

Bozza provvisoria



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

**Indagine conoscitiva
sul tema della riforma fiscale
Commissione Finanze del Senato**

**Audizione del
prof. Antonio Pedone**

Roma, 25 gennaio 2012

1. In questa esposizione, mi soffermerò molto brevemente¹ su tre aspetti del nostro attuale sistema tributario che andrebbero tenuti presenti con molta attenzione nell'affrontare i temi della riforma tributaria:

a. il livello persistentemente eccessivo e, allo stesso tempo, insufficiente della pressione tributaria complessiva;

b. la squilibrata composizione del prelievo tributario per categorie, secondo diverse classificazioni (reddito, scambi, consumi, ricchezza; lavoro, capitale, consumo);

c. l'intricata e inesplorata selva dei trattamenti tributari differenziati che caratterizza i principali tributi (ma spesso anche i minori).

Si mostrerà che, da oltre 30 anni, il livello della pressione tributaria risulta più elevato della media dei paesi industrializzati ed è andato crescendo più rapidamente che negli altri paesi; nonostante ciò, non si è riusciti, salvo che in pochi anni, a realizzare avanzi primari e a ridurre significativamente il debito pubblico. Questa situazione paradossale è risultata confermata, e in qualche modo accentuata, durante l'attuale crisi, confermando quanto sia difficile uscire dalla trappola in cui, per vari motivi, ci siamo cacciati, con conseguenze pesanti per la crescita dell'economia e la coesione sociale del paese. Anche in prospettiva, sulla

¹ Per una più estesa discussione dei temi qui accennati rinvio a tre miei articoli:

– “Tax Harmonisation Policy in a Changing European Union”, in *Rivista di Politica economica*, luglio – agosto, 2004, pp. 141–157;

– “Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana”, in *Economia italiana*, 2006, vol. 3, pp. 521-545;

– *Tax Theory and Tax Practice: the Problems of Defining, Measuring and Assessing Tax Bases*, in LONGOBARDI E. e A. PETRETTO (a cura di), *Saggi di Economia della Tassazione*, Milano, Angeli, 2009, 17-38.

base degli impegni imposti dall'appartenenza all'Unione Monetaria Europea e dei provvedimenti governativi finora assunti, tale situazione paradossale sembra destinata a perpetuarsi, almeno per il prossimo futuro.

Qualche via d'uscita, per ridurre le conseguenze negative che accompagnano tale situazione, può essere ricercata mirando a possibili mutamenti nella composizione del prelievo tributario (tax mix) e, soprattutto avviando una sistematica revisione della struttura dei principali tributi e dei numerosi trattamenti tributari differenziati (TTD) previsti per ciascuno di essi.

Questo spostamento d'enfasi dalla scelta tra modelli ideali di imposta verso l'analisi della loro effettiva configurazione e applicazione pone al centro del dibattito sulla riforma la revisione continua e motivata dei TTD, valutandone gli effetti in termini, oltre che di gettito, di efficienza ed efficacia, di equità sociale e di semplicità amministrativa. Ciò incontra notevoli difficoltà sul piano sia delle metodologie econometriche sia della praticabilità politica. Difficoltà superabili quando si sia disposti a prendere atto delle potenzialità e dei limiti delle tecniche di analisi economica disponibili e a introdurre procedure trasparenti ed equilibrate per consentire l'azione e il confronto tra i diversi gruppi di interesse.

2. Vorrei iniziare richiamando alcuni aspetti macroscopici dell'andamento eccezionale, sia rispetto agli altri paesi industrializzati sia rispetto alla storia fiscale del Paese, del prelievo tributario in Italia nel periodo successivo all'introduzione della riforma del 1973-74 e che ancora

influenzano largamente il funzionamento del nostro sistema tributario e il modo in cui esso viene percepito

Si può notare (Tab. 1, Graf. 1) che, dal momento in cui è stata introdotta la riforma tributaria intorno alla metà degli anni Settanta, il prelievo tributario complessivo si è accresciuto in Italia più che in qualsiasi altro paese europeo e dell'area OCSE e più che in qualsiasi altro periodo della nostra storia unitaria. Dal 1975 ad oggi, la pressione tributaria in Italia è aumentata in misura più che quadrupla rispetto a quella media dei paesi industrializzati dell'area OCSE (di 18 punti di PIL rispetto a poco più di 4 punti); più del doppio che in Francia e sei volte più che in Germania; per non parlare del Regno Unito e degli Stati Uniti dove, nello stesso periodo, la pressione tributaria complessiva (PTC) è addirittura diminuita.

Anche nell'ambito dell'Unione Europea, l'Italia si caratterizza per la più forte crescita e il più alto livello raggiunto della PTC (Tab. 2). Nel corso dell'ultimo quindicennio e in particolare dall'avvio dell'Unione Monetaria Europea, l'Italia è l'unico tra i maggiori paesi dell'area euro che presenta un incremento della PTC (di 1,4 punti di Pil) rispetto ad una riduzione di tutti gli altri maggiori paesi e dell'insieme dei paesi dell'area euro, ma anche della media di tutti i paesi dell'unione Europea (-2,1 punti di Pil). Questo andamento in controtendenza e il livello raggiunto della PTC (che pone l'Italia al primo posto tra i maggiori paesi e al quarto posto tra i 27 paesi dell'UE) ha certamente contribuito, insieme ad altri fattori e attraverso diversi canali, al tasso di crescita relativamente più lento sperimentato dall'economia italiana in quest'ultimo periodo, soprattutto se si tiene presente che tale pesante pressione, a causa della

maggiormente diffusa ed elevata evasione, si concentra e grava su una parte più ristretta della popolazione e della produzione nazionale.

E' perciò comprensibile che da parte di tutti sia auspicata una riduzione della PTC. Purtroppo, le vicende della crisi che stiamo attraversando, gli orientamenti (spesso criticabili e criticati) imposti alla politica economica e monetaria europea per fronteggiarla, gli impegni assunti per una più rigorosa politica di bilancio, e i provvedimenti presi con le manovre correttive adottate nel 2011 fanno ritenere che, nel prossimo futuro, il primato tributario italiano tenderà a persistere e forse ad accentuarsi. Se si vogliono attenuare gli effetti negativi che esso comporta, occorrerà esplorare la possibilità di modificare la composizione dell'elevato prelievo tributario complessivo e, soprattutto, sottoporre a revisione la struttura e i principali trattamenti tributari differenziati delle principali imposte.

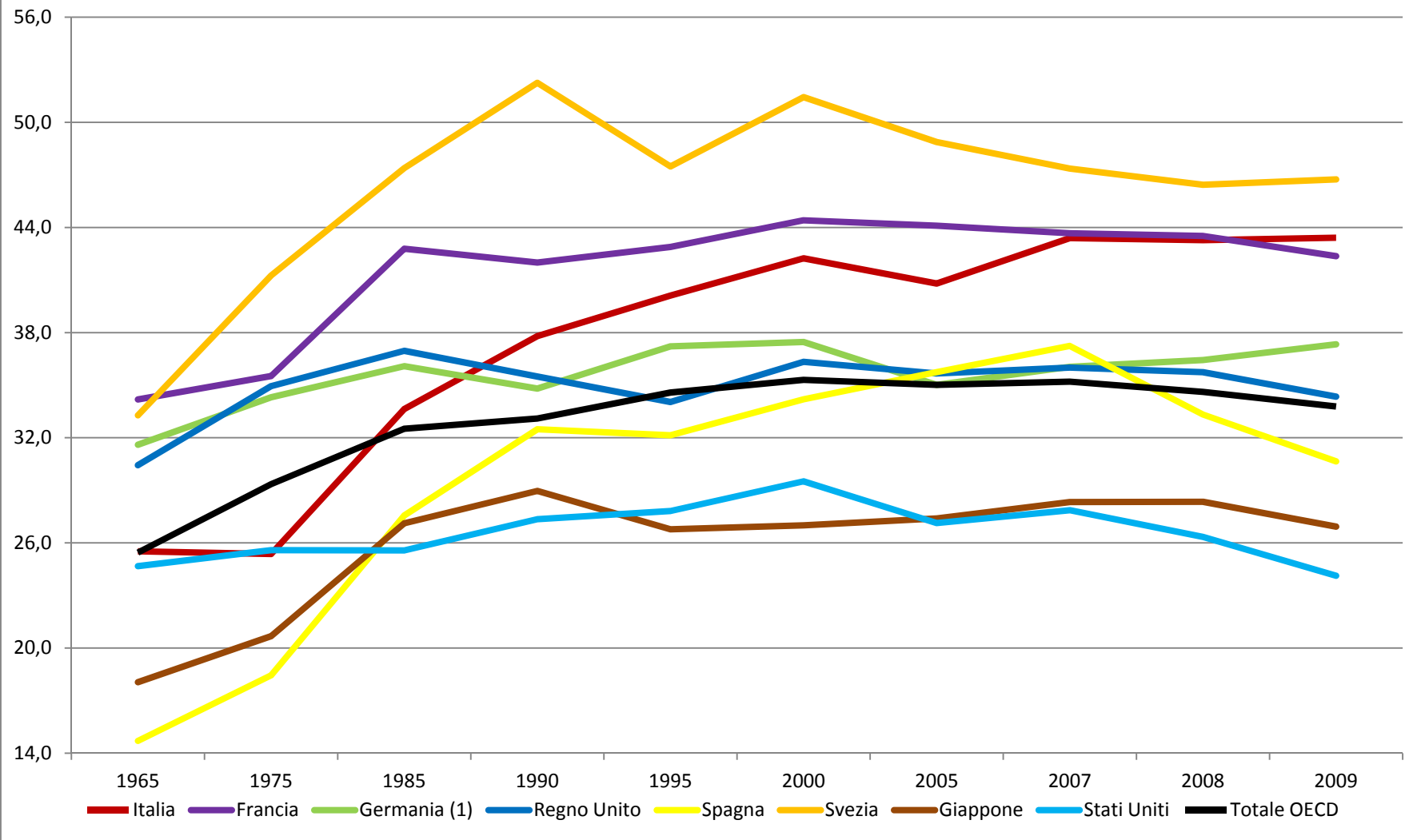
Tab. 1 - Pressione tributaria complessiva (in % del Pil)

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	25,5	34,2	31,6	30,4	14,7	33,3	18,0	24,7	25,4
1975	25,4	35,5	34,3	34,9	18,4	41,3	20,7	25,6	29,4
1985	33,6	42,8	36,1	37,0	27,6	47,4	27,1	25,6	32,5
1990	37,8	42,0	34,8	35,5	32,5	52,3	29,0	27,4	33,1
1995	40,1	42,9	37,2	34,0	32,1	47,5	26,8	27,8	34,6
2000	42,2	44,4	37,5	36,3	34,2	51,4	27,0	29,5	35,3
2005	40,8	44,1	35,0	35,7	35,7	48,9	27,4	27,1	35,0
2007	43,4	43,7	36,0	36,0	37,2	47,4	28,3	27,9	35,2
2008	43,3	43,5	36,4	35,7	33,3	46,4	28,3	26,3	34,6
2009	43,4	42,4	37,3	34,3	30,6	46,7	26,9	24,1	33,8
1995-1975	14,7	7,4	2,9	-0,9	13,7	6,2	6,1	2,2	5,2
2009-1975	18,0	6,8	3,0	-0,6	12,2	5,5	6,2	-1,5	4,4

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Grafico 1: Pressione tributaria complessiva (in % del PIL)

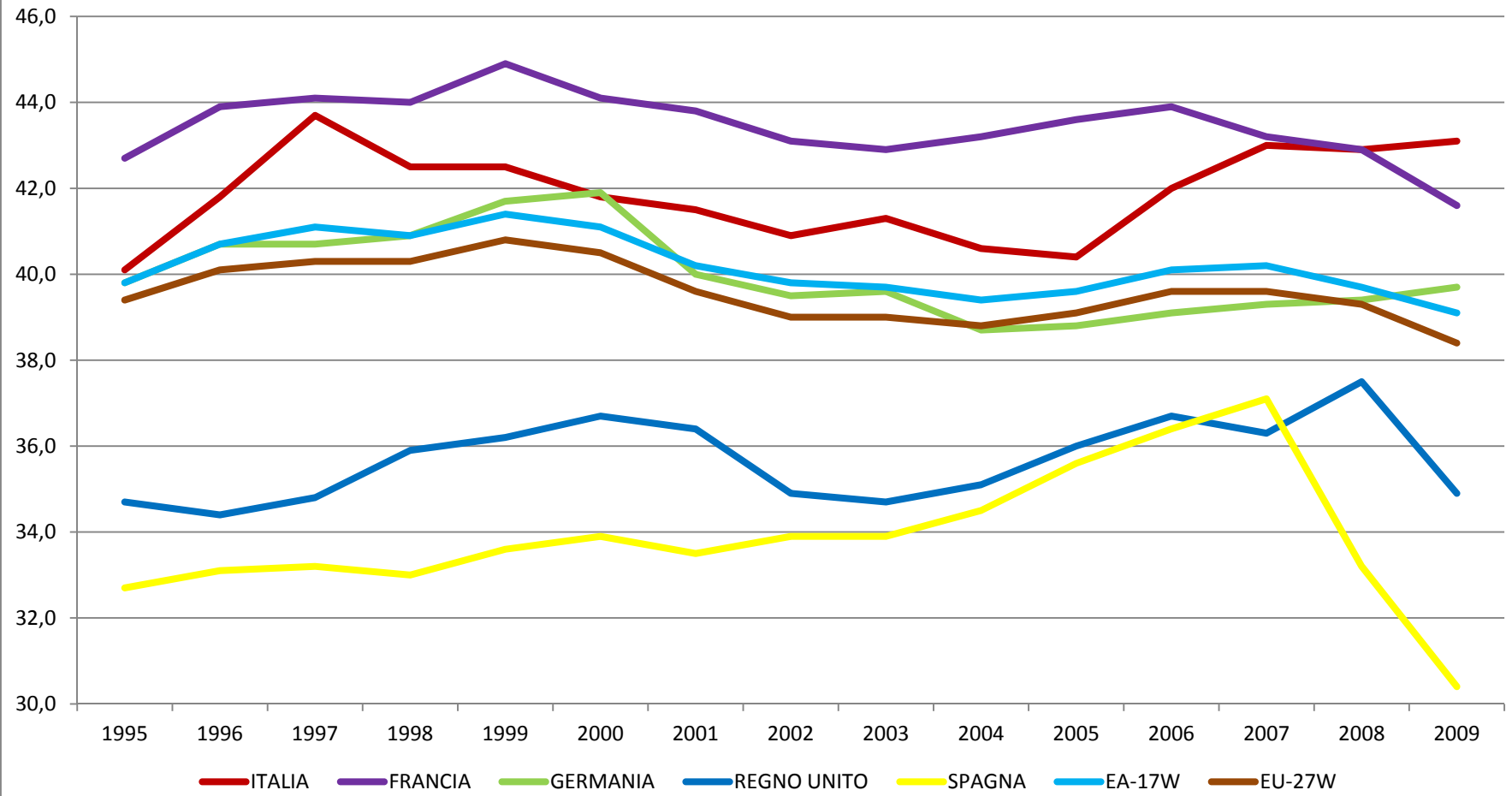


Tab. 2 - PRESSIONE TRIBUTARIA COMPLESSIVA IN % DEL PIL

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Variazioni		Ranking	
																2009-1995	2009-2000	1995	2009
ITALIA	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,4	42,0	43,0	42,9	43,1	3,1	1,4	10	4
FRANCIA	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,6	43,9	43,2	42,9	41,6	-1,1	-2,5	5	7
GERMANIA	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	38,8	39,1	39,3	39,4	39,7	-0,1	-2,1	11	8
REGNO UNITO	34,7	34,4	34,8	35,9	36,2	36,7	36,4	34,9	34,7	35,1	36,0	36,7	36,3	37,5	34,9	0,2	-1,8	17	15
SPAGNA	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,4	37,1	33,2	30,4	-2,3	-3,5	20	20
EA-17W	39,8	40,7	41,1	40,9	41,4	41,1	40,2	39,8	39,7	39,4	39,6	40,1	40,2	39,7	39,1	-0,7	-2,1		
EA-17A	36,7	36,9	37,1	37,2	37,3	37,3	37,0	36,9	36,8	36,6	37,0	37,1	37,4	37,0	36,5	-0,2	-0,8		
EU-27W	39,4	40,1	40,3	40,3	40,8	40,5	39,6	39,0	39,0	38,8	39,1	39,6	39,6	39,3	38,4	-1,0	-2,1		
EU-27A	36,6	36,5	36,7	37,1	37,2	37,0	36,4	36,1	36,2	36,2	36,6	36,7	37,2	36,7	35,8	-0,7	-1,1		

Fonte: European Commission (2011).

Grafico 2: Pressione tributaria complessiva in % del Pil



3. La crisi ha posto i governi di molti paesi di fronte al seguente dilemma: se, al fine di sostenere il reddito e la domanda di famiglie e imprese, accettare la caduta di gettito indotta dalla riduzione nell'attività economica, magari integrandola con sgravi d'imposta discrezionali, sopportando però un considerevole peggioramento della situazione di finanza pubblica; o se, per evitare tale peggioramento e cercare di stabilizzare i conti pubblici, compensare almeno in parte la caduta automatica di gettito mediante aumenti di imposte (prevalentemente indirette), rischiando così di abbattere ulteriormente il livello della domanda e dell'attività produttiva.

La risposta dei vari paesi europei è stata molto differenziata, anche in relazione all'intensità e alle caratteristiche della crisi che ha colpito le singole economie². Generalmente, i paesi dove la spesa per salvataggi e sostegno all'economia è cresciuta di più, hanno cercato di contenere o contrastare la caduta di gettito. La pressione tributaria è diminuita meno nei paesi che hanno subito una recessione più profonda: in alcuni casi, perché hanno prevalso le esigenze di consolidamento dei conti pubblici e si è dovuto contrastare la caduta di gettito attribuibile agli stabilizzatori automatici; in altri, perché gli stessi aumenti di imposte hanno accentuato il rallentamento o la caduta della crescita.

In molti casi, forme di trattamento tributario di favore per alcuni intermediari bancari e finanziari e per alcuni prodotti o strumenti hanno agevolato la eccezionale crescita dell'indebitamento che caratterizza la presente crisi. La caduta del gettito ha riguardato, come era da attendersi, in maggior misura le imposte dirette, e in particolare quelle legate alla

² Tra le pubblicazioni più recenti, cfr. BERNARDI L., "Economic Crisis and Taxation in Europe", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXX; 2, I, 175-211 (2011); EUROPEAN COMMISSION, *Taxation trends in the European Union*, 2011 edition.

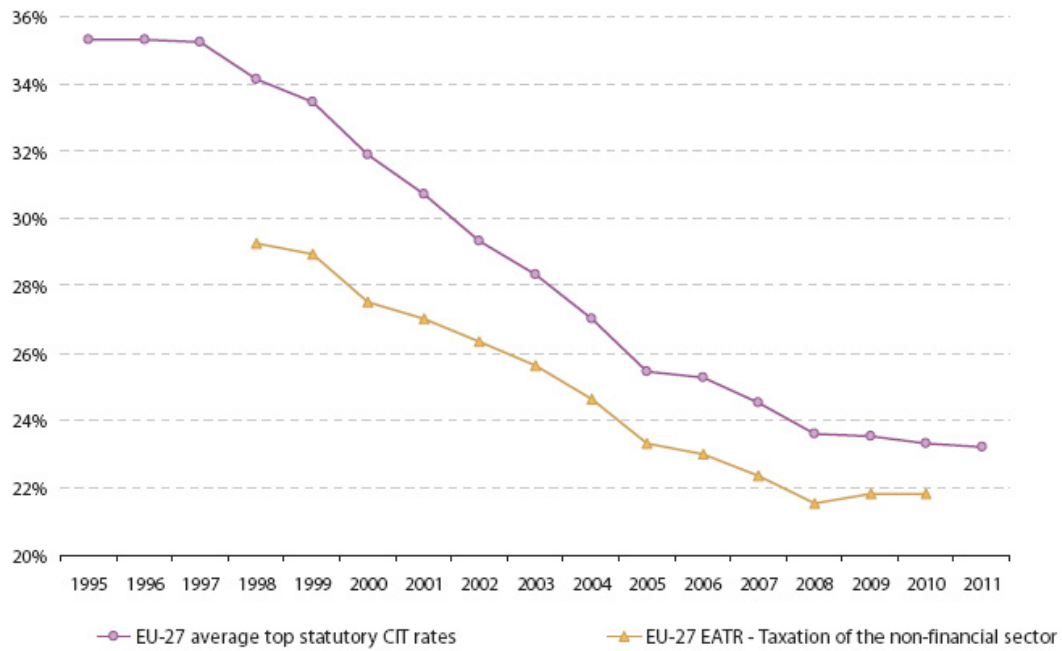
precedente eccezionale espansione dell'attività nei settori finanziari e immobiliari. L'entità della caduta del gettito riferibile ai vari settori è legata all'elasticità rispetto al Pil delle singole specifiche basi imponibili e al grado di progressività con cui sono colpite. Ciò spiega la più forte caduta attesa, anche se con un certo ritardo, del gettito di alcune voci di imposizione diretta.

Non spiega, invece, la caduta delle imposte sul consumo che si è verificata in alcuni paesi nonostante siano state aumentate le aliquote di alcune accise e dell'IVA, e che è attribuibile ad altri fattori, tra i quali lo spostamento verso consumi di base o necessari (colpiti con aliquote più basse), il crollo delle nuove costruzioni, il rallentamento delle importazioni. Da notare che, nel caso italiano, la meno marcata riduzione del gettito dell'IVA è attribuibile in misura rilevante a modifiche nei meccanismi di riscossione e alla fissazione di limiti più stretti alle compensazioni.

La crisi ha avuto l'effetto di rallentare e bloccare la discesa avviata oltre un decennio fa, per l'insieme dei paesi dell'Unione Europea, delle aliquote delle imposte sui redditi societari e d'impresa (Graf. 3), delle aliquote massime dell'imposta personale sul reddito (soprattutto nei paesi dell'area euro, Graf. 4), e a provocare l'impennata dell'aliquota standard dell'IVA (Graf. 5). L'Italia è, tra i maggiori paesi europei, quello che ha cercato di contrastare in maggior misura la caduta di gettito derivante dalla grave crisi che l'ha colpita. E, soprattutto, l'Italia è l'unico paese, tra quelli che già avevano nel 2000 un livello di pressione tributaria complessiva superiore al 40%, ad avere accresciuto tale livello tra il 2000 e il 2009, come dimostra la sua posizione solitaria nel quadrante in alto a destra del Graf. 6. Tale posizione è destinata ad accentuarsi nel prossimo

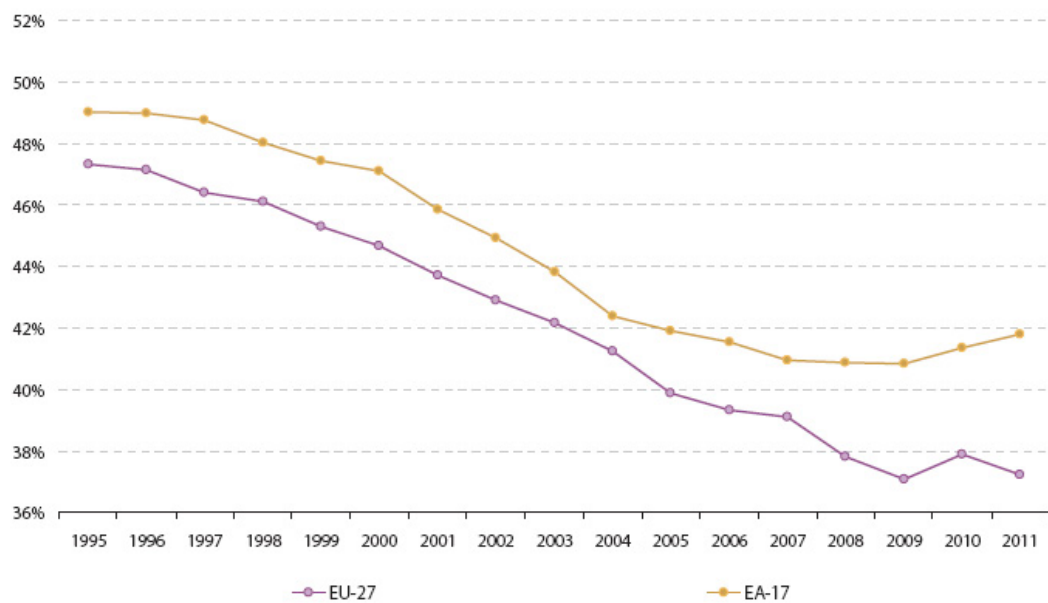
futuro, in relazione al maggior gettito che procureranno le misure finora adottate e alla gravità e durata della recessione che ha colpito la nostra economia.

Grafico 3: Corporate Income Tax rates and Average Effective Taxation indicators, EU-27, 1995-2011



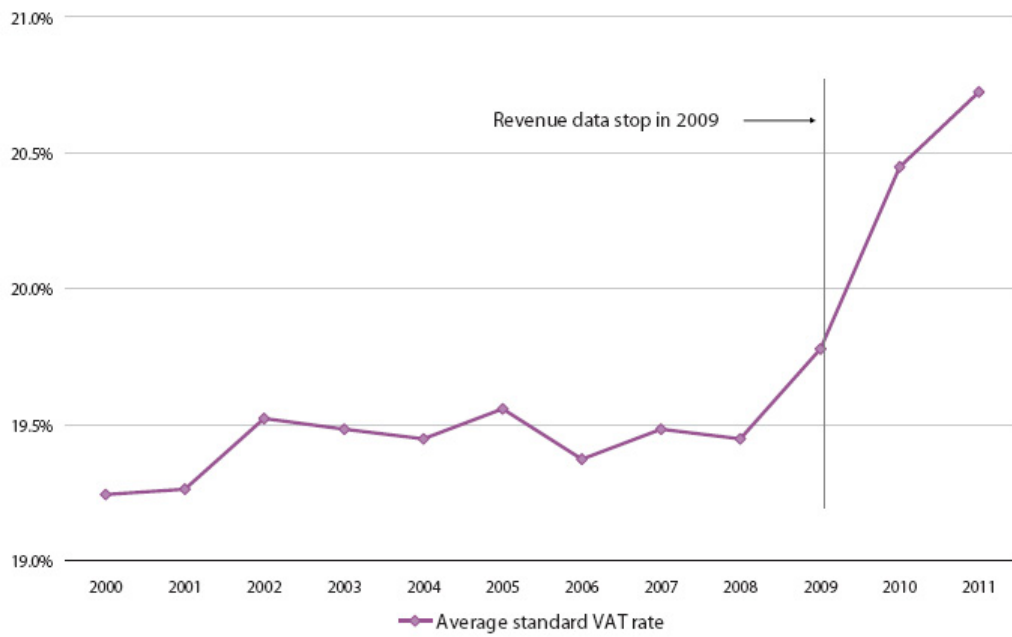
Source: Commission services

Grafico 4: Top Personal Income Tax rates, EU-27 and euro area



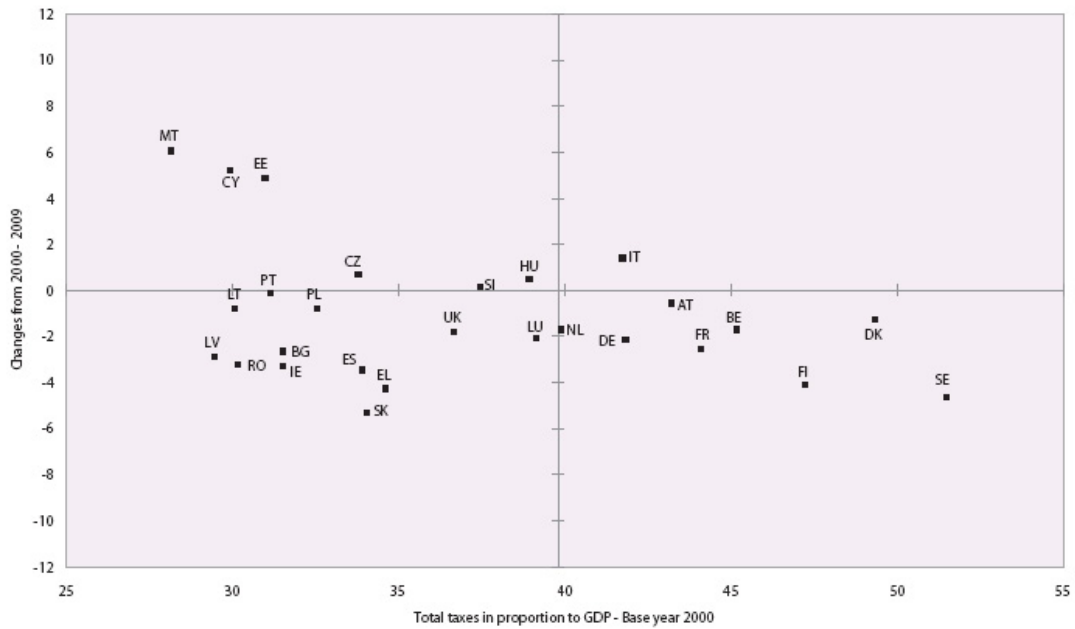
Source: Commission services

Grafico 5: Development of average standard VAT rate, EU-27



Source: Commission services

Grafico 6: Level in 2000 and change of tax-to-GDP ratio until 2009 in %



Source: Commission services

4. Avendo riconosciuto la probabilità che l'attuale elevata PTC possa persistere o addirittura accrescersi nel prossimo futuro, si è generalmente accantonato, come proclamato criterio ispiratore principale della politica tributaria italiana, quello di una riduzione generalizzata delle tasse (e della soppressione di qualcuna di esse). Sempre più si è fatto ricorso, negli ultimi tempi, a slogan riferiti a modifiche nella ripartizione del carico tributario: "dalle persone alle cose, dal complesso al semplice, dal centro alla periferia", "dal lavoro e dall'impresa al consumo e alle rendite (preferibilmente patrimoniali e finanziarie)". Si tratta di slogan efficaci, che hanno un importante valore simbolico sul piano della comunicazione e mobilitazione sociale.

In forma meno suggestiva e sulla base di approfondite analisi è stato suggerito da più parti e in diverse sedi di modificare la composizione del prelievo tributario complessivo per grandi categorie e di sostituire fra loro singole forme di prelievo: ad esempio, finanziando una riduzione degli oneri sociali mediante un aumento dell'IVA, sulla scorta dell'esperienza (anche italiana) di alcuni decenni fa della cosiddetta "fiscalizzazione degli oneri sociali" per accrescere la competitività internazionale dell'economia. I risultati ottenuti nei vari studi forniscono, come spesso accade, indicazioni talvolta ambigue e sempre dipendenti dai metodi e dalle ipotesi adottate, dall'orizzonte temporale di riferimento, e dalla forma specifica che assume la riduzione di un dato prelievo e l'aumento del prelievo compensativo, cioè dalla natura dei trattamenti tributari differenziati che vengono modificati in ciascun caso.

A livello di categorie di imposta, l'unica grande e profonda modifica del loro peso relativo si è concentrata nel periodo della riforma tributaria del 1973-74. Infatti, in seguito all'introduzione di tale riforma, si è

verificata non soltanto un'eccezionale rapida crescita della PTC, ma anche una ricomposizione del prelievo tributario a favore dell'imposizione diretta, con un ruolo di assoluta preminenza assegnato all'imposta personale progressiva sul reddito complessivo. Si può affermare che ci si è mossi tendenzialmente da un sistema tributario basato prevalentemente sulle imposte indirette a uno basato prevalentemente sulle imposte dirette.

Sino alla riforma, le imposte indirette avevano sempre sopravanzato quelle dirette; dopo la riforma, queste ultime crescono tanto rapidamente (raddoppiando in un decennio la propria quota in percentuale del Pil e quasi triplicandola in un ventennio. Tab. 3) da rappresentare oggi una quota pressoché doppia rispetto alle imposte indirette (Tab. 4). Se si tiene conto anche dei contributi sociali (Tab. 5), si può affermare che le imposte gravanti sui redditi rappresentano circa i due terzi del PTC.

Questa profonda trasformazione nella composizione del PTC differenzia l'esperienza italiana da quella degli altri maggiori paesi industrializzati, soprattutto per quanto riguarda la dinamica delle imposte sul reddito. Può notarsi, infatti (Tab. 3) che, mentre sino alla riforma del 1973-74 la quota delle imposte dirette sul Pil in Italia era di gran lunga la più bassa tra quelle dei maggiori paesi industrializzati (esclusa la Spagna) e pari a meno della metà della media dei paesi OCSE, in questi ultimi anni essa supera di circa sei punti la media OCSE ed è la più alta tra quelle di tutti i maggiori paesi industrializzati, compresi paesi tradizionalmente con elevata imposizione diretta, come la Svezia, Il Regno Unito o gli Stati Uniti.

Questa peculiarità italiana appare più evidente se si guarda all'evoluzione dell'imposta personale sul reddito (Tab. 6), che rappresentava intorno al 3% del Pil prima della riforma (rispetto a un 7-9%

Tab. 3 - Imposte sul reddito e patrimonio (1000+4000+6000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	6,7	7,8	12,5	15,7	4,5	18,9	9,4	15,8	11,0
1975	6,3	8,6	13,1	20,1	5,2	21,4	11,1	15,3	13,1
1985	13,2	10,7	13,6	18,7	8,5	21,2	15,1	14,3	14,1
1990	14,6	10,8	12,5	18,4	11,8	23,7	17,3	15,7	14,7
1995	16,4	11,5	12,3	16,0	11,3	20,0	13,6	15,9	13,8
2000	18,4	15,9	12,3	18,6	12,1	23,0	12,3	17,9	14,7
2005	17,5	15,4	10,9	18,2	13,8	20,8	12,0	15,7	14,4
2007	19,5	15,4	12,3	18,9	15,7	19,7	12,9	16,7	15,0
2008	19,2	15,3	12,5	18,6	12,9	18,1	12,3	15,2	14,4
2009	19,1	13,7	11,8	17,6	11,5	17,8	10,8	13,1	13,5

1 : Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 4 - Imposte su scambi e consumi (5000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	10,1	13,1	10,4	10,1	6,0	10,4	4,7	5,6	9,6
1975	7,4	11,8	9,2	8,7	4,5	10,0	3,6	5,0	9,3
1985	8,5	12,7	9,3	11,7	7,8	12,6	3,8	4,8	10,5
1990	10,6	11,9	9,3	11,0	9,2	13,0	4,0	4,8	10,5
1995	10,9	11,9	10,4	12,0	9,2	13,4	4,2	5,0	11,4
2000	11,8	11,5	10,5	11,6	10,1	12,7	5,2	4,7	11,3
2005	10,8	11,2	10,1	10,8	9,9	12,8	5,3	4,8	11,3
2007	11,0	10,9	10,5	10,5	9,5	12,6	5,1	4,7	11,1
2008	10,6	10,7	10,6	10,3	8,3	12,9	5,1	4,6	10,9
2009	10,6	10,6	11,1	9,9	7,1	13,5	5,1	4,5	10,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 5 - Contributi sociali (2000+3000) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	8,7	13,3	8,7	4,7	4,2	4,0	3,9	3,3	4,9
1975	11,6	15,1	11,9	6,1	8,8	9,8	6,0	5,2	7,0
1985	11,9	19,4	13,2	6,6	11,2	13,6	8,2	6,4	8,0
1990	12,6	19,3	13,0	6,0	11,5	15,5	7,7	6,9	8,0
1995	12,7	19,5	14,5	6,1	11,6	14,1	9,0	6,9	9,4
2000	12,1	17,0	14,6	6,2	11,9	15,8	9,5	6,9	9,3
2005	12,5	17,5	14,0	6,7	12,0	15,3	10,1	6,6	9,3
2007	13,0	17,4	13,2	6,6	12,0	15,0	10,3	6,5	9,2
2008	13,5	17,5	13,4	6,8	12,1	15,4	11,0	6,5	9,4
2009	13,7	18,0	14,5	6,8	12,1	15,4	11,0	6,6	9,6

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunificata.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

Tab. 6 - Imposta personale sul reddito (1100) in % del PIL

	Italia	Francia	Germania (1)	Regno Unito	Spagna	Svezia	Giappone	Stati Uniti	Totale OECD
1965	2,8	3,6	8,2	10,1	2,1	16,2	3,9	7,8	6,9
1975	3,8	3,8	10,3	14,0	2,7	19,0	4,9	8,9	9,3
1985	9,0	4,9	10,3	9,6	5,4	18,4	6,7	9,7	10,1
1990	9,9	4,5	9,6	10,4	7,1	20,1	8,1	10,1	10,4
1995	10,4	4,9	10,2	9,8	7,6	15,9	6,0	9,9	9,3
2000	10,5	8,0	9,5	10,7	6,4	17,1	5,7	12,3	9,4
2005	10,4	8,0	8,1	10,4	6,4	15,4	5,0	9,5	8,8
2007	11,1	7,5	9,0	10,8	7,4	14,6	5,5	10,6	9,0
2008	11,6	7,6	9,6	10,8	7,1	13,8	5,6	10,0	8,9
2009	11,7	7,3	9,4	10,5	6,6	13,5	5,4	8,1	8,7

(1): Dal 1991 i dati si riferiscono alla Germania riunita.

Source: OECD Revenue Statistics 2011.

della media OCSE, e che ormai si avvicina al 12% rispetto a un 9% della media OCSE, e che è superato soltanto dalla Svezia). Sui problemi posti da questa profonda e rapida trasformazione che si è concentrata grosso modo nel ventennio tra il 1975 e il 1995, e sulle considerazioni che possono trarsene in vista di modifiche sostanziali del sistema tributario, si tornerà nel prossimo paragrafo dopo aver brevemente accennato all'apparente stabilità della composizione del PTC che sembra prevalere nei principali paesi dell'Unione Europea dalla metà degli anni Novanta.

Le variazioni tra il 1995 e il 2009 delle quote di partecipazione al PTC delle imposte dirette, di quelle indirette e dei contributi sociali non superano generalmente, nella media dei paesi dell'Unione Europea e dell'area euro, il punto percentuale e mai i due punti (Tab. 7). Le differenze nelle strutture tributarie dei principali paesi tendono a persistere, con piccoli aggiustamenti che, in genere, tendono ad avvicinarle. Lo stesso sembra accadere per le principali voci di imposta (Tab. 8), confermando l'opinione che si stia "consolidando in Europa un modello tendenzialmente omogeneo di tassazione che prevede: un'imposta personale sul reddito ristretta quasi solo ai redditi da lavoro dipendente e (in parte) autonomo e con una valenza distributiva diversa tra paesi; un'imposta sul reddito delle società ad ampia base e ridotta aliquota; un'Iva sempre più estesa ed uniforme; accise concentrate su pochi beni; prelievi sostitutivi e contenuti sulle rendite immobiliari e finanziarie, in via di coordinamento tra percettori residenti e non; contributi sociali al livello storico nei paesi europei e crescenti nelle economie di transizione e sviluppo" (Bernardi).

Ma questa apparente stabilità e convergenza del prelievo tributario verso un comune modello omogeneo nasconde però una persistente

Tab. 7 – Composizione % del prelievo tributario complessivo

	IMPOSTE DIRETTE		IMPOSTE INDIRETTE		CONTRIBUTI SOCIALI		VARIAZIONI 2009-1995		
	1995	2009	1995	2009	1995	2009	I.D.	I.I.	C.S.
ITALIA	37,5	35,8	31,0	32,1	31,5	32,1	-1,7	1,1	0,6
FRANCIA	19,7	24,5	37,6	36,4	43,5	39,8	4,8	-1,2	-3,6
GERMANIA	27,5	27,8	30,2	32,6	42,3	39,6	0,3	2,4	-2,7
REGNO UNITO	43,7	46,1	38,8	34,5	17,5	19,5	2,4	-4,3	2,0
SPAGNA	31,4	32,8	32,6	29,5	36,0	40,7	1,4	-3,2	4,7
EA-17W	31,5	32,8	32,8	33,4	38,8	37,0	1,3	0,6	-1,9
EA-17A	32,3	31,1	36,6	36,2	32,6	33,1	-1,2	-0,4	0,6
EU-27W	28,5	30,1	33,7	34,2	34,9	33,4	1,6	0,5	-1,5
EU-27A	30,9	31,0	37,2	37,7	30,6	31,4	0,1	0,5	0,8

Fonte: European Commission (2011).

Tab. 8 - Partecipazione al gettito tributario complessivo delle principali imposte

	IMPOSTE PERSONALI SUL REDDITO		IMPOSTE SUL REDDITO SOCIETARIO		IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	
	1995	2009	1995	2009	1995	2009
ITALIA	26,1	27,1	8,3	5,6	13,8	13,2
FRANCIA	12,3	18,0	4,2	3,0	17,3	16,3
GERMANIA	23,4	24,4	2,2	1,7	16,3	18,7
REGNO UNITO	29,5	29,9	7,9	8,0	18,6	16,6
SPAGNA	23,6	23,1	5,8	7,6	15,9	13,5
EA-17W	21,3	23,1	4,7	4,3	16,3	16,8
EA-17A	20,8	20,7	7,8	8,0	17,5	19,9
EU-27W	23,4	24,6	5,2	5,0	16,8	17,3
EU-27A	22,2	21,2	8,0	7,8	18,6	21,0

Fonte: European Commission (2011).

diffusa turbolenza e una crescente differenziazione minuta e profonda. Dietro l'apparente immutabilità della foresta vista dall'alto, la giungla è divenuta sempre più fitta e inestricabile. Si sono introdotte frequenti e importanti modifiche, ispirate spesso a criteri diversi e talvolta contraddittori, ai principali aspetti delle tre maggiori imposte: l'IRPEF-IRE, l'IVA e l'imposta sulle società.

E' interessante notare che molte delle numerose e spesso incoerenti modifiche, consistenti in nuovi e diversi trattamenti tributari differenziati, sono state giustificate come rispondenti alla ricerca di una maggiore neutralità e semplicità del prelievo. L'aver disconosciuto il processo di disintegrazione delle imposte generali (sul reddito o sugli scambi) connesso all'inevitabile differenziazione delle basi imponibili secondo i diversi criteri delle loro modalità di definizione, misura e accertamento, ha portato all'apparente paradosso della coesistenza di una sostanziale stabilità macro e di una fortissima instabilità micro, e, soprattutto, ha portato a rinunciare ad una valutazione e un monitoraggio degli effetti dei vari trattamenti tributari differenziati in termini dei vari obiettivi specifici di efficienza ed equità ad essi assegnabili.

5. Gli obiettivi di neutralità e semplicità (e quindi di riduzione dei TTD), sempre enunciati in occasione di ogni riforma tributaria insieme a quello dell'equità, non sono stati realizzati dalla riforma tributaria del 1973-74 (che ha invece realizzato, al di là di ogni aspettativa, solo quello del gettito) per almeno tre motivi. Il primo motivo è riconducibile 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 uniforme 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 e che ha reso più stringenti i vincoli strutturali, amministrativi e internazionali che ogni sistema tributario si trova a dover fronteggiare e che hanno assunto particolare forza nel caso italiano.

Il terzo motivo è costituito dai limiti originari del disegno di riforma derivanti dalla scelta di adottare per l'imposta pivot del nostro sistema, cioè l'Irpef (oggi Ire), una nozione onnicomprensiva di reddito imponibile basata sul criterio di determinazione analitica del reddito effettivo. Si è trattato di una scelta meritoria ma illusoria. 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.

Queste difficoltà generali delle moderne imposte sul reddito sono state accentuate dall'aver sin dall'inizio trascurato i vincoli strutturali. Vincoli 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.

Va ricordato che sin dall'inizio si sono avuti, e poi sono andati rapidamente moltiplicando, trattamenti tributari fortemente differenziati secondo la classificazione dei vari tipi di reddito (basti pensare ai vari redditi da capitale o ai redditi diversi), 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 accertamento. Per quest'ultimo aspetto, per fronteggiare alcune caratteristiche della realtà economica italiana, si sono introdotti vari regimi semplificati o speciali: l'introduzione di elementi forfettari 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 simili mette in evidenza che i problemi dell'imposta personale progressiva sul reddito complessivo 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.

Si è così giunti a riconoscere che, nella realtà, esistono soltanto forme di imposizione ibride e che i loro effetti, in termini di efficienza-equità-semplicità oltre che ovviamente di gettito, dipendono dall'effettiva configurazione e struttura delle singole imposte, e cioè dalla natura e dal contenuto dei TTD che le caratterizzano. I TTD possono assumere varie forme legali (erosione), semi-legali (elusione) e illegali (evasione), e differiscono tra loro per numerosi aspetti, fra cui: tipo di soggetti e settori interessati, finalità che si propongono o si consentono, risultati attesi e realizzati, dimensione in termini di costo di amministrazione o di contrasto e di gettito, modalità tecniche con cui si attuano.

Le modifiche anche rilevanti dei moderni sistemi tributari, talvolta enfatizzate come riforme, in sostanza consistono in modifiche più o meno ampie dell'area di erosione, elusione ed evasione, cioè in una redistribuzione del carico tributario che può avere effetti molto diversi sulla crescita economica e l'equità sociale. Appare perciò opportuno che si definiscano metodi e procedure trasparenti per una revisione graduale ma sistematica di tutti i TTD da parte del Parlamento, così come avviene da tempo in molti altri paesi per quanto riguarda quella parte dei TTD classificati sotto la voce di tax expenditures. Un primo passo in questa direzione è la disposizione contenuta nell'art. 21, co. 11 della legge 196/2009 e la relazione predisposta dal Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, che contiene un'ampia e dettagliata ricognizione dei numerosi TTD presenti nel nostro sistema.

Si tratta di proseguire e integrare tale analisi affrontando, anche sulla base delle esperienze di altri paesi, i problemi connessi alla definizione, classificazione e misura delle varie forme di erosione e, per quanto possibile, di elusione ed evasione. Si tratta poi di identificare i motivi espliciti e gli obiettivi di ciascuna misura e valutarne ex ante i risultati attesi ed ex post quelli conseguiti, per confrontarne l'adeguatezza rispetto a misure alternative. Una revisione annuale diretta a rafforzare i TTD che maggiormente possono contribuire alla crescita economica e all'equità sociale potrà aiutare a compensare almeno in parte gli effetti negativi che su tali obiettivi esercita un livello persistentemente molto elevato di pressione tributaria complessiva, come si è rilevato all'inizio.