

E' sostenibile l'attuale carico fiscale? ()*

Premessa

La valutazione circa la sostenibilità dell'attuale carico fiscale in Italia, deve preliminarmente partire dall'esame di alcuni dati numerici, utili al fine di individuarne la struttura e le possibili dinamiche future dell'ordinamento tributario italiano.

Ancor prima di tale esame, occorre però ricordare come qualsiasi analisi concernente la pressione tributaria in Italia non possa prescindere dal **contesto macro-economico** che si caratterizza per una persistente crisi accompagnata da una forte stagnazione degli ordinativi industriali e dei consumi di privati e famiglie.

La risposta che l'Unione Europea e l'Italia hanno (nel tempo) elaborato, consiste in un articolato complesso di disposizioni fiscali che - dal 2009 (primo anno di recessione) ad oggi - si sono susseguite, modificando profondamente il sistema dei tributi italiano.

Il susseguirsi di tali modifiche in un periodo di instabilità economica:

- ha fornito una **risposta** immediata alla **riduzione di gettito**, introducendo “nuove” fattispecie impositive (per es.: IVIE, IVAFE), riformandone altre (per es.: la fiscalità locale, con specifico riguardo all'IMU, alla TARES, alla TASI e alla TARI) e inasprendo il sistema sanzionatorio per fronteggiare il rilevante fenomeno dell'evasione;
- ha introdotto misure **stabili** di **incremento** delle basi **imponibili** e di ampliamento dei presupposti oggettivi di tassazione (per es.: le c.d. “società in perdita sistematica”, la riduzione di alcune detrazioni d'imposta per le persone fisiche);
- ha generato molteplici **dubbi interpretativi** ed alcune **criticità** rispetto ai **principi generali** dell'ordinamento tributario (a solo titolo d'esempio, si pensi al dibattito sul c.d. “abuso di diritto”, di derivazione comunitaria, poi recepito dalla giurisprudenza italiana di legittimità ed ora da normarsi sulla base della legge delega per la riforma del sistema tributario).

Tutto ciò è avvenuto contestualmente con il progressivo moltiplicarsi degli adempimenti fiscali (anche di natura formale), rendendo oggi necessaria:

- una razionalizzazione di questi, attraverso un costante processo di **semplificazione** (per es.: elenchi intra-UE per i servizi)
- la proposizione di una **legge-delega**, finalizzata a riordinare la fiscalità domestica, rivedendo profondamente i principi generali del sistema e coordinando gli stessi con i nuovi istituti introdotti.

La misurazione del carico fiscale italiano

La misurazione del carico fiscale in un dato Paese non avviene in maniera “univoca”, dipendendo dalle variabili prese in considerazione e dalla metodologia di calcolo adottata.

E' innanzitutto necessario evidenziare che una semplice comparazione tra **aliquote nominali** appaia a questo riguardo, del tutto **insoddisfacente**; a tal proposito (e con specifico riferimento ai redditi d'impresa delle società di capitali), si consideri la seguente tabella elaborata dall'OCSE per l'anno 2013¹.

¹ Tale tabella (e la relativa serie storica delle aliquote nominali per i redditi di società) è disponibile al sito www.oecd.org/tax/tax-policy/table%20II.1_May%202013.xlsx

Table II.1. Corporate income tax rate ¹

Country	Central government corporate income tax rate ²	Adjusted central government corporate income tax rate ³	Sub-central government corporate income tax rate ⁴	Combined corporate income tax rate ⁵	Targeted corporate tax rates ⁶
Australia*	30,0	30,0		30,0	Y
Austria	25,0	25,0		25,0	N
Belgium*	33.99 (33.0)	34,0		34,0	Y
Canada	15,0	15,0	11,3	26,1	Y
Chile*	20,0	20,0		20,0	Y
Czech Republic	19,0	19,0		19,0	Y
Denmark	25,0	25,0		25,0	N
Estonia*	21,0	21,0		21,0	
Finland	24,5	24,5		24,5	N
France*	34,4	34,4		34,4	Y
Germany*	15,825 (15,0)	15,825	14,4	30,2	N
Greece	26,0	26,0		26,0	Y
Hungary*	19,0	19,0		19,0	Y
Iceland*	20,0	20,0		20,0	Y
Ireland	12,5	12,5		12,5	Y
Israel*	25,0	25,0	0,0	25,0	Y
Italy*	27,5	27,5		27,5	N
Japan*	28.05(25.5)	26,2	10,8	37,0	Y
Korea	22,0	22,0	2,2	24,2	Y
Luxembourg*	22,47 (21,0)	22,5	6,8	29,2	Y
Mexico	30,0	30,0		30,0	Y
Netherlands*	25,0	25,0		25,0	Y
New Zealand*	28,0	28,0		28,0	N
Norway	28,0	28,0		28,0	Y
Poland*	19,0	19,0		19,0	N
Portugal*	25,0	30,0	1,5	31,5	Y
Slovak Republic	23,0	23,0		23,0	N
Slovenia	17,0	17,0		17,0	
Spain	30,0	30,0		30,0	Y
Sweden	22,0	22,0		22,0	N
Switzerland*	8,5	6,7	14,4	21,1	N
Turkey	20,0	20,0		20,0	N
United Kingdom*	23,0	23,0		23,0	Y
United States*	35,0	32,8	6,3	39,1	Y

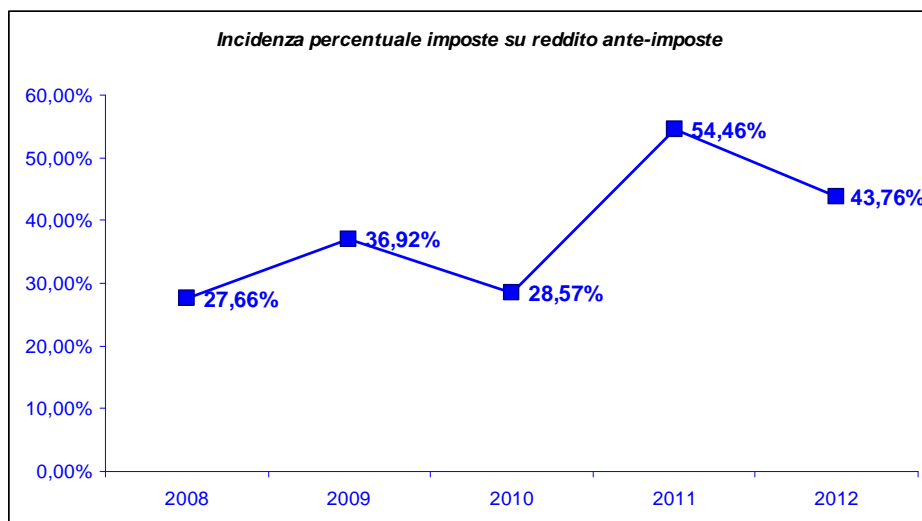
Tav. 1 – corporate income tax rate – (Fonte OECD)

Con specifico riferimento all'Italia, si evidenzia come il dato sopra prodotto non appaia idoneo per valutare la sostenibilità del carico fiscale relativamente al comparto "società di capitali"; infatti:

- l'aliquota IRES espressa è quella nominale del 27,5% e non tiene conto del progressivo ampliamento della base imponibile che nel corso degli anni si è verificato per tali soggetti (per es.: indeducibilità degli interessi passivi eccedenti il ROL, ex art. 96 T.U.I.R.).
- non si tiene conto dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) che è pari al 3,9% (salvo deroghe regionali) e che ha come base imponibile una sorta di "valore aggiunto operativo lordo";
- non si considerano i tributi minori (per es.: tasse di concessione governativa) o la fiscalità locale (per es.: IMU e TARES);

- non sono evidenziate alcune imposte di produzione (per es.: accise) relative a carburanti e gasolio utilizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa.

Ulteriore supporto a quanto appena sostenuto emerge da un'elaborazione effettuata sull'incidenza del carico fiscale (per imposte dirette) rispetto all'“utile ante-imposte”, così come contenuto nella ricerca prodotta da Mediobanca – ufficio R&S², in cui si evince come a parità di aliquota nominale IRES (27,5%) e IRAP (3,9%) dal 2008 al 2012 non vi sia un dato costante.



Tav. 2 – Incidenza % imposte sul reddito 2035 società (Fonte: R&S Mediobanca – elaborati)

Tale fenomeno è facilmente verificabile anche per quanto attiene alla tassazione di altri redditi (per es.: redditi prodotti dalle persone fisiche).

Per tali ragioni, limitarsi ad una comparazione delle aliquote nominali, non consente di valutare la sostenibilità del carico fiscale; è dunque necessario ricercare una **misura “effettiva” di carico fiscale**, precisando però fin d'ora che tale grandezza **non** potrà essere **“unica”** per tutti i contribuenti e per tutte le tipologie di reddito o patrimonio oggetto di tassazione, ma cambierà proprio in funzione di tali variabili.

Alcune utili informazioni a riguardo sono contenute nell'annuale rapporto redatto da Eurostat *“taxation trends in the European Union”* anno 2012 (ultimo anno disponibile)³, che con specifico riferimento all'Italia, vengono di seguito illustrate.

² “Dati cumulativi di 2035 società italiane” – R&S, Mediobanca, Milano 2013

³ Il rapporto è consultabile al sito [http:// epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY.../KS.../KS-DU-12-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY.../KS.../KS-DU-12-001-EN.PDF)

Totale imposte dirette – inclusi contributi per il servizio sociale in % rispetto al PIL

Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Difference ⁽¹⁾		Ranking	Revenue ⁽²⁾	
																	1995 to 2010	2000 to 2010	2010	2010	
BE	43.8	44.3	44.8	45.4	45.4	45.1	45.1	45.2	44.7	44.8	44.8	44.4	43.9	44.2	43.4	43.9	0.1	-1.2	3	155 617	
BG	30.8	28.6	27.6	32.1	30.8	31.5	30.8	28.5	31.0	32.5	31.3	30.7	33.3	32.3	29.0	27.4	-3.5	-4.2	24	9 861	
CZ	35.5	34.1	34.6	33.4	34.2	33.8	33.7	34.6	35.4	35.9	35.7	35.3	35.9	34.4	33.6	33.8	-1.7	0.0	16	50 484	
DK	48.8	49.2	48.9	49.3	50.1	49.4	48.5	47.9	48.0	49.0	50.8	49.6	48.9	47.8	47.7	47.6	-1.2	-1.8	1	112 151	
DE	39.8	40.1	40.1	40.4	41.3	41.3	39.4	38.9	39.1	38.3	38.3	38.6	38.7	38.9	39.2	38.1	-1.7	-3.2	9	943 710	
EE	36.3	34.3	34.3	34.0	32.5	31.0	30.2	31.0	30.8	30.6	30.6	30.7	31.4	31.7	35.7	34.2	-2.1	3.2	15	4 888	
IE	32.7	32.8	32.1	31.4	31.5	31.3	29.5	28.3	28.7	30.0	30.5	32.0	31.3	29.6	28.2	28.2	-4.6	-3.1	22	43 924	
EL ⁽³⁾	29.1	29.4	30.6	32.5	33.3	34.6	33.2	33.7	32.1	31.3	32.2	31.7	32.6	32.2	30.5	31.0	1.9	-3.6	21	70 427	
ES	32.1	32.6	32.7	33.4	33.9	34.1	33.7	34.2	33.9	34.7	35.9	36.8	37.1	33.0	30.7	31.9	-0.1	-2.2	18	335 850	
FR	42.7	44.0	44.2	44.1	44.9	44.2	43.8	43.3	43.1	43.3	43.8	44.1	43.4	43.2	42.0	42.5	-0.2	-1.6	4	822 097	
IT	39.8	41.5	43.4	42.3	42.0	41.5	41.1	40.5	41.0	40.4	40.1	41.7	42.7	42.7	42.6	42.3	2.5	0.8	5	658 180	
CY	26.9	26.4	25.9	27.6	27.8	29.9	30.7	30.9	32.2	33.0	35.0	35.8	40.1	38.6	35.3	35.7	8.8	5.8	13	6 192	
LV	33.2	30.8	32.1	33.7	32.0	29.7	28.9	28.6	28.6	28.6	29.2	30.6	30.6	29.2	26.7	27.3	-5.8	-2.4	25	4 914	
LT	27.5	27.1	30.6	31.7	31.7	29.9	28.5	28.2	28.0	28.1	28.4	29.2	29.5	30.0	29.2	27.1	-0.5	-2.9	27	7 453	
LU	37.1	37.6	39.3	39.4	38.3	39.1	39.8	39.3	38.1	37.3	37.6	35.9	35.7	35.5	37.6	37.1	0.0	-2.1	12	14 936	
HU	41.0	39.9	38.3	38.2	38.9	39.8	38.7	38.0	38.0	37.7	37.4	37.3	40.4	40.3	40.1	37.7	-3.2	-2.1	11	36 632	
MT	26.8	25.4	27.5	25.6	27.3	27.9	29.7	30.6	31.1	32.6	33.7	34.0	34.8	33.8	34.3	33.3	6.5	5.4	17	2 049	
NL	40.2	40.2	39.7	39.4	40.4	39.9	38.3	37.7	37.4	37.5	37.6	39.0	38.7	39.2	38.3	38.8	-1.4	-1.2	8	228 064	
AT	41.4	42.8	44.2	44.1	43.8	43.0	44.9	43.6	43.4	43.0	42.1	41.5	41.7	42.7	42.6	42.0	0.6	-1.0	7	120 192	
PL	37.1	37.2	36.5	35.4	34.9	32.6	32.2	32.7	32.2	31.5	32.8	33.8	34.8	34.3	31.8	31.8	-5.3	-0.8	19	112 616	
PT	29.5	30.2	30.2	30.3	31.0	31.1	30.9	31.5	31.7	30.6	31.5	32.3	32.8	32.8	31.0	31.5	2.0	0.4	20	54 416	
RO	27.5	25.9	26.4	29.0	31.0	30.2	28.6	28.1	27.7	27.2	27.8	28.5	29.0	28.0	26.9	27.2	-0.2	-3.0	26	33 226	
SI	39.0	37.8	36.7	37.6	37.9	37.3	37.5	37.8	38.0	38.1	38.6	38.3	37.7	37.2	37.6	38.0	-1.0	0.7	10	13 447	
SK	40.3	39.4	37.3	36.7	35.4	34.1	33.1	33.0	32.9	31.5	31.3	29.3	29.3	29.2	28.8	28.1	-12.2	-6.0	23	18 496	
FI	45.7	47.1	46.4	46.3	45.9	47.2	44.8	44.7	44.1	43.5	43.9	43.8	43.0	42.9	42.6	42.1	-3.5	-5.1	6	75 959	
SE	47.9	50.3	50.7	51.2	51.5	51.5	49.4	47.5	47.8	48.0	48.9	48.3	47.3	46.4	46.7	45.8	-2.1	-5.6	2	158 863	
UK	34.7	34.4	34.8	35.9	36.2	36.7	36.5	34.9	34.7	35.2	36.0	36.7	36.3	37.9	34.8	35.6	1.0	-1.1	14	606 016	
NO	42.0	42.4	42.2	42.0	42.3	42.6	42.9	43.1	42.3	43.0	43.2	43.5	42.9	42.1	42.4	42.9	0.9	0.3		135 240	
IS	33.3	34.3	34.6	34.4	36.8	37.1	35.3	35.2	36.7	37.8	40.6	41.4	40.5	36.6	33.8	35.0	1.7	-2.1		3 321	
EU-27 averages																				4 700 658	
weighted	39.3	39.9	40.1	40.2	40.6	40.4	39.5	38.8	38.8	38.7	39.0	39.5	39.4	39.3	38.4	38.4	-0.9	-2.0			
arithmetic	36.6	36.4	36.7	37.0	37.2	37.0	36.3	36.0	36.1	36.1	36.5	36.7	37.1	36.6	35.8	35.6	-1.0	-1.4			

Tav. 3 – Imposte dirette (e contributi) in % rispetto a GDP (Fonte: Eurostat)

Esaminando i valori di tale tabella con riferimento all'Italia, si possono trarre le seguenti conclusioni:

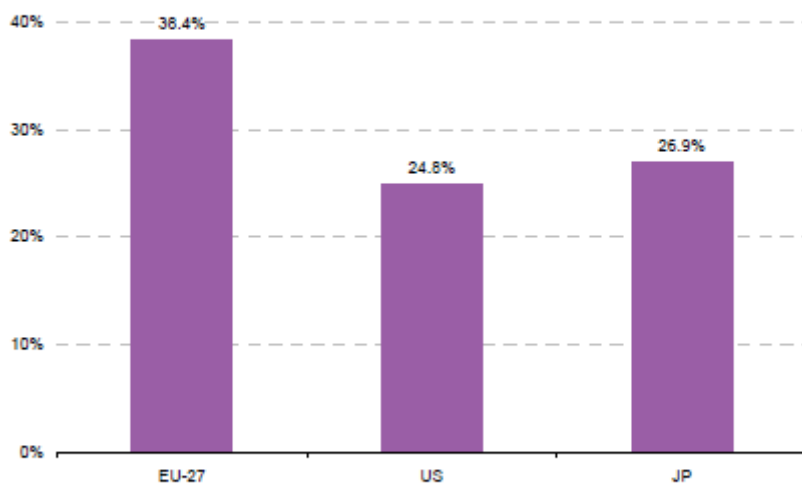
- il carico fiscale deve altresì tener conto anche della **componente contributiva** in quanto, sebbene quest'ultima sia regolamentata da norme differenti rispetto a quelle tributarie, incide comunque sulle risorse che i singoli possono destinare al consumo o al risparmio dopo il prelievo;
- una appropriata determinazione del carico fiscale non deve avvenire in valore "assoluto", ma deve essere rapportata ad altra grandezza macro-economica (quale ad es.: il PIL) al fine di valutarne la sostenibilità.

Ed è proprio con riguardo alla dimensione della "sostenibilità" che va letta la precedente tav. 3, in cui l'Italia (ultimo dato disponibile rilevato: anno 2010) ha un "carico fiscale" (per imposte dirette) rapportato al PIL di ben il **42,3%**, e che colloca la stessa ben al di sopra della media aritmetica e ponderata dell'area Euro (rispettivamente il 35,60% e il 38,40%), posizionandola al 5° posto dopo Danimarca, Belgio, Svezia e Francia.

La situazione non muta sostanzialmente qualora si volesse considerare la mera incidenza delle imposte dirette (al netto degli oneri contributivi) rispetto al PIL; qui l'Italia si colloca al 6° posto nell'area Euro.

In generale, l'area Euro viene indicata nel rapporto appena menzionato come "a high tax area", che presenta livelli di imposizione superiori a quelli di altre macro-aree del mondo (cfr. tav. 4)

Graph 1.1: Overall tax-to-GDP ratio (incl. SSC) in the EU, US and Japan 2010, %



Note: EU-27 weighted average

Source: Commission Services and Eurostat (ESA95) ([gov a tax ag](#)) for the EU, OECD (SNA2008) for the US and Japan

Tav. 4 – indice imposte su PIL – anno 2010 (Fonte Eurostat)

Imposizione diretta in percentuale rispetto al totale imposte

L'Italia presenta una percentuale di **imposte dirette** rispetto al totale imposta pari (nell'anno 2010) al **68,3%** (sostanzialmente in linea con la media aritmetica dell'area euro e leggermente al di sopra della media ponderata, +1,3%) che colloca l'Italia al 12° posto su 27.

Imposizione indiretta in percentuale rispetto al totale imposte

L'Italia presenta (sempre anno 2010) una percentuale di **imposte indirette** sul totale imposte pari al **33,5%** (al di sotto della media aritmetica e ponderata dell'area Euro), posizionandosi al 21° posto.

La struttura del carico fiscale in Italia

Gli ultimi due indicatori esaminati servono per introdurre il tema della “**struttura**” del **carico fiscale** in Italia: infatti, tale grandezza non è ripartita uniformemente con riguardo a tutte le manifestazioni di capacità contributiva, ma dipende anche da ben precise scelte di politica economica.

Anche questo dato (fotografato dal già citato rapporto Eurostat) si riferisce all'anno 2010⁴

⁴ Cfr. nota 3

ITALY	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2010	
A. Structure of revenues	% of GDP											Ranking ¹⁾	€ bn
Indirect taxes	15.1	14.6	14.6	14.2	14.3	14.4	15.0	14.9	14.0	13.8	14.2	10	220.4
VAT	6.5	6.2	6.2	5.9	5.8	5.9	6.2	6.2	5.9	5.7	6.2	25	96.8
Excise duties and consumption taxes	2.6	2.4	2.3	2.4	2.2	2.2	2.2	2.1	1.9	2.1	2.0	27	31.7
Other taxes on products (incl. import duties)	2.7	2.5	2.6	2.5	2.9	2.7	3.0	3.0	2.9	3.0	2.9	2	45.6
Other taxes on production	3.4	3.5	3.5	3.4	3.3	3.5	3.6	3.6	3.2	3.0	3.0	4	46.3
Direct taxes	14.4	14.7	14.0	14.7	13.9	13.3	14.3	15.0	15.2	15.4	14.7	6	229.4
Personal income	11.4	11.0	10.6	10.5	10.4	10.4	10.9	11.3	11.7	11.7	11.7	5	182.4
Corporate income	2.4	3.2	2.7	2.3	2.4	2.3	2.9	3.3	3.1	2.4	2.3	14	36.3
Other	0.6	0.6	0.7	1.8	1.1	0.6	0.5	0.5	0.5	1.3	0.7	13	10.7
Social contributions	11.9	11.8	11.9	12.1	12.3	12.3	12.3	12.8	13.4	13.6	13.4	8	208.3
Employers'	8.3	8.3	8.3	8.6	8.6	8.6	8.5	8.8	9.2	9.3	9.1	4	142.2
Employees'	2.3	2.3	2.3	2.2	2.2	2.2	2.2	2.3	2.4	2.5	2.4	20	37.8
Self- and non-employed	1.4	1.2	1.3	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7	1.8	1.8	1.8	7	28.3
Less: amounts assessed but unlikely to be collected	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		
TOTAL	41.5	41.1	40.5	41.0	40.4	40.1	41.7	42.7	42.7	42.8	42.3	5	658.2
Cyclically adjusted total tax to GDP ratio	41.0	40.4	40.2	41.2	40.2	39.8	40.6	41.0	41.7	44.3	43.1		
B. Structure by level of government	% of total taxation												
Central government	55.7	55.2	54.3	53.7	53.2	52.7	54.3	53.6	52.5	53.4	53.3	16	350.9
State government ²⁾	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Local government	14.4	14.9	15.5	16.1	15.8	15.9	15.6	15.8	15.4	14.2	14.5	5	95.2
Social security funds	28.7	28.6	29.3	29.5	30.3	30.8	29.5	30.0	31.4	31.8	31.6	12	208.2
EU institutions	1.2	1.3	0.9	0.7	0.7	0.7	0.6	0.6	0.8	0.6	0.6	20	3.9
C. Structure by type of tax base	% of GDP												
Consumption	10.9	10.3	10.1	9.9	10.0	9.9	10.3	10.2	9.8	9.7	10.2	23	159.4
Labour	19.7	20.0	20.0	20.1	20.0	20.2	20.3	20.8	21.5	21.8	21.8	7	339.6
Employed	17.7	17.9	18.0	18.1	17.9	18.1	18.1	18.6	19.2	19.3	19.3	7	299.6
Paid by employers	9.9	10.0	10.1	10.3	10.3	10.4	10.3	10.6	10.7	10.8	10.7	4	165.9
Paid by employees	7.8	7.9	7.9	7.7	7.6	7.7	7.7	8.0	8.5	8.5	8.6	13	133.7
Non-employed	2.0	2.1	2.1	2.1	2.1	2.2	2.2	2.2	2.3	2.5	2.6	3	40.0
Capital	10.9	10.8	10.3	11.0	10.4	9.9	11.1	11.8	11.3	11.2	10.2	2	159.2
Capital and business income	8.3	8.3	7.5	8.4	7.6	7.3	8.4	9.1	8.9	8.3	7.7	3	120.5
Income of corporations	2.9	3.7	3.1	3.5	3.1	2.9	3.5	4.0	3.7	3.4	3.0	7	46.8
Income of households	2.1	1.4	1.3	1.1	1.1	1.2	1.4	1.4	1.5	1.4	1.2	4	18.8
Income of self-employed (incl. SSC)	3.3	3.2	3.1	3.8	3.4	3.2	3.5	3.7	3.7	3.5	3.5	1	55.0
Stocks of capital / wealth	2.6	2.5	2.8	2.6	2.8	2.6	2.7	2.7	2.5	2.8	2.5	8	38.7

Tav. 5 – Struttura delle imposte – Italia (Fonte: Eurostat)

La ripartizione del carico fiscale per comparto impositivo in percentuale del PIL non pare essere particolarmente squilibrata in favore delle imposte dirette, indirette o degli oneri contributivi (cerchi blu in tav. 4); tuttavia la sommatoria complessiva di tali valori appare essere tra le più alte nell'area Euro.

Invece, a livello di struttura governativa, la **fiscalità erariale** (quindi, a livello centrale) assorbe oltre il 50% del carico fiscale complessivo: tale indicatore può essere letto come la mancanza di un vero e proprio sistema di **“federalismo fiscale”**. Negli anni successivi al 2010 è stata avviata una parziale revisione in tal senso (soprattutto con riferimento alla fiscalità locale e all'IMU) che, tuttavia ha subito diverse “battute d'arresto” dovute alla rimodulazione dei provvedimenti appena citati.

Da ultimo sul punto, la ripartizione della pressione fiscale per “base imponibile” (*tax base*) evidenzia un maggior carico sui redditi da lavoro (21,8% del PIL) rispetto alle altre fonti di reddito: questo dato è una conferma indiretta della già menzionata “non uniformità” del carico fiscale.

Una visione ampliata di “sostenibilità del carico fiscale”

Nei precedenti paragrafi della relazione ci si è soffermati su alcuni aspetti quantitativi circa il carico fiscale (indicatori, struttura e sim.), ma ad un più attento esame circa il funzionamento dei sistemi tributari, altre dimensioni meritano di essere approfondite.

Nello specifico ci si riferisce a quegli aspetti di **carattere qualitativo** (attinenti con la **tax compliance**) che, sebbene non possano farsi rientrare in una accezione ristretta di “pressione fiscale”, hanno (quantomeno nella percezione dei contribuenti) un rilevante impatto in termini di sostenibilità di sistema:

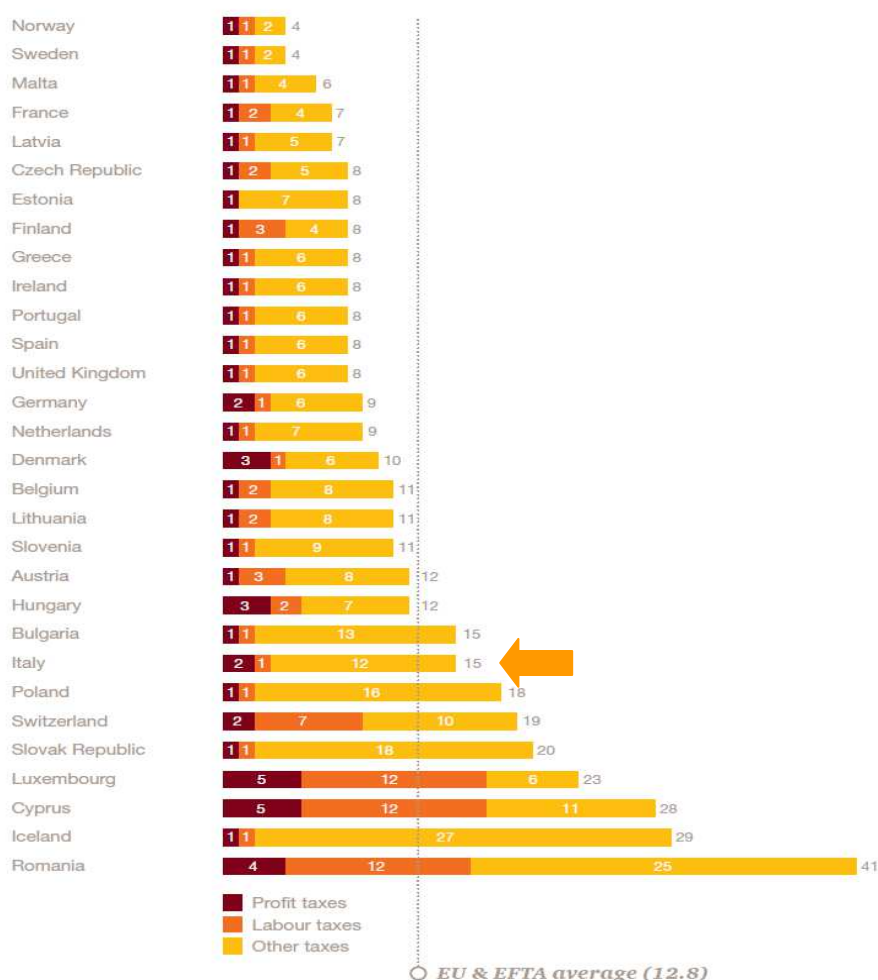
- a. **numero di pagamenti tributari** (*number of payments*)
- b. **tempo dedicato agli adempimenti** (*time to comply*)

Questi indicatori (sviluppati per il solo mondo delle imprese) sono stati nel tempo elaborati dalla World Bank e da PWC⁵, che nel rapporto annuale “*paying taxes*” effettuano un monitoraggio dei “costi” connessi con la **tax compliance**: in questa prospettiva, sebbene tali oneri (espressi in ore di tempo utilizzato per svolgere gli adempimenti tributari) non possano propriamente rientrare tra i tributi, vengono percepiti dai contribuenti (imprese) come un **aggravio** che, in qualche misura, va a “sommarsi” all’effettivo carico fiscale.

Per quanto concerne l’Italia, il numero di **pagamenti tributari annuali** è quello riportato nella successiva tav. 6 e risulta pari a nr. 15, con una media europea sostanzialmente allineata a **12,8**.

Dall’esame di tali numeri, sembra potersi desumere che “il numero dei pagamenti” non rappresenta un eccessivo ostacolo od aggravio in termini di **tax compliance**.

Figure 2.39: The number of payments in the EU & EFTA

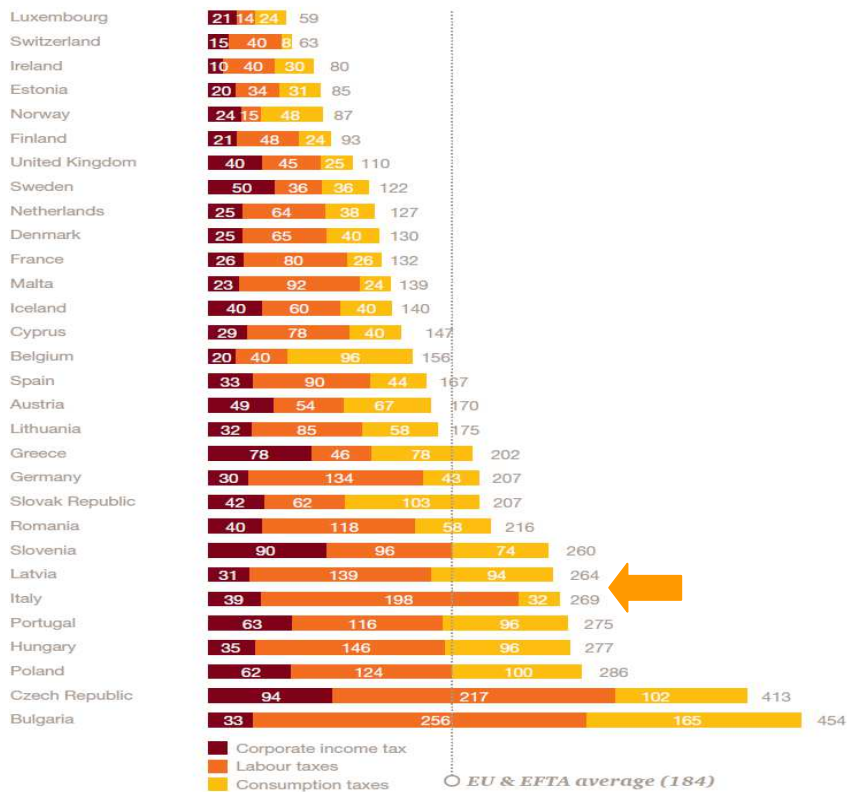


Tav. 6. – Numero di pagamenti annuali per imprese (Fonte: World bank – PWC)

⁵ “*Paying taxes 2013 – the global picture*” – World Bank and PwC, consultabile al sito www.pwc.com/gx/.../paying-taxes/.../pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf

Ben diversa è la situazione per quanto concerne il *time to comply*, espresso in termini orari per anno; “questo indicatore misura il tempo richiesto per preparare, compilare e pagare i tre principali tipi di imposte e contributi: l’IRES [e l’IRAP], l’IVA, le ritenute, ivi inclusi i contributi sociali” (cfr. tav. 7):

Figure 2.38: The time to comply in the EU & EFTA



Tav. 7 – Tempo dedicato agli adempimenti (Fonte: World Bank – PWC)

In questo caso, la situazione italiana è particolarmente negativa, poiché il tempo medio (espresso in ore/anno) per adempimenti fiscali è stato stimato in ben **269** ore, vale a dire oltre 33 giornate lavorative all’anno, posizionando l’Italia al 25° posto su 30, ben al di sopra della media EU di 184 ore (ovvero, 23 giornate lavorative).

Ciò significa che, a parità di struttura tributaria (non si deve infatti dimenticare che i Paesi dell’area Euro hanno sistemi fiscali con istituti analoghi, oltre che condividere i meccanismi di applicazione per i c.d. “tributi armonizzati”, il più importante dei quali è l’I.V.A.), al contribuente (impresa) italiano è richiesto un maggior numero di ore per svolgere gli adempimenti necessari; tale impegno ha alcuni risvolti negativi in termini di:

- difficoltà nel recepimento di un numero crescente di disposizioni (soprattutto) di carattere “secondario” (od operativo) che illustrino come effettuare correttamente un determinato adempimento. In questo caso, è emblematica la vicenda del c.d. “spesometro” che, introdotto originariamente dall’art. 21 del D.L. n. 98/2011 specificava che tale strumento (di ausilio all’attività di verifica) doveva essere predisposto individuando “[...] modalità e termini, tali da limitare al massimo l’aggravio per i contribuenti [...]” e rinviava la regolamentazione ad apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia. Successivamente, si sono rese necessarie diverse proroghe e, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia del 2 agosto 2013 sono da ultimo state fornite le indicazioni che, risultano (insieme al modello) ulteriormente variate in data 10 ottobre 2013;

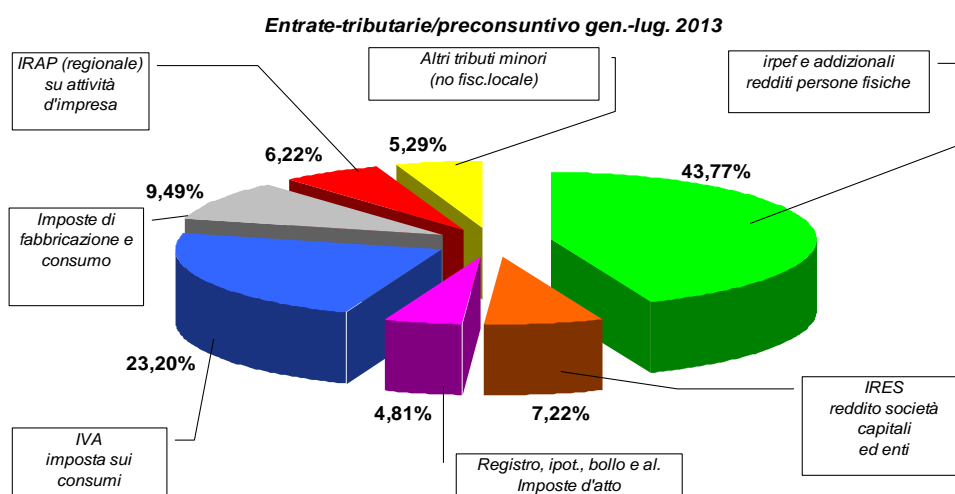
- o rischio di commettere violazioni in termini di puntuale esecuzione dell'adempimento. Questo rischio risulta essere particolarmente accentuato laddove gli adempimenti consistono in comunicazioni, dichiarazioni, invii di modello che non hanno il compito precipuo di auto-liquidare un'imposta, bensì quello di **comunicare** dati all'anagrafe tributaria (per es.: comunicazione relativa alle dichiarazioni d'intento, comunicazione di transazione con Paesi *black-list*, e sim.). Per talune di queste comunicazioni, le sanzioni risultano particolarmente elevate rispetto all'entità della violazione commessa e, non risulta sempre agevole coniugare le istruzioni di compilazione con la quotidiana operatività del mondo delle imprese.

Si ribadisce come il “tempo consumato” per essere *tax compliant*, sebbene non incida direttamente sul carico fiscale, generi indubbiamente una **percezione negativa** circa la sostenibilità del “sistema-tributi” che, prescindendo dalla sostenibilità dei livelli impositivi (per il cui commento si rimanda ai precedenti paragrafi).

Proprio per queste ragioni, sia il Legislatore (per quanto attiene le norme primarie) che l'Agenzia delle Entrate (in materia di provvedimenti direttoriali, disposizioni secondarie) hanno da breve intrapreso un cammino di semplificazione, finalizzato ad evitare la comunicazione del medesimo dato (o della stessa transazione economica) in molteplici moduli, così come si sta procedendo –più in generale- ad una profonda revisione di tutta la modulistica di carattere fiscale attualmente in uso, eliminando alcuni modelli ritenuti non più necessari neanche a fini di controllo (si pensi all'eliminazione dell'obbligo di allegare il c.d. mod. 69 per i dati catastali, relativamente ai contratti di affitto soggetti a registrazione) e, sopprimendo alcuni campi ritenuti “ridondanti” o comunque ottenibili da altre banche-dati. (per es.: nel mod. UNICO delle società di capitali, il quadro relativo ai dati di bilancio).

La struttura dei tributi in Italia

In un precedente paragrafo, si è osservato che, al fine di valutare la sostenibilità del carico fiscale di un dato Paese (nello specifico: l'Italia) si deve considerare l'assenza di uniformità dello stesso in relazione alla tipologia di reddito oggetto di tassazione; può dunque essere di qualche utilità illustrare la struttura dei tributi in Italia partendo da una elaborazione fatta con riferimento ai dati quantitativi relativi alle entrate tributarie per il periodo gennaio – luglio 2013 (preconsuntivo)⁶:



Tav. 8 – La struttura dei tributi in Italia (Fonte: Ministero economia e finanze - elaborazione)

⁶ Bollettino entrate tributarie – Appendice statistica – n. 137 - settembre 2013. Ministero dell'Economia e delle Finanze

In termini di contribuzione, il maggior apporto avviene dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e dall'IVA (che essendo un'imposta sui consumi, finisce per ricadere sul consumatore finale di un dato bene o servizio): tale assetto comporta, ad es.: che un aumento di un punto percentuale dell'aliquota IVA ordinaria (dal 21% al 22%) come recentemente avvenuto con decorrenza dal 1° ottobre 2013, viene percepito alla stregua di un notevole aggravio del carico tributario sul consumatore finale.

Per quanto attiene alle imposte sui redditi, il sistema italiano prevede:

- **per le persone fisiche** un sistema di imposizione progressiva a scaglioni, le cui aliquote nominali sono indicate nella successiva tav. 9, maggiorate di addizionali regionali e comunali variabili in funzione della residenza del contribuente

REDDITO (per scaglioni)		ALIQUTA (per scaglioni)	IMPOSTA DOVUTA SUI REDDITI INTERMEDI COMPRESI NEGLI SCAGLIONI	
fino a euro 15.000,00		23	23% sull'intero importo	
oltre euro 15.000,00	e fino a euro 28.000,00	27	3.450,00 + 27% parte eccedente	15.000,00
oltre euro 28.000,00	e fino a euro 55.000,00	38	6.960,00 + 38% parte eccedente	28.000,00
oltre euro 55.000,00	e fino a euro 75.000,00	41	17.220,00 + 41% parte eccedente	55.000,00
oltre euro 75.000,00		43	25.420,00 + 43% parte eccedente	75.000,00

Tav. 9 – IRPEF a scaglioni per persone fisiche

- **per le società di capitali**, un'aliquota IRES nominale del 27,5% oltre ad un'aliquota IRAP del 3,90% (quest'ultima trova applicazione anche per le attività d'impresa condotte in forma individuale o di società personale, così come per i lavoratori autonomi).

Per entrambe le fattispecie, l'aliquota effettiva si discosta notevolmente da quella nominale, poiché la determinazione della base imponibile è fortemente influenzata dalla presenza di detrazioni e deduzioni (per le persone fisiche) o dalla indeducibilità di componenti negativi per i soggetti esercenti attività d'impresa.

Vi è inoltre una crescente rilevanza della c.d. **“fiscalità locale”** (per es.: IMU) che incrementa il carico fiscale complessivo e che negli ultimi tempi è soggetta a profonde modificazioni tuttora in corso anche se, dalle prime elaborazioni effettuate, il dato univoco emergente è quello di un incremento di pressione tributaria da fiscalità locale.

Tale struttura dei tributi, risulta inoltre condizionata del fenomeno dell' **evasione fiscale** che, in un'accezione tecnicamente più corretta, si definisce dell' **“economia sommersa”**: la pressione fiscale sopportata dai contribuenti risente anche dell'ampiezza dell' **“economia sommersa”** che sottrae risorse per contribuire alla spesa pubblica.

In Italia, l'ISTAT ha effettuato nell'anno 2010 uno studio sull' **“economia non osservata e i flussi finanziari”** cercando di **stimare** l'impatto dell'evasione sull'intero sistema economico; i valori espressi dall'Istituto di statistica nazionale sono coerentemente rivisti e aggiornati e, da uno degli ultimi documenti disponibili in materia⁷ è possibile leggere che *“[...] l'entità del valore aggiunto prodotto dall'area del sommerso economico è stimata per il 2008 in una <<forbice>> compresa tra 255 e 275 miliardi di euro, ovvero tra il 16,3% e il 17,5% del PIL”*; in questa indagine conoscitiva viene poi evidenziato come probabile un innalzamento di tali percentuali in conseguenza degli effetti della crisi manifestatasi dal 2009 in avanti.

Sempre l'ISTAT in altro documento⁸ ha evidenziato come *“[...] l'ampiezza dell'evasione produca effetti redistributivi perversi e distorsioni nel sistema economico [e anche per tali motivi] gli interventi operati nell'ultimo ventennio sul sistema delle aliquote, delle detrazioni e delle deduzioni*

⁷ *“Indagine conoscitiva sulla delega al Governo per la riforma fiscale e assistenziale AC4566”* – redatto in occasione dell'audizione del Presidente ISTAT il 7 dicembre 2011

⁸ *“Rapporto annuale 2012”* – Sintesi – ISTAT – 22 maggio 2012

che determinano il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef) [hanno] prodotto un sistema che **non è sempre in linea con l'obiettivo dell'equità**: sulla base di tali affermazioni, si può quindi affermare che il carico fiscale non appare sostenibile, proprio in considerazione del fatto che viene violato uno dei principi generali in tema di imposizione che è per l'appunto, **l'equità sociale**.

L'evoluzione rispetto alla attuale situazione dei tributi in Italia

In un precedente paragrafo, si è illustrato (anche con l'ausilio del grafico di cui alla tav. 4) di come l'Italia sia inserita in uno spazio territoriale ed economico (area UE) ad **“elevata tassazione”** e, come all'interno di tale spazio, abbia alcuni indicatori al di sopra della media dei singoli stati componenti tale area.

Può dunque essere di qualche interesse esaminare quali siano le principali direttive lungo cui il Legislatore italiano si sta muovendo, al fine di contenere l'onere tributario imposto ai contribuenti, tenuto conto anche della tendenza in atto nei Paesi UE, che vede una progressiva diminuzione dei carichi fiscali (tav. 10)⁹

Graph 1.2: Long-term trends in the overall tax ratio (including SSC)
% of GDP



Note: The statistical break is due to the change from ESA79 to ESA95. All data are GDP-weighted.
Source: 1970-1994: Commission services (reproduced from 2007 edition of the report); 1995-2010: Eurostat ([gov_a_tax_ag](#))

Tav. 10 – Tax ratio – tendenze di lungo termine area Euro (Fonte: Eurostat)

In tale contesto, particolarmente rilevante appare per l'ordinamento italiano l'approvazione del **disegno di legge delega di riforma** per *“un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”* (approvato dalla Camera dei deputati a fine settembre 2013). In esso sono forniti alcuni indirizzi finalizzati alla riduzione della pressione fiscale e a favorire una semplificazione del sistema, attraverso un riordino sistematico di alcuni comparti (per es.: sistema sanzionatorio) o di istituti che, nel tempo hanno subito molteplici modifiche e cambiamenti (per es.: reddito d'impresa):

1. riforma del catasto

Tale riforma ha la finalità di “correggere le sperequazioni insite nelle attuali rendite, accentuate dall'aumento generalizzato dal prelievo fiscale [IMU]”¹⁰. Tale riforma ha la finalità di ripartire il carico fiscale in maniera più equa, attraverso una revisione della base imponibile che sia in grado di meglio cogliere le manifestazioni di capacità contributiva connesse al possesso di unità immobiliari;

2. contrasto all'evasione e all'elusione fiscale

La delega prevede un generale riforma di contrasto all'evasione, avendo particolare riguardo nell'andare a individuare i fenomeni di c.d. **“erosione fiscale”** (*tax expenditures*) che, producono

⁹ Cfr. nota 3

¹⁰ Camera dei Deputati – XVII Legislatura – A.C. 282 -950 – 1122 - 1339

l'effetto di ridurre la base imponibile, consentendo a determinate categorie di contribuenti di comprimere il proprio carico fiscale.

3. *abuso di diritto e tax compliance*

Tale punto appare di particolare importanza, in quanto indica chiaramente come uno degli obiettivi per il perseguimento di carichi fiscali più sostenibili sia rappresentato dall'**adempimento spontaneo**, anche attraverso la "costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti".

In questa prospettiva, si è ritenuto anche di dover predisporre una delega affinché si codifichi il c.d. "**abuso di diritto**" di derivazione comunitaria, e ciò al fine di attribuire a tale istituto confini certi (anche a livello procedurale, nel caso di verifiche e controlli condotti dalle autorità a ciò preposte).

4. *l'apparato sanzionatorio e il sistema dei controlli*

La revisione dell'intero sistema sanzionatorio (sia a livello penale che amministrativo) si rende necessaria per meglio definire le soglie di punibilità dei reati rispetto alle disposizioni ora vigenti, oltre ad andare individuare in maniera selettiva quelle fattispecie di violazione che meritano particolari azioni di contrasto (per es.: le frodi carosello o i prezzi di trasferimento).

La revisione dell'apparato sanzionatorio a livello amministrativo è volta a modificare sanzioni che (in alcuni casi) sono divenute nel tempo sproporzionate rispetto alla violazione commessa (in tal senso, si veda la revisione - già attuata - delle norme concernenti la violazione delle disposizioni in tema di monitoraggio valutario).

5. *la tassazione dei redditi d'impresa*

Per tali redditi viene previsto un sostanziale riordino che ha l'obiettivo di ridurre la pressione fiscale su determinati soggetti di "**minori dimensioni**" attraverso l'introduzione di regimi (opzionali) forfettari, oltre a prevedere misure che agevolino l'internazionalizzazione degli imprenditori domestici.

Vi sono poi ulteriori indicazioni per effettuare la rivisitazione di alcuni istituti (società di comodo, modalità di determinazione della base imponibile, operazioni transfrontaliere) aventi l'obiettivo di **razionalizzare** un sistema normativo divenuto estremamente articolato e, spesso di incerta applicazione (in termini di contenuto interpretativo).

Sono poi previste misure in tema di riscossione, di tutela dei contribuenti, di fiscalità ambientale e di tassazione in materia dei giochi.

Conclusioni

Al termine di queste considerazioni, si può cercare di fornire una sintetica risposta alla domanda iniziale "*è sostenibile l'attuale carico fiscale?*", per quanto concerne l'Italia.

Sulla base delle evidenze qui analizzate, emerge un carico fiscale molto elevato, non uniformemente distribuito tra le diverse categorie di percettori di redditi, con una forte pressione sulle persone fisiche che hanno redditi di lavoro dipendente.

Si ritiene che tale stato di cose, sia la risultante della persistente crisi economica, che ha richiesto l'adozione di misure "straordinarie", susseguitesi nel tempo a più riprese con disposizioni che hanno profondamente inciso anche su alcuni principi del sistema, non garantendo sempre un coordinamento delle disposizioni applicabili ad una data fattispecie.

Oltre a ciò, si è assistito anche ad un moltiplicarsi di adempimenti (alcuni dei quali finalizzati ad agevolare i controlli o comunque a contrastare il rilevante fenomeno dell'evasione, in tutte le sue molteplici forme) che hanno reso la *tax compliance* più farragিনosa e, con il sistema sanzionatorio attualmente in vigore, l'eventuale mancato rispetto di tali adempimenti (effettuato in buona fede) può risultare particolarmente oneroso.

Per tali motivi, il progetto di legge delega per la riforma intende intervenire su tali questioni, cercando di perseguire un obiettivo di maggiore sostenibilità dell'attuale carico fiscale.

§ § §

Massimiliano Sironi

Palma di Maiorca, 19 ottobre 2013