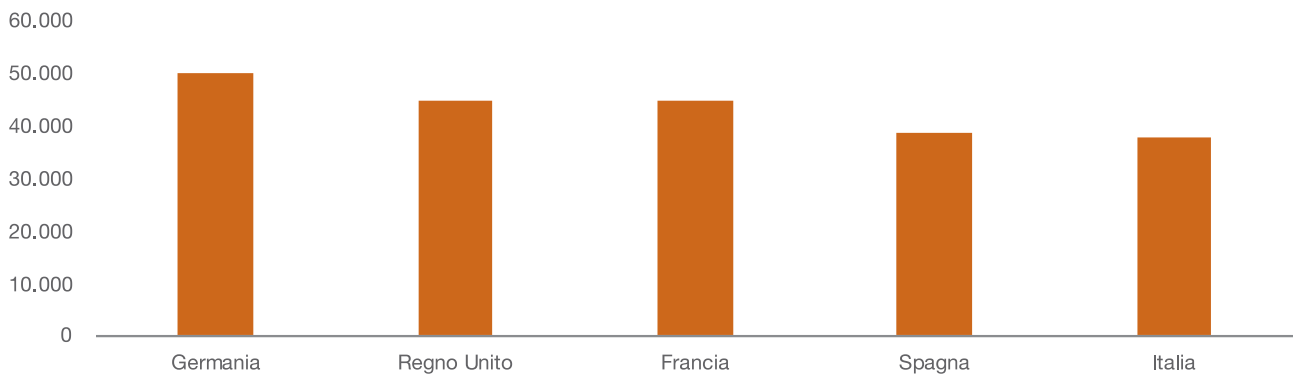
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Nel 2018, il salario medio italiano in valore reale è minore rispetto al salario medio raggiunto all'interno dei paesi *peer*.

Salario medio, 2018 (prezzi reali 2018 in \$US PPP)

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



La bassa produttività dell'Italia è riconducibile a molteplici fattori, che per semplicità vengono raggruppati⁸⁴ in quattro macro-categorie:

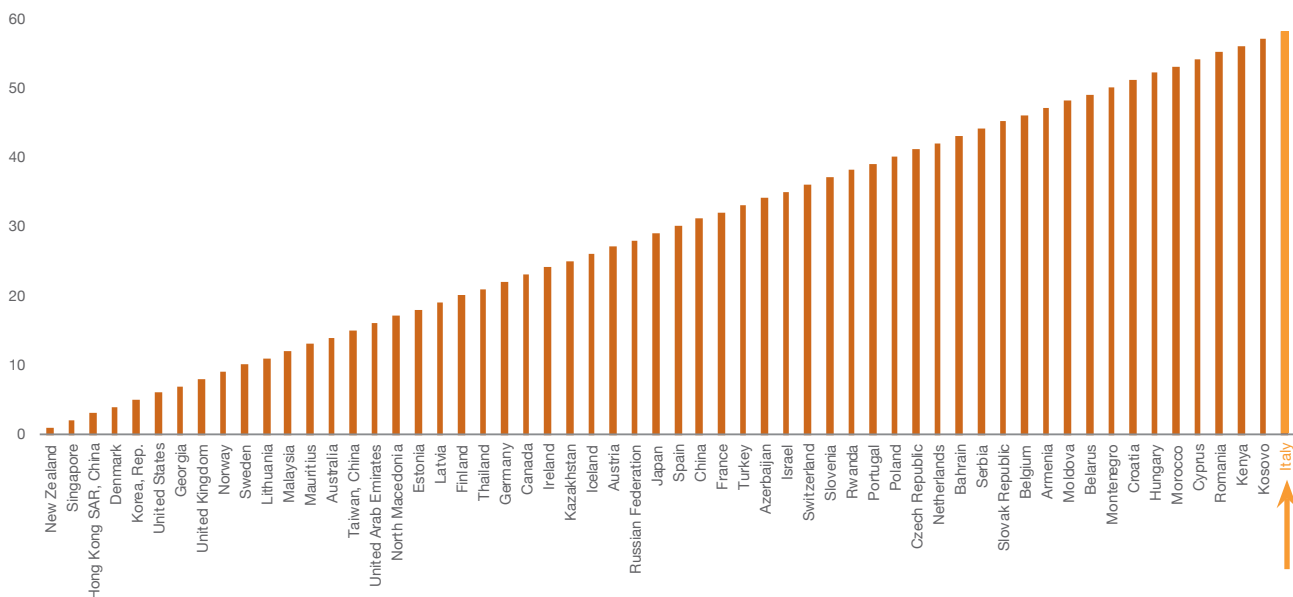
- facilità di Fare Business
- basso Livello di Competenze, *Skills Mismatch* e Migrazioni all'Estero
- carenze Strutturali
- divario Nord-Sud

Facilità di Fare Business

In Italia, si è detto, è difficile fare impresa. Rispetto all'anno scorso, l'Italia ha perso otto posizioni nella classifica del rapporto annuale *"Ease of Doing Business"*, redatto ogni anno dalla Banca Mondiale, scendendo dal 51° al 59° posto in classifica. Il Paese si colloca al di sotto della media dei paesi membri dell'Unione Europea per quanto riguarda la facilità di fare business.

Ease of Doing Business 2020, Ranking

Elaborazione PwC TLS su dati Banca Mondiale

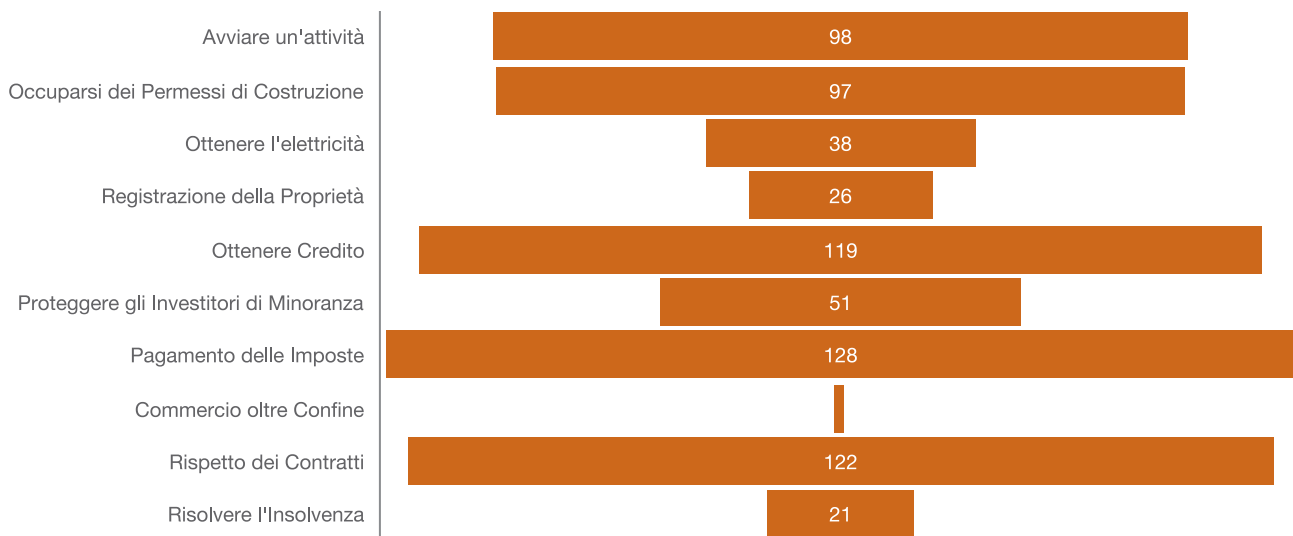


⁸⁴ <https://www.ilsole24ore.com/art/bassa-produttivita-male-oscuro-dell-italia-quattro-punti-ABGyrNUB>

Se 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 digitalizzazione.⁸⁵ Questo può rappresentare un problema serio: se la nota affermazione “piccolo è bello” applicata alla dimensione delle imprese può, per certi aspetti, essere considerata ancora corretta (da molto piccoli si dipende meno dalle debolezze del Paese!), sotto altri aspetti non vi è nulla, oggi, di più falso. Il “piccolo=bello” si misura su una scala completamente differente dal passato: se non cresci, comprando i rischi insiti nella crescita, la tua capacità competitiva nel tempo probabilmente decresce. Il piccolo=bello si associa oggi ad una dimensione ottimale più grande rispetto a ieri.

Ranking Doing Business per Tematica, Italia

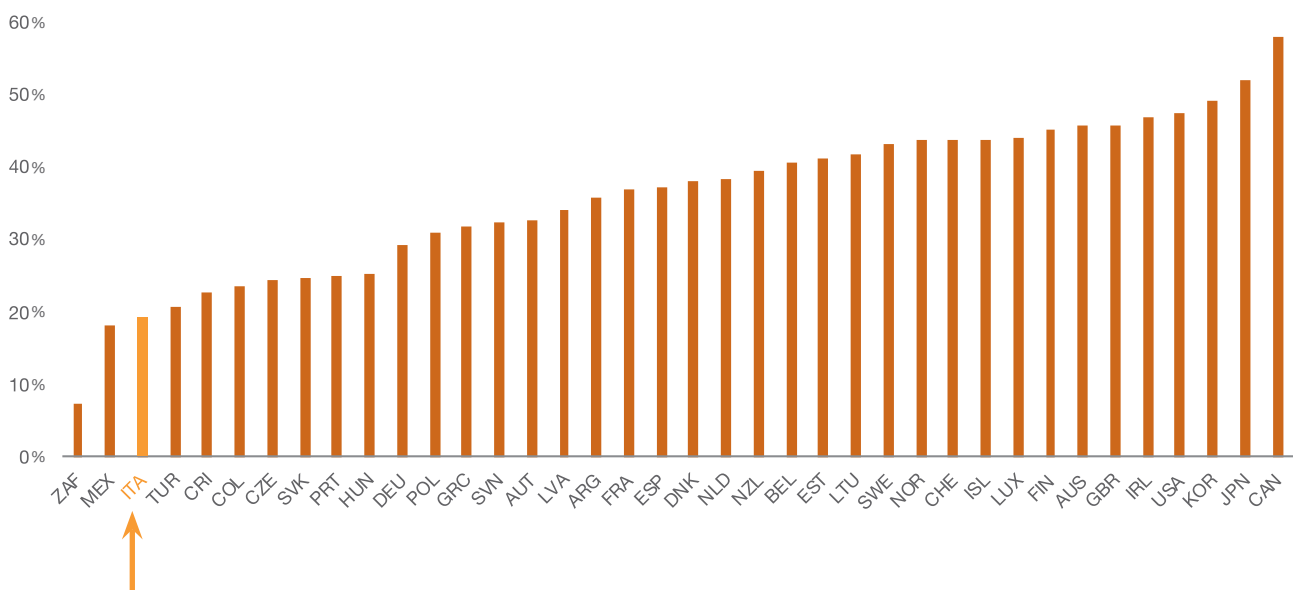
Elaborazione PwC TLS su dati Banca Mondiale



Basso Livello di Competenze, Skills Mismatch e Migrazioni all'Estero

Livello di istruzione terziaria,
% di persone tra 25-64 (2018)

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE

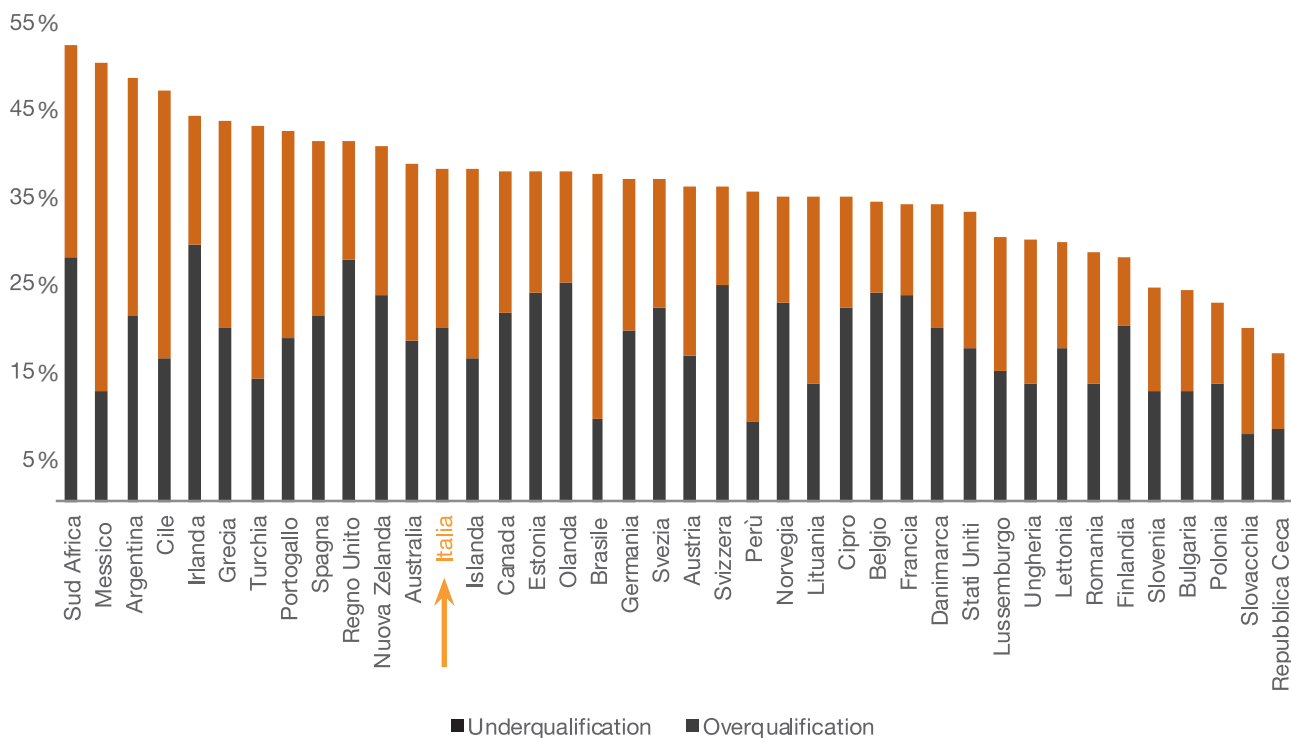


⁸⁵ <http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>

In Italia, solo il 19.3% della popolazione tra 25 e 64 anni ha ottenuto un livello di istruzione terziaria, rispetto, per esempio, al 45,8% nel Regno Unito. Inoltre, il Paese ha uno dei più alti tassi di disallineamento (*Skills Mismatch*) tra i percorsi di studio scelti dai giovani e le esigenze del mercato del lavoro.⁸⁶ Rispetto al numero totale dei lavoratori, il 20% è “underqualified” ed il 18.2% è “overqualified”. Esiste una scarsa corrispondenza tra la domanda di lavoro e l’offerta di lavoro in termini di competenze.⁸⁷

Skills Mismatch

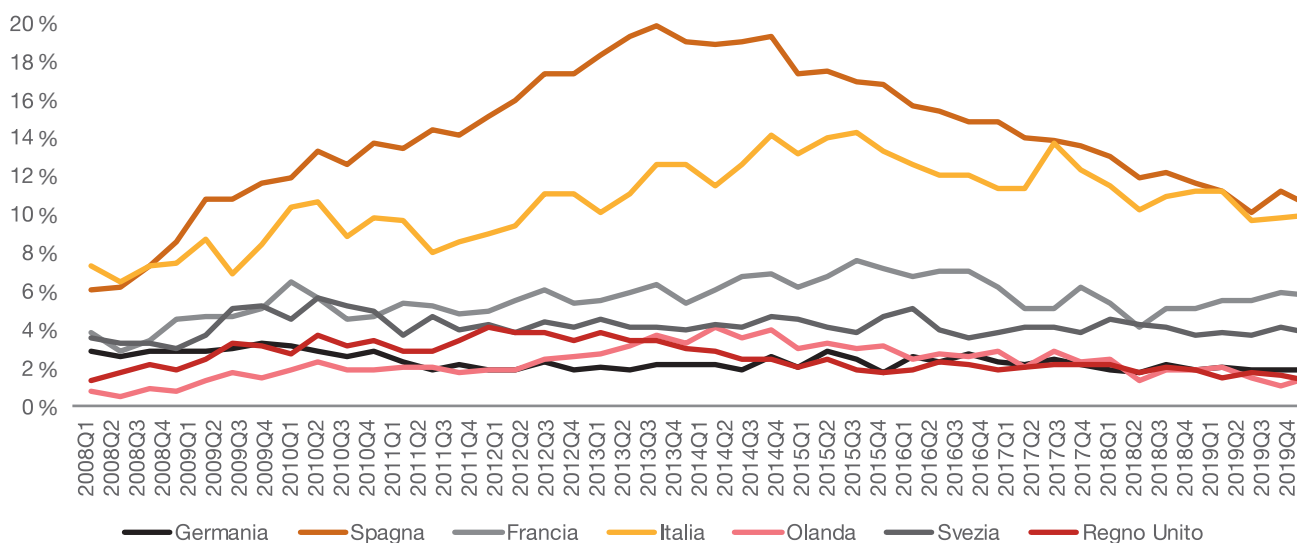
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Tra il 2008 ed il 2018, lo *Skills Mismatch* emerge con particolare evidenza nel confronto del tasso di disoccupazione tra persone di età tra i 25-39 con un livello di istruzione terziaria (laureati): in Italia, la disoccupazione è oscillata tra il 6% ed il 14%, in Germania la disoccupazione si è attestata tra il 2% ed il 4%.

Tasso di Disoccupazione, Età 25-39 con Livello di Istruzione Terziaria

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE

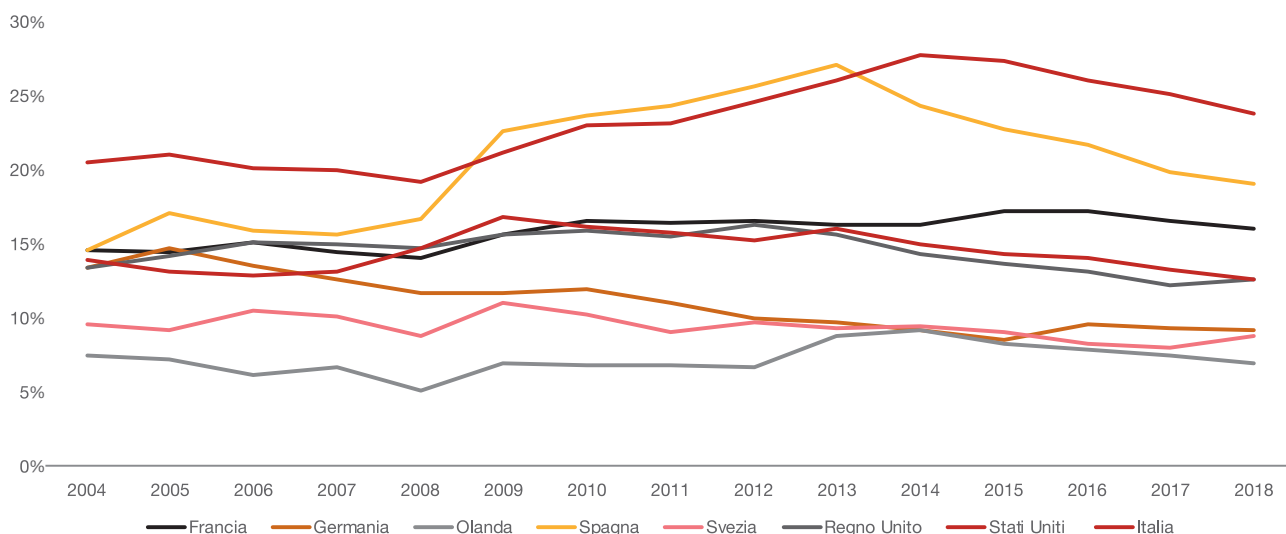


⁸⁶ <https://www.ilsole24ore.com/art/bassa-produttivita-male-oscuro-dell-italia-quattro-punti-ABGyrNUB>

⁸⁷ <https://www.fondazionegeo.it/upload/pdf/qa1-2017-analisi-produttivita-min.pdf>

NEET - Youth not in Employment, Education or Training (% nello stesso gruppo di età)

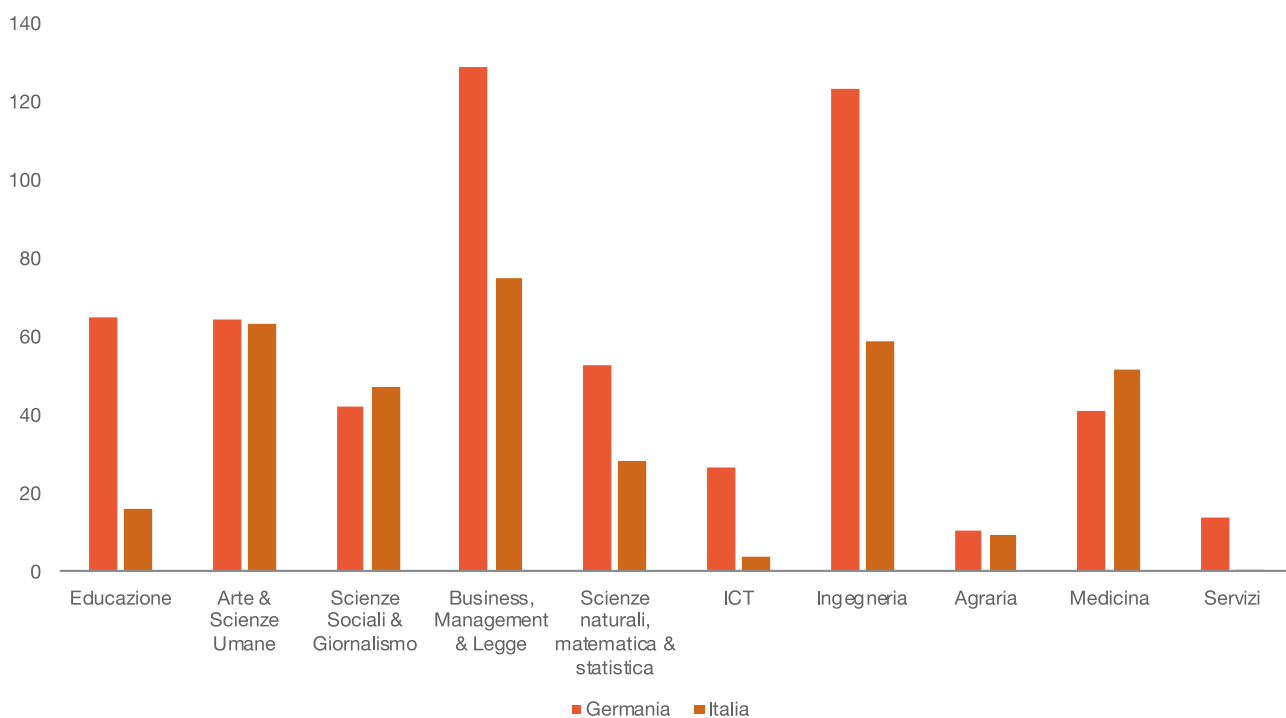
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Confrontando il NEET (*not in employment, education or training*) nel periodo tra il 2008 ed il 2018, ovvero l'indice che calcola la percentuale di giovani che non hanno un lavoro, che non si trovano all'interno dell'istruzione, che non stanno frequentando dei corsi di formazione, il tasso di NEET dell'Italia è oscillato tra il 19% ed il 27% mentre il tasso di NEET della Germania è oscillato tra l'8% e l'11%.

Numero di laureati in ogni settore (migliaia)

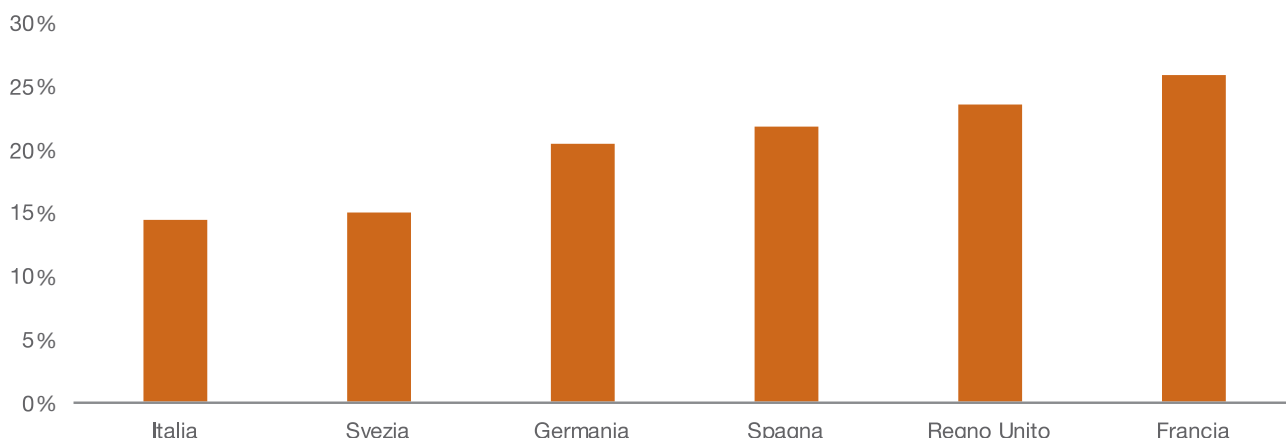
Elaborazione PwC TLS su dati EUROSTAT



Lo *Skills Mismatch* e la disoccupazione delle persone tra i 25 ed i 29 anni diventano ancora più rilevanti quando si confronta il numero di laureati in ogni settore: in Italia, i laureati in ICT (Information and Communications Technology) sono 3.800, il 14% del totale tedesco (26.700).

Laureati in materie STEM, (% pop 20-29 anni, ogni 1000 abitanti)

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE

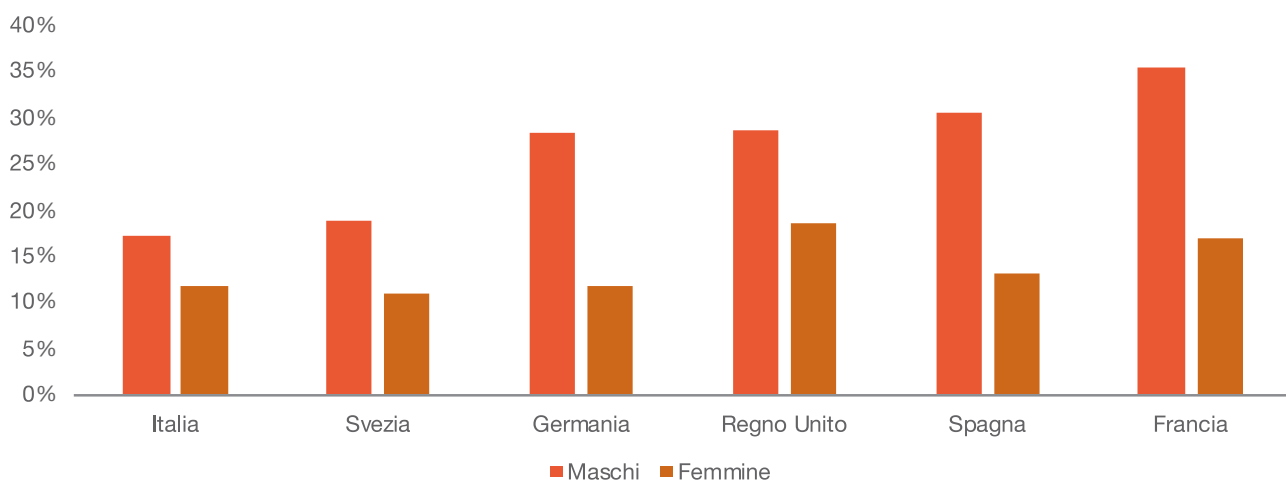


A causa della digitalizzazione e della globalizzazione, il mercato del lavoro è in continua mutazione. L'Italia è in ritardo. I laureati in materie STEM (*science, technology, engineering and mathematics*) sono ancora una percentuale ridotta rispetto ai laureati totali. Le imprese non investono abbastanza sul fronte dell'istruzione professionale (*vocational training*) e di politiche attive del lavoro per la formazione continua.⁸⁸

Oggi, solamente il 20% degli adulti partecipa ad attività di formazione, la metà rispetto alla media OCSE. Questa percentuale scende al 9,5% per gli adulti con competenze basse, il gruppo che ha maggior bisogno di formazione.⁸⁹

Laureati in materie STEM, (% pop 20-29 anni, ogni 1000 abitanti)

Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



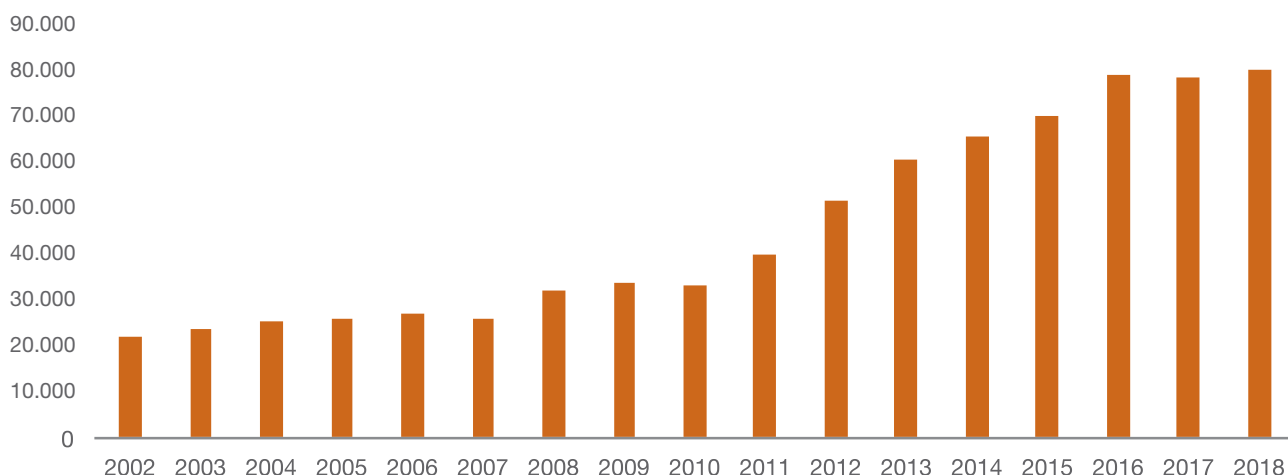
La struttura produttiva a basso valore aggiunto ed i livelli salariali sotto la media dei principali Paesi peers spinge molti italiani tra i 18-39 anni ad emigrare all'estero, diminuendo le risorse necessarie per poter aumentare la competitività dell'Italia. Tra il 2002 ed il 2018, gli italiani tra i 18-39 anni emigrati all'estero sono aumentati del 268,46%.

⁸⁸ <https://www.ilsole24ore.com/art/bassa-produttivita-male-oscuro-dell-italia-quattro-punti-ABGyrNUB>

⁸⁹ <https://www.oecd.org/newsroom/l-italia-dovrebbe-investire-maggiormente-nella-formazione-continua-degli-adulti.htm>

Migrazioni all'estero, 18-39 anni

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



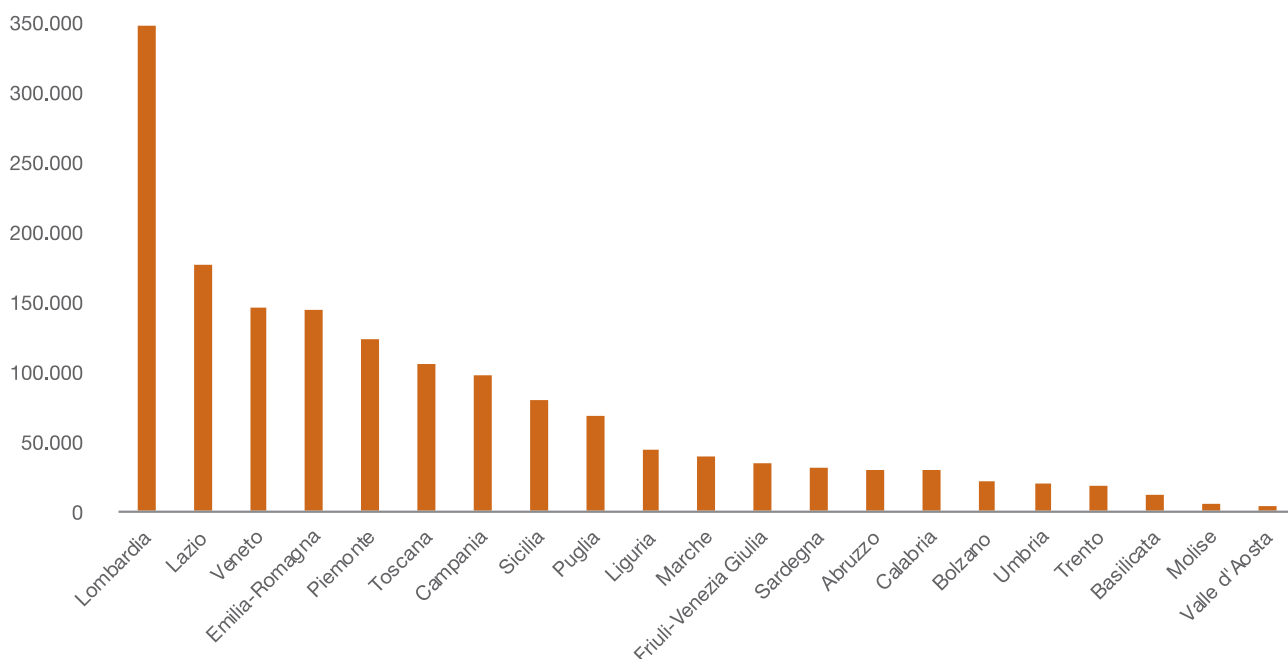
Carenze Strutturali e Divario Nord-Sud

In Italia, il divario tra Nord e Sud continua ad aggravarsi nonostante le specifiche politiche adottate dal Governo italiano e quelle dell'Unione Europea, che mette a disposizione i Fondi per il Sud al fine di incrementare la coesione economica, sociale e territoriale.⁹⁰

Analizzando il valore aggiunto per Regione italiana, si può notare come la Lombardia, il Piemonte, il Veneto e l'Emilia-Romagna contribuiscono per il 48,17% al PIL.

Valore Aggiunto per Regione Italiana (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati EUROSTAT

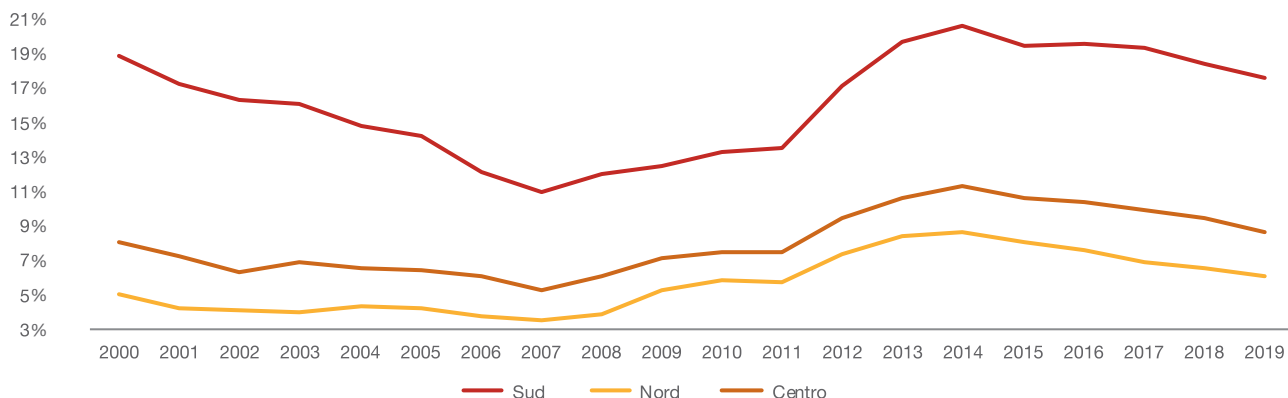


La differenza di 11,49 punti percentuali del tasso di disoccupazione tra il Nord ed il Sud mostra che il divario fra Nord e Sud non sta scemando: Nord 6,08%, Centro 8,65%, Sud 17,58%.

⁹⁰ <https://www.econopoly.ilsole24ore.com/2019/05/24/fondi-europei-sud/>

Tasso di Disoccupazione

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT

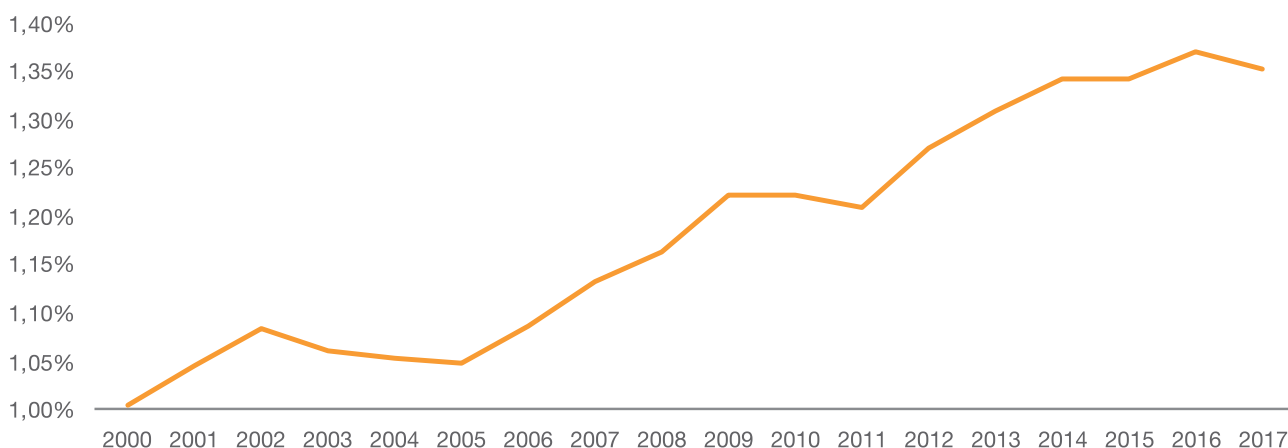


Livelli di Spesa in Ricerca & Sviluppo, Evoluzione della Competitività Digitale

In Italia, tra il 2008 ed il 2017, la spesa in Ricerca & Sviluppo è aumentata del 16,2%, da 1,16% a 1,35% in rapporto al PIL.

Spesa in R&D, Trend Storico (% del PIL)

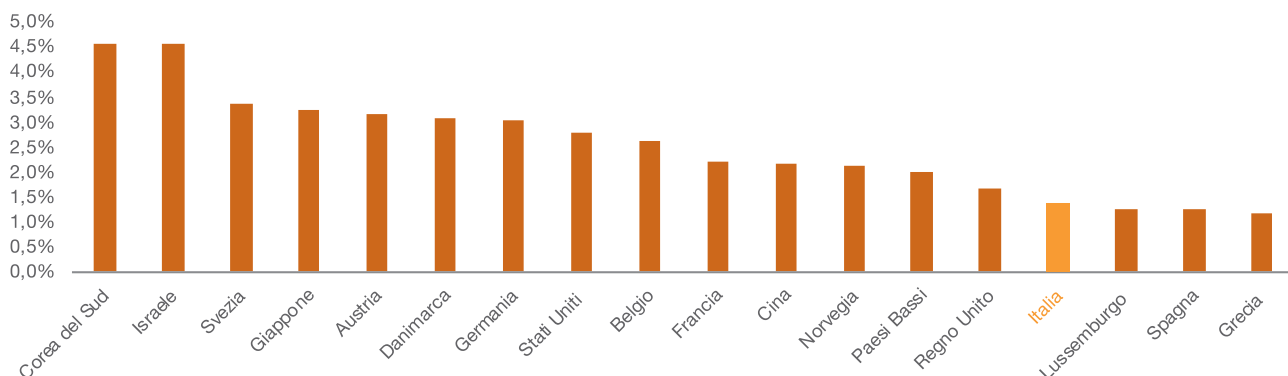
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Ciononostante, la spesa in Ricerca & Sviluppo continua ad essere inferiore rispetto ad altri paesi membri dell'OCSE: Germania (3,02%), Stati Uniti (2,79%) e Francia (2,19%).

Spesa R&D % PIL (2017)

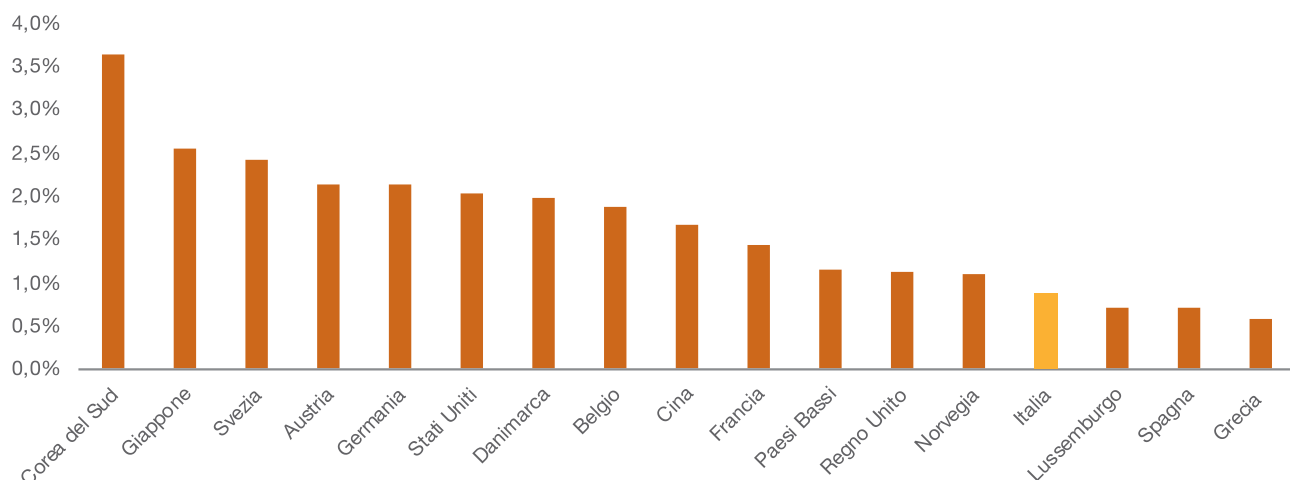
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



Inoltre, l'Italia è un Paese orientato verso la specializzazione settoriale, ma le produzioni tradizionali continuano ad avere un basso contenuto tecnologico. Nel 2017, la spesa in Ricerca & Sviluppo delle imprese italiane è stata dello 0,85% rispetto al 2,12% della Germania, il 2,03% degli Stati Uniti ed il 1,44% della Francia.

Spesa R&D Settore Imprese % PIL (2017)

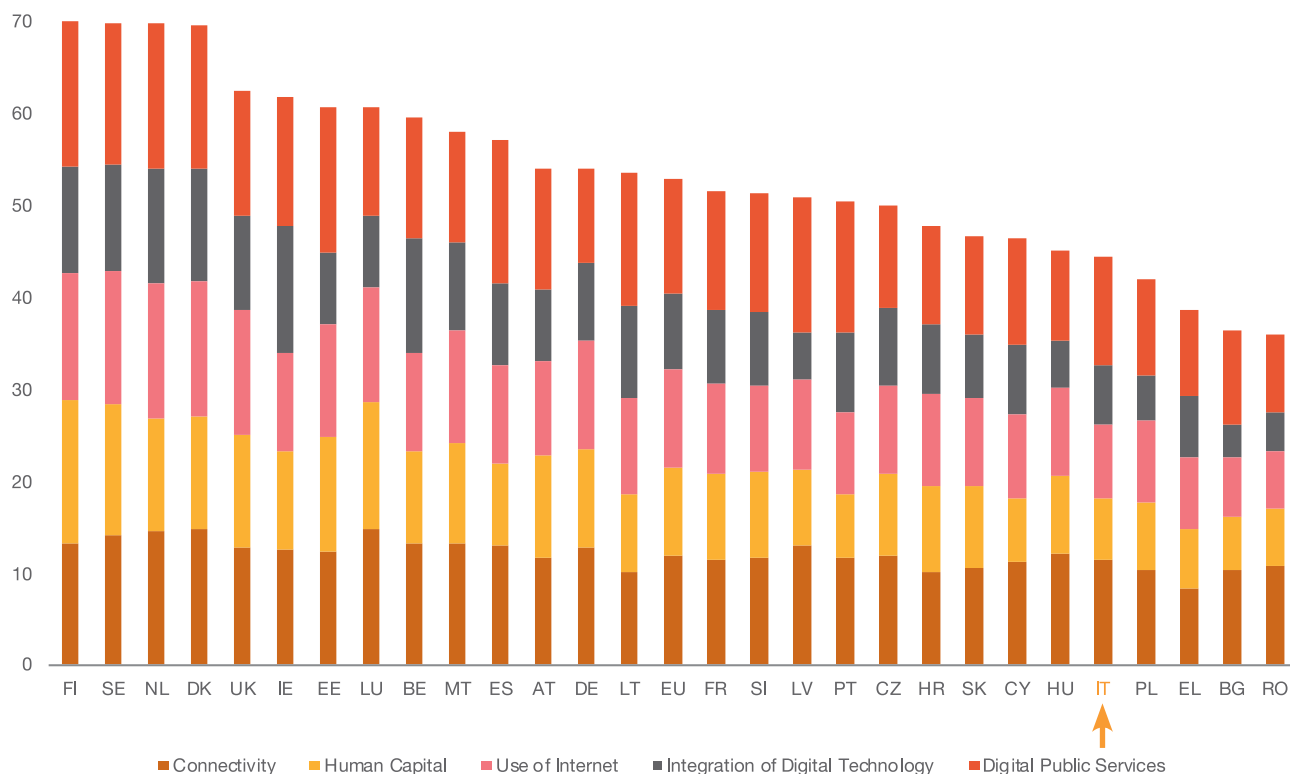
Elaborazione PwC TLS su dati OCSE



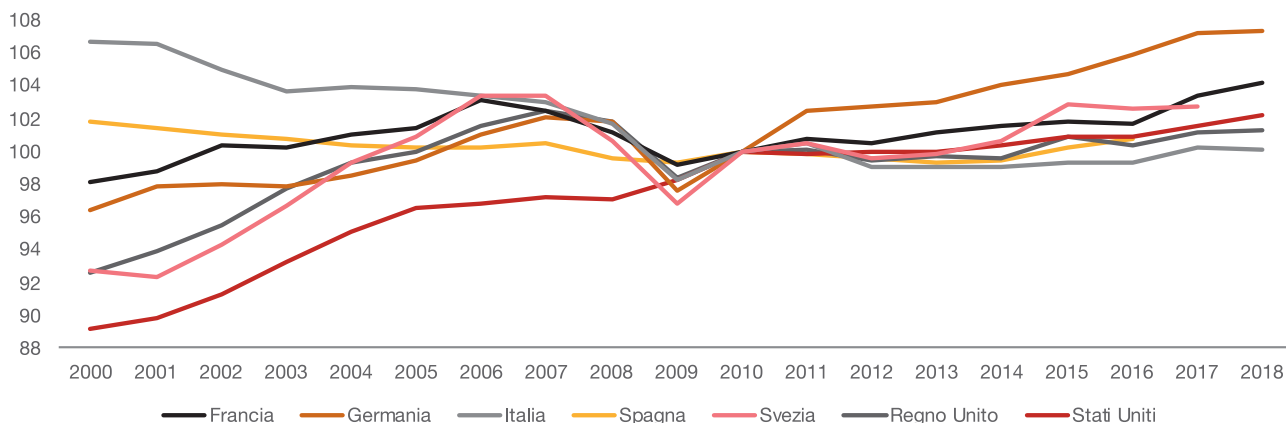
Nel *Digital Economy and Society Index (DESI)*, redatto ogni anno dalla Commissione Europea, l'Italia si trova al 24 posto del ranking, prima della Polonia, della Grecia, della Bulgaria e della Romania.

DESI Index

Elaborazione PwC TLS su dati Commissione Europea



Questo vuol dire che l'Italia è meno competitiva digitalmente rispetto agli altri stati membri dell'Unione Europea. Questa mancanza di competitività digitale dell'Italia si nota anche analizzando la produttività multi-fattoriale, ovvero l'efficienza totale con cui lavoro e capitale sono utilizzati nel processo produttivo e, più in generale, l'evoluzione tecnologica. Tra il 2000 ed il 2018, l'Italia mostra un tasso di crescita medio annuo di -0,35%, rispetto allo 0,60% della Germania, 0,76% degli Stati Uniti e lo 0,51% del Regno Unito.



Tessuto Imprenditoriale

In Italia ci sono 760.000 PMI con un tasso di crescita medio annuo del +5,6%. Esse costituiscono il 76% del totale delle imprese non finanziarie, che ammontano a 996.000, ed impiegano oltre 5 milioni di dipendenti. Tra queste, l'86% sono considerate "micro imprese", avendo un fatturato inferiore a €2 milioni. Il 23% del fatturato delle PMI è assorbito dai debiti finanziari, rispetto al 13% delle Imprese mid-cap e grandi. Mentre, per quanto riguarda gli investimenti in Ricerca & Sviluppo, solo lo 0,17% del fatturato delle PMI è reinvestito in queste attività.⁹¹

Con riferimento alla dimensione strategica, tra il 2016 e il 2018 la quasi totalità delle imprese con almeno 10 addetti (90,4%) ha indicato tra i principali obiettivi strategici la difesa della propria posizione competitiva, il 69,9% l'ampliamento della gamma dei prodotti venduti e il 68,2% l'aumento delle attività in Italia. Queste strategie sono risultate prevalenti per tutte le imprese indipendentemente dalla classe dimensionale di appartenenza.

L'obiettivo dell'espansione dell'attività produttiva in Italia per il 25,1% delle imprese si è accompagnato a quello di aumentare l'attività all'estero: in particolare hanno dichiarato un obiettivo di espansione in entrambi i mercati il 19,8% delle piccole imprese e poco più del 34% delle medie e grandi unità. Nel complesso, l'attività all'estero, così come l'accesso a nuovi segmenti di mercato, sono risultate strategie più frequenti tra le imprese di maggiore dimensione. Le maggiori difficoltà di pieno raggiungimento dell'obiettivo di espansione delle attività in Italia e all'estero riguardano le piccole imprese.⁹²

Le PMI italiane devono diversificarsi verso nuovi mercati per crescere e rimanere competitive. Secondo un rapporto di Sace Simest, la maggioranza delle imprese italiane sceglie di operare solo sul mercato locale. Nel 2017, le aziende che hanno deciso di esportare sono state il 4% del totale.⁹³ Le imprese esportatrici sono quelle che hanno osservato in media una crescita più sostenuta del fatturato e che presentano di norma risultati migliori in termini di indici di redditività, profittabilità e solvibilità.

Impatto della digitalizzazione sulla tassazione

La trasformazione dei modelli imprenditoriali (o di *business*) prodotta dalla globalizzazione e dalle nuove tecnologie rappresenta la sfida più importante per i sistemi tributari statali. Non è un caso che, nell'ambito del Progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) condotto dall'OCSE la "*digital economy*" abbia rappresentato il primo gruppo di lavoro, con il titolo *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.

⁹¹ <https://www.istat.it/it/files/2020/02/Report-primi-risultati-censimento-imprese.pdf>

⁹² <https://www.istat.it/it/files/2020/02/Report-primi-risultati-censimento-imprese.pdf>

⁹³ <https://www.sacesimest.it/education/dettaglio/investire-all'estero-ed-esportare-e-fondamentale>

In termini generalissimi, gli elementi economici rilevanti sono:

- la diffusione e la crescita delle *gig & sharing economy*, compreso l'aumento di transazioni *peer-to-peer* (P2P);
- la possibilità di fare impresa in un determinato territorio senza la necessità di una presenza fisica stabile;
- lo sviluppo di nuove tecnologie, quali la *blockchain* e, comunque, la decisiva importanza assunta dai dati (che sono considerati le “nuove” materie prime dell'economia).

La digitalizzazione dell'economia ha comportato, per un verso, lo sviluppo delle tradizionali forme di business attraverso i canali informatici e, per altro verso, la rapida crescita di nuovi modelli imprenditoriali, espressi nel paradigma delle piattaforme multilaterali online (*multi sided online platforms*). Le piattaforme multilaterali online facilitano transazioni che avvengono al di fuori delle strutture commerciali tradizionali tra venditori (*platform seller*) ed acquirenti e, attraverso il coinvolgimento e l'interazione fra gli utenti, creano un “valore economico aggiunto” che non è riscontrabile né nelle forme tradizionali né in quelle del commercio online.

Questo processo offre sfide e opportunità per il sistema tributario. La sfida principale deriva dalla dematerializzazione dell'attività economica i cui risultati, in termini di reddito, prescindono da uno specifico territorio statale. Ciò necessita, come si dirà oltre, di un ripensamento dei criteri di tassazione basati sulla localizzazione fisica dell'attività economica.

Le opportunità offerte dalle piattaforme multilaterali in materia di tassazione sono duplici:

- facilitare l'integrazione nell'economia formale

Laddove le transazioni, in precedenza condotte nell'economia del contante (*cash economy*) e non dichiarate, vengono ora effettuate attraverso l'intermediazione delle piattaforme online vi è una spinta, anche sulla base dell'accesso dell'autorità fiscale ai dati sugli utenti delle piattaforme, all'integrazione di un maggior numero di contribuenti e di attività economiche nell'economia formale.⁹⁴

- guidare la crescita e aumentare i ricavi

Le piattaforme multilaterali offrono nuove opportunità di attività economica e incoraggiano il passaggio all'economia formale, contribuendo a trainare la crescita economica con impatti positivi sulle entrate fiscali.

L'impatto sulla crescita economica può avvenire:

- direttamente attraverso l'aumento dell'attività economica
- indirettamente attraverso effetti di ricaduta positivi su altre parti dell'economia

Lo sviluppo di tecnologie – Blockchain ⁹⁵

Le questioni sollevate da questa tecnologia comprendono, oltre alla determinazione del trattamento fiscale appropriato dei “cripto-assets”, i rischi che tali beni possono comportare per i recenti progressi in materia di trasparenza fiscale (si pensi al *Common Reporting Standard* - CRS), considerazioni su come la politica fiscale potrebbe essere influenzata da un passaggio a modelli commerciali decentralizzati e distribuiti e su come le amministrazioni fiscali possano utilizzare la *blockchain* per facilitare l'espletamento di determinate funzioni.

⁹⁴ <https://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation.pdf>

⁹⁵ <https://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation.pdf>

Con l'ascesa delle *gig & sharing economy*, i cambiamenti nel mix di status fiscale degli individui nell'economia – da lavoratore dipendente a lavoratore autonomo o costituito in società – possono avere conseguenze significative. Quando si verificano cambiamenti dello status fiscale, infatti, possono trovare applicazione regole differenti per quanto riguarda sia l'imposta sul reddito che i contributi previdenziali.

Ad esempio, la legislazione di alcuni paesi prevede livelli più bassi di contributi sociali per i contratti di lavoro non standard. In altri paesi, il sistema fiscale fornisce incentivi per offrire servizi di lavoro come società a ristretta base partecipativa (*closely held corporation*), invece che come dipendenti soggetti a un'aliquota più elevata dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Queste caratteristiche del sistema fiscale potrebbero portare a perdite di gettito se si verificano cambiamenti strutturali e diffusi nei modelli di lavoro caratterizzati da differenti inquadramenti fiscali e previdenziali.

Questi cambiamenti possono derivare sia dalla scelta volontaria da parte dei singoli individui di modelli di lavoro diversi, sia dal cambiamento delle preferenze dei datori di lavoro, almeno in alcuni settori della loro attività, o da entrambi. La crescita dell'uso delle piattaforme online in alcuni settori può già agire per ridurre il numero relativo di contratti di lavoro standard.

La sfida della tassazione della “Digital Economy”. Digital Service Tax, Unified Approach o ...status quo?

La digitalizzazione dell'economia rende critica la tassazione del reddito dell'impresa multinazionale sotto due profili i) l'individuazione del luogo di tassazione del reddito (o valore) prodotto e ii) la determinazione della base imponibile.

A ciò si aggiunge la corsa al ribasso (“*race to the bottom*”) dovuta principalmente alla persistente concorrenza fiscale tra Stati, che combattono tra loro per attrarre investimenti e basi imponibili, e la pianificazione fiscale aggressiva da parte delle imprese, alla ricerca della minimizzazione del carico fiscale.

L'OCSE ha cercato di affrontare tali temi dapprima nell'ambito dei BEPS e, vista l'assenza di consenso o l'insoddisfazione per i risultati raggiunti, a partire da gennaio 2019 ha avviato un piano di lavoro, da intendersi come base per favorire la formazione di un consenso su scala globale (“*Unified Approach*”), disegnato attorno a due pilastri.¹⁰²

Il primo pilastro (*Pillar 1*) ruota attorno alla digitalizzazione dell'economia ed è volto a ridefinire la ripartizione del reddito (o il valore prodotto) fra le giurisdizioni in cui l'impresa è attiva con particolare riguardo al riconoscimento di una ulteriore potestà impositiva per il mercato di sbocco (principio di destinazione). Un rovesciamento di prospettiva, dunque, rispetto alla regola di tassazione del reddito d'impresa esclusivamente nello Stato di residenza se non in presenza di un livello minimo di penetrazione basato sulla presenza fisica (individuato nella stabile organizzazione).¹⁰³

Il secondo pilastro (*Pillar 2*), invece, si propone di porre un freno alla concorrenza tra Stati ed alla pianificazione delle imprese tramite l'introduzione di un livello minimo di imposizione (minimum tax).

⁹⁶ <https://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation.pdf>

¹⁰² Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD 2019, accessible at www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf

¹⁰³ http://www.assonime.it/_layouts/15/Assonime.CustomAction/GetPdfToUrl.aspx?PathPdf=http%3A%2F%2Fwww.assonime.it%2Fattività-editoriale%2Fstudi%2FDocument-s%2Fnote+e+studi+6-2019.pdf

Pillar 1

Il Progetto BEPS (che si è articolato in 15 azioni) non ha trovato il necessario consenso per giungere a una soluzione condivisa circa la tassazione della “*Digital economy*”, ma ha contribuito ad analizzare i temi e ad alimentare il dibattito teorico, fornendo le basi per la sistemazione del rapporto esistente tra fiscalità e digitalizzazione.¹⁰⁴

Il Rapporto dell’*Action 1* del progetto BEPS ha rilevato che, a causa della natura pervasiva della digitalizzazione, sarebbe stato difficile, se non impossibile, isolare a fini fiscali l’economia digitale dal resto dell’economia. In questo senso, il necessario punto di partenza è che l’intera economia è stata investita dall’onda “digitale” e, per tale ragione, la risposta deve (doveva) essere quanto più unitaria possibile.¹⁰⁵

Nonostante ciò, gli stessi lavori OCSE hanno riconosciuto che la “*Digital Economy*” presenta caratteristiche peculiari, riassumibili in:

- “*scale without mass*”
- generazione di valore tramite attività immateriali, compresa la proprietà intellettuale
- utilizzo di dati e contributi degli utenti

Le principali ricadute fiscali di tali caratteristiche peculiari, con impatti sulla politica fiscale a livello nazionale e a livello internazionale e sull’ampiezza del fenomeno di erosione della base imponibile, si manifestano nella difficoltà da parte delle giurisdizioni del mercato (*market jurisdiction*, ove sono localizzati gli utenti/consumatori) di tassare i profitti delle imprese digitali e non e, conseguentemente, nella messa in discussione dei principi e delle regole di fiscalità internazionale concepite e definite all’inizio del ‘900 in un contesto di fiscalità industriale (*brick and mortar economy*).

In altri termini, la dematerializzazione dell’accesso ai mercati ha reso obsoleto il tradizionale nexus basato sulla identificazione di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato. Inoltre, si pone anche una rilevante questione di parità di trattamento tra imprese in quanto quelle il cui business non richiede una presenza fisica nel mercato di sbocco possono delocalizzare i redditi più agevolmente.¹⁰⁶

Infatti, i profitti derivanti dalle attività digitalizzate, spesso, non sono tassati nella *market jurisdiction* - Paese in cui si trovano gli utenti ed i consumatori – in ragione dell’assenza di una presenza fisica stabile dell’impresa. Tuttavia, ad avviso dei Paesi dove si trovano utenti e consumatori, una parte del reddito complessivo dell’impresa non residente è creato proprio attraverso l’attività di questi ultimi (*c.d. value creation*) e, quindi, deve essere ivi tassato.

Dopo il sostanziale fallimento dell’*Action 1*, che non ha consentito di raggiungere un accordo fra i Paesi dell’OCSE, l’attuale scenario si sviluppa lungo due direttrici. Per un verso, alcuni Paesi, non solo europei, fra cui anche l’Italia, hanno introdotto una specifica forma di imposizione sui ricavi derivanti da attività “digitali” (generate anche dall’intervento degli utenti).

Queste imposte (*Digital Service Tax – DST*) seguono generalmente il modello presentato dalla Commissione Europea con la Comunicazione del 21 marzo 2018, 148 final. Queste reazioni, chiaramente con finalità difensiva, aprono uno scenario conflittuale sul piano dei rapporti commerciali internazionali e lasciano qualche dubbio in merito alla reale efficacia dell’azione.¹⁰⁷

Per altro verso, come si è già anticipato, i membri dell’*Inclusive Framework* dell’OCSE e del G20 hanno concordato l’urgenza di trovare una soluzione per tassare i nuovi modelli di business digitali, ponendosi l’obiettivo di produrre una proposta concreta entro la fine del 2020. Il raggiungimento di un consenso globale consentirebbe di prevenire la frammentazione del sistema multilaterale, la proliferazione di misure unilaterali, il rischio di sovra-tassazione e l’aumento delle verifiche fiscali e dei contenziosi.

Il programma di lavoro del *Pillar 1* è volto ad affrontare la ripartizione dei diritti di imposizione fiscale tra le giurisdizioni e riguarda principalmente le proposte finalizzate a creare una nuova potestà impositiva per le *market jurisdictions* basata su nuovi criteri di collegamento e di attribuzione degli utili e, in particolare, sulla nozione di presenza economica significativa e di ripartizione dell’extra profitto derivante dallo sfruttamento della partecipazione degli utenti e degli intangibili di marketing all’interno della giurisdizione del mercato.

¹⁰⁴ https://www.confindustria.it/wcm/connect/709d0622-b64a-4e5e-98a8-b0ca44978022/Position+Paper_Principi+fiscali+internazionali+e+digitalizzazione+dell%27economia_25.6.19_Confindustria.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-709d0622-b64a-4e5e-98a8-b0ca44978022-mKfjyE

¹⁰⁵ <https://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/tax-and-digitalisation.pdf>

¹⁰⁶ http://www.assonime.it/_layouts/15/Assonime.CustomAction/GetPdfToUrl.aspx?PathPdf=http%3A%2F%2Fwww.assonime.it%2Fattività-editoriale%2Fstudi%2FDocument-s%2Fnote+e+studi+6-2019.pdf

Pillar 2

Questo secondo Pilastro, invece, mira a definire le regole per affrontare gli effetti della concorrenza fiscale tra Stati e delle strutture che consentono alle imprese multinazionali di trasferire gli utili verso giurisdizioni in cui non sono soggette a tassazione o lo sono in misura molto ridotta.

I lavori attualmente in corso sono orientati a prevedere un meccanismo globale (GloBE – *Global Anti-Base Erosion*) che assicuri che il reddito delle imprese multinazionali sia soggetto ad un livello minimo di tassazione (minimum tax).

Anche in questo caso siamo di fronte, se non ad un rovesciamento, ad un cambio di prospettiva. Se la finalità dichiarata del progetto BEPS era quella di assicurare che il luogo di tassazione dei profitti fosse allineato al luogo di svolgimento dell'attività economica effettiva e di creazione del valore (*"align taxation with value creation"*) ora si aggiunge l'ulteriore finalità di assicurare che l'impresa multinazionale sconti un congruo livello di tassazione. Quindi non solo l'imposta nel luogo giusto ma anche al livello giusto, non importa dove. In termini generali il piano di lavoro dell'OCSE a livello di policy è giustificato sulla base delle prevedibili conseguenze che si verificherebbe in alternativa. In assenza di consenso si assisterebbe al proliferare di iniziative unilaterali, di azioni e ritorsioni con elevati rischi di rottura dell'ordine internazionale e conseguente incremento della doppia imposizione con impatti altamente negativi su sviluppo e crescita.

Allo stesso tempo è in corso un duplice dibattito. Per un verso, si discute della validità teorica delle proposte formulate in seno all'OCSE nell'ambito dei *Pillar*, in termini di equità, efficienza e semplicità applicativa. Per altro verso, i tax policy maker e le imprese sono alle prese con le stime di impatto, rispettivamente, sul gettito e sull'effective tax rate del nuovo ordine fiscale.

La posta in gioco è lo spostamento di risorse (le entrate fiscali) sia tra Stati a beneficio delle *"market jurisdictions"* (principalmente tramite il *Pillar 1*) sia dalle imprese agli Stati (principalmente tramite il *Pillar 2*).

L'evoluzione del dibattito internazionale è quindi rilevante anche nella prospettiva dei policy makers nazionali. Interventi di riforma non potranno prescindere dall'attento monitoraggio del merito e delle tempistiche di tale dibattito.

Compliance Fiscale: Cooperative Compliance come Possibile Soluzione?

Il termine Cooperative Compliance è stato proposto dall'OCSE come un'evoluzione del "rapporto rafforzato" tra le autorità fiscali e i contribuenti. Il sistema copre un'ampia gamma di differenti istituti adottati dai 21 paesi membri del Global Forum sulla Trasparenza Fiscale per aumentare la qualità del rapporto fiscale e l'adempimento fiscale volontario da parte delle grandi imprese, e soprattutto di quelle multinazionali.

L'obiettivo della Cooperative Compliance è quello di instaurare un rapporto di reciproca fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un incremento del livello di certezza sul trattamento fiscale delle concrete questioni individuate dalle imprese e sottoposte al vaglio dell'amministrazione. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocazione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto e di diritto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

Quando un'autorità fiscale e una società decidono di entrare nel sistema Cooperative Compliance si impegnano ad un reciproco scambio di informazioni. Da un lato, le aziende rivelano informazioni sui sistemi che utilizzano per gestire le questioni fiscali all'interno della loro organizzazione e sulle loro operazioni. Dall'altro lato, le autorità fiscali rivelano il loro punto di vista sulla legittimità e sul corretto trattamento fiscale delle operazioni. Il sistema Cooperative Compliance può quindi essere riassunto come "trasparenza in cambio di certezza".

Lo scambio tra trasparenza e certezza ha chiaramente il potenziale di ridurre sia i costi di conformità privati per le aziende coinvolte (riducendo il tempo dedicato alla gestione fiscale e aumentando la certezza del pagamento delle imposte) sia i costi della pubblica amministrazione (aumentando la conoscenza da parte dell'autorità fiscale di schemi di pianificazione fiscale aggressiva e riducendo l'entità delle revisioni e delle verifiche). La riduzione di questi costi, a sua volta, può aumentare la produttività e il benessere sociale.

Cooperative Compliance in Italia

Il regime di Cooperative Compliance è stato istituito in Italia con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”. Possono aderirvi i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. “tax control framework”). Il rischio fiscale è, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario.

In fase di prima applicazione, il regime è riservato:

- ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro
- ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota del 2013 sul Regime di Adempimento Collaborativo
- le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti

I soggetti che intendono aderire al regime di Cooperative Compliance devono essere in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (Tax Control Framework – si veda il documento OCSE 2013 - Cooperative Compliance - A Framework). Il sistema è efficace quando è in grado di garantire all’impresa un presidio costante sui rischi fiscali. A tali fini, il sistema deve presentare (si veda il documento OCSE 2016 – Building Better Tax Control Framework) i seguenti requisiti essenziali:

- strategia fiscale
- ruoli e responsabilità
- procedure
- monitoraggio
- adattabilità al contesto interno ed esterno
- relazione agli organi di gestione¹⁰⁸

Benefici del sistema di Cooperative Compliance

Benefici per le autorità fiscali:

- un rapporto basato sulla fiducia (fiducia giustificata dal tax control framework, comprensione reciproca, apertura, trasparenza, ecc.)
- comprensione dell’attività (consapevolezza commerciale dei funzionari del fisco, aggiornamenti periodici su eventi commerciali, ecc.)
- risk management (miglioramento della valutazione del rischio ...)
- risoluzione più rapida di questioni dubbie
- riduzione degli oneri amministrativi (riduzione di alcuni costi di conformità, ecc.)
- migliore utilizzo delle risorse degli enti di gestione delle entrate
- maggiore fiducia nel sistema fiscale

I benefici per le imprese:

- riduzione dell’incertezza sulle posizioni fiscali e del ricorso al contenzioso fiscale
- miglioramento della gestione del rischio (capacità di prevedere la posizione delle autorità)
- capacità di chiarire le questioni in anticipo attraverso dialoghi specifici con l’amministrazione
- opportunità di evidenziare i problemi
- riduzione degli oneri amministrativi¹⁰⁹

¹⁰⁸ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>

¹⁰⁹ <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/cooperative-compliance/what-are-the-benefits-of-cooperative-compliance.aspx>

L'introduzione di relazioni che potrebbero definirsi "rafforzate" tra Fisco e contribuenti, ispirate ai principi elaborati nelle iniziative dell'OCSE volte a promuovere la trasparenza (da parte dei contribuenti) in cambio della certezza (da parte dell'autorità fiscale), sono da considerarsi auspicabili anche con riferimento ai contribuenti di più ridotte dimensioni. In generale, può determinare una imponente semplificazione ed evoluzione del sistema fiscale italiano l'istituzione di regimi opzionali anche non riservati ai grandi contribuenti, accedendo ai quali, in cambio di informazioni, dati e notizie resi disponibili su base sistematica o su richiesta da parte dei contribuenti, vengono a questi ultimi riconosciuti benefici "attraenti" di diversa natura (quanto ad esempio: l'esposizione all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria con modalità "a distanza"; riduzione dei termini di accertamento e mitigazione delle sanzioni amministrative tributarie; semplificazione degli adempimenti e modalità abbreviate di risposta negli interpelli; rimborsi IVA più celeri). Ne potrebbero derivare positivi e ampi effetti, tra i quali: riduzione dei tempi, dei costi e dell'invasività delle verifiche e dei controlli fiscali; disponibilità di ulteriori dati massivi per effettuare analisi del rischio e selezioni basate sulle più moderne tecnologie di analisi di big data, maggiore monitoraggio anche a fini predittivi, riduzione dei costi associati alla gestione della giustizia tributaria. Oggi, i processi di dialogo tra Fisco e contribuenti possono agevolmente essere gestiti attraverso strumenti tecnologici adeguati, come ad esempio piattaforme digitali evolute che rendano semplice, sicura ed efficace la condivisione delle informazioni. La trasparenza potrebbe essere il requisito principale per l'accesso a ulteriori elementi di premialità, con forme dirette di "risparmio fiscale" (ad esempio, come preconditione per accedere ad agevolazioni), così da accompagnare in maniera "intelligente" un processo di diminuzione della pressione fiscale.

RISCHI DERIVANTI DA MEGATREND AMBIENTALI: CAMBIAMENTO CLIMATICO, SOSTENIBILITÀ ED ECONOMIA CIRCOLARE

La fiscalità: strumento di sostenibilità

Le imposte sono intrinsecamente legate allo sviluppo economico. Forniscono allo Stato le entrate necessarie per mobilitare risorse a favore delle riforme strutturali che il Paese necessita. La più importante fonte di entrate per il finanziamento della Strategia Nazionale per lo Sviluppo Sostenibile è la crescita economica. In questo contesto, la politica fiscale svolge un ruolo fondamentale. Politiche fiscali efficaci possono facilitare la crescita economica e alimentare i progressi verso uno sviluppo sostenibile:

- il gettito fiscale derivante dagli investimenti del settore privato è particolarmente importante. Questa raccolta di entrate contribuisce al «tesoro nazionale», che finanzia i piani di sviluppo nazionali e, a sua volta, riduce la povertà
- le politiche fiscali che promuovono gli investimenti e l'innovazione attirano gli investimenti esteri diretti (ied)
- le politiche fiscali sono fondamentali per ridurre le disuguaglianze all'interno e tra i paesi. Esse devono essere progettate per avviare uno sviluppo economico sostenibile, ridurre le disuguaglianze e promuovere la crescita inclusiva
- l'aumento della trasparenza è il modo più efficace per le amministrazioni fiscali di incoraggiare la crescita dei ricavi
- le imprese hanno un ruolo fondamentale da svolgere nel rafforzare la mobilitazione delle risorse interne

La Strategia Nazionale di Sviluppo Sostenibile

La Strategia Nazionale di Sviluppo Sostenibile (SNSvS) costituisce lo strumento di coordinamento dell'attuazione dell'Agenda 2030 delle Nazioni Unite per lo sviluppo sostenibile nell'ambito della programmazione economica, sociale ed ambientale in Italia. L'attuazione della Strategia Nazionale di Sviluppo Sostenibile si deve raccordare con i documenti programmatici esistenti, in particolare con il Programma Nazionale di Riforma (PNR) e più in generale il Documento di Economia e Finanza (DEF). Le azioni proposte e gli strumenti operativi si devono conciliare con i molteplici obiettivi già esistenti e vincolanti previsti dal Semestre Europeo (Target EU 2020). L'Unione Europea incentiva l'attuazione degli obiettivi strategici dell'Agenda 2030 attraverso finanziamenti provenienti dai fondi strutturali e di investimento.¹¹⁰

¹¹⁰ https://www.minambiente.it/sites/default/files/archivio_immagini/Galletti/Comunicati/snsvs_ottobre2017.pdf

RISCHI DERIVANTI DALL'EROSIONE DELLA BASE IMPONIBILE A CAUSA DI MEGATREND SOCIO-ECONOMICI

Fino a tutto il 2019 il valore dell'obiettivo di Medio Termine (OMT) ha coinciso con il pareggio di bilancio; dunque, il saldo di bilancio delle amministrazioni pubbliche, una volta corretto per le fluttuazioni cicliche, doveva convergere nel medio periodo verso un valore pari a zero. A seguito del più recente aggiornamento, l'OMT nel prossimo triennio 2020-2022 è stato portato ad un avanzo strutturale pari a 0,5 per cento del PIL. L'elevato livello di debito pubblico, il peggioramento delle previsioni di crescita economica nel lungo periodo e di quelle demografiche hanno determinato un rialzo dell'OMT.

Pur non avendo ancora raggiunto l'OMT e nonostante l'Italia sia tenuta a un programma di finanza pubblica compatibile con tale obiettivo, la crisi COVID-19 ha temporaneamente allentato i vincoli, consentendo tempi maggiori per realizzare gli obiettivi di finanza pubblica.

Rispetto delle Regole del Debito: Criterio Forward Looking e Debito Corretto per il Ciclo Economico

Elaborazione PwC TLS su dati MEF

	Scenario					
	Tendenziale			Programmatico		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Debito nell'anno t+2 (% del PIL)	134,1	132,5	130,4	135,2	133,4	131,4
Gap rispetto al <i>benchmark forward looking</i> (% del PIL)	6,4	4,9	3,5	7,5	5,4	3,9
Gap rispetto al debito corretto con il ciclo (% del PIL)	8,3	7,6	3,5	8,4	7,7	4,9

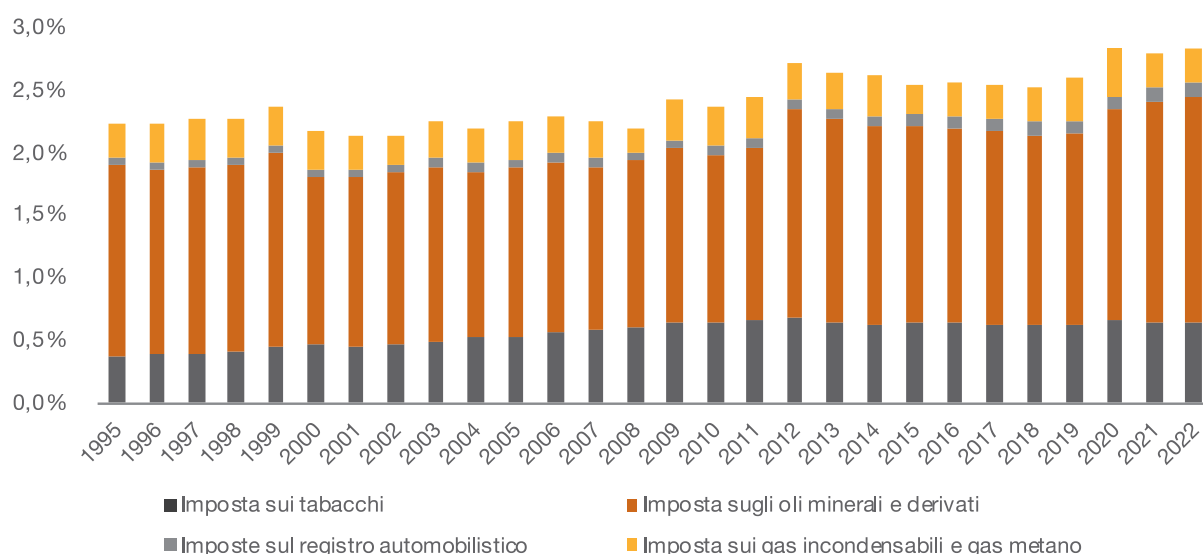
Fattori che mettono a rischio la sostenibilità del sistema fiscale italiano

Tra il 2013 ed il 2018, la pressione fiscale è diminuita di 2 punti percentuali, dal 44,1% al 42,1%. La diminuzione della pressione fiscale è in parte dovuta al calo di alcune basi imponibili. Tra il 2013 ed il 2018, c'è stato un trend decrescente del gettito fiscale derivante dall'imposta sui tabacchi, oli minerali e derivati, gas incondensabili e gas metano, rispettivamente del -6,5%, -6,2% e -6,4%.

Ciononostante, nel 2020, la percentuale di entrate di queste imposte indirette è prevista aumentare rispetto al PIL in seguito all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che riduce il tasso di crescita del PIL annuale.¹¹¹

Previsione delle Entrate (% del PIL)

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



¹¹¹ <https://www.milanofinanza.it/news/prometeia-pil-dell-italia-a-6-5-nel-2020-rimbalzo-nel-2021-3-3-202003271015188409> - Previsioni di Prometeia

RISCHI DERIVANTI DA DINAMICHE DEMOGRAFICHE

Cambiamenti demografici

La popolazione in Italia ha raggiunto l'apice nel 2015 con 60.795.612 abitanti. Dal 2015 ad oggi è iniziato un decremento costante della popolazione, soprattutto determinato dal saldo naturale negativo della popolazione residente. Al 31 dicembre 2019 la popolazione residente in Italia ammonta a 60.244.639 unità (-0,19% meno rispetto all'anno precedente).

La diminuzione della popolazione residente è dovuta ai cittadini italiani, che al 31 dicembre 2019 ammontano a 54 938 mila unità (diminuzione dello 0,4% rispetto all'inizio dell'anno). La popolazione residente di cittadinanza straniera invece è aumentata di oltre 292 mila unità.

Nel 2019, il saldo naturale (il numero di morti meno il numero di nascite, escludendo i fenomeni migratori) ha raggiunto la cifra record di -214.262, suggerendo come questo processo di "declino naturale" sia in costante e rapido aumento.

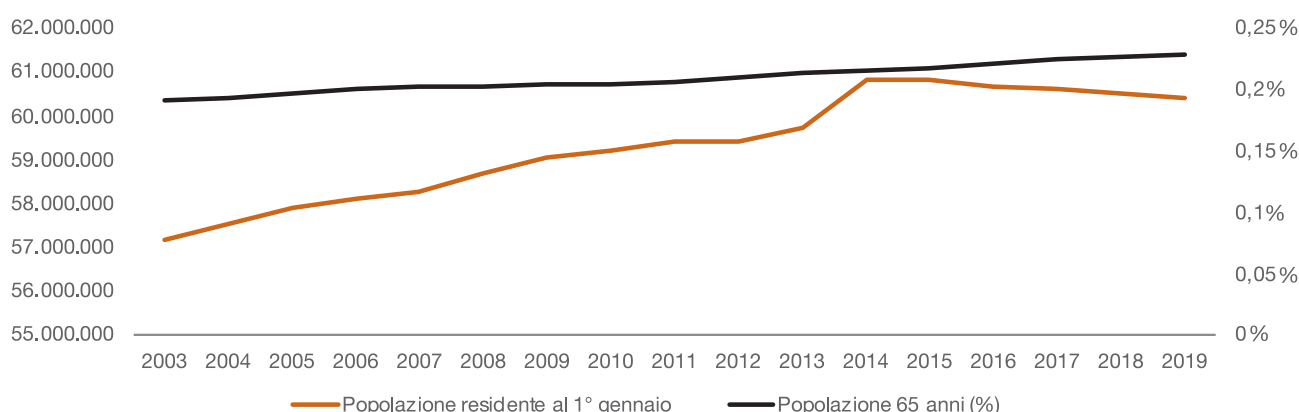
Le proiezioni della popolazione italiana futura riflettono in maniera preoccupante questo trend decrescente. Dati ISTAT sottolineano come la popolazione residente attesa nel 2045 sia pari a 59 milioni per diminuire ulteriormente fino a 54,1 milioni nel 2065.

La popolazione italiana è, inoltre, vecchia; il 22,6% è over 65, oltre 4 punti percentuali in più della distribuzione nel Regno Unito e ben 7 punti in più degli Stati Uniti. Questo trend è destinato ad accelerare negli anni a venire portando potenzialmente l'Italia ad avere la popolazione più vecchia del mondo.

Una popolazione che invecchia e diminuisce ha implicazioni importanti per l'economia di un Paese.

Indicatori Demografici

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Un numero inferiore di lavoratori significa che la produttività deve aumentare ogni anno solo per impedire che l'economia si contragga. Nel frattempo, una percentuale più elevata di pensionati all'interno della società significa più persone che utilizzano servizi pubblici, come la sanità e i trasporti, senza contribuire alle entrate del governo attraverso la tassazione.

Si prevede che nei prossimi decenni l'Italia avrà una popolazione più vecchia a causa dell'aumento dell'aspettativa di vita, del calo della fertilità e del "rigonfiamento demografico" creato dal "baby boom" del secondo dopoguerra. La percentuale della popolazione di 65 anni e oltre dovrebbe passare dal 22,7% nel 2020 al 32,2% nel 2045 e circa il 32,7% nel 2060.¹¹²

¹¹² http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/PdS_2009_xissn_on-line.pdf

¹¹³ https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Total-age_dependency_ratio

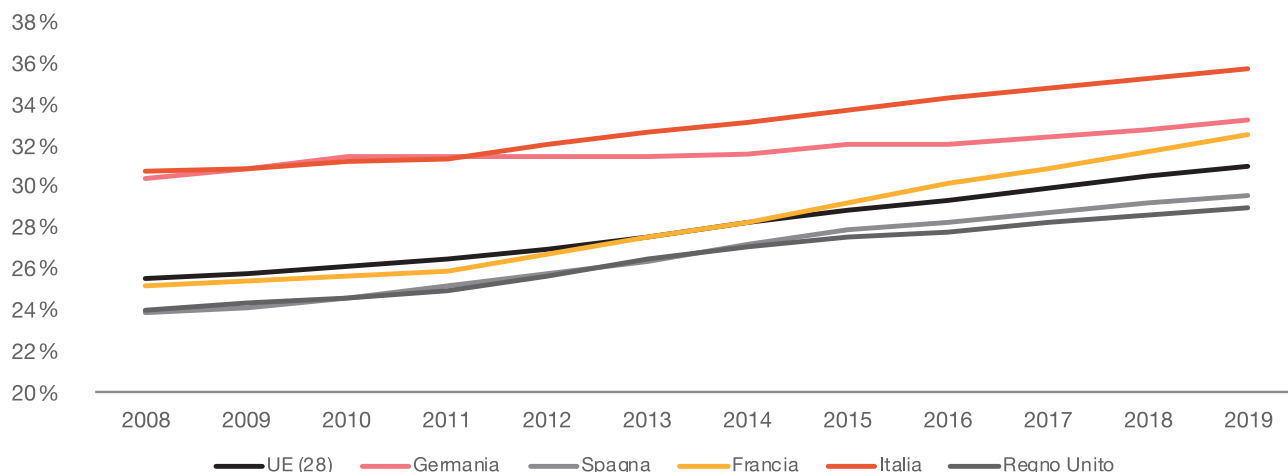
Indice di dipendenza degli anziani

L'indice di dipendenza degli anziani è un rapporto tra il numero di persone anziane in un'età in cui sono generalmente inattive economicamente (cioè a 65 anni e oltre), rispetto al numero di persone in età lavorativa (cioè a 15-64 anni). Il valore è espresso per 100 persone in età lavorativa.¹¹³

La popolazione europea sta gradualmente invecchiando e la popolazione italiana ancora di più. Nel 2019, l'indice di dipendenza degli anziani è salito, raggiungendo il picco del 35,7%, ben di sopra della media europea di 31,0%. Al giorno d'oggi approssimativamente un europeo su cinque ha più di 65 anni e per ogni anziano ci sono più di tre persone in età lavorativa.¹¹⁴

Indice di dipendenza degli anziani

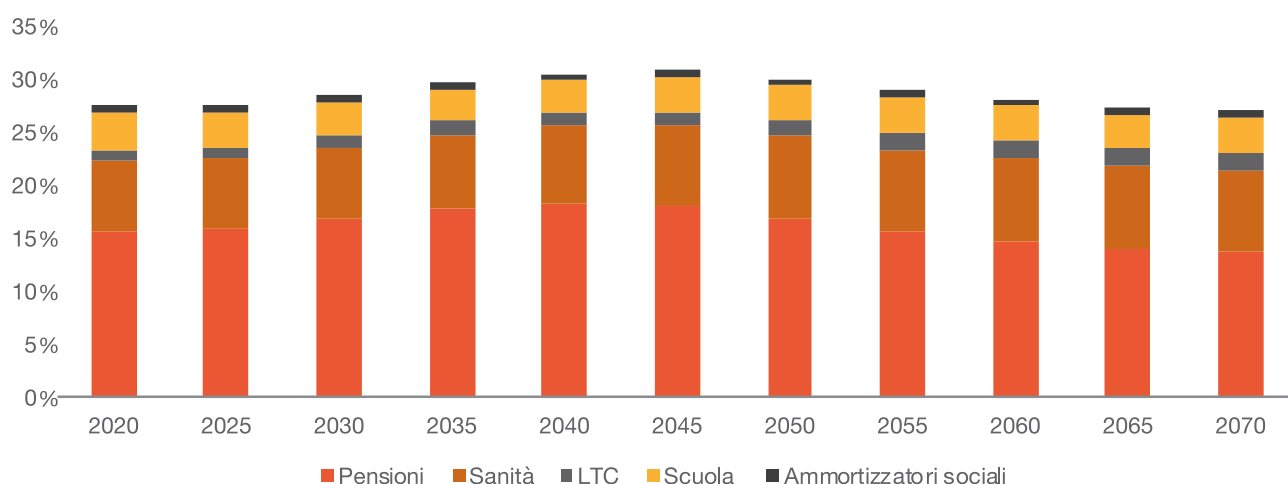
Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Tra il 2020 ed il 2045, la spesa pubblica per pensioni, sanità, LTC, scuole e ammortizzatori sociali aumenterà a ritmo costante fino a raggiungere il 30,9% del PIL per poi decrescere e attestarsi al 27% nel 2070.¹¹⁵

Previsioni della Spesa Pubblica (% del PIL)

Elaborazione PwC TLS su dati ISTAT



Tra il 2020 ed il 2045, la spesa pubblica per pensioni, sanità e LTC si attesterà al 25% del PIL. Tra il 2045 ed il 2070, inizia una rapida discesa fino al livello del 23,3% nel 2060 per attestarsi al 22,5% nel 2070. La decelerazione è costante in tutto il periodo.¹¹⁶

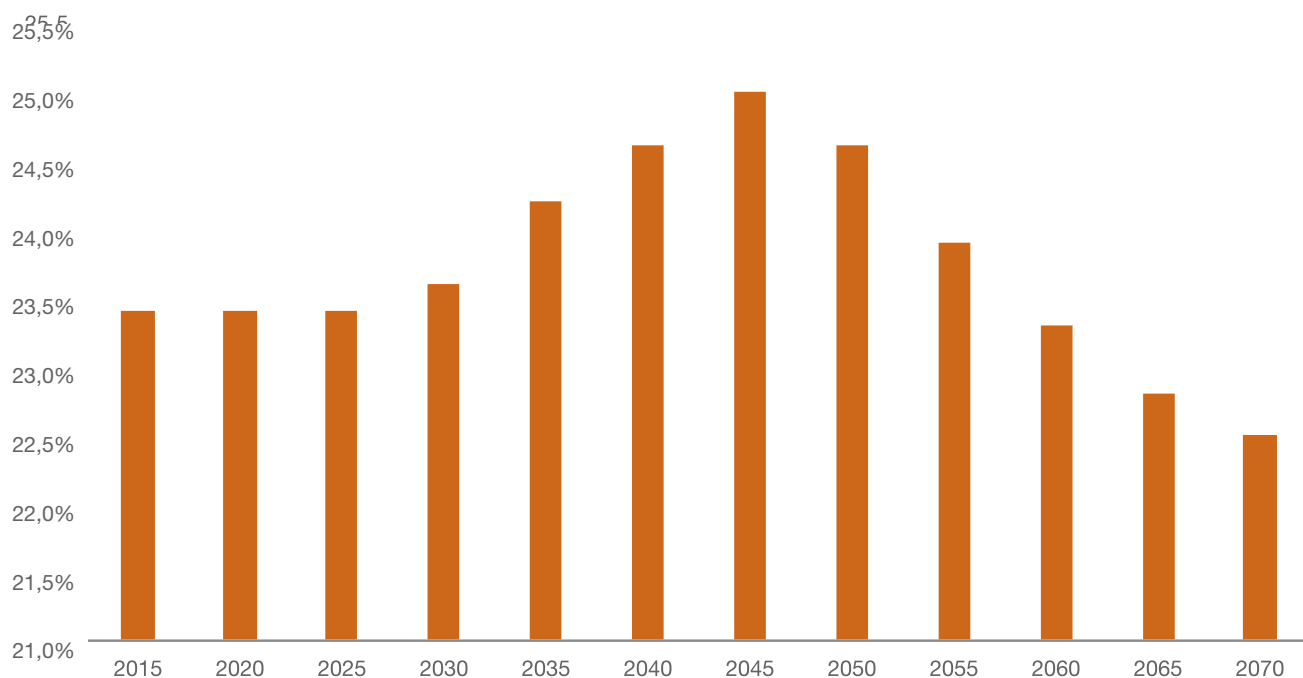
¹¹⁴ <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/download.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tps00198>

¹¹⁵ Scenario EPC-WGA Baseline - http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Attivit--i/Spesa-soci/Attivita_di_previsione_RGS/2019/Rapporto-n-20.pdf

¹¹⁶ Scenario Nazionale Base - http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Attivit--i/Spesa soci/Attivita_di_previsione_RGS/2019/Rapporto-n-20.pdf

Totale della Spesa Pubblica (% del PIL)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF



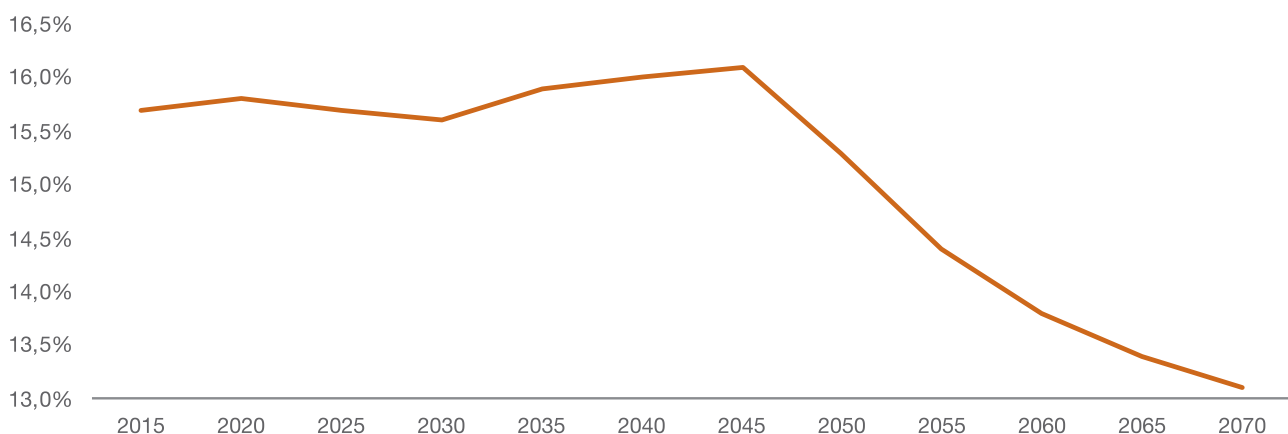
Tra il 2020 ed il 2045, l'aumento del rapporto fra la spesa pensionistica ed il PIL è determinato dall'incremento del rapporto fra numero di pensioni e numero di occupati indotto dalla transizione demografica causata dal "baby boom" menzionato nel paragrafo precedente.

Questo "rigonfiamento demografico" sarà solo parzialmente controbilanciato dall'innalzamento dei requisiti minimi di accesso al pensionamento in funzione della speranza di vita.

Tra il 2045 ed il 2070, la riduzione del rapporto fra la spesa pensionistica ed il PIL è determinata dalla stabilizzazione e inversione di tendenza del rapporto fra numero di pensioni e numero di occupati.¹¹⁷

Spesa Pubblica per pensioni (% PIL)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF



¹¹⁷ http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/NADEF_2019__FINALE.pdf

6

Annex

Stima dell'impatto della digitalizzazione e della semplificazione del rapporto Fisco-Contribuente

La stima degli effetti finanziari della digitalizzazione e della semplificazione del rapporto fisco-contribuente (e nel seguito anche le misure di digitalizzazione del sistema fiscale ¹), in termini di maggior gettito annuo da compliance spontanea a regime², richiede analisi complesse e specifiche per il sistema fiscale italiano.

In questa sede, a titolo meramente illustrativo e senza pretesa di precisione, si è ritenuto utile effettuare una stima esplorativa e preliminare della riduzione del tax gap dovuto ad errori e negligenza (errori e mancati versamenti) che potrebbe derivare da un'ampia strategia di digitalizzazione e semplificazione.

La stima non definisce come si debba (o possa) disegnare in Italia la strategia di “digitalizzazione e semplificazione”, e cioè come si connoti (attraverso quali interventi, in concreto) il progredire verso un sistema più digitale e semplice. È di tutta evidenza, infatti, che l'applicazione di tali modelli impone, come nel Regno Unito, che il policy maker integri l'analisi con l'identificazione di specifici provvedimenti.

La metodologia utilizzata prende spunto dal calcolo dei benefici delle misure di digitalizzazione del sistema fiscale (“*Making Tax Digital*”) annunciate nel Regno Unito nel 2015.³

HMRC stima che il tax gap dovuto ad “errori e negligenza” (28% del tax gap totale nel 2018)⁴ possa essere ridotto dall'introduzione di strumenti tecnologici che gestiscano e “correggano” automaticamente i dati contenuti nelle dichiarazioni VAT, Corporation Tax ed Income Tax⁵ presentate dai contribuenti. In questo modo, errori umani, di calcolo e gestione dei documenti possono essere ridotti in termini di gettito fino al 10%⁶ (cosiddetto effetto comportamentale).

Prendendo spunto da questa evidenza, individuiamo, per il caso italiano, il tax gap derivante da errori e negligenza che potrebbe essere ridotto per effetto delle misure di digitalizzazione del sistema fiscale e ne stimiamo il valore in termini di gettito.

¹ Ci si riferisce alle misure descritte nel documento pubblicato dall'amministrazione finanziaria del Regno Unito (HMRC) denominato “*Making Tax Digital*”, *Briefing Paper* del 12 Luglio 2019 – Regno Unito, pp 18. In estrema sintesi tali misure (che implementano la strategia Making Tax Digital) prevedono che le aziende, compresi i lavoratori autonomi ed i proprietari di immobili registrino in formato digitale le proprie entrate e uscite e condividano trimestralmente tali informazioni con HMRC tramite software (o app) appositamente dedicati ad impostare e gestire la relazione digitale fisco-contribuente.

² Non ci riferisce quindi agli ulteriori impatti che potrebbero derivare dalla maggiore incisività dell'azione di controllo e recupero del gettito per effetto della digitalizzazione del sistema fiscale.

³ “*Making Tax Digital*”, *Briefing Paper* cit.

⁴ HMRC fornisce una stima unica della componente errore e negligenza senza dividerla per singolo tributo. Negli ultimi 5 anni il range va dal 14% al 30%.

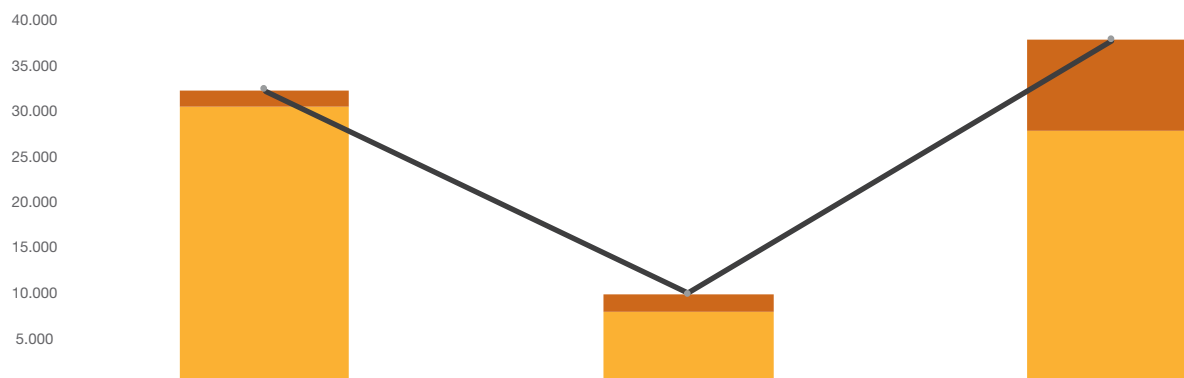
⁵ Corrispondenti in Italia all' IVA, all'IRES ed all' IRPEF

⁶ HMRC stima che l'effetto comportamentale dell'introduzione di misure a favore della semplificazione e digitalizzazione del rapporto fisco contribuente sia pari alla riduzione del 10% del gap derivante da “errore e negligenza”
<http://data.parliament.uk/writtenevidence/committeeevidence.svc/evidencedocument/finance-bill-subcommittee/draft-finance-bill-2017/oral/48204.html>

Il punto di partenza è il tax gap derivante da errori e negligenza come determinato nella relazione annuale sull'economia sommersa redatta dalla commissione Giovannini⁷, ed evidenziata nel seguente grafico:

Composizione Tax GAP 2017 (milioni €)

Elaborazione PwC TLS su dati MEF
Relazione sull'economia non osservata
e sull'evasione fiscale e contributiva, anno 2019



IRPEF	IRES	IVA
1.805	1.839	9.977
30.373	7.953	27.707
32.178	9.792	37.684
6%	19%	26%

Nel 2017, la componente “errori e mancati versamenti” rappresenta il 17% del tax gap totale in Italia. Sensibilmente inferiore al 28% stimato per il Regno Unito.

Per il caso italiano, a differenza della stima UK, abbiamo la categorizzazione del tax gap per i principali tributi e notiamo significative variazioni tra essi. L’IVA presenta la proporzione maggiore di tax gap derivante da errori e mancati versamenti (26%). A seguire l’IRES (19%) e l’IRPEF totale (6%).

Una volta ottenuta la componente del tax gap derivante da errori e mancati versamenti, applichiamo la formula utilizzata da HMRC, adattandola per il caso italiano:

“extra gettito = base imponibile derivante dal tax gap dovuto a errori e mancati versamenti effetto comportamentale”.*

Utilizzando tale equazione l’extra gettito fiscale annuale stimato per l’Italia è di circa €1,3 miliardi.

Tributo	Riduzione annuale attesa in mln € del tax gap per singola imposta	Riduzione % del tax gap
Irpef	-180,5	-0,56%
Ires	-183,9	-1,88%
IVA	-997,7	-2,65%
Totale	-1.362,1	-1,59%

L'effetto comportamentale è una variabile essenziale dalla cui variazione, nel caso italiano rispetto a quello del Regno Unito, possono discendere sostanziali modifiche del risultato dell'analisi.

Per esplorare tale scenario, prendiamo spunto dalla stima dell'effetto della fatturazione elettronica sull'adempimento spontaneo dei contribuenti per i primi sei mesi del 2019 contenuta nella relazione annuale sull'economia sommersa redatta dalla commissione Giovannini⁸. Secondo tale stima, il gettito IVA dei primi sei mesi del 2019 diverge in eccesso rispetto al gettito atteso determinato considerando solamente il ciclo economico. In particolare, tale eccesso è compreso tra 0,9 e 1,4 miliardi di euro.

Ipotizzando lo stesso trend per la seconda metà del 2019, l'extra gettito IVA generato dall'introduzione della fatturazione elettronica dovrebbe aggirarsi tra 1,8 e 2,8 miliardi di euro.

La stima fornisce indicazioni di massima riguardo agli impatti della fatturazione elettronica sull'andamento del gettito IVA per effetto della (maggiore) compliance spontanea dei contribuenti.

Assumendo che la differenza sia dovuta ad una diminuzione del gap dovuto ad errori e mancati versamenti⁹, tale gap per l'IVA diminuirebbe tra il 18% ed il 28%.

Assumendo la media dei due numeri come stima centrale, potremmo ipotizzare che l'impatto comportamentale della semplificazione e digitalizzazione del rapporto fisco-contribuente si aggiri attorno al 23% (in luogo del w). Sostituendo la nostra assunzione iniziale del 10% ed applicando il 23% ai tre tributi presi in considerazione, la riduzione del tax gap da errore e mancati versamenti produrrebbe un extra gettito da maggiore compliance spontanea di oltre 3 miliardi di euro l'anno, come segue:

Tributo	Riduzione annuale attesa in mln € del tax gap per singola imposta	Riduzione % del tax gap
Irpef	-415,5	-1,29%
Ires	-422,97	-4,32%
IVA	-2.294,71	-6,09%
Totale	-3.132,83	-3,65%

⁷ Nel corso del primo semestre del 2019 il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate hanno predisposto un sistema di monitoraggio dei flussi del gettito IVA e approntato una metodologia macro di confronto con alcuni indicatori di riferimento rappresentativi dell'evoluzione tendenziale delle entrate. Se si riscontra un andamento divergente tra le due serie allora si può presupporre che sia intervenuto uno shock

⁸ Nel corso del primo semestre del 2019 il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate hanno predisposto un sistema di monitoraggio dei flussi del gettito IVA e approntato una metodologia macro di confronto con alcuni indicatori di riferimento rappresentativi dell'evoluzione tendenziale delle entrate. Se si riscontra un andamento divergente tra le due serie allora si può presupporre che sia intervenuto uno shock esogeno che abbia fatto deviare il flusso dell'imposta. https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva_2019.pdf

⁹ Compreso l'effetto deterrente della misura ma non invece quello dell'azione di controllo e riscossione.



17 sedi in Italia

- Milano
- Roma
- Bari
- Bergamo
- Bologna
- Brescia
- Firenze
- Napoli
- Novara
- Padova
- Palermo
- Parma
- Torino
- Trento
- Treviso
- Varese
- Verona



I nostri uffici

Milano

Via Monte Rosa, 91
20149 - Milano
Tel. +39 02 77851

Roma

Largo Fochetti, 29
00154 - Roma
Tel. +39 06 5717851

Bari

Via Abate Gimma, 72
70122 - Bari
Tel. +39 080 5640211

Palermo

Via Marchese Ugo, 60
90141 - Palermo
Tel. +39 091 6268669

Bergamo

Largo Belotti, 5
24121 - Bergamo
Tel. +39 035 229691

Parma

Viale Tanara, 20/A
43100 - Parma
Tel. +39 0521 275911

Bologna

Via Angelo Finelli, 8
40126 - Bologna
Tel. +39 051 6167711

Torino

Corso Palestro, 10
10122 - Torino
Tel. +39 011 592271

Brescia

Viale Duca d'Aosta, 28
25121 - Brescia
Tel. +39 030 3697601

Trento

Viale della Costituzione, 33
38122 Trento
Tel. +39 0461 237004

Firenze

Viale Antonio Gramsci, 15
50121 - Firenze
Tel. +39 055 2482911

Treviso

Viale Gian Giacomo Felissent, 90
31100 Treviso
Tel. +39 0422 425611

Napoli

Via dei Mille, 16
80121 - Napoli
Tel. +39 081 716141

Varese

Via Albuzzi, 43
21100 - Varese
Tel. +39 0332 285039

Novara

Via Fratelli Rosselli 28
28100 - Novara
Tel. +39 02 9160 5015

Verona

Via Francia, 21/C
37135 - Verona
Tel. +39 045 8051411

Padova

Via Vicenza, 4
35138 - Padova
Tel. +39 049 873421