

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

Antonio Pedone*

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

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

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

1. Introduzione

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Alcune caratteristiche dell'andamento del prelievo tributario.

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

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

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

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

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

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

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

TAV. 3 – STRUTTURA TRIBUTARIA PER FUNZIONE ECONOMICA

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

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

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

3. Un cataclisma fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. *La disintegrazione dell'IPPRC*

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

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

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

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

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

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

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

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

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

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

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

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

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

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

5. La rimozione del dibattito sulla politica tributaria

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Riferimenti bibliografici

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

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

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

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

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

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

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

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

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

Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana

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

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

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

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

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

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

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