

6^a Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e tesoro)

**Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva
sugli organismi della fiscalità
e sul rapporto tra contribuenti e fisco**

Testimonianza del Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale

Salvatore Chiri

e del Capo del Servizio di Struttura economica

Paolo Sestito

Senato della Repubblica

Roma, 5 marzo 2014

In Italia l'evasione fiscale sottrae all'erario una quantità elevata di gettito e aggrava il prelievo sui contribuenti onesti. Generando condizioni di concorrenza sleale tra le imprese, l'evasione distorce le scelte economiche degli operatori, creando inefficienze nel sistema produttivo¹. Da un più efficace contrasto all'evasione e all'elusione fiscale potrebbero derivare risorse per ridurre la tassazione sui fattori produttivi e dare un impulso all'economia.

Le stime sull'evasione sono per definizione incerte; ancora di più lo sono i confronti tra paesi. Considerando l'IVA, che ha una struttura uniforme nei paesi europei, anche se aliquote differenti, l'Italia ha livelli di evasione (in termini di rapporto tra imposta evasa e suo gettito teorico) superiori a quelli dei principali paesi europei, ma inferiori a quelli della Grecia e di diversi paesi dell'Europa dell'est.

Un'azione più efficace di contrasto non può venire da un aumento degli oneri amministrativi per i contribuenti. Questi sono in Italia già molto elevati; la loro presenza spesso finisce col favorire le attività sommerse e le organizzazioni produttive informali. Occorre perciò mirare a una semplificazione degli adempimenti e a una riduzione dei costi di *compliance*. Un maggiore sfruttamento delle nuove tecnologie favorisce l'acquisizione di informazioni rilevanti per l'effettuazione di controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria e può stimolare un aumento dell'adempimento spontaneo.

Secondo il rapporto Doing Business 2013², l'Italia si colloca al 131° posto (su 185 paesi considerati) per quanto riguarda l'indicatore "paying taxes". Oltre che dell'ammontare di imposte da versare ogni anno, l'indicatore tiene conto anche degli oneri amministrativi in cui una società rappresentativa di medie dimensioni incorre. In particolare, vengono considerati il numero di pagamenti a cui un imprenditore è obbligato e il numero di ore dedicato alla preparazione, compilazione e versamento delle imposte. In Italia risultano 15 pagamenti, contro una media dell'area dell'euro di 11,7, e il tempo utilizzato ammonta a 269 ore, oltre una volta e mezza quello medio dell'area (163 ore). I margini di miglioramento sono pertanto ampi.

La legge delega per la riforma del sistema fiscale, recentemente approvata dal Parlamento, fissa già delle linee guida per il contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale e per il miglioramento

¹ Per un'approfondita analisi delle determinanti e degli effetti dell'evasione fiscale, si veda Andreoni, J., Erard, B. e Feinstein, J. (1998), *Tax Compliance*, Journal of Economic Literature, XXXVI.

² World Bank (2013), *Doing Business 2013 – Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises*.

del rapporto tra il fisco e il contribuente. Tra queste vanno menzionate: la previsione di un legame diretto tra i risultati della lotta all'evasione e all'elusione e la riduzione della pressione fiscale, il maggiore ricorso alla fatturazione e alla moneta elettronica, una definizione dell'abuso del diritto, l'introduzione di sistemi premiali e la revisione delle sanzioni. In generale, la legge delega si propone un aggiornamento del modo di amministrare le imposte alla luce dei mutamenti esterni. È urgente procedere alla sua attuazione.

1. Alcune considerazioni generali

Nonostante l'evasione fiscale sia un elemento strettamente connesso al disegno e alla gestione dei sistemi impositivi, la teoria economica della tassazione ne ha sviluppato un'analisi formale solo a partire dagli anni '70 del secolo scorso. Anche le indagini empiriche e i tentativi di stimare tanto l'evasione in senso stretto quanto l'economia sommersa hanno origine relativamente recente³.

La letteratura economica generalmente definisce l'evasione come un comportamento in violazione della legge posto consapevolmente in essere al fine di ridurre il carico fiscale, mediante l'occultamento di fonti di reddito e ricchezza o l'evidenziazione di elementi fittizi in riduzione della base imponibile⁴. L'aspetto della violazione della legge rappresenta l'elemento di distinzione fra evasione ed elusione fiscale. Quest'ultima, infatti, è costituita dal tentativo di realizzare risparmi d'imposta all'interno della cornice delle regole fiscali, ma sfruttandone le ambiguità normative o fornendo una rappresentazione alterata del fenomeno economico soggetto a tassazione.

Nel modello teorico di base, il livello dell'evasione è scelto dal contribuente in relazione alla propria avversione al rischio e a tre elementi: la probabilità percepita di essere sottoposti a un accertamento fiscale, il beneficio dell'evasione e l'entità dell'eventuale sanzione⁵. L'effetto di una variazione delle aliquote su questa scelta è ambiguo sia dal punto

³ Per una rassegna della letteratura si veda Sandmo, A. (2005), *The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View*, National Tax Journal, LVIII, 4 e Slemrod, J. (2007), *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, Journal of Economic Perspectives, 21 (1).

⁴ Cfr. Cowell, F. (1990), *Cheating the Government*, MIT Press, Cambridge, MA.

⁵ Il modello teorico di base è stato sviluppato in Allingham, M. e Sandmo, A. (1972), *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, 1(3-4). Esso è stato successivamente arricchito da numerose estensioni lungo varie direzioni che tengono conto della diversa natura dei contribuenti (individui o imprese), della possibile endogeneità della probabilità di un accertamento, delle differenti percezioni da parte degli agenti sia della probabilità di essere controllati sia della struttura dei controlli e delle sanzioni, di fenomeni di interazione mutuati dai modelli virali, dell'interazione strategica fra contribuenti e Amministrazione tributaria, della necessità di considerare la dimensione temporale del fenomeno e la ripetitività della scelta, dell'interazione fra scelte di evasione e altre scelte economiche (quali quelle legate all'offerta di lavoro). Per una dettagliata rassegna si veda Cowell, F. (2003), *Sticks and Carrots*, STICERD Distributional Analysis Research Programme Papers 68, LSE.

di vista teorico sia da quello empirico, anche in funzione della tipologia di contribuente considerato, se impresa o singolo individuo. Al contrario, un aumento della probabilità di essere sottoposti a un controllo e dell'entità della sanzione comportano, in genere, una riduzione dell'evasione.

La letteratura sull'evasione si è per lo più concentrata sull'imposta personale sul reddito. Meno sviluppata è l'analisi dei suoi effetti sulle scelte organizzative e di mercato delle imprese. Da un punto di vista empirico le analisi sono poco diffuse soprattutto per mancanza di dati microeconomici sul grado di adempimento delle imprese. Uno dei risultati dell'impostazione teorica prevalente è l'indipendenza fra la scelta di quanto produrre e quella di quanto evadere: solo quest'ultima reagirebbe a variabili quali la probabilità di un accertamento fiscale o la struttura delle sanzioni. L'indipendenza tra la quantità da produrre e l'entità dell'evasione potrebbe venire meno se i modelli organizzativi e le scelte produttive fossero connessi con diverse opportunità di sottrarsi agli obblighi fiscali. Un'impresa che rimanga di minori dimensioni potrebbe, ad esempio, avere più opportunità di sottrarsi al fisco ma maggiori difficoltà ad affrontare la competizione sui mercati esteri o a introdurre innovazioni significative. Quest'ultimo canale potrebbe avere rilevanza nel caso italiano.

Tra i vantaggi dell'evasione si può ricomprendere la possibilità di evitare i costi di adempimento. Questi rappresentano un onere aggiuntivo per i contribuenti, senza necessariamente fornire un beneficio al bilancio pubblico. Se elevati e diversificati per attività e forma organizzativa, tali costi possono indurre gravi distorsioni nei comportamenti degli operatori economici. Accanto ai costi di *compliance* di tipo amministrativo vi sono quelli indiretti connessi con il grado d'incertezza delle normative fiscali. Quest'ultima può favorire le attività elusive. Più in generale rende più difficile l'assunzione di rischi e complica la pianificazione aziendale, incidendo negativamente sulla competitività e la crescita. La razionalizzazione e semplificazione della normativa tributaria e dei relativi adempimenti potrebbero dunque ridurre non solo i costi del fare impresa, ma anche l'evasione⁶ e le distorsioni nell'attività economica.

Una normativa complessa e incoerente si traduce in maggiori oneri per i contribuenti e per l'Amministrazione finanziaria. I primi si trovano a sostenere costi addizionali, mentre le autorità fiscali devono investire maggiori risorse sia nell'attività di accertamento, sia nel supporto al contribuente. La difficoltà di interpretazione delle norme tende ad accrescere il contenzioso. Alla sub-ottimalità allocativa, si possono aggiungere effetti distributivi non desiderati, a causa di possibili costi di compliance regressivi rispetto al reddito, che svantaggiano in termini relativi i soggetti di

⁶ Si veda ad esempio Simon, J. e Clinton, A. (2002), *Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, 2, 2.

*minori dimensioni*⁷. Oltre a produrre conseguenze sfavorevoli in termini di benessere sociale, nell'ipotesi di avversione al rischio del contribuente⁸ l'incertezza può avere effetti negativi anche sugli investimenti, sia domestici che esteri⁹.

L'attenzione al rapporto fra fisco e contribuenti rappresenta pertanto una caratteristica fondamentale di un esercizio efficace del potere impositivo. Il diffondersi di sistemi fiscali di massa, con milioni di contribuenti, ha reso scarsamente praticabile un'azione di controllo pervasiva da parte dell'Amministrazione, imponendole di affidarsi sempre più all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Un trattamento corretto, la fruibilità delle informazioni sul sistema fiscale e l'assistenza da parte dell'autorità hanno effetti positivi sul comportamento della maggioranza dei contribuenti¹⁰. Le sanzioni per gli inadempimenti, pur attesa la loro finalità anche dissuasiva, devono essere proporzionali rispetto alla gravità delle violazioni.

*Il tema dei rapporti tra Amministrazione e contribuente non è stato oggetto di una riflessione continua da parte dell'analisi economica. Adam Smith dedicò tre delle sue quattro massime sulle tasse ai rapporti fra fisco e contribuente, invocando, oltre all'equità del prelievo, la certezza su tempi, modi e quantità dei pagamenti, la comodità di prelievo e l'efficienza della riscossione*¹¹. La tematica è stata ripresa di recente con forza nella Mirrlees Review¹². Questo studio sottolinea come, per una data distribuzione della ricchezza, un buon sistema fiscale debba non solo minimizzare i costi in termini di efficienza, inclusi i costi degli adempimenti, ma anche risultare "fair" – ossia corretto e imparziale – nelle procedure, nel trattamento dei diversi contribuenti e delle loro legittime aspettative, ed essere trasparente.

In questa audizione ci si concentrerà, da un lato, sulla dimensione del fenomeno dell'evasione e, dall'altro, sulle scelte adottate e da adottare in materia di contrasto all'evasione ed elusione fiscale e per migliorare il rapporto fra contribuenti e Amministrazione fiscale. Poiché la globalizzazione dell'attività economica, con l'aumento degli scambi commerciali tra paesi, rende inevitabile affrontare il tema in un'ottica di collaborazione sovranazionale, si presterà attenzione anche a tale profilo.

⁷ Data la difficoltà di misurare il fenomeno, pochi sono stati i tentativi di quantificazione del grado di complessità del sistema fiscale e, soprattutto del suo impatto in termini di costo aggregato; al riguardo cfr. Skinner, J. (1988), *The Welfare Cost of Uncertain Tax Policy*, Journal of Public Economics, vol. 37, p. 129-145; Chun, Y.J. (2001), *The Redistributive Effect of Risky Taxation*, International Tax and Public Finance, vol. 8 (4), p. 433-454.

⁸ Cfr. Alm, J. (1988), *Uncertain Tax Policies, Individual Behavior, and Welfare*, American Economic Review, vol. 78 (1), p. 237-245; Skinner, J., *op. cit.*; Bizer, D.S. e Judd, K.L. (1989), *Taxation and Uncertainty*, American Economic Review, vol. 79, p. 331-336.

⁹ Dixit, A.K. e Pindyck, R.S. (1994), *Investment Under Uncertainty*, Princeton.

¹⁰ Studi empirici mostrano come il giudizio sul sistema tributario sia sostituito da quello sul comportamento dell'autorità fiscale, più semplice da formulare. Cfr. Ferrari, L. e Randisi, S. (2011), *Psicologia fiscale*, cap. 7 e 9, Milano; Kirchler, E. (2007), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, cap. 6.

¹¹ Smith, A. (1776), *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, libro V, capitolo II, parte II. In Italia, Ezio Vanoni rilesse e aggiornò le tre massime sopra citate di Smith: cfr. Vanoni, E. (1937), *Principi di Economia e Politica finanziaria*, Padova, cap. X.

¹² Institute for Fiscal Studies, (2011), *Tax by Design*, Oxford, Ch. 2.

2. L'evasione e l'elusione fiscale

Affrontare la questione dell'evasione e dell'elusione fiscale richiede prioritariamente una stima della dimensione del fenomeno, nonché della sua distribuzione per tipologia di imposta, contribuente e area territoriale. In Italia, le stime sono frammentarie, incomplete e raramente rese pubbliche.

Fino a qualche anno fa, l'Istat pubblicava regolarmente una valutazione dell'economia sommersa¹³. L'ultimo dato pubblicato è relativo al 2008¹⁴: il valore aggiunto sommerso è quantificabile tra il 16,3 e il 17,5 per cento del PIL. La parte più rilevante è costituita dall'occultamento di parte del fatturato e da un aumento fittizio dei costi; questi due elementi nel 2008 hanno contribuito per il 9,8 per cento del PIL. Il lavoro non regolare, che comporta elementi di evasione contributiva, ha generato valore aggiunto sommerso per il 6,5 per cento del PIL.

L'Istat continua comunque a includere una stima dell'economia sommersa nei dati di contabilità nazionale; ciò è essenziale, tra l'altro, per la quantificazione della base imponibile teorica e quindi dell'evasione di alcune tipologie di imposta, in particolare, per l'IVA e per l'IRAP; per queste due imposte, infatti, vengono confrontati i dati desumibili dalla contabilità nazionale con quelli del gettito effettivo.

Stime dell'evasione dell'IRAP e dell'IVA elaborate dall'Agenzia delle entrate sono diffuse a intervalli regolari dalla Corte dei Conti. Secondo questa fonte, nella media del triennio 2007-09 il gettito evaso dell'IRAP è stato pari al 19,4 per cento di quello potenziale e si è concentrato nel settore dei servizi¹⁵; escludendo la pubblica Amministrazione tale valore sale al 21,6 per cento. Per questo tributo, la propensione a evadere è più elevata al Sud (il 29,4 per cento); seguono il Centro (il 21,4 per cento) e il Nord (il 14,7 per cento).

Sempre secondo le stime dell'Agenzia delle entrate, la differenza tra il gettito effettivo dell'IVA e quello potenziale (il cosiddetto *VAT-gap*) è stata pari nel 2011 in Italia a circa il

¹³ L'economia sommersa è definita come l'insieme di attività produttive lecite svolte tuttavia contravvenendo a norme fiscali e contributive; essa pertanto non include le attività criminose. La stima non tiene conto inoltre delle diverse forme d'irregolarità parziale (ad esempio, il ridotto pagamento dei contributi, le retribuzioni fuori busta, ecc.).

¹⁴ Cfr. Istat (2010), *La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008*, Statistiche in breve, 13 luglio, citato e utilizzato, da ultimo, nell'Allegato alla *Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2013, Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale - Aggiornamento 2012*.

¹⁵ Corte dei Conti (2012), *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 – Sezioni Riunite in Sede di Controllo* e Corte dei Conti (2013), *Sezioni riunite in sede di controllo, Elementi per l'audizione del presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei Deputati, considerazioni in merito alle strategie e agli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale*, Roma – Palazzo Montecitorio, 19 giugno.

28 per cento di quest'ultimo¹⁶; come per l'IRAP, la propensione a evadere è maggiore nel Mezzogiorno. Dal 2006 questo indicatore ha registrato una forte riduzione.

Un recente studio svolto per conto della Commissione europea stima che nel 2011, il gettito IVA complessivamente sottratto nell'Unione per fenomeni di evasione ed elusione fiscale, incluse le frodi, ammonti a 193 miliardi di euro, ossia il 18 per cento dell'IVA potenziale o l'1,5 per cento del PIL della UE¹⁷. Le percentuali risultano in aumento rispetto a quelle rilevate in un analogo studio svolto per l'anno 2000. In Italia si registrerebbe la più alta perdita di gettito IVA in termini assoluti (36 miliardi di euro), mentre in rapporto all'imposta potenziale e al PIL, il *gap* italiano risulta inferiore a quello stimato per numerosi paesi dell'est europeo e la Grecia. Si deve tuttavia rilevare che l'elevato livello di evasione di questa imposta è influenzato dall'estrema frammentazione che caratterizza il tessuto economico nazionale: in Italia risultano attive più di 5 milioni di partite IVA.

Più difficile è quantificare l'impatto sul gettito delle sole "frodi organizzate" dell'IVA, fenomeno la cui ampiezza e diffusione, tra settori e paesi, varia sensibilmente da un anno all'altro. Esse rappresentano una patologia del sistema dell'imposta, incidendo negativamente sul gettito degli Stati membri, sulle risorse proprie della UE e sulla concorrenza. In tali schemi, spesso molto complessi, sono coinvolti anche operatori fittizi e associazioni criminali. A tali frodi sono frequentemente associati reati di contraffazione e riciclaggio. Va inoltre considerato che all'evasione IVA può facilmente conseguire quella dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per quanto riguarda l'Irpef, confrontando i dati delle dichiarazioni dei redditi con quelli riportati nell'*Indagine sui bilanci delle famiglie italiane* condotta dalla Banca d'Italia si può stimare che la base imponibile evasa nel 2004 sia stata pari a circa il 13,5 per cento di quella teorica¹⁸. La propensione a evadere è più elevata tra i giovani (19,9 per cento, contro 2,7 degli individui ultrasessantacinquenni e 10,6 della classe intermedia) e i lavoratori autonomi (56,3 per cento); risulta particolarmente alta anche per i percettori di

¹⁶ Il *VAT-gap* (definibile anche come *compliance gap*) va distinto dal cosiddetto *policy gap*, che invece misura l'erosione di gettito dovuta alla presenza di aliquote ridotte, esenzioni, esclusioni, regimi speciali stabiliti dalla legge. Il primo include oltre al gettito effettivamente evaso o eluso anche quello non versato per effetto di errori, omissioni, mancati pagamenti dovuti a carenze di liquidità o insolvenze. La parte dovuta a errori e omissioni nel 2011 ammontava a circa 15 punti percentuali del *gap* complessivo. Cfr. *Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza 2013, Rapporto concernente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale*, Senato della Repubblica, Doc. LVII n. 1-bis, Allegato II.

¹⁷ European Commission (2013), *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States – Final Report*, settembre. Dall'analisi sono esclusi Cipro e Croazia.

¹⁸ Cfr. Marino, M.R. e Zizza, R. (2012), *Personal Income Tax Evasion in Italy: An Estimate by Taxpayer Type*, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar Publishing, pp. 33-60.

rendite e per i lavoratori con una seconda attività. Tenendo conto della diversa composizione per tipologia di contribuenti, non emergono differenze geografiche nella propensione a evadere statisticamente significative¹⁹.

2.1 La cooperazione internazionale per il contrasto dell'evasione e dell'elusione

In un'economia globalizzata l'evasione e l'elusione fiscale sono favorite da regole nazionali di tassazione internazionale e standard internazionali non adeguatamente aggiornati, ancora basati su un sistema economico caratterizzato da un basso livello di integrazione tra paesi, e dall'interazione di sistemi di tassazione nazionali, che può creare spazi per ridurre in maniera significativa l'imposta fino, talvolta, ad annullarla.

Un esempio tipico per cui vi è un problema di assenza di aggiornamento delle regole di tassazione internazionale è quello dell'economia digitale e dei servizi a essa collegati. Oggi, a differenza di quando le convenzioni internazionali sono state siglate, un'impresa può vendere agevolmente prodotti via internet in paesi in cui non è presente fisicamente. Gli arbitraggi fiscali possono distorcere le decisioni di investimento in favore di attività che hanno bassi rendimenti pre-imposta e alti rendimenti post-imposta.

Fondamentale per il contrasto dell'evasione fiscale è lo **scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie** dei diversi paesi. Gli accordi internazionali finora conclusi, prevalentemente basati sullo scambio d'informazioni "su richiesta" da parte dell'autorità fiscale interessata, o al più su quello "spontaneo", si stanno tuttavia rivelando insufficienti²⁰. Si è pertanto raggiunto un ampio consenso internazionale sulla necessità di arrivare allo scambio automatico d'informazioni come standard globale di cooperazione tra autorità fiscali. Sia l'Unione Europea sia l'OCSE sono intervenute a tal fine (per una descrizione di quanto è stato realizzato recentemente, si veda l'Appendice 1).

¹⁹ Nell'analisi descrittiva dei dati emerge, a differenza di quanto comunemente riscontrato, una maggiore propensione a evadere nelle regioni settentrionali (cfr. Istat (2008), *La misura dell'occupazione non regolare nelle stime di contabilità nazionale – Anni 1980-2005*). Tale risultato è dovuto essenzialmente a due fattori: da un lato, i dati utilizzati nelle stime non colgono appieno l'evasione totale prevalente nel Mezzogiorno; dall'altro, essi riflettono la più ampia incidenza sul totale dei contribuenti nel Sud di lavoratori dipendenti e pensionati, ossia persone che possono evadere con maggiore difficoltà.

²⁰ Lo scambio di informazioni può essere: "su richiesta", se la collaborazione avviene previa richiesta di specifiche informazioni da parte di un'autorità fiscale estera; "spontaneo", qualora un'autorità fiscale decida autonomamente di trasmettere informazioni a un'autorità estera; "automatico", se due o più autorità fiscali convengono di scambiarsi sistematicamente determinate informazioni relative a tutti i soggetti residenti o stabiliti nell'altro paese.

Nel vertice di settembre 2013, i Capi di Stato e di Governo dei paesi del G20 si sono impegnati a porre in essere un meccanismo di scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali, sostenendo la proposta dell'OCSE di presentare un modello di standard globale. L'obiettivo è quello di rendere operativo tale scambio automatico tra i paesi del G20 entro la fine del 2015.

I Capi di Stato e di Governo dopo aver invitato tutti i paesi ad aderire alla Convenzione multilaterale di assistenza amministrativa in materia fiscale (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) senza ulteriori ritardi, hanno chiesto al Global Forum (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)²¹ in seno all'OCSE di valutare i paesi per la loro effettiva capacità di realizzare lo scambio di informazioni "su richiesta" e di istituire un meccanismo per monitorare e valutare l'attuazione del nuovo standard globale per lo scambio automatico di informazioni.

Un altro aspetto su cui si è concentrata l'attenzione a livello internazionale è quello della **pianificazione fiscale aggressiva**, la quale consente alle multinazionali di minimizzare gli oneri fiscali fino a sostenere, in alcuni casi, aliquote d'imposta effettive sul reddito globale pressoché nulle. Ciò avviene mediante il trasferimento dei profitti in paesi a fiscalità privilegiata (*profit shifting*), oppure sfruttando incoerenze tra sistemi fiscali diversi, che possono condurre a situazioni di doppia non imposizione.

Anche in tema di elusione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva sono stati fatti recentemente diversi progressi a livello internazionale, soprattutto dalla Commissione europea e dall'OCSE.

2.2 Principali misure di contrasto a livello nazionale

Negli ultimi anni diverse misure hanno potenziato il contrasto dell'evasione fiscale. In particolare, esse hanno riguardato il rafforzamento dei controlli e altre norme per il recupero di base imponibile sottratta alla tassazione²².

²¹ Il Global Forum discende da un forum nato nei primi anni del 2000 in ambito OCSE per contrastare il fenomeno dell'evasione connesso con l'esistenza dei paradisi fiscali. Inizialmente era composto dai paesi dell'OCSE che avevano accettato di applicare il concetto di trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali. È stato ristrutturato, su richiesta del G20, nel settembre del 2009 con l'obiettivo di rafforzare la diffusione e l'implementazione di questi standard di trasparenza e scambio di informazioni. Il Global Forum, dopo il meeting di novembre 2013, ha raggiunto 121 membri che agiscono in condizione di parità e costituisce il più ampio organismo internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni di natura fiscale.

²² Non è da sottovalutare il miglioramento delle strategie di comunicazione pubblica sui risultati delle misure di contrasto all'evasione. Si pensi alle relazioni della Guardia di finanza e ai rapporti della Corte dei Conti. Inoltre, la legge di stabilità per il 2013 ha previsto l'obbligo per il Ministro dell'Economia e delle finanze di presentare un allegato alla *Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza* contenente una sintesi delle strategie perseguite e dei risultati conseguiti in materia di contrasto dell'evasione fiscale.

Al **rafforzamento dei controlli** hanno contribuito diversi interventi volti ad ampliare quantità e qualità delle informazioni disponibili per l'Amministrazione finanziaria, soprattutto mediante il canale telematico, potenziando la capacità di utilizzare congiuntamente dati di fonte diversa. Si è intervenuti sia mediante una serie di strumenti sulla tracciabilità delle operazioni economiche e finanziarie, sia prevedendo specifiche segnalazioni.

Le autorità tributarie ricevono dalle banche e dagli altri intermediari finanziari, su base mensile e annuale, rispettivamente, i dati anagrafici e quelli sulle movimentazioni dei soggetti che detengono conti correnti o effettuano operazioni finanziarie extra-conto; inoltre, ricevono dall'INPS le informazioni relative ai servizi e alle prestazioni sociali e assistenziali forniti ai contribuenti, rendendo così più facile verificare l'esattezza dei redditi dichiarati. Alcuni sviluppi sono altresì attesi in materia di disposizioni che regolano i flussi di dati dagli intermediari rilevanti ai fini del monitoraggio fiscale.

Lo scorso 31 gennaio è scaduto il termine ultimo per gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari per inviare all'Agenzia delle entrate le informazioni principali relative alle movimentazioni dei conti e alle operazioni extra-conto del 2011. Entro il prossimo 31 marzo dovranno essere rilasciate le informazioni relative al 2012 e, entro il 20 aprile successivo, quelle del 2013; successivamente l'adempimento entrerà a regime. I dati consentiranno all'Agenzia delle entrate di giungere all'elaborazione di liste selettive di contribuenti a rischio.

Lo "spesometro", introdotto inizialmente con il DL del 31 maggio 2010, n. 78, consiste nell'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate, per ciascuna controparte, tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate dai soggetti passivi, con o senza obbligo di fatturazione (in questo secondo caso solo le operazioni oltre 3.600 euro). La trasmissione telematica e periodica delle operazioni rilevanti a tal fine rende per l'Amministrazione finanziaria più semplice la verifica del fatturato e più rischiosa la collusione fra soggetti²³.

Il "redditemetro" è uno strumento per la determinazione del reddito presunto delle persone fisiche. La metodologia si basa su due fonti informative: dati certi, relativi ad alcune categorie di spesa e al risparmio accumulato e spese presunte, stimate utilizzando indagini campionarie sulla base delle caratteristiche personali e familiari del contribuente (area geografica, età e composizione del nucleo familiare). Il reddito presunto viene quindi confrontato con quello dichiarato; nel caso di discrepanze significative (superiori al 20 per cento) l'Agenzia delle entrate procede a un confronto con il soggetto in esame, eventualmente seguito da un vero e proprio accertamento. Alcuni dettagli dello strumento potrebbero essere ulteriormente affinati mirando a conseguire un maggior risparmio di tempo per i contribuenti.

²³ Lo "spesometro" rappresenta solo uno degli ultimi interventi del legislatore in materia di tracciabilità dei dati dei contribuenti. Si pensi alle numerose segnalazioni recentemente introdotte per i soggetti passivi IVA, tra cui quelle sugli scambi di servizi con soggetti passivi di altri paesi appartenenti alla UE, previste dall'ordinamento comunitario e funzionali al corretto assolvimento dell'IVA nel paese di destinazione, e sulle operazioni con soggetti residenti in paesi cosiddetti *black list*. Tra gli strumenti volti a potenziare l'analisi del rischio di evasione e frode si inserisce l'"autorizzazione preventiva" a entrare a far parte degli elenchi dei soggetti abilitati a effettuare operazioni intracomunitarie; mediante tale misura, l'Amministrazione può condurre uno *screening* preventivo sui soggetti a maggior rischio, prima del loro ingresso nel mercato.

Tra le nuove norme volte al **recupero di base imponibile** vanno segnalate, in particolare, le limitazioni previste in materia di compensazione dei crediti IVA²⁴ che hanno concorso a produrre una significativa riduzione di queste ultime, incidendo sui comportamenti abusivi.

Secondo la Corte dei Conti²⁵, gli interventi legislativi in questo ambito avrebbero portato a una riduzione delle compensazioni, relativa ai soli crediti IVA, di circa 5,6 miliardi di euro nel 2010. In questo contesto, sembra tuttavia persistere, secondo la magistratura contabile, una diffusa pratica di comportamenti fraudolenti.

La legge di stabilità per il 2014 introduce una limitazione sulla compensazione orizzontale dei crediti fiscali anche per l'Ires, l'Irpef e le relative addizionali, le ritenute alla fonte, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e l'IRAP.

Viene previsto, dal periodo di imposta in vigore al 31 dicembre 2013, l'obbligo dell'apposizione del visto di conformità della dichiarazione qualora il contribuente proceda alla compensazione per importi superiori a 15.000 euro.

Sono stati infine previsti: la riduzione del massimale per le operazioni in contanti (da 5.000 a 1.000 euro) e l'obbligo per imprese e professionisti di accettare la richiesta dell'acquirente di effettuare il pagamento tramite carte di debito per importi superiori a 30 euro.

La legge di stabilità per il 2014 ha introdotto alcune misure specifiche per il contrasto dell'evasione fiscale nel campo delle locazioni abitative. In particolare, oltre ad affidare ai Comuni il monitoraggio sui contratti di locazione, che possono a tale scopo avvalersi anche del registro dell'anagrafe condominiale, essa ha disposto che i pagamenti dei canoni di locazione di unità abitative, fatta eccezione per quelli di alloggi di edilizia residenziale pubblica, siano corrisposti obbligatoriamente, quale ne sia l'importo, con mezzi che ne assicurino la tracciabilità. Una recente nota interpretativa del Ministero dell'Economia e delle finanze ha precisato tuttavia che per i canoni inferiori a 1.000 euro mensili l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili possa essere sostituito dal rilascio di una adeguata prova documentale, indebolendo così l'efficacia della norma.

Aumentare la tracciabilità in tempo reale delle operazioni economiche può favorire una parallela riduzione degli oneri di segnalazione a fini specifici, che potrebbero divenire ridondanti.

²⁴ È prevista la compensazione orizzontale (ossia tra imposte diverse) superiore a una certa soglia, recentemente ridotta a 5.000 euro, solo dopo la presentazione della dichiarazione, e l'obbligo di un visto di conformità per compensazioni superiori a 15.000 euro.

²⁵ Cfr. Deliberazione n. 10/2013/G, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato I, II e Collegio per il controllo sulle entrate, adunanza del 26 settembre 2013.

La legge delega per la riforma del sistema fiscale. – La legge delega dà indicazioni rilevanti per l'introduzione di norme di contrasto all'evasione fiscale. Innanzitutto, viene posta in evidenza l'importanza di disporre di stime regolari e tempestive per tipologia di imposta, di contribuenti e area geografica.

La legge delega prevede che venga disegnata una metodologia di rilevazione sistematica dell'evasione basata sul confronto tra i dati di contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando criteri trasparenti e stabili nel tempo. Dovrà inoltre essere istituita presso il Ministero dell'Economia e delle finanze una commissione di esperti²⁶ che rediga un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva con la massima disaggregazione per imposta e per livello territoriale.

Il rapporto annuale dovrà contenere anche indicazioni sulle strategie e gli interventi attuati per contrastare l'evasione fiscale e contributiva e i risultati ottenuti. Il Governo dovrà inoltre redigere annualmente, anche con il contributo delle Regioni, relativamente ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza.

In materia di obblighi e contrasto all'evasione IVA, le disposizioni della legge delega prevedono, da un lato, l'incentivo (accompagnato da una riduzione degli adempimenti) all'utilizzo della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, potenziando la tracciabilità delle operazioni e dei pagamenti; dall'altro, un più ampio ricorso al meccanismo del *reverse charge*, al quale, alla luce delle nuove disposizioni europee, è possibile e opportuno dare attuazione in tempi brevi.

2.3 Ulteriori direttrici di intervento sull'evasione e l'elusione fiscale

Negli ultimi anni sono stati fatti notevoli passi avanti per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale. Il coordinamento a livello internazionale ha indotto un'azione più efficace anche a livello nazionale. In futuro, l'applicazione globale dello standard di scambio automatico di informazioni ridurrà lo spazio di manovra per gli evasori fiscali. Le azioni che verranno messe in pratica per attuare con le tempistiche prefissate il Piano dell'OCSE consentiranno di limitare le pratiche di trasferimento dei profitti e di pianificazione aggressiva propria delle multinazionali.

²⁶ Gli esperti saranno indicati dal Ministero, dall'Istat, dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate. Questi si avvarranno del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali.

Oltre a dare una rapida attuazione alla legge delega, il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale nel nostro Paese potrebbe essere rafforzato, tuttavia, su più fronti.

Le ormai numerose fonti informative di cui dispone l'Amministrazione dovrebbero consentire di individuare in maniera sempre più efficace l'evasione e andrebbero maggiormente orientate alla prevenzione della medesima. Per farlo occorre garantire adeguata operatività e funzionalità all'apparato di elaborazione dell'informazione e di repressione dei reati fiscali. In tale senso è cruciale il coordinamento tra organismi di controllo, nonché l'attenzione ai settori "a rischio", già individuati da specifiche disposizioni di legge.

La tracciabilità delle transazioni e la possibilità di incrociare le dichiarazioni fiscali possono agevolare l'esercizio dei poteri di accertamento sintetico del reddito.

Anche le metodologie oggi impiegate per determinare presuntivamente il reddito di piccole imprese e professionisti, mediante i cosiddetti studi di settore, potrebbero giovare di investimenti di carattere statistico. In particolare, andrebbe perseguita una maggiore oggettività rispetto all'uso di informazioni fornite, non senza oneri amministrativi e di *compliance*, dagli stessi contribuenti. La validità degli studi di settore potrebbe essere verificata più puntualmente, e se del caso corretta, sia adoperando informazioni di altra fonte sull'ammontare effettivo di base imponibile prodotta in un determinato settore e mercato, sia attraverso un piano di rilevazioni statistiche.

Queste rilevazioni, da mantenere totalmente distinte dalla normale attività di accertamento – che dovrebbe essere invece in massimo grado mirata – dovrebbero essere esclusivamente volte a individuare scostamenti tra la distribuzione dei redditi effettivi e quella dei redditi presunti e possibili fattori correlati con gli stessi, ma senza intervenire sul singolo contribuente. Realizzate su un orizzonte temporale pluriennale potrebbero gravare in maniera contenuta sulle risorse dell'Amministrazione finanziaria e sui contribuenti coinvolti. Le informazioni utili a stimare, in modo indipendente, la base imponibile teorica rilevante in un determinato settore e mercato potrebbero anche derivare dalle informazioni rilevabili dal quadro VT della dichiarazione IVA, un quadro già previsto ma non sempre compilato.

Complementare al più esteso uso dei dati disponibili, è il rafforzamento delle misure già introdotte nel corso del 2011 sull'utilizzo del contante e la promozione dell'uso della moneta elettronica per le spese delle famiglie. Andrebbero tuttavia abbattuti i costi della moneta elettronica anche mediante accordi con il sistema bancario.

Il potenziamento dell'utilizzo della fatturazione e della moneta elettronica e della tracciabilità dei pagamenti, nonché un ulteriore abbassamento dei limiti di utilizzo del

contante potranno in prospettiva rendere non più necessari strumenti che determinano costi di adempimento per le imprese, come ad esempio lo “spesometro”.

Dal punto di vista delle possibili modifiche normative, si dovrebbe migliorare la definizione delle basi imponibili, evitando che ci siano incertezze o ambiguità che favoriscano pratiche elusive. A questo proposito, chiarire sia il presupposto di ogni imposta sia il livello di governo competente per l'amministrazione della stessa renderebbe più trasparente il sistema fiscale. Così come previsto nell'ambito della legge delega sulla riforma fiscale, in questa direzione dovrebbe inoltre muoversi il riordino dei regimi fiscali di favore, che possono favorire comportamenti elusivi.

Nel caso dell'IVA, la previsione di differenze nelle aliquote trova possibile giustificazione nei principi di progressività ed equità del sistema fiscale. Le differenze esistenti andrebbero però attentamente esaminate, anche alla luce degli incentivi a porre in essere pratiche elusive ed evasive che ne possono discendere.

Più in generale, come esplicitamente richiamato dalla legge delega, nel medio periodo sarebbe opportuno un ripensamento del complesso dei regimi fiscali di favore e della loro interazione con il sistema assistenziale, dato il potenziale impatto redistributivo ad essi associato: idealmente, la necessità di perseguire finalità distributive nel sistema dovrebbe essere affidata a livello centrale di governo e alla presenza di schemi di in-work e out-of-work benefits – disegnabili anche allo scopo di stimolare l'offerta di lavoro. Nel breve periodo si potrebbe intanto procedere in modo selettivo e incrementale con la limitazione o l'eliminazione di alcune agevolazioni fiscali sulla base della ricognizione effettuata dal gruppo di lavoro sull'erosione fiscale istituito alla fine del 2010. In particolare, la revisione dovrebbe partire da quelle disposizioni la cui ratio risulta ormai debole, tentando di accorpate programmi con le medesime finalità, aumentando la trasparenza, semplificando le procedure di accesso, riducendo le duplicazioni di informazioni e dei processi necessari alla gestione dei trattamenti.

L'IVA è l'imposta più evasa. Come già menzionato, sottrarsi al pagamento di questa imposta consente di occultare base imponibile per il pagamento di altri tributi. Il contrasto dell'evasione dell'IVA deve avvenire su due livelli: quello della produzione e quello del consumo finale.

Nel primo è fondamentale la cooperazione internazionale, soprattutto per evitare alcuni tipi di frodi, per la condivisione delle informazioni, per il disegno di opportuni strumenti normativi (come il *reverse charge*). Per quanto riguarda il consumo finale, oltre agli strumenti già più volte menzionati di moneta elettronica e di tracciabilità dei pagamenti, forme di contrasto di interessi basate sullo strumento della detraibilità potrebbero essere esplorate, tenendo presente le esigenze di risanamento dei conti pubblici. In un'ottica di un migliore

utilizzo delle informazioni fornite dalle dichiarazioni IVA, sarebbe utile arricchire le indagini sui consumi delle famiglie aumentandone la rappresentatività a livello territoriale.

3. Rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente

Un'azione che incida in modo sistematico sui rapporti fra fisco e contribuenti nel nostro paese è inquadrabile fra le riforme strutturali di maggiore rilievo. L'intervento delineato nella legge delega può attenuare la percezione di un sistema ostile all'attività economica, soggetto a instabilità e complessità dei tributi e a uno scarso rispetto dei diritti del contribuente.

Non è la prima volta che in Italia si interviene per riformare il tradizionale rapporto pubblicistico in materia fiscale. Tralasciando alcuni tentativi di coinvolgimento dei contribuenti all'interno del sistema corporativo fascista, fu Vanoni, nel secondo dopoguerra, a cercare di varare una riforma per "creare rapporti seri e tollerabili fra il cittadino e la ... amministrazione"²⁷. Il tentativo però non riuscì, né allora né con la successiva riforma tributaria del 1972-1973. Proprio a commento di essa fu notato²⁸ come i comportamenti del fisco e dei contribuenti possano determinare un divario fra l'ordinamento legale vigente e il sistema tributario effettivamente operante. Per ridurre tale divario i sistemi tributari hanno cercato sovente la collaborazione del contribuente: l'esempio principale è il Regno Unito, che, anche in epoca moderna, ha coinvolto i cittadini nel processo di accertamento e riscossione della income tax²⁹, ma anche l'Italia, in cui le attuali commissioni tributarie sono nate dopo l'Unità come organo prevalentemente elettivo formato dai contribuenti con il compito di coadiuvare l'Amministrazione, per trasformarsi solo successivamente in organi giurisdizionali³⁰.

Un momento di forte discontinuità è rappresentato dallo Statuto dei diritti del contribuente, emanato quattordici anni fa, non a caso richiamato nel primo articolo della legge delega. Lo Statuto dei diritti del contribuente costituisce, a tutt'oggi, il principale tentativo di reimpostare il rapporto fisco-contribuente su basi di certezza, trasparenza e reciproco rispetto. Esso mira a vincolare l'operare concreto dell'Amministrazione finanziaria, fissando alcuni principi fondamentali: eccezionalità delle norme interpretative, chiarezza e irretroattività delle disposizioni, limiti all'uso dei decreti-legge, obblighi informativi su leggi e atti, semplificazione di modelli e istruzioni, diritto di interpello, tutela dell'affidamento, garanzie in sede di verifica, istituzione di un Garante del

²⁷ Camera dei Deputati, Discussioni, seduta del 7 dicembre 1950.

²⁸ Cfr. Pedone, A. (1979), *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, pag. 102.

²⁹ Daunton, M. (2001), *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation. 1815-1914*, Cambridge.

³⁰ Dominici, R. e Marongiu, G. (2005), *La giustizia tributaria dalla fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in Paleologo, G. (ed.), *La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale*, pag. 7-26, Milano.

contribuente. Dalla sua emanazione a oggi, tuttavia, le norme in esso contenute sono state più volte eluse.

Le sole deroghe esplicite ammontano a 39, relative in maggior parte al divieto di applicazione retroattiva, ma anche a quello di proroga dei termini di accertamento. Alcune delle disposizioni in esso contenute non hanno trovato ancora totale attuazione, come quelle relative all'estensione della compensazione; altre, invece, come in materia di interpello, hanno avuto un'applicazione più ampia del previsto.

La strategia d'intervento, comune allo Statuto e ora alla legge delega, consiste nell'integrare l'approccio tradizionale "autoritario", che gestisce tributi e non persone, con un approccio "rispettoso", che considera i contribuenti come soggetti da assistere nell'assolvimento degli obblighi tributari. Secondo questa visione, alla repressione va affiancata la prevenzione³¹. Il presupposto è una minore complessità.

La complessità normativa e operativa è acuita dalla instabilità della legislazione; gli stessi processi di riforma possono contribuire a creare temporaneamente una maggiore incertezza, anche perché spesso risultano incompleti e incoerenti, e richiedono quindi interventi e integrazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria per l'interpretazione e l'applicazione. Il problema è sentito anche in altri paesi³².

3.1 Le iniziative in sede OCSE e UE

Il tema della revisione dei rapporti tra Amministrazione fiscale e contribuenti è da alcuni anni oggetto di dibattito in ambito internazionale.

Nel 2008 l'OCSE ha pubblicato un documento che sollecita gli Stati a rivedere le relazioni tra Amministrazione e contribuenti, per passare da una logica conflittuale ("basic relationship"), nella quale contano solo gli adempimenti previsti in forza di legge, a un nuovo approccio ("enhanced relationship"), basato su un clima di reciproca fiducia e collaborazione. Il nuovo sistema di relazioni dovrebbe consistere in un impegno, da parte del contribuente, a fornire all'Amministrazione un adeguato flusso di informazioni e a porre in atto comportamenti improntati alla correttezza, e in un corrispettivo impegno, da

³¹ Feld, L.P. e Frey, B.S. (2003), *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, OECD Papers, vol. 3, n. 10 (Special Issue on Taxation), Parigi; Van Driessche, F., *Creating Taxpayer Awareness: Corporate Social Responsibility and the Forums for Taxpayer-Tax Administration Dialogue*, s.d..

³² Dal 2010 l'Amministrazione finanziaria del Regno Unito ha posto tra i propri obiettivi la semplificazione fiscale. Tra l'altro, un ufficio ad hoc impiega strumenti di misurazione – *tax complexity index* – in grado di cogliere due aree di complessità: quella normativa intrinseca e l'impatto in termini di costi degli adempimenti. Vengono utilizzati indicatori, come il numero di esenzioni e deduzioni, la lunghezza e leggibilità degli atti normativi, l'accessibilità della documentazione e delle informazioni per la compilazione delle dichiarazioni. Iniziative come questa partono dal fondato presupposto che maggiore complessità generi maggiore incertezza e che maggiore incertezza scoraggi l'attività economica.

parte dell'Amministrazione, a rispondere alle esigenze dei contribuenti e a risolvere in maniera tempestiva le situazioni di conflitto. Questo cambio d'impostazione richiede che le Amministrazioni dimostrino consapevolezza delle logiche imprenditoriali, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività; i contribuenti devono collaborare attivamente in piena trasparenza.

Dal lato dell'Amministrazione, la disponibilità di maggiori informazioni consente di svolgere un'effettiva attività di monitoraggio del rischio di evasione di ciascun contribuente e di programmare in modo più efficace l'attività di accertamento. Dal lato del contribuente, la comunicazione tempestiva di informazioni sulle operazioni può consentire la rapida emersione e risoluzione dei possibili conflitti con l'Amministrazione finanziaria, agevolando il confronto sulle questioni interpretative più critiche.

Nel 2013 l'OCSE ha aggiornato le sue raccomandazioni, passando alla nuova idea dell'adempimento collaborativo (*co-operative compliance*). In questa evoluzione assumono importanza centrale i modelli interni di controllo e gestione del rischio fiscale da parte delle imprese (*Tax control framework*), il cui sviluppo è essenziale per raggiungere adeguati livelli di trasparenza e *accountability*. Questi modelli, se comunicati e concordati direttamente con l'Amministrazione finanziaria, renderebbero possibile un'analisi più accurata del rischio fiscale dei vari contribuenti e quindi una pianificazione più efficace dei controlli.

Attenzione ai rapporti tra Amministrazioni e contribuenti è stata dimostrata anche dalla Commissione europea. Nel campo delle imposte dirette, già nel 2001, la Commissione aveva posto la semplificazione delle normative fiscali per le imprese operanti in più paesi dell'Unione al centro del suo programma di azione presentato nel documento "*Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*". Vi si rimarcava come uno dei principali impedimenti allo svolgimento di attività economiche in più paesi europei fosse la molteplicità delle normative fiscali. La risposta della Commissione a questo problema si è concretizzata nel 2011 nella proposta di direttiva sulla *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*³³.

³³ La CCCTB consisterebbe nell'introduzione di un nuovo regime ai fini delle imposte sul reddito societario, aperto all'adesione in via opzionale a tutte le società o stabili organizzazioni di società localizzate in territorio europeo. Secondo la proposta, la base imponibile sarebbe determinata sulla scorta di regole uniformi. Il reddito di ogni società verrebbe poi obbligatoriamente consolidato con quello delle altre società o stabili organizzazioni del gruppo situate nell'Unione e ripartito tra i vari membri del gruppo al fine di assoggettare ciascuna porzione di reddito a imposizione nei paesi in cui sono localizzati con l'aliquota ivi vigente.

Nel campo delle imposte indirette il piano d'azione della Commissione per la riduzione degli oneri amministrativi del 2009 identificava una serie di misure di semplificazione, alcune delle quali successivamente adottate³⁴. Come evidenziato dalla stessa Commissione europea, la complessità della compliance dell'imposta sul valore aggiunto, soprattutto per le imprese attive a livello internazionale, comporta oneri amministrativi rilevanti, secondo alcune stime, variabili dal 2 all'8 per cento dell'IVA riscossa³⁵, che richiedono una serie di interventi urgenti e coordinati.

Tra le iniziative di maggior importanza, si rammentano: la proposta di dichiarazione IVA unica per tutta l'Unione europea, sulla base di un modello standardizzato disponibile in tutte le lingue, cui potrebbe seguire una armonizzazione delle regole in materia di registrazione, fatturazione e obblighi documentali; il sistema dello "sportello unico" per l'assolvimento dal 2015 degli obblighi IVA relativi ad alcune tipologie di servizi cross-border scambiati all'interno dell'Unione europea³⁶.

Altrettanto interessante è il progetto di un "Codice europeo dei diritti del contribuente", lanciato dalla Commissione europea nell'ambito delle misure delineate nel Piano di azione per rafforzare la lotta a evasione ed elusione fiscale nel dicembre del 2012³⁷.

3.2 La situazione in Italia

In Italia diverse sono le fonti d'incertezza. Un indicatore della complessità legislativa basato sulla lunghezza dei testi normativi, analogo a quello utilizzato anche in studi accademici e dall'Amministrazione britannica, mostra come dal 1994 a oggi la lunghezza delle leggi tributarie italiane sia aumentata di quasi due terzi; sono ormai più di mille i provvedimenti rilevanti, con una crescita di oltre un terzo. Vi hanno contribuito le numerose riforme succedutesi in questo periodo: considerando il solo reddito d'impresa, se ne possono individuare almeno tre (riforma Visco del 1996-1997; riforma Tremonti del 2003-2004; riforma IAS-IRAP del 2006-2008).

³⁴ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento, *Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the EU Sectoral Reduction Plans and 2009 Actions*, COM(2009) 544, 22.10.2009.

³⁵ Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA, *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*, COM(2011) 851, 06.12.2011.

³⁶ Tale sistema prevede l'identificazione in uno Stato membro per l'assolvimento degli obblighi IVA relativamente a tutti i paesi UE in cui è stabilita la clientela *non-business*; esso verrà applicato ai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e a quelli resi in formato elettronico. Tra le altre misure si ricorda la direttiva sulla fatturazione elettronica, già in vigore dal 2013. È stato inoltre costituito un Forum sull'IVA a livello comunitario, tra amministrazioni finanziarie e gli operatori, allo scopo di favorire la discussione e il confronto e di individuare soluzioni per rendere il sistema IVA più semplice ed efficiente; nell'ambito del Forum è stato dato avvio al progetto pilota per l'attività *cross-border* delle piccole e medie imprese.

³⁷ L'obiettivo è riunire in un codice le *best practices* degli Stati membri. Il codice dovrebbe raccogliere una serie di principi comuni, costituendo così uno standard di diritti e doveri dei contribuenti, cui ogni Stato membro adatterebbe le proprie norme. Il codice permetterebbe ai soggetti che eseguono operazioni transnazionali in ambito europeo di conoscere i diritti assicurati negli altri paesi. Sulla questione è stata già avviata una consultazione pubblica.

L'incertezza deriva anche dallo iato tra la normativa primaria e quella secondaria: le norme nascono incomplete, quindi inapplicabili, per il rinvio a successivi decreti di attuazione.

L'idea di una delegificazione nella produzione di norme tributarie è in sé corretta, in quanto volta a velocizzare l'attività del legislatore e ad assicurare una maggiore sintesi e chiarezza dei testi di legge. Non di rado, però, si è ecceduto nel senso opposto, rinviando a provvedimenti d'attuazione anche la determinazione di aspetti fondamentali della disciplina; la successiva lenta o mancata emanazione di tali provvedimenti ha determinato la sostanziale inattuabilità delle norme o uno stato di prolungata incertezza sulle loro conseguenze in un campo, quello tributario, caratterizzato da scadenze cogenti.

Il fisco italiano ha compiuto sforzi per ridurre l'incertezza e semplificare i rapporti con i contribuenti. Dando seguito alle raccomandazioni OCSE in tema di *co-operative compliance*, nell'estate 2013 l'Agenzia delle entrate ha messo a punto un progetto pilota attraverso il quale elaborare un modello di gestione del rischio fiscale per i contribuenti di grandi dimensioni (cosiddetto "Regime di adempimento collaborativo") nell'intento di introdurre un controllo *ex ante* rispetto al tradizionale controllo *ex post*³⁸.

L'apertura alla collaborazione con i contribuenti è stata mostrata anche nella regolamentazione secondaria. Più specificamente, sono stati posti in consultazione sia provvedimenti attuativi, sia documenti interpretativi, per tenere conto delle osservazioni dei destinatari delle regole nella redazione delle versioni definitive³⁹.

Inoltre, seguendo il piano "Destinazione Italia" presentato dal Governo nel settembre 2013, l'Agenzia delle entrate ha adottato misure per facilitare il dialogo tra l'Amministrazione italiana e gli investitori esteri allo scopo di attrarre investimenti per sostenere la ripresa economica del paese⁴⁰.

Secondo una recente indagine⁴¹, il fisco gioca un ruolo decisamente negativo nell'opinione dei 33 top managers delle multinazionali USA presenti in Italia: per 29 di essi l'incidenza e l'efficienza del regime fiscale contribuiscono

³⁸ Il progetto ha visto la candidatura di oltre 80 grandi imprese; attualmente sono attivi i tavoli tecnici per definire le caratteristiche e le modalità operative del modello. Il nuovo regime andrebbe a sostituire quello che è stato introdotto nei confronti dei soggetti di grandi dimensioni (con un volume d'affari non inferiore a 100 milioni) a partire dal 2009 e che prevede un controllo sostanziale, entro l'anno successivo alla presentazione della dichiarazione, realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo dell'impresa.

³⁹ Per esempio, in attuazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie (FTT) sono state poste in consultazione sia il decreto correttivo, sia le FAQ sulle azioni e sui derivati. Allo stesso modo si sta procedendo per l'attuazione della normativa in materia di *voluntary disclosure*.

⁴⁰ Si segnala l'istituzione di un *desk* che si occuperà di rispondere ai quesiti e guidare gli investitori esteri nell'applicazione della normativa tributaria italiana. A ulteriore sostegno delle iniziative economiche nazionali, l'Agenzia ha inoltre istituito un secondo *desk* dedicato ai partecipanti esteri all'Expo Milano 2015 al fine di agevolare e rendere più rapidi i flussi di comunicazione.

⁴¹ American Chamber of Commerce in Italy, *Le imprese americane in Italia*. Survey 2013 (cur. F. Onida).

a peggiorare l'immagine del nostro paese; il sistema tributario è in questo secondo solo all'apparato giudiziario (30 pareri negativi). Per oltre la metà degli intervistati esso determina un forte svantaggio competitivo e per il 70 per cento di essi i progressi compiuti in questo campo sono poco rilevanti; la presenza di una struttura di personale specializzato nell'agevolare l'interazione tra fisco e imprese è l'iniziativa pubblica dalla quale ci si attende maggiore efficacia nell'attrarre investimenti in Italia.

Nel dialogo tra fisco e contribuenti un ruolo centrale è assunto dall'interpello: dal 2008 al 2012 l'Agenzia delle entrate ha lavorato una media di 15.900 pratiche all'anno⁴², tra le quali rientrano anche alcune tipologie di interpello obbligatorio⁴³.

Per diminuire le condizioni di incertezza in cui operano le imprese che svolgono attività internazionale, l'ordinamento italiano si è dotato di uno strumento largamente diffuso nei paesi OCSE, gli *advanced pricing agreement* (APA), ovvero gli accordi preventivi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria sui prezzi delle transazioni effettuate con le consociate estere. Tali accordi sono stati introdotti nel nostro paese nel 2003 mediante il *ruling* internazionale, ma sono divenuti effettivamente operativi solo a partire dal febbraio 2005, a seguito del parere favorevole dell'Unione europea⁴⁴.

Anche la semplificazione degli adempimenti fiscali è stata oggetto di interventi sia in via normativa sia in via amministrativa.

Tra i più recenti interventi normativi si segnalano: il DL n. 16/2012, che è intervenuto sulla rateizzazione dei debiti tributari, sulle procedure di comunicazione per l'accesso ad agevolazioni o particolari regimi fiscali e su alcune disposizioni in materia di IVA; il DL n. 69/2013 che è intervenuto in materia di responsabilità solidale negli appalti, di riscossione mediante ruolo, di comunicazioni IVA, di rateizzazione dei debiti tributari e di assistenza fiscale per i soggetti privi di sostituto d'imposta. In parallelo all'evoluzione normativa, l'Agenzia delle entrate, a partire dal 2010, ha avviato iniziative interne volte alla semplificazione del linguaggio utilizzato nelle proprie istruzioni, alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico del contribuente e a un utilizzo più efficiente dei canali informativi.

⁴² <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Archivio/Book+della+Agenzia/>

⁴³ La disciplina attuale prevede tre diverse procedure, tutte di natura preventiva: interpello ordinario, esperibile quando vi sia incertezza in merito alla corretta interpretazione di disposizioni tributarie in un caso concreto; interpello antielusivo, per escludere che una determinata operazione possa essere considerata elusiva dall'Amministrazione finanziaria; interpello disapplicativo, per chiedere la non applicazione di specifiche norme antielusive attraverso la dimostrazione che nella particolare fattispecie gli effetti elusivi non possono verificarsi.

⁴⁴ Il *ruling* è un accordo valido per il periodo fissato dalla legge, rinnovabile, soggetto a verifica periodica dell'Agenzia delle entrate. È un accordo unilaterale, vincolante solo per l'Amministrazione finanziaria italiana senza il coinvolgimento di quelle estere. Tale caratteristica costituisce un limite significativo dell'efficacia dell'istituto in quanto non garantisce il gruppo dal rischio di doppia imposizione. Per ovviare a tale problema, a partire dagli ultimi mesi del 2010, l'Amministrazione finanziaria italiana ha previsto la possibilità di presentare istanze volte alla conclusione di APA di tipo bilaterale o multilaterale (Agenzia delle entrate, *Bollettino del ruling di standard internazionale*, II Edizione, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Ruling+internazionale/>), favorendo un crescente ricorso a questo tipo di accordi.

Nel rapporto fisco-contribuente si presentano diverse possibilità di scambio fra quantità di oneri informativi di *compliance* posti a carico del contribuente e costo dell'attività di controllo. Su questo versante va ricordato il ruolo svolto dagli studi di settore, soluzione adottata pragmaticamente per risolvere la questione dei controlli fiscali sulle piccole unità produttive, particolarmente diffuse nel nostro paese.

Gli interventi volti a ottenere un maggiore adempimento spontaneo dovrebbero agire in misura differenziata sulle diverse categorie di contribuenti. In particolare, un approccio potenzialmente ottimale per i grandi operatori economici potrebbe non esserlo per i più piccoli. Già oggi esistono molti regimi semplificati per i piccoli operatori: dal "semplificato" propriamente detto ai regimi dei minimi, dei superminimi e delle nuove iniziative, per arrivare a quelli settoriali o speciali (attività agricole, autotrasporto, ecc.). Se lo "scambio" fra maggiori informazioni e minori controlli è stato pensato per le grandi organizzazioni produttive, per quelle minori o minime potrebbe essere più adatto l'approccio contrario: minori adempimenti ma migliori controlli ex post. A causa della scarsa praticabilità di verifiche su larga scala, però, questo approccio è stato opportunamente interpretato adottando soluzioni pragmatiche: in particolare, gli studi di settore – pur migliorabili ulteriormente - si sono rivelati in grado di attenuare la conflittualità nei confronti del fisco, rendendo meno onerosa l'attività amministrativa, e apportando al contempo un aumento di gettito⁴⁵.

3.3 Gli interventi previsti dalla legge delega

I molteplici interventi previsti dalla legge delega prospettano un salto di qualità nei rapporti tra Amministrazione e contribuenti. Tre sono le novità principali: a) la disciplina dell'abuso del diritto; b) la previsione di un sistema premiale per i contribuenti più affidabili; c) la revisione del sistema delle sanzioni.

a) *Abuso del diritto*. La legge delega affida al Governo il compito di introdurre una norma generale antiabuso, coerente con le raccomandazioni europee, che unifichi le vigenti disposizioni antielusivo, limitate alle imposte dirette⁴⁶. Il legislatore delegato dovrà definire

⁴⁵ Dal 1998, primo anno di applicazione, al 2011 gli studi di settore sono passati da 45 a 206 e i contribuenti a essi soggetti da 1 milione a quasi 3,5 milioni. In media, in questo periodo quasi il 15 per cento dei contribuenti ha adeguato quanto dichiarato, portando la percentuale complessiva dei soggetti congrui oltre l'80 per cento, con un recupero d'imponibile che è passato da 0,7 miliardi a oltre 3 miliardi di euro nel 2010. Cfr. Corte dei Conti, *Evoluzione nell'operatività degli studi di settore* (delibera n. 9/2012/G) e Dipartimento delle finanze, Dati e statistiche fiscali, *Studi di settore 2011* (www.finanze.it).

⁴⁶ Il principio del divieto di "abuso del diritto" è stato sviluppato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea in riferimento alle imposte armonizzate, ed è stato successivamente riconosciuto come principio generale del nostro ordinamento tributario dalla Corte di Cassazione, sulla base di quanto previsto dell'art. 53 della Costituzione (capacità contributiva e progressività dell'imposizione). Sulla portata della nozione si è assistito a interpretazioni non sempre uniformi da parte della giurisprudenza, le quali conducono a uno stato di incertezza tra gli operatori, dovuto anche all'assenza di un qualsivoglia parametro legislativo che definisca la nozione. La Commissione europea ha fornito nel 2012 un'indicazione in merito, elaborando un modello di clausola generale antiabuso che fa perno sul concetto di "costruzioni di puro artificio".

la nozione di condotta abusiva come l'uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d'imposta. Dovrà essere però garantita al contribuente la libertà di scelta tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale, limitandosi a colpire le operazioni aventi come causa prevalente l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali, fatte salve le operazioni giustificate da ragioni extrafiscali non marginali. La nuova norma dovrà consentire di tracciare una chiara linea di demarcazione tra l'evasione e l'elusione e di definire il relativo profilo sanzionatorio; si eliminerebbe per questa via un fattore d'incertezza insito nell'ordinamento.

Altri interventi in tema di rapporti fisco-contribuente previsti dalla legge delega

La norma sulla revisione del catasto, pur avendo finalità diverse, ha comunque aspetti rilevanti per le relazioni fisco-contribuente. La revisione dovrebbe rimuovere le sperequazioni attualmente esistenti fra valori catastali, avvertite come causa di immotivate situazioni di privilegio o di svantaggio, che minano la fiducia nella correttezza dell'Amministrazione finanziaria. La stessa procedura di revisione è caratterizzata dal coinvolgimento di numerosi soggetti (esperti, magistrati, amministrazioni comunali) volto a garantire risultati più oggettivi e prevede forme ampliate di comunicazione dei provvedimenti presi e di meccanismi di tutela anticipata, in aggiunta a quella giudiziale.

Importanti sono anche le direttrici di riforma del contenzioso tributario, che realizzano una revisione del sistema di giustizia sollecitata da tempo e da più parti. Accanto a modifiche volte a migliorare la celerità e l'efficienza dei giudizi e a restituire piena efficacia al principio costituzionale di parità delle parti, di particolare rilievo è la previsione di un "rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica". Giustificata è anche l'attenzione agli istituti deflattivi del contenzioso, con il rafforzamento e la razionalizzazione della conciliazione giudiziale, un intervento in linea con la più recenti tendenze, soprattutto con riguardo alle liti di minore entità, più frequenti in termini statistici⁴⁷. In tal senso il legislatore si è già mosso in passato introducendo l'istituto della mediazione obbligatoria, in vigore dall'aprile del 2012 per le controversie entro 20.000 euro instaurate nei confronti dell'Agenzia delle entrate; dai primi dati l'intervento sembrerebbe avere prodotto risultati positivi in termini di riduzione del contenzioso⁴⁸.

Apprezzabile è l'intento di ampliare e razionalizzare l'istituto della rateazione, semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali per l'accesso e attenuando, a favore del contribuente, le differenze fra i vari tipi oggi previsti. Opportuna è altresì la generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti e debiti tributari, mai completamente realizzata: a oggi esistono ancora alcune imposte non estinguibili tramite compensazione e gravano sui contribuenti significative limitazioni quantitative nell'utilizzo di crediti d'imposta in compensazione di tributi di natura diversa (c.d. compensazione orizzontale).

⁴⁷ Il 72,69 per cento delle controversie introdotte in primo grado presso le Commissioni tributarie provinciali nel 2012 riguardava liti di valore inferiore a 20.000 euro (Ministero dell'Economia e delle finanze (2012), *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*).

⁴⁸ Nel 2012 si è assistito a un forte calo nel numero di ricorsi pervenuti alle Commissioni tributarie provinciali (-19,91 per cento rispetto al 2011). L'88,5 per cento della riduzione nel numero complessivo delle controversie pendenti è imputabile a quelle instaurate nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, rispetto al 2011 il numero dei ricorsi proposti con valore inferiore a 20.000 euro è sensibilmente diminuito (-27,33 per cento), mentre quello dei ricorsi con valore maggiore è lievemente aumentato (fonte: ibidem).

b) *Il sistema premiale per i contribuenti corretti.* In linea con le indicazioni OCSE, sono previsti la riduzione degli adempimenti fiscali per chi si dota di sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale e sconti sulle eventuali sanzioni, ovvero, più precisamente, l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle nuove forme di adempimento collaborativo che verranno istituite. È questa una novità che auspicabilmente dovrebbe interessare soprattutto le imprese di maggiore dimensione, destinatarie del "regime di adempimento collaborativo" prima citato. Sullo scambio fra maggiore trasparenza da parte del contribuente e semplificazioni amministrative e controlli meno intrusivi da parte del fisco si fonda la principale ambizione della legge delega.

c) *La revisione del sistema delle sanzioni.* L'intervento va nella direzione di migliorare i rapporti tra contribuente e Amministrazione, prevedendo l'applicazione di sanzioni penali nei casi più gravi di comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione di documentazione falsa, e la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Si tratta di un intervento della massima importanza, perché potrebbe portare a meglio definire le soglie di punibilità, ridimensionando la rilevanza penale dei comportamenti meno gravi.

Un cenno specifico merita il tema delle semplificazioni dei regimi fiscali e degli adempimenti. La legge delega prevede una revisione sistematica di tutti i regimi fiscali con lo scopo di ottimizzare la struttura del prelievo e rimuovere le ridondanze. Sono previste azioni volte alla sistematizzazione degli adempimenti, eliminando sia le duplicazioni, sia gli adempimenti che non abbiano un'effettiva utilità per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria o che risultino non proporzionali rispetto agli obiettivi perseguiti. Verrebbe così data attuazione al principio di proporzionalità espressamente richiamato dalla legge delega, principio al quale dovrebbero essere informati tutti i provvedimenti fiscali, esistenti e futuri.

Il principio di proporzionalità, di origine comunitaria, consiste nel divieto dei pubblici poteri di comprimere la sfera giuridica dei destinatari della propria azione in misura eccessiva rispetto a quanto necessario per raggiungere lo scopo dell'azione, e assolve a una funzione di garanzia dei cittadini limitando l'attività degli Stati membri in questioni di rilievo per il diritto dell'Unione europea. In materia tributaria, il principio è stato spesso impiegato dalla Corte di giustizia europea per vagliare la legittimità di misure fiscali restrittive delle libertà fondamentali garantite dai trattati. In applicazione di tali principi, di recente la Commissione europea ha censurato la disciplina italiana in materia di monitoraggio fiscale sui trasferimenti di attività finanziarie tra l'Italia e l'estero, ritenendola troppo onerosa per i cittadini europei residenti in Italia rispetto all'obiettivo del monitoraggio ai fini fiscali dei flussi di capitale, che è possibile conseguire anche con strumenti meno gravosi (come lo scambio di informazioni).

Sempre in chiave di semplificazione è prevista anche la revisione delle funzioni e dei compiti dei sostituti d'imposta, dei centri di assistenza fiscale e degli intermediari fiscali, eventualmente anche attraverso il potenziamento degli strumenti informatici.

3.4 Il sistema sanzionatorio

La legge delega si propone, come detto, una revisione del sistema delle sanzioni, amministrative e penali, nella direzione di meglio commisurarle in funzione della gravità della violazione fiscale. In questo spirito, sulla base della delega o con altro mezzo (se si ravvisasse il rischio di un "eccesso di delega") potrebbero essere avviati a irrilevanza penale gli illeciti meno gravi. Fra di essi vi potrebbero essere forme di dichiarazione infedele, con esclusione dei reati più gravi (come quelli di dichiarazione fraudolenta). A questo riguardo, una differenziazione potrebbe essere tracciata fra i contribuenti che sono stati oggetto di atti di accertamento e quelli che spontaneamente si attivano col cosiddetto ravvedimento operoso, ossia pagando le imposte dovute e le sanzioni amministrative, sia pure in misura ridotta⁴⁹.

Un esempio di questo tipo di differenziazione è il recente provvedimento, di natura temporanea, sulla *voluntary disclosure*, riguardante l'emersione dei capitali illecitamente detenuti all'estero⁵⁰ (che prevede l'esclusione delle sanzioni penali, in linea con una prassi diffusa a livello internazionale)⁵¹. Va ricordato che è necessario che il contribuente non abbia avuto "formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali...".

Guardando alle esperienze estere si può notare come le forme di collaborazione volontaria con il fisco non conoscano segmentazioni di sorta: il premio per la disclosure, consistente essenzialmente nell'inapplicabilità delle sanzioni penali, è previsto in molti paesi a prescindere dal luogo di detenzione dei capitali evasi. Programmi di questo tipo sono presenti nel Regno Unito, in Spagna, in Germania, negli Stati Uniti e in Canada. Le norme hanno poi

⁴⁹ Attualmente, il ravvedimento deve essere effettuato entro tempi brevi, di molto inferiori a quelli previsti per l'accertamento; le sanzioni penali sono ridotte ma non annullate.

⁵⁰ Le persone fisiche che dichiarano spontaneamente investimenti e altre attività detenute all'estero precedentemente occultate alle autorità fiscali, ottengono vantaggi sul piano sanzionatorio, ma sono tenute al pagamento di tutte le imposte evase e dei relativi interessi (contrariamente a quanto previsto nei provvedimenti di emersione dei capitali introdotti in passato). I vantaggi stabiliti attengono sia al profilo penale sia agli aspetti amministrativi. La misura è a carattere temporaneo (fino al 30 settembre 2015). La *voluntary disclosure* può comportare un pagamento che va dal 5 a più del 90 per cento della base imponibile sottratta a tassazione. L'importo effettivamente corrisposto dipende infatti dalla quota di capitali ancora passibile di accertamento.

⁵¹ Programmi di questo tipo sono stati introdotti, in via temporanea o permanente, in 51 paesi, tra i quali la Francia, la Germania, il Regno Unito e gli Stati Uniti.

carattere strutturale, non sono limitate a un determinato periodo, anche se spesso sono state accompagnate o precedute da programmi temporanei, indirizzati a specifiche forme di evasione⁵². Lo sviluppo di simili strumenti di emersione in via strutturale è anche stato inserito tra gli obiettivi della Commissione europea nel suo Piano di azione per rafforzare la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale, presentato nel dicembre del 2012.

Sulla falsariga di tali esperienze e nello spirito delle raccomandazioni della Commissione europea, è anche da considerare la possibilità di rafforzare l'attrattiva del ravvedimento operoso, calibrando meglio la tipologia delle sanzioni a favore di chi offra collaborazione spontanea. È peraltro essenziale approntare opportuni presidi affinché l'eventuale beneficio della non punibilità penale nel caso di autodenuncia non rischi piuttosto di incentivare comportamenti evasivi, nonché di togliere appetibilità ad altre iniziative di collaborazione prefigurate dalla legge delega.

⁵² OCSE (2013), *Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OCSE (2010), *Offshore voluntary disclosure – Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, Parigi, settembre.

Appendice 1

A1.1 Principali misure di contrasto a livello internazionale

Standard di scambio automatico di informazioni sono stati introdotti nell'Unione Europea nell'ambito della Direttiva sulla tassazione del risparmio e in quella sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale⁵³.

*La Direttiva sulla tassazione del risparmio obbliga gli Stati membri allo scambio automatico delle informazioni relativamente ai residenti in altri Stati della UE percettori di interessi*⁵⁴. *La Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale introduce dal 2014 lo scambio automatico di informazioni relative ad alcune fonti di reddito e a specifici elementi patrimoniali (redditi di lavoro dipendente, compensi dei manager, assicurazioni sulla vita, pensioni, proprietà immobiliari e relativi redditi); nel 2013 la Commissione ha depositato una proposta di Direttiva*⁵⁵ *per estendere dal 1° gennaio 2015 l'obbligo di scambio automatico ai dividendi, alle plusvalenze finanziarie, ai saldi dei conti correnti e a ogni altro reddito di natura finanziaria. Nel 2012 è stato adottato un Piano d'azione, attuato in parte già nel 2013, volto, tra l'altro, a promuovere lo scambio automatico di informazioni mediante un numero di identificazione del contribuente (tax identification number).*

Il Consiglio europeo ha promosso l'avvio di trattative per la sottoscrizione di accordi con Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino e Svizzera, sulla scia di quelli che surrogano i contenuti della Direttiva sulla tassazione del risparmio.

Gli accordi che la UE ha con questi cinque paesi prevedono impegni reciproci specifici: l'applicazione di una ritenuta alla fonte sugli interessi pagati ai non residenti; la possibilità per il contribuente di acconsentire allo scambio di informazioni sui redditi percepiti, in alternativa all'applicazione della ritenuta; lo scambio di informazioni su richiesta in casi di frode fiscale o simili.

Nel 2013 cinque paesi europei (Francia, Germania, Italia, Regno Unito e Spagna) hanno annunciato l'intenzione di realizzare una piattaforma di scambio automatico di informazioni, sul modello degli accordi intergovernativi (cosiddetti IGA) conclusi con gli Stati Uniti nell'ambito del *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. Tale iniziativa, se attuata in tempi rapidi, potrebbe essere estesa poi a tutta l'Unione.

Il FATCA è stato introdotto negli Stati Uniti nel 2010 per contrastare l'evasione fiscale da parte di soggetti statunitensi. Esso impone a chi ha attività in altri paesi o relazioni finanziarie con intermediari finanziari non

⁵³ Direttiva 2003/48/CE (Direttiva del Consiglio del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi) e Direttiva 2011/16/UE (Direttiva del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale).

⁵⁴ Austria e Lussemburgo sono temporaneamente esclusi dall'obbligo dello scambio di informazioni; in cambio, applicano una ritenuta d'imposta sugli interessi corrisposti.

⁵⁵ Proposta di Direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, COM(2013) 348, 12.06.2013.

statunitensi specifici obblighi di identificazione e di dichiarazione all'Internal Revenue Service (IRS). La registrazione presso l'IRS e il conferimento di informazioni sui rapporti finanziari intrattenuti con cittadini statunitensi evitano agli intermediari finanziari di essere sottoposti a una ritenuta. Essi devono trattene una ritenuta del 30 per cento sui flussi di pagamento ai propri clienti che non si adeguano alla normativa FATCA. In tale ambito, l'accordo bilaterale tra Italia e Stati Uniti è già stato firmato. Lo scambio automatico di informazioni avrà luogo su basi di reciprocità e riguarderà i conti detenuti negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia e quelli detenuti in Italia da cittadini e residenti americani. Le informazioni oggetto di scambio saranno i dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, l'istituzione finanziaria che effettua la comunicazione, il saldo o il valore del conto. Ulteriori informazioni, riguardanti l'importo totale lordo degli interessi o dei dividendi, si aggiungeranno dal 2015.

Anche l'OCSE, attraverso il Global Forum, mira al raggiungimento di uno standard globale di scambio automatico di informazioni. La strategia⁵⁶ è la generalizzazione del modello IGA per evitare il proliferare di diversi standard⁵⁷. Lo scorso 13 febbraio l'OCSE ha così pubblicato il nuovo standard globale di scambio automatico di informazioni, che nasce dallo sviluppo del precedente lavoro dell'Organizzazione sul tema, nonché dallo studio delle varie esperienze sperimentate a livello internazionale.

Relativamente alla **pianificazione fiscale aggressiva**, il principale obiettivo della Commissione europea è colmare quelle lacune delle legislazioni nazionali che consentono alle multinazionali di eludere le imposte o non pagarne per nulla.

Le società operanti a livello transnazionale hanno infatti trovato il modo di sfruttare differenze nei sistemi di tassazione nazionali, generando sempre più spesso casi di “doppia non imposizione”, in particolare grazie all'utilizzo di accordi di prestito (*hybrid loan arrangements*) con pagamenti sui debiti deducibili in alcuni paesi e dividendi esenti in altri.

Di fronte a questi fenomeni, il Piano d'azione del 2012 mira a: rivedere la Direttiva madrefiglia per assicurarne l'efficacia contro la doppia non tassazione; intensificare la cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati; accrescere la *tax compliance*, aumentando la fiducia e la collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria; rafforzare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria ed enti di controllo

⁵⁶ OCSE (2013), *A Step Change in Tax Transparency – OECD Report for the G8 Summit*, giugno.

⁵⁷ Sono previste quattro fasi: sviluppo di una cornice legislativa interna propedeutica all'introduzione di un sistema di scambio automatico di informazioni (già resosi necessario per i sottoscrittori di accordi intergovernativi); individuazione di una base giuridica per introdurre lo scambio; adattamento degli standard sviluppati nell'ambito degli accordi intergovernativi, per rimuovere le specificità proprie degli accordi con gli Stati Uniti; sviluppo di standard informativi comuni o compatibili per i sistemi di trasmissione delle informazioni e i livelli di codifica dei file. Lo scorso 13 febbraio l'OCSE ha presentato il nuovo modello di standard per lo scambio automatico di informazioni (OCSE, 2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard*.

e di polizia (antiriciclaggio, giustizia, sicurezza) per ridurre i casi di frode, evasione fiscale e crimini collegati; emendare la Direttiva sulla tassazione del risparmio per colmare alcune lacune e tassare in maniera adeguata i redditi transfrontalieri; contrastare le frodi IVA (cfr. paragrafo successivo); migliorare le metodologie per tracciare i flussi di contante.

In linea con le altre iniziative di carattere internazionale, la Commissione europea ha proposto modifiche alla Direttiva madre-figlia per contrastarne l'utilizzo illegittimo mediante strumenti finanziari ibridi⁵⁸.

Un ulteriore passo è l'annuncio della negoziazione di un accordo quadro tra la Svizzera e la UE per regolarizzare il passato in materia di fiscalità e di conti di cittadini stranieri, che farà da sfondo ad accordi bilaterali e porterà allo scambio automatico delle informazioni, facendo venir meno l'anonimato ancora mantenuto da Austria e Lussemburgo⁵⁹.

L'OCSE, nel 2013 ha pubblicato un rapporto⁶⁰ ("BEPS") sulle principali determinanti dell'elusione fiscale e del *profit shifting*, delineando le principali linee di contrasto di questi fenomeni e annunciando un Piano d'azione⁶¹, poi approvato dal G20 del settembre 2013.

Il rapporto trattava: 1) l'individuazione della giurisdizione competente per la tassazione dell'impresa, in particolare del settore digitale, che può svolgere attività economiche con clienti dislocati in vari paesi senza possedere un soggetto fiscalmente rilevante; 2) la riduzione degli spazi di pianificazione mediante i prezzi di trasferimento, ancora cospicui, nonostante gli aggiornamenti degli standard per la loro individuazione in applicazione dell'arm's length principle⁶²; 3) il diverso trattamento fiscale del debito e del capitale; 4) le norme antiabuso, spesso inefficaci.

Il Piano di azione mira a: identificare i margini di manovra delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale nel campo delle imposte dirette e indirette; aumentare la coerenza tra i sistemi fiscali dei vari paesi per ridurre le lacune dovute all'interazione tra diverse norme fiscali nazionali; rivedere alcune nozioni di diritto tributario internazionale per evitare lo spostamento di base imponibile al di fuori del paese di esercizio dell'attività economica (ad esempio, attraverso una revisione del concetto di stabile organizzazione per assicurare l'effettiva tassazione delle

⁵⁸ La proposta prevede il versamento dell'imposta sui pagamenti ricevuti, se questi sono stati dedotti in qualsiasi altro paese come rimborsi di debiti (ossia lo Stato del percettore deve tassare la parte di utili deducibile nello Stato della fonte). Inoltre, vengono previste: la possibilità per gli Stati di applicare, nelle ipotesi oggetto della direttiva, norme di origine nazionale o convenzionale per la prevenzione di fenomeni di evasione fiscale; l'introduzione nell'ordinamento nazionale di una clausola anti abuso generale formulata sulla base di quanto disposto nella Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva che annulli qualunque artificio per evitare il pagamento delle imposte e assicuri che la tassazione avvenga sulla base della sostanza economica effettiva, ossia l'attività svolta. Gli Stati membri dovranno adottare le modifiche entro dicembre 2014.

⁵⁹ Secondo quanto previsto dalla Direttiva sul risparmio del 2003 questi paesi potevano conservare il segreto fino a quando esso fosse esistito per paesi terzi.

⁶⁰ OCSE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, febbraio.

⁶¹ OCSE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, luglio.

⁶² È il principio di libera concorrenza stabilito dalle linee guida dell'OCSE secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti.

multinazionali in tutti i paesi in cui sono di fatto operative; le norme sul transfer pricing, con particolare riferimento ai trasferimenti di beni immateriali); migliorare la trasparenza dei comportamenti delle imprese, per individuare i nuovi schemi di elusione riscontrabili nella pratica. Relativamente a quest'ultimo aspetto, sarà necessario introdurre metodi per raccogliere e analizzare i dati attraverso specifici obblighi di dichiarazione a carico delle multinazionali (ad esempio, obbligandole a dichiarare i dati di alcune operazioni internazionali o il totale delle imposte pagate in ciascuna giurisdizione).

L'OCSE ha pubblicato un ulteriore rapporto⁶³ per riscrivere i principi che le autorità dovrebbero seguire nel predisporre le procedure sulla documentazione relativa ai prezzi di trasferimento. L'obiettivo è colmare alcune lacune e di uniformare la documentazione richiesta nei vari paesi⁶⁴.

Questioni ancora aperte riguardano: tempi di predisposizione della documentazione (entro la data di trasmissione della dichiarazione dei redditi o in anticipo rispetto a questa); semplificazioni per piccole e medie imprese o transazioni rilevanti in modo da non imporre loro costi eccessivi; frequenza degli aggiornamenti della documentazione; applicazione di eventuali sanzioni per la mancata predisposizione della documentazione; grado di riservatezza da richiedere alle amministrazioni fiscali con riferimento alle informazioni fornite dai contribuenti.

A1.1.1 Misure in materia di IVA

La rilevanza dell'evasione e dell'elusione dell'IVA richiede una trattazione separata⁶⁵. La Commissione europea, responsabile del quadro legale comune in materia di IVA, è intervenuta con regolamenti per velocizzare lo scambio d'informazioni, ampliare il numero delle informazioni trasmesse, instaurare forme di collaborazione diretta tra Stati membri⁶⁶.

Nella strategia antifrode IVA del 2008 la Commissione prevedeva una serie di interventi riguardanti la responsabilità solidale degli acquirenti, il potenziamento degli scambi automatizzati di informazioni e il maggior ricorso ai controlli multilaterali, il *VAT*

⁶³ OCSE (2014), *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, gennaio.

⁶⁴ In particolare, le regole attuali, adottate nel 1995 e riviste nel 2010, non prevedono una lista esaustiva di documenti, né forniscono indicazioni in merito al collegamento tra documentazione, sanzioni amministrative e onere della prova.

⁶⁵ La lotta all'evasione, elusione e frode dell'IVA è riconosciuta dalla Direttiva IVA (Direttiva 2006/112/CE) e coinvolge le istituzioni della UE secondo il principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del Trattato istitutivo dell'Unione. Il contrasto a questi fenomeni rappresenta uno dei principali obiettivi enunciati nella comunicazione sul futuro dell'IVA ed è parte del piano d'azione del 2012 per la lotta alla frode fiscale (cfr. la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e Sociale europeo sul futuro dell'IVA – *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico*, COM(2011) 851 definitivo, 06.12.2011 e la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, *Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale*, COM(2012) 722 finale, 06.12.2012).

⁶⁶ Cfr. il regolamento comunitario in materia di cooperazione amministrativa n. 218/92, successivamente rivisto e confluito nel regolamento n. 1798/2003 e, infine, in quello n. 904/2010.

Information Exchange System (VIES)⁶⁷ e la riforma della fatturazione e del sistema di tassazione IVA per le transazioni intra-UE.

Tra le misure di carattere strutturale sono state a lungo discusse: 1) l'adozione del sistema di "tassazione all'origine" degli scambi tra imprese residenti in paesi diversi appartenenti alla UE, con IVA addebitata dal fornitore e non più assolta dall'acquirente mediante "inversione contabile" (cosiddetto *reverse charge*) e 2) quello, opposto, di generalizzazione a tutti gli scambi tra soggetti *business* – intracomunitari e nazionali – del *reverse charge*. Il sistema di "tassazione all'origine" avrebbe inibito le frodi fondate su acquisti "a monte" di beni e servizi dall'estero senza anticipo d'imposta; quello del *reverse charge* generalizzato avrebbe invece agito "a valle", impedendo ai *missing traders* di addebitare l'IVA senza versarla.

Entrambi i sistemi presentano limiti: il primo è inefficace, ad esempio, per gli scambi di servizi in formato elettronico che coinvolgono soggetti extra-UE; il secondo potrebbe ampliare l'evasione nella fase degli scambi al consumo e obbligherebbe a orientare i controlli su un numero ben maggiore di soggetti, soprattutto in paesi a struttura produttiva frammentata come l'Italia. Il sistema di "tassazione all'origine" è stato per ora accantonato, perché ancora oggi frenato dalla varietà delle aliquote ordinarie dell'IVA (fra il 15 e il 27 per cento) e dalle difficoltà nell'individuare un meccanismo di *clearing house* per la distribuire il gettito ai paesi in cui avviene il consumo.

Sviluppi significativi potranno essere realizzati in futuro nell'ambito della **cooperazione amministrativa transfrontaliera**, anche attraverso le nuove possibilità di accesso automatico ad alcuni tipi di informazione. Tuttavia, esistono ancora ritardi per carenze di tipo procedurale e amministrativo interne agli Stati membri⁶⁸.

Ormai consolidata è invece la partecipazione degli Stati membri a Eurofisc⁶⁹, che favorisce lo sviluppo di sistemi di analisi del rischio, la condivisione di *best practices* e il rafforzamento dell'attività di mutua assistenza. Eurofisc dovrà evolvere verso l'utilizzo

⁶⁷ Il VIES è un sistema di cooperazione amministrativa tra Stati membri basato sullo scambio informatico di informazioni sulle partite IVA e sulle transazioni di beni e servizi a livello intracomunitario.

⁶⁸ Cfr. Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'applicazione del regolamento (UE) n. 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, COM(2014) 71 finale, 12.02.2014.

⁶⁹ Eurofisc è un *network* cui partecipano le autorità nazionali di tutti gli Stati membri, finalizzato ad adottare azioni rapide e mirate contro nuovi e specifici tipi di frode dell'IVA. Esso agisce attraverso meccanismi di *early warning* multilaterale e il coordinamento dello scambio di dati. Inoltre, mediante una piattaforma elettronica condivisa gestita dalla Commissione europea, monitora in tempo reale i flussi informativi.

di informazioni mirate, filtrate dai sistemi di analisi dei rischi dei singoli Stati membri prima di essere condivise.

La lotta a evasione e frode IVA richiede di intensificare lo scambio di informazioni con paesi terzi e di adottare un approccio coordinato a livello UE, nella direzione di accordi multilaterali. In tale contesto si inserisce l'iniziativa della Commissione europea di avviare negoziati con Russia e Norvegia, soprattutto nel settore del commercio elettronico.

La Commissione europea⁷⁰ ha altresì prefigurato il **ricorso sempre più diffuso all'informatica per tracciare transazioni e flussi finanziari**. Significative sono le iniziative europee in materia di armonizzazione delle regole su fatturazione elettronica⁷¹.

Nell'ultima relazione sulle procedure di riscossione e controllo dell'IVA⁷², la Commissione ha evidenziato la necessità di procedere a una complessiva modernizzazione dell'amministrazione dell'imposta e dell'attività di controllo. Alla maggior parte degli Stati membri è richiesto di assumere un approccio sistematico di monitoraggio, automatizzato e in tempo reale, dei dati fiscali dei contribuenti.

Essenziale, per sradicare le frodi, è anche l'adozione del **meccanismo del *reverse charge* all'interno di specifici settori**. L'uso del *reverse charge* si è diffuso nel corso degli ultimi anni, sia per deroghe concesse a singoli paesi, sia per interventi legislativi adottati in sede UE su base generalizzata: su iniziativa della Commissione europea è stato, infatti notevolmente ampliato l'elenco delle transazioni alle quali è possibile applicare, su base temporanea e fino a tutto il 2018, il *reverse charge*⁷³; inoltre, è stato adottato un meccanismo di reazione rapida (*quick reaction mechanism*) che prevede in casi di urgenza l'applicazione dell'inversione contabile a qualsiasi settore, per un breve periodo, su semplice notifica del paese interessato alla Commissione e a tutti gli altri Stati membri.

⁷⁰ Cfr. *Libro Verde sul futuro dell'IVA – Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, COM(2010) 695, 01.12.2010, e successive comunicazioni.

⁷¹ La direttiva n. 45/2010, applicabile dal 2013, ha semplificato e armonizzato alcune regole di fatturazione IVA, con particolare riferimento alla fatturazione elettronica, prevedendo misure anti-evasione (come precise scadenze per l'emissione delle fatture e la possibilità di accesso ai dati da parte degli stati membri).

⁷² Cfr. Settima relazione a norma dell'art. 12 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 sulle procedure di riscossione e di controllo dell'IVA, COM(2014) 69 finale, 12.02.2014.

⁷³ Ciò consente di applicare il meccanismo nei settori più a rischio, alle stesse condizioni tra Stati membri e senza necessità di ricorso alle meno efficienti deroghe individuali. Il meccanismo è applicabile, in particolare, ai settori della telefonia, dell'informatica, dell'energia, delle telecomunicazioni, dei cereali e delle colture industriali e dei metalli. Ad essi si aggiunge il settore delle costruzioni e gli scambi di immobili e di materiali di recupero e di scarto; per questi l'inversione contabile è prevista su base strutturale.

TAVOLE E FIGURE

Pressione fiscale
(in percentuale del PIL)

VOCI	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Italia	41,3	41,0	40,5	41,0	40,4	40,1	41,7	42,7	42,6	43,0	42,6	42,5	44,0	43,8 ⁽¹⁾ 44,2	44,1	43,8
Belgio	46,3	46,4	46,7	46,1	46,3	46,2	45,9	45,4	45,7	45,1	45,5	46,0	47,3	48,1	48,1	48,0
Germania	42,2	40,4	40,0	40,2	39,4	39,4	39,6	39,7	39,8	40,6	39,1	39,6	40,2	40,0	40,0	39,8
Estonia	31,0	30,3	31,1	30,8	30,4	30,4	30,4	31,2	31,6	35,2	33,8	32,1	32,4	32,1	31,7	31,3
Irlanda	32,0	30,4	29,4	29,9	31,3	31,7	33,2	32,6	30,7	29,5	29,3	29,4	30,0	30,8	31,3	30,8
Grecia	36,1	34,7	35,3	33,8	33,2	34,1	33,2	34,0	33,9	32,6	33,6	34,6	36,4	36,6	37,6	37,3
Spagna	34,9	34,5	35,1	34,9	35,7	36,8	37,7	38,1	34,0	32,3	33,8	33,4	34,1	34,6	34,9	33,8
Francia	45,6	45,4	44,8	44,7	45,1	45,5	45,8	45,1	45,0	44,2	44,5	45,8	46,9	48,1	48,0	48,0
Cipro	30,0	30,7	30,9	32,2	32,7	34,8	35,5	39,9	38,4	35,1	35,4	34,9	34,1	35,4	35,5	35,4
Lussemburgo	39,5	40,2	39,9	38,8	38,0	38,3	36,5	36,3	38,2	40,7	39,0	39,0	40,2	39,8	39,6	37,9
Malta	28,4	30,3	31,4	31,8	32,5	33,9	34,1	34,8	33,9	34,5	33,3	34,0	34,6	35,4	35,7	35,6
Paesi Bassi	40,1	38,7	38,2	37,9	38,0	38,1	39,3	38,9	39,4	38,6	39,3	38,8	39,2	39,8	40,5	40,1
Austria	44,5	46,3	45,0	44,9	44,4	43,4	42,8	43,0	44,0	43,9	43,6	43,7	44,6	45,2	45,1	45,0
Portogallo	33,1	32,9	33,8	34,3	33,5	34,7	35,3	35,6	35,7	34,2	34,5	35,9	34,6	36,5	36,2	35,9
Slovenia	37,5	37,8	38,1	38,3	38,3	38,7	38,3	37,6	37,3	37,2	37,8	37,2	37,6	37,9	38,6	38,0
Slovacchia	34,1	33,2	33,1	33,0	31,5	31,2	29,1	29,1	28,9	28,6	28,0	28,5	28,2	29,6	29,6	29,3
Finlandia	47,0	44,5	44,6	44,0	43,4	43,8	43,7	42,8	42,8	42,7	42,4	43,6	44,0	44,5	44,4	44,6
Area dell'euro	41,8	40,9	40,5	40,5	40,3	40,5	41,0	41,0	40,6	40,3	40,2	40,6	41,6	42,0	42,1	41,8
Area dell'euro esclusa Italia	41,9	40,8	40,5	40,4	40,3	40,5	40,8	40,7	40,2	39,8	39,7	40,3	41,1	41,6	41,7	41,4
Bulgaria	31,5	30,8	28,5	31,0	32,5	31,3	30,7	33,0	31,9	28,7	27,3	27,0	27,7	27,9	28,2	28,5
Repubblica Ceca	33,9	33,8	34,6	35,5	35,7	35,4	35,0	35,6	34,1	33,2	33,3	34,3	34,7	35,1	34,9	34,2
Danimarca	50,2	49,3	48,7	48,9	49,9	51,7	50,5	49,7	48,5	48,7	48,4	48,7	49,2	50,9	49,8	47,5
Lettonia	29,9	29,0	28,8	28,8	28,5	29,1	30,4	30,5	29,4	26,8	27,2	27,5	27,9	27,6	27,6	27,3
Lituania	31,2	29,7	29,3	28,9	29,1	29,1	30,0	30,2	30,7	30,6	28,6	27,5	27,3	27,6	27,4	27,1
Croazia										36,5	36,4	35,3	35,7	34,8	34,8	34,8
Ungheria	39,9	38,8	38,1	38,1	37,6	37,2	37,2	40,2	40,1	39,9	37,9	37,2	39,0	39,5	39,2	38,7
Polonia	32,8	32,2	32,9	32,5	31,7	32,9	33,9	34,7	34,1	31,6	31,6	32,2	32,4	32,0	32,4	32,7
Romania	30,6	28,9	28,5	28,1	27,7	28,5	29,2	29,5	28,5	27,5	27,4	28,3	28,3	28,2	28,5	28,7
Svezia	51,6	49,4	47,6	47,9	48,3	49,0	48,4	47,6	46,7	46,9	45,7	44,8	44,7	45,0	44,6	44,4
Regno Unito	37,1	37,1	35,9	35,5	36,1	36,7	37,4	36,9	38,4	35,8	36,4	37,2	36,8	36,6	36,3	35,9
UE (2)	41,0	40,2	39,7	39,7	39,6	39,9	40,3	40,3	40,1	39,5	39,4	39,8	40,5	40,8	40,7	40,4
UE esclusa Italia (2)	41,0	40,1	39,6	39,5	39,5	39,8	40,1	39,9	39,7	39,0	39,0	39,5	40,0	40,4	40,3	40,0

Fonte: per l'Italia, elaborazioni su dati ISTAT; per gli altri paesi, l'area dell'euro, la UE e le previsioni per il triennio 2013-15, elaborazioni su dati della Commissione europea (febbraio 2014).

(1) Dato di consuntivo. – (2) La media UE fino al 2008 è calcolata su 27 paesi, non essendo ancora disponibili per quel periodo i dati della Croazia.

Cuneo fiscale per un lavoratore dipendente senza carichi familiari (1)
(in percentuale del costo del lavoro)

VOCI	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Australia	31,0	27,6	28,0	28,2	28,2	28,5	28,3	27,7	26,9	26,7	26,8	26,7	27,2
Austria	47,3	46,9	47,1	47,4	48,3	48,1	48,5	48,8	49,0	47,9	48,2	48,5	48,9
Belgio	57,1	56,7	56,3	55,7	55,4	55,5	55,5	55,6	55,9	55,7	55,9	56,1	56,0
Canada	33,2	32,0	32,1	32,0	32,0	31,9	31,9	31,2	31,3	30,6	30,5	30,7	30,8
Cile	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Repubblica Ceca	42,6	42,6	43,0	43,2	43,5	43,7	42,5	42,9	43,4	42,0	42,1	42,6	42,4
Danimarca	44,1	43,3	42,4	42,4	41,0	40,9	41,0	41,1	40,9	39,5	38,3	38,4	38,6
Estonia	41,3	41,0	42,1	42,3	41,5	39,9	39,0	39,0	38,4	39,2	40,1	40,3	40,4
Finlandia	47,8	46,4	45,9	45,0	44,5	44,6	44,0	43,9	43,8	42,5	42,3	42,3	42,5
Francia	50,4	50,3	49,9	50,1	50,3	50,6	49,7	49,7	49,7	49,8	49,8	49,9	50,2
Germania	52,9	51,9	52,5	53,2	52,2	52,1	52,3	51,9	51,5	50,9	49,2	49,8	49,8
Grecia	39,1	38,2	39,3	39,9	41,4	41,2	42,3	41,8	41,0	40,7	39,2	42,4	41,9
Ungheria	54,7	55,8	53,7	50,8	51,7	51,1	51,9	54,5	54,1	53,1	46,6	49,5	49,4
Islanda	28,8	29,3	30,9	31,5	31,9	32,1	31,8	30,5	30,9	30,5	33,4	34,1	34,5
Irlanda	28,9	25,9	24,4	24,4	24,1	23,5	23,0	22,2	22,3	24,7	25,8	25,8	25,9
Israele	29,0	29,5	30,0	27,1	25,3	24,9	23,5	24,1	21,7	20,2	19,4	19,4	19,2
Italia (2)	47,1	46,6	46,6	46,0	46,3	45,9	46,1	46,4	46,6	46,8	47,2	47,6	47,6
Giappone	24,7	24,9	30,5	27,4	27,3	27,7	28,8	29,3	29,5	29,2	30,2	30,8	31,2
Corea	16,4	16,5	16,1	16,4	17,0	17,3	18,2	19,7	20,0	19,5	20,1	20,5	21,0
Lussemburgo	37,1	35,7	32,9	33,5	33,9	34,7	35,3	36,3	34,7	33,9	34,3	36,2	35,8
Messico	12,4	13,1	15,8	16,7	15,2	14,7	15,0	15,9	15,1	15,3	15,5	18,7	19,0
Paesi Bassi	40,0	37,4	37,4	37,2	38,8	38,9	38,4	38,7	39,2	38,0	38,1	38,0	38,6
Nuova Zelanda	19,4	19,4	19,4	19,5	19,7	20,0	20,4	21,1	20,5	18,1	17,0	15,9	16,4
Norvegia	38,6	39,2	38,6	38,1	38,1	37,2	37,4	37,5	37,6	37,3	37,3	37,6	37,6
Polonia	38,2	38,0	38,0	38,2	38,4	38,7	39,0	38,2	34,7	34,1	34,2	34,3	35,5
Portogallo	37,3	36,4	37,6	37,4	37,4	36,8	37,5	37,3	36,9	36,5	37,1	38,0	36,7
Repubblica Slovacca	41,9	42,5	42,1	42,5	42,2	38,0	38,3	38,4	38,8	37,7	37,9	38,8	39,6
Slovenia	46,3	46,2	46,1	46,2	46,3	45,6	45,3	43,3	42,9	42,2	42,5	42,6	42,3
Spagna	38,6	38,9	39,1	38,6	38,8	39,0	39,1	39,0	38,0	38,3	39,7	40,0	41,4
Svezia	50,1	49,1	47,8	48,2	48,4	48,1	47,8	45,3	44,8	43,2	42,8	42,8	42,8
Svizzera	22,4	22,4	22,4	21,9	21,7	21,7	21,6	21,9	21,4	21,5	21,6	21,9	21,5
Turchia	40,4	43,6	42,5	42,2	42,8	42,8	42,7	42,7	39,9	37,4	37,9	38,2	38,2
Regno Unito	32,6	32,2	32,3	33,8	33,9	33,9	34,0	34,1	32,8	32,4	32,6	32,7	32,3
Stati Uniti	30,4	30,3	30,1	29,9	29,8	29,8	29,9	30,3	29,8	30,1	30,5	29,6	29,6
OCSE	27,7	27,3	27,5	27,4	27,3	26,9	26,4	26,3	25,6	24,9	25,1	25,7	26,1
Area dell'euro	43,5	42,7	42,6	42,6	42,8	42,3	42,3	42,1	41,9	41,7	41,8	42,4	42,5
Area dell'euro esclusa Italia	43,3	42,4	42,3	42,4	42,5	42,0	42,0	41,8	41,6	41,3	41,4	42,0	42,2

Fonte: OCSE (2013), *Taxing Wages 2011-2012*.

(1) La pubblicazione non contiene i dati relativi a Cipro e Malta; pertanto, la media dell'area dell'euro esclude tali paesi. – (2) Il dato non include l'IRAP gravante sul datore di lavoro.

Cuneo fiscale per un lavoratore dipendente con coniuge e due figli a carico (1)
(in percentuale del costo del lavoro)

VOCI	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Australia	23,4	19,4	19,7	20,2	15,8	17,0	17,1	14,9	14,9	14,2	14,6	15,2	16,5
Austria	35,2	34,9	35,3	35,7	36,1	36,3	37,0	37,7	38,2	36,0	36,4	37,3	38,0
Belgio	42,6	42,6	42,4	41,6	42,7	40,3	40,3	40,3	40,6	40,4	41,2	41,4	41,4
Canada	23,9	22,4	22,3	21,5	21,5	21,5	21,9	19,4	19,3	17,1	18,1	18,5	18,2
Cile	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,2	6,2	6,3	7,0	7,0
Repubblica Ceca	22,0	24,3	24,9	27,2	28,9	27,0	26,0	21,3	20,8	20,9	21,1	22,2	20,7
Danimarca	30,7	30,3	29,7	29,6	29,1	28,9	29,1	29,4	29,3	28,7	27,2	27,6	27,8
Estonia	32,8	32,7	33,8	34,7	31,8	30,7	27,3	29,5	26,8	29,8	31,0	31,8	32,3
Finlandia	40,7	39,5	39,4	38,7	38,0	38,4	37,9	38,2	38,4	37,2	37,1	37,1	37,3
Francia	41,2	41,3	41,2	41,6	41,8	42,2	42,3	42,4	42,4	42,6	42,7	43,0	43,1
Germania	35,3	34,8	34,8	35,9	35,0	35,4	35,8	35,6	35,3	33,8	33,0	34,0	34,2
Grecia	40,7	39,9	40,9	41,3	42,6	42,5	43,7	42,1	41,3	40,9	39,4	43,4	43,0
Ungheria	43,9	43,9	42,2	39,4	40,9	40,6	41,1	44,0	43,9	43,2	36,7	33,0	33,6
Islanda	13,1	13,5	16,3	17,3	18,6	19,6	19,8	19,1	18,4	15,0	19,2	21,3	22,7
Irlanda	15,5	13,1	8,7	7,0	6,6	5,7	1,9	4,0	3,8	2,8	4,7	5,6	6,4
Israele	24,8	25,4	26,4	23,7	22,5	22,2	20,2	21,0	18,6	17,0	15,9	15,4	15,1
Italia (2)	39,3	38,4	37,0	36,6	37,2	36,3	36,6	35,7	36,6	36,9	37,8	38,4	38,3
Giappone	21,0	21,2	27,0	23,8	23,5	23,9	23,6	23,8	24,0	23,6	22,1	23,1	25,5
Corea	15,7	15,8	15,6	15,8	16,0	16,2	16,8	17,5	17,8	17,1	17,8	18,0	18,5
Lussemburgo	13,5	12,3	9,9	10,1	10,2	10,8	11,4	12,7	11,2	11,1	11,6	13,7	13,3
Messico	12,4	13,1	15,8	16,7	15,2	14,7	15,0	15,9	15,1	15,3	15,5	18,7	19,0
Paesi Bassi	29,9	28,4	28,4	27,9	29,6	29,7	29,1	29,6	30,3	29,7	30,8	30,9	32,0
Nuova Zelanda	13,6	13,4	14,7	15,6	17,0	12,8	0,5	0,8	0,7	-0,3	-0,9	-1,1	0,6
Norvegia	28,4	29,3	29,7	29,6	29,9	29,6	30,0	30,5	30,8	30,5	30,7	31,2	31,3
Polonia	33,3	33,1	32,8	36,5	36,8	37,1	37,4	32,4	28,4	28,4	28,4	28,4	29,6
Portogallo	30,2	27,1	28,2	27,7	28,4	27,5	28,3	27,7	26,3	25,4	26,3	28,1	26,9
Repubblica Slovacca	30,8	31,6	30,6	31,3	27,1	22,1	23,0	23,9	25,3	22,8	22,9	24,9	25,8
Slovenia	25,0	25,5	25,7	25,9	26,2	24,2	24,2	24,5	23,1	22,1	22,9	23,2	22,8
Spagna	32,3	32,7	33,2	32,6	33,0	33,4	33,6	32,9	32,0	32,4	34,0	34,3	35,4
Svezia	44,3	42,9	41,8	42,4	42,8	42,6	41,6	39,4	39,2	37,7	37,2	37,4	37,5
Svizzera	11,3	11,4	11,6	11,2	10,9	11,0	10,6	11,0	8,9	9,8	9,9	9,9	9,5
Turchia	40,4	43,6	42,5	42,2	42,8	42,8	42,7	42,7	38,7	36,0	36,6	37,0	36,9
Regno Unito	27,8	25,6	25,8	27,5	27,8	27,9	28,0	28,4	26,9	26,2	26,5	26,7	27,9
Stati Uniti	20,6	20,1	20,1	17,3	17,3	17,4	17,8	18,5	17,0	17,2	18,2	18,3	18,4
OCSE	27,7	27,3	27,5	27,4	27,3	26,9	26,4	26,3	25,6	24,9	25,1	25,7	26,1
Area dell'euro	32,3	31,7	31,3	31,2	31,1	30,4	30,2	30,4	30,1	29,6	30,1	31,1	31,4
Area dell'euro esclusa Italia	31,8	31,2	30,9	30,8	30,6	30,0	29,7	30,1	29,7	29,1	29,6	30,6	30,9

Fonte: OCSE (2013), *Taxing Wages 2011-2012*.

(1) La pubblicazione non contiene i dati relativi a Cipro e Malta; pertanto, la media dell'area dell'euro esclude tali paesi. – (2) Il dato non include l'IRAP gravante sul datore di lavoro.

Propensione a evadere l'Irpef per genere, età, area geografica e tipologia di contribuente

Caratteristiche	Indagine Banca d'Italia		SOGEI		Differenza redditi pro capite (1)	Propensione a evadere
	Numero di contribuenti	Reddito netto pro capite (1)	Numero di contribuenti	Reddito netto pro capite (1)		
Genere						
Uomo	20.699.048	18.932	21.612.453	15.653	3.278	17,3
Donna	20.335.554	11.904	18.879.643	10.725	1.178	9,9
	41.034.602		40.492.096			
Età						
Età ≤ 44	17.432.387	15.428	17.192.526	12.363	3.065	19,9
44 < Età ≤ 64	13.096.415	18.386	12.186.526	16.441	1.945	10,6
Età > 64	10.505.801	11.822	11.113.044	11.508	314	2,7
	41.034.603		40.492.096			
Area geografica						
Nord	19.763.271	17.063	20.033.653	14.530	2.532	14,8
Centro	8.469.568	16.850	8.120.830	13.914	2.936	17,4
Sud	12.801.763	12.030	12.337.613	11.080	950	7,9
	41.034.602		40.492.096			
Tipologia di contribuente (2)						
1	16.513.566	14.690	17.675.343	14.931	-240	-1,6
2	12.223.823	10.940	13.582.001	11.023	-83	-0,8
3	4.645.534	27.020	4.318.697	11.798	15.222	56,3
4	1.122.165	21.286	1.122.929	3.462	17.824	83,7
5	1.063.240	21.065	675.158	22.694	-1.629	-7,7
6	910.369	36.745	1.222.658	20.372	16.373	44,6
7	4.555.905	11.494	1.895.310	16.942	-5.447	-47,4
	41.034.602		40.492.096			
Intera popolazione	41.034.602	15.449	40.492.096	13.356	2.093	13,5

Fonte: Marino, M.R. e Zizza, R. (2012), *Personal income tax evasion in Italy: an estimate by taxpayer type*, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar Publishing, pp. 33-60.

(1) Importi in euro. – (2) Legenda: 1 = lavoratore dipendente; 2 = pensionato; 3 = lavoratore autonomo / imprenditore; 4 = rentier; 5 = pensionato con lavoro dipendente; 6 = lavoratore autonomo con lavoro dipendente o con pensione; 7 = categoria residuale che include, tra gli altri, i contribuenti con posizione lavorativa tripla.

Regressione della propensione a evadere disaggregata sulle caratteristiche scelte

VOCI	Coefficienti	Statistica t
Uomo		variabile omessa
Donna	-0,37	-0,28
Età ≤ 44	9,18	3,51**
44 < Età ≤ 64	1,67	0,75
Età > 64		variabile omessa
Nord	0,15	0,10
Centro	3,02	1,64
Sud		variabile omessa
Lavoratore dipendente		variabile omessa
Pensionato	5,82	2,38*
Lavoratore autonomo / imprenditore	53,94	24,72**
Rentier	78,63	18,41**
Lavoratore dipendente e pensionato	5,25	1,22
Lavoratore autonomo con lavoro dipendente o pensione	26,83	5,92**
Altri	9,97	4,39**
Indicatore soggettivo di tax morale		
Costante	-4,82	-1,71
Numero di osservazioni	124	
R quadro corretto	0,89	
F-T est (p-value in parentesi)	89,86 (0,00)	

* significativo al 5%; ** significativo all'1%.

Fonte: Marino, M.R. e Zizza, R. (2012), *Personal income tax evasion in Italy: an estimate by taxpayer type*, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar Publishing, pp. 33-60.

La propensione a evadere l'IVA e l'Irap: media 2007-09 (1)

Imposte	Aree territoriali					Settori					
	Italia	Nord Ovest	Nord Est	Centro	Sud e Isole	Agricoltura	Industria SS	Costruzioni	Commercio, trasporti e comunicazioni	Credito, attività immobiliari imprenditoriali	PA e altre attività di servizio
IVA											
Gettito evaso	38.269	9.944	6.738	6.910	14.677						
Propensione all'evasione (1)	29,3	25,7	24,5	24,6	40,1						
IRAP											
Gettito evaso	8.342	1.811	1.740	1.973	2.818	358	883	572	2.820	2.867	841
Propensione all'evasione (1)	19,4	12,7	17,5	21,4	29,4	37,8	7,8	17,9	24,8	32,7	11,3

Fonte: Corte dei Conti (2012), *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 – Sezioni Riunite in Sede di Controllo*.

(1) Gettito evaso in percentuale del gettito potenziale.

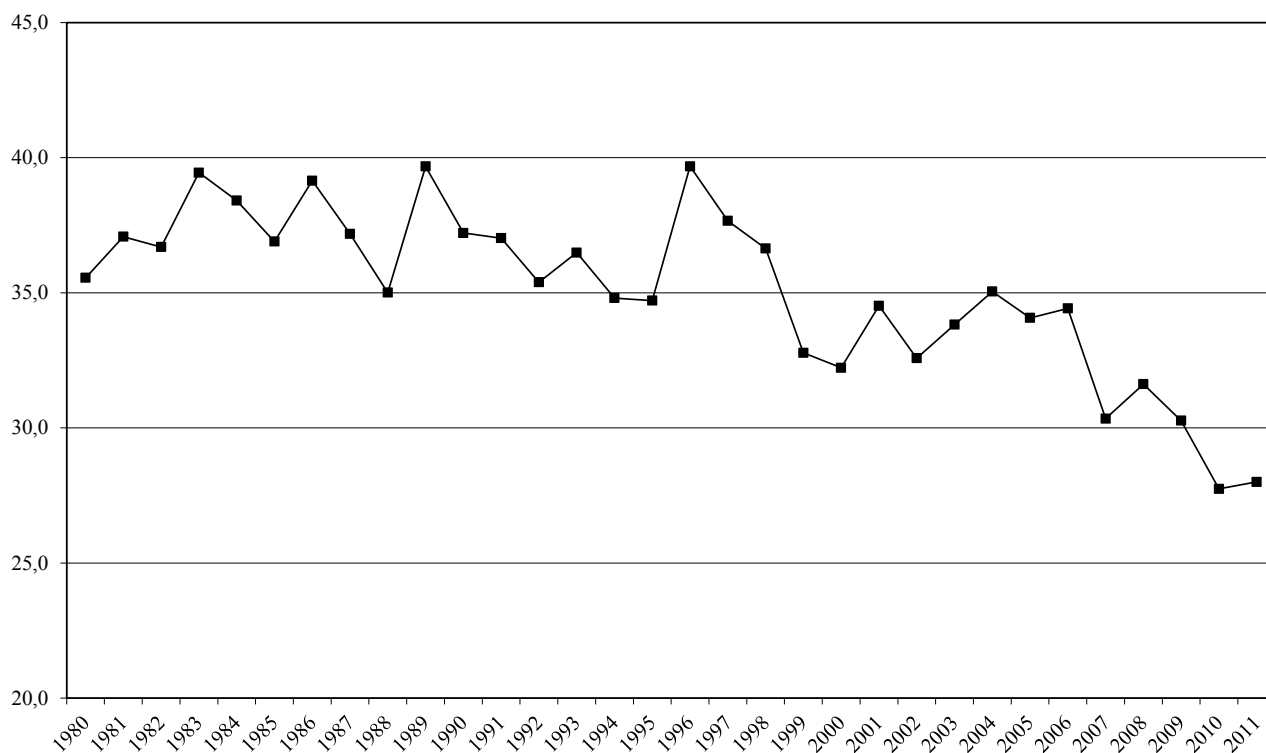
Stime del *VAT-gap* nel 2011

	Milioni di euro	In % del gettito	In % del PIL
Austria	3.468	13	1,2
Belgio	4.970	16	1,3
Bulgaria	604	15	1,6
Repubblica Ceca	4.241	28	2,7
Danimarca	2.566	10	1,1
Estonia	301	18	1,9
Finlandia	2.831	14	1,5
Francia	32.233	19	1,6
Germania	26.910	12	1,0
Grecia	9.763	39	4,7
Ungheria	3.700	30	3,7
Irlanda	1.108	10	0,7
Italia	36.134	27	2,3
Lettonia	954	41	4,7
Lituania	1.352	36	4,4
Lussemburgo	551	17	1,3
Malta	21	4	0,3
Paesi Bassi	4.012	9	0,7
Polonia	5.410	15	1,5
Portogallo	2.764	16	1,6
Romania	10.348	48	7,9
Slovacchia	2.773	37	4,0
Slovenia	326	10	0,9
Spagna	15.197	21	1,4
Svezia	932	2	0,2
Regno Unito	19.487	13	1,1
Totale UE	192.957	18	1,5
Media UE		20	2,1

Fonte: European Commission (2013), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States – Final Report*, settembre.

Figura 1

La propensione a evadere l'IVA
(in percentuale del gettito potenziale)



Fonte: Corte dei Conti (2013), Sezioni riunite in sede di controllo, *Elementi per l'audizione del presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei Deputati, Considerazioni in merito alle strategie e agli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale*, Roma, 19 giugno 2013.

