



COSTRUIRE UN SISTEMA FISCALE ALL'ALTEZZA DEL 21ESIMO SECOLO

UN PROGETTO DI CAMBIAMENTO DEL FISCO PER UN NUOVO
PATTO TRA STATO, IMPRESE, CITTADINI E PROFESSIONISTI PER LA
CRESCITA DEL PAESE
(GENNAIO 2020)



SOMMARIO

INTRODUZIONE	3
1. FISCO E CRESCITA: QUAL È IL GIUSTO LIVELLO DI TASSE PER UN PAESE E LA SUA DISTRIBUZIONE OTTIMALE?	6
2. EVASIONE, COMPLESSITÀ E INCERTEZZA: L'EFFICIENZA DELLE AGENZIE FISCALI, L'AFFIDABILITÀ DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA E LA QUALITÀ DELLA LEGISLAZIONE	11
1. 2.1 Le cause della complessità	15
2. 2.2 Comparazione giuridica europea	18
2.2.1 La Cartella	22
2.2.2 L'Aggio di Riscossione	25
2.2.3 Impugnazione e Sospensione dell'Atto	29
2.2.4 Sanzioni amministrative-pecuniarie	30
2.2.5 Azione Penale in Ambito Tributario	37
3. Gli obiettivi delle Agenzie fiscali e il sistema di incentivi	41
4. POSSONO I SISTEMI FISCALI NAZIONALI SOPRAVVIVERE ALLA NUOVA RIVOLUZIONE INDUSTRIALE? LA SFIDA AGLI STATI, NUOVE ASPETTATIVE E OPPORTUNITÀ NUOVE	43
4.1 Tassare processi produttivi transnazionali	44
4.2 La leva fiscale per governare la transizione verso sistemi con meno proprietà e meno lavoro	52
5. DIECI IDEE PER UN FISCO DEL VENTUNESIMO SECOLO	56
BIBLIOGRAFIA	69

INTRODUZIONE

“Le tasse sono una cosa bellissima, un modo civilissimo di contribuire tutti insieme a beni indispensabili quali istruzione, sicurezza, ambiente e salute”
— **Tommaso Padoa-Schioppa, 2007**

Le parole di Tommaso Padoa-Schioppa – uno degli economisti che hanno maggiormente contribuito alla costruzione dell’Unione europea e dell’integrazione monetaria - sollevarono, nel 2007, molte polemiche. Polemiche che in parte erano e sono il riflesso di uno scontro ideologico senza sbocchi e senza idee che dobbiamo superare se vogliamo adattarci ad un contesto che sta mutando a grande velocità.

A distanza di dodici anni, dopo ulteriori dodici anni di declino – economico e sociale – di un Paese che fa fatica, persino, a riconoscersi come tale, quelle parole assumono, forse, un significato diverso.

Sarebbe bellissimo ed è, probabilmente, indispensabile per la sopravvivenza stessa di una comunità, che potessimo riconoscerci in un progetto che riguarda tutti (o almeno un numero sufficientemente ampio di cittadini) e al quale tutti potessimo contribuire. Ciò però richiede che venga ridefinito quasi tutto, visto che non solo il declino si è aggravato, ma che si è esteso all’Europa e, soprattutto, stiamo vivendo una rivoluzione tecnologica che erode gli stessi principi sui quali i sistemi fiscali erano fondati: dobbiamo rendere molto più semplice, comprensibile e stabile la legislazione fiscale; dobbiamo armonizzarla a livello europeo, perché altrimenti l’Euro senza Stato (come lo definiva Padoa-Schioppa) diventa un insostenibile terreno di cronica concorrenza sleale; dobbiamo riorganizzare i processi di accertamento che, a volte, sembrano – soprattutto in Italia – vivere una crisi di grave obsolescenza.

Il dibattito sul Fisco appare – in realtà – quasi completamente assorbito dalla questione dell’incidenza (senz’altro eccessiva) delle tasse rispetto alla ricchezza generata in un anno. E, invece, sembriamo trascurare – come opinione pubblica e come politica che influenza la pubblica opinione ma che dalle opinioni pubbliche è condizionata – che esistono due questioni assolutamente determinanti per valutare – persino a parità di pressione fiscale – la qualità e l’accettabilità di un sistema fiscale.

Dalla capacità da parte dello Stato di tassare, dipende buona parte della sua possibilità di finanziare i servizi che fornisce ai cittadini e la sua stessa sopravvivenza; e dalla riduzione dei “costi di transizione”, dalla facilità, cioè, con la quale un contribuente adempie a tale obbligo, dipende, invece, una parte importante del consenso sociale che ha a disposizione un Governo e una classe dirigente.

Entrambi i fattori sono messi in discussione da un progresso tecnologico che sta cambiando tutto: in una società nella quale i processi produttivi diventano immateriali e globali, lo Stato avrà sempre maggiore difficoltà nel tassare. È il fenomeno di cui la polemica sugli “*Internet Giants*” è solo la punta dell’iceberg, perché è l’intera economia – inclusa quella “vecchia” – che sta diventando immateriale. D’altra parte, le persone, abituate a potersi spostare con un click, diventano sempre più intolleranti rispetto a reazioni burocratiche di uno Stato che reagisce alla perdita di controllo sui processi produttivi con maggiori adempimenti.

È, indubbiamente, l’efficienza del sistema fiscale uno dei parametri sui quali è fondato il “patto sociale” tra Stato e cittadino. Su quell’equilibrio che abbiamo appena citato si gioca la possibilità stessa di una comunità nazionale di riconoscersi come tale. Se uno Stato perde la capacità di tassare, perde quella che è una delle sue prerogative; se tassa però in maniera eccessiva, iniqua o inefficiente, perde legittimità.

È su questi due fattori – come devono adattarsi a contesti nuovi, sistemi fiscali concepiti per un mondo molto più stabile? come possiamo usare le tecnologie per rendere più semplice e certo l’adempimento? – che si concentra questo progetto. E parte dalla constatazione che il progresso tecnologico interviene in tutte e due le trasformazioni: erode la base fiscale creando un cambiamento strutturale al quale gli Stati (soprattutto più consolidati, meno grandi e più integrati) fanno fatica ad adattarsi; può rendere però gli adempimenti più certi e meno costosi perché l’aumento di dati fornisce possibilità che prima non c’erano, di misurazione di fenomeni che sono indicatori di capacità contributiva.

L’Italia è stata, come per molte altre questioni, un laboratorio che ha anticipato una crisi che è poi diventata crisi dell’Occidente. È vero che siamo, regolarmente (e a volte eccessivamente) penalizzati dalle classifiche internazionali; in termini, però di complessità del sistema fiscale siamo ancora più indietro rispetto agli altri Paesi europei. È vero che c’è un ritardo di tutta l’Europa sulle piattaforme globali digitali (non una di tali infrastrutture è europea¹), ma ancora maggiore è la difficoltà strutturale di un FISCO che, più degli altri, punta sulla misurazione del reddito da lavoro e, meno di altri, su segnalatori di ricchezza (immobili) che sono meno vulnerabili alle discontinuità tecnologiche che rendono più difficile legare capacità contributiva e territori.

La FLAT TAX e la WEB TAX sono intuizioni che partono dalla percezione della centralità dei due problemi. La prima prova a ridurre la complessità dei sistemi agendo sul

¹ Tra le poche eccezioni che hanno raggiunto una certa dimensione: il motore di ricerca AMADEUS costituito dalle principali compagnie aeree europee che ha sede centrale a MADRID; la piattaforma BLABLACAR francese.

numero delle aliquote e la diminuzione delle deducibilità; la seconda, ad allargare la capacità di tassazione ai fenomeni produttivi nuovi costruendo regole impositive specifiche alle imprese definite “digitali”. Tuttavia, il progetto di VISION propone una rilettura del fenomeno e – attraverso il confronto internazionale e la considerazione di cosa le tecnologie rendono possibile – avanza ipotesi per soluzioni che possono disegnare una strategia per un FISCO all’altezza delle sfide del ventunesimo secolo.

Affinché le tasse possano ricominciare ad essere, se non “belle”, almeno ragionevoli.

1. FISCO E CRESCITA: QUAL È IL GIUSTO LIVELLO DI TASSE PER UN PAESE E LA SUA DISTRIBUZIONE OTTIMALE?

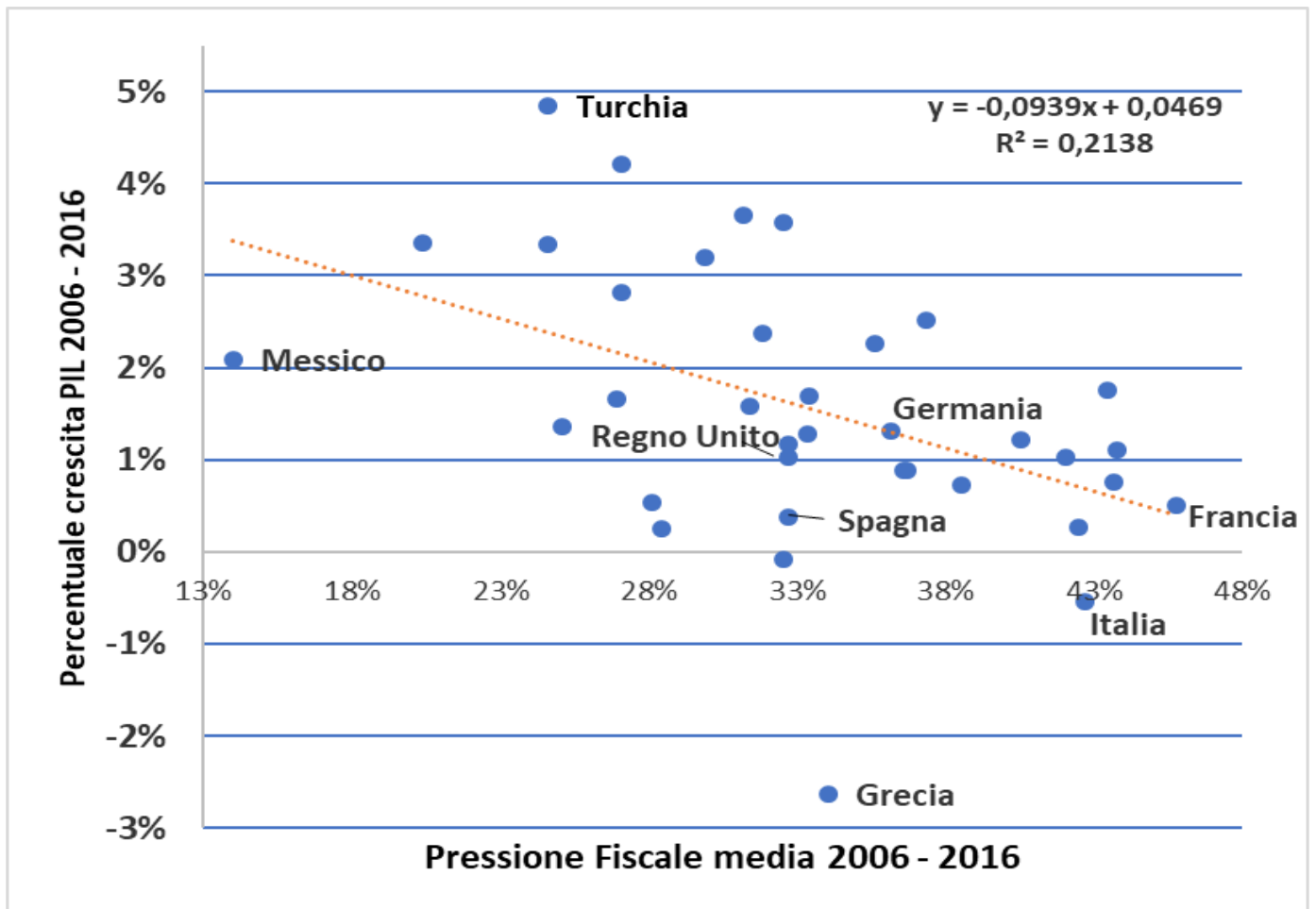
Quale è il giusto livello di tassazione in un Paese che vuole entrare da protagonista in un'epoca che sarà segnata da una rivoluzione tecnologica che, probabilmente, sarà di portata superiore a tutte le altre (quattro) che l'hanno preceduta? Qual è il livello ottimale di tasse sotto il quale lo Stato non riesce a finanziare quei servizi pubblici (giustizia, sicurezza, scuola, trasporti pubblici, sanità, regolamentazione e contrasto di posizioni dominanti) che sono indispensabili per la stessa crescita di un Paese e oltre il quale produrre reddito aggiuntivo diventa non più conveniente e, dunque, la crescita si riduce? Queste domande sono, ovviamente, cruciali e non solo dal punto di vista teorico.

Aldi sopra di un certo livello di tassazione la ricchezza generata si riduce al punto che, persino, le entrate tributarie dello Stato si riducono: è l'effetto della mucca troppo spremuta o della coltivazione troppo intensiva, laddove oltre un certo utilizzo lo stesso raccolto diminuisce. Deve essere quello che successe in certi periodi bui del Medioevo e nella Cina del *grande balzo in avanti* all'inizio degli anni Sessanta; ed è, secondo alcuni, ciò che succede in certi anni e in certe zone in Italia: si rischia una crisi generalizzata del tassante e del tassato per eccessiva esosità.

Aldi sotto di un certo livello cedono, invece, quelle reti di formazione di capitale diffuso, di protezione delle proprietà intellettuali, di regolamentazione senza le quali il mercato si cristallizza in posizioni di monopolio e finisce, infine, con l'uccidere sé stesso. È ciò che rischiò di succedere negli Stati Uniti con la grande crisi del '29 e, più recentemente, con quella del 2007. Troppo poche tasse, diseguaglianze estreme rischiano di compromettere, persino, l'ascensore sociale senza il quale il mercato perde vitalità e capacità di innovare.

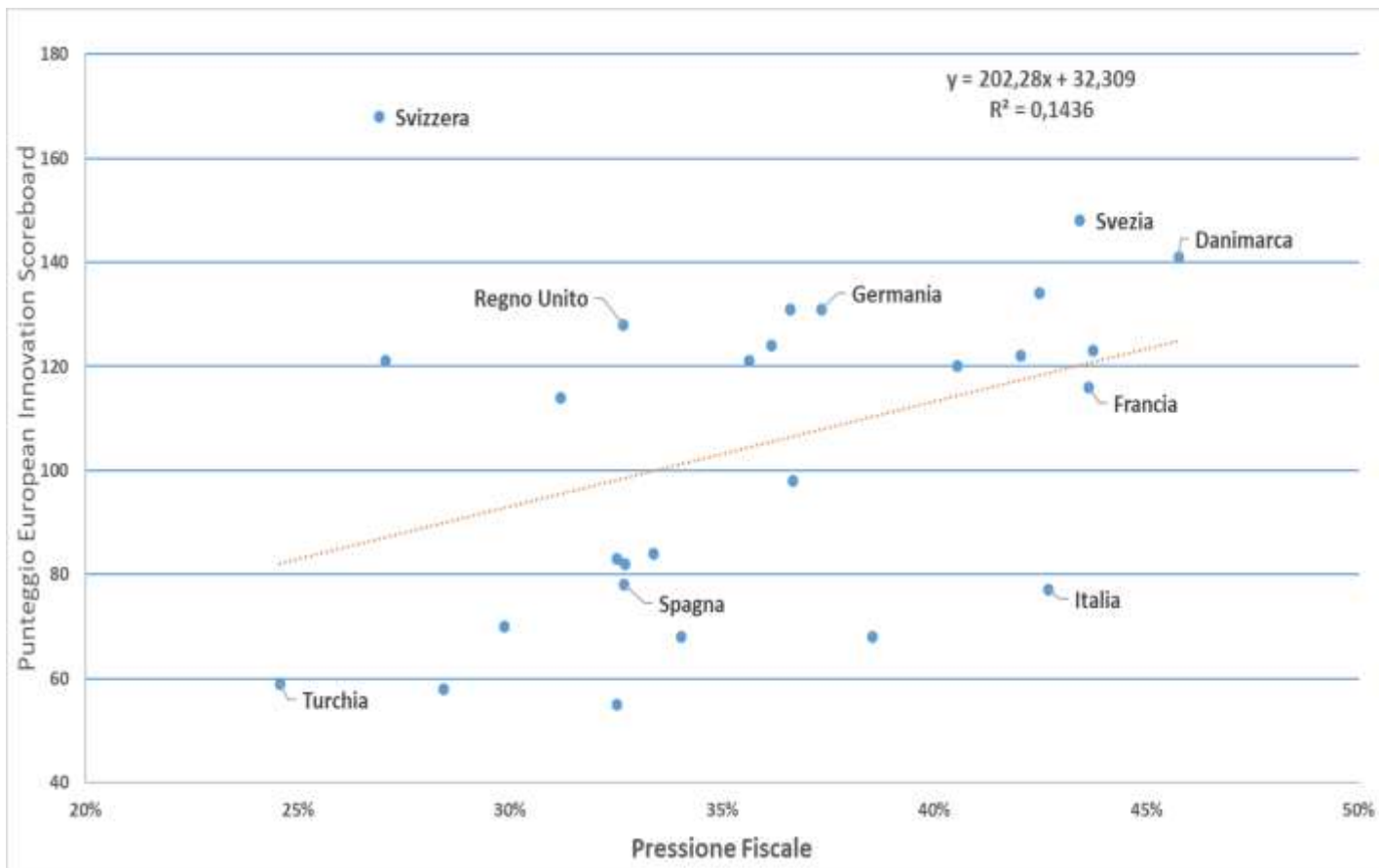
I due grafici che seguono evidenziano la situazione. Nel primo facciamo un confronto tra la pressione fiscale, cioè il rapporto tra il gettito fiscale raccolto e il PIL, e la crescita; nel secondo tra pressione fiscale e capacità di Paesi diversi di innovare.

Grafico 1.1 – Paesi OECD per pressione fiscale media e tasso di crescita medio nel periodo 2007 – 2016



Fonte: World Bank; OECD

Grafico 1.2 –Correlazione tra pressione fiscale (2016) e la propensione all’innovazione per paese (2016).



Fonte: European Commission Innovation Scoreboard; OECD

Il riscontro sembra dire che:

- a) sistemi economici caratterizzati da maggiore pressione fiscale sembrano crescere meno; tuttavia la correlazione non è forte e Paesi come Francia, Svezia, Austria che tassano di più dell’Italia, non sembrano esserne penalizzati;
- b) poco significativa dal punto di vista statistico è la stessa associazione tra pressione fiscale e capacità innovativa; sembra, anzi, che a livelli più elevati di tassazione corrisponda un piccolo incremento della propensione di un Paese a fare ricerca: ciò potrebbe segnalare l’importanza dell’investimento pubblico in ricerca e del ruolo dello “Stato Imprenditore²”.

Nella catena causale tra tassazione ed effetti di tipo macro ci sono, come abbiamo detto, molti altri fattori: tra di essi, la qualità delle istituzioni che pesa, moltissimo,

² Questo è l’argomento di Marianna Mazzucato, in “The Entrepreneurial State”, DEMOS.

sulla trasformazione delle entrate tributarie in investimenti produttivi e in servizi pubblici che rimuovano i vincoli alla crescita che il mercato, da solo lascerebbe intatti.

C'è, peraltro, da dire che conta e molto anche come il carico tributario è distribuito tra fonti diverse di reddito.

L'OECD ha, in questo senso, fatto una classifica delle diverse categorie di imposte, mettendole in ordine da quelle che meno fanno male alla crescita a quelle che la danneggiano di più. Abbiamo riportato di seguito i risultati della ricerca.

Tabella 1.1 – La classifica riassuntiva della valutazione degli effetti sul PIL degli strumenti di incremento del gettito fiscale da parte dell'OECD

STRUMENTI DI CONSOLIDAMENTO FISCALE TRAMITE L'INCREMENTO DEL GETTITO	EFFETTI SULLA CRESCITA	
	BREVE TERMINE	LUNGO TERMINE
Imposte sui redditi delle persone fisiche	-	--
Contributi alla previdenza sociale	-	--
Imposte sul reddito delle imprese	-	--
Tasse ambientali	-	+ ¹
Tasse sugli altri consumi	-	-
Imposte ricorrenti sui beni immobili	-	
Altre imposte sulla proprietà	-	
Imposte sulla vendita di beni e servizi	-	+

¹ Questo segno positivo riflette effetti positivi sul welfare poiché l'impatto a lungo termine sull'output strettamente definite PIL potrebbe essere ambiguo.

Fonte: Boris Cournède, Antoine Goujard and Álvaro Pina (2014), "Reconciling fiscal consolidation with growth and equity", OECD Journal: Economic Studies, Vol. 2013/1. http://dx.doi.org/10.1787/eco_studies-2013-5jzb44vzbkhd

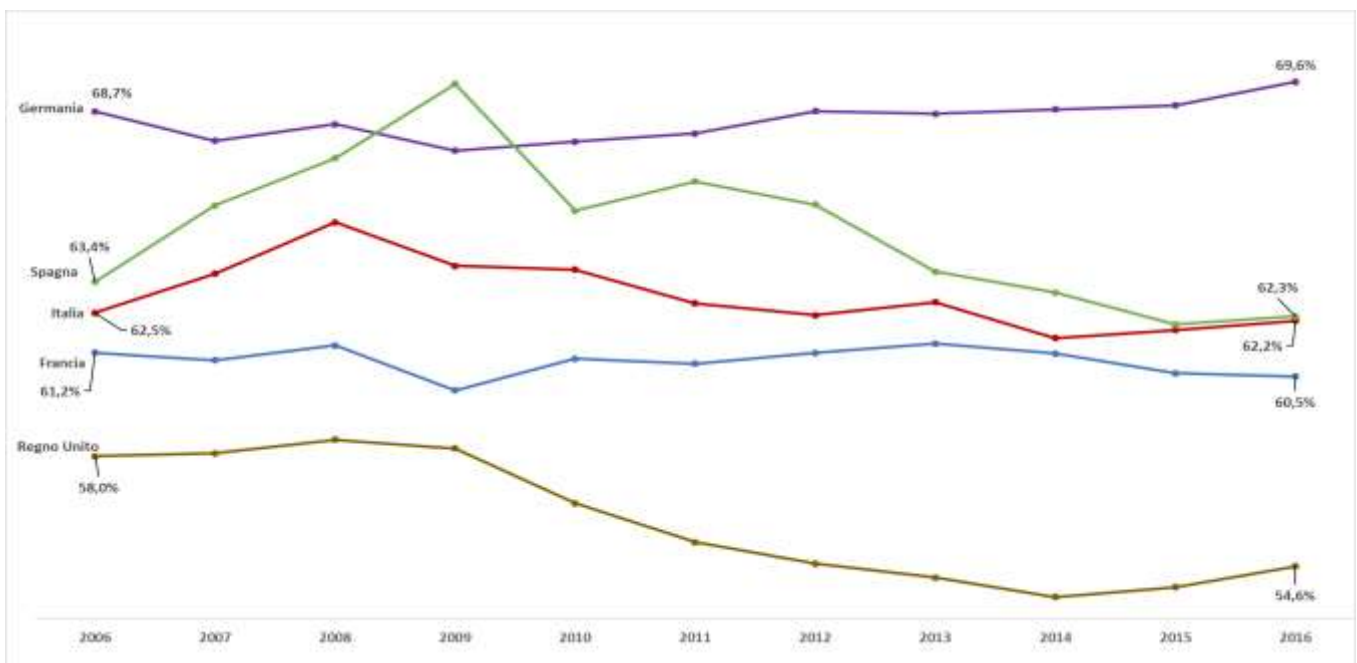
Di particolare interesse gli effetti positivi a lungo termine delle tasse ambientali, cioè le imposte sui consumi inquinanti e nocivi alla salute, come gli idrocarburi o cibi e bevande ad alto contenuto di zuccheri. Anche i vincitori dell'ultimo premio Nobel per l'economia, Romer e Nordhaus, confermano quanto riportato dagli autori dello studio OECD: le imposte su consumi inquinanti sono un modo assai efficace con cui contrastare le perdite di produttività e di capitali (fisici e umani) dovute a effetti del cambiamento climatico (temporali più forti e frequenti, innalzamento del livello del mare, deterioramento della qualità dell'aria).

Qualcuno potrebbe obiettare che le imposte sui consumi sono regressive. È indubbio che lo siano, sebbene alcuni studi (E. Caspersen, G. Metcalf, 1993) abbiano rilevato una minore regressività misurando l'incidenza dell'imposta non sul reddito annuo di un contribuente, bensì sull'intero suo reddito da vita lavorativa. Bisognerebbe, dunque, introdurre misure per contrastare tale regressività.

Invece, le imposte dirette, soprattutto quelle sul reddito delle persone fisiche e sulle imprese, hanno effetti negativi nel breve e nel lungo termine poiché diminuiscono il “ritorno al rischio” e la propensione d’investimento delle imprese, ma anche quella a far parte della forza lavoro.

In questo senso, nei grafici che seguono abbiamo ricostruito per le prime cinque economie europee, quanto hanno pesato sul totale le imposte sul reddito delle persone fisiche (inclusi i contributi) e sulle imprese.

Grafico 1.3 – Gettito fiscale da imposte sui redditi individuali e aziendali e dai contributi previdenziali come percentuale del gettito fiscale totale per le cinque maggiori economie europee, 2006 – 2016



Fonte: OECD

Come si può vedere, l’Italia e la Francia sono i paesi più vicini alla media del periodo. L’Inghilterra, invece, pur avendo un leggero riavvicinamento a essa negli ultimi anni, se ne è distanziata parecchio, poiché è il paese in cui le imposte dirette sono tradizionalmente le più basse, mentre a essere più alte sono le imposte indirette e quelle sui beni immobili.

Fondamentale, comunque, è notare che in tutte le economie prese in esame questo tipo di imposte (le più nocive – come afferma l’OECD – per la crescita) sono di gran lunga superiori al 50% del gettito totale.

2. EVASIONE, COMPLESSITÀ E INCERTEZZA: L'EFFICIENZA DELLE AGENZIE FISCALI, L'AFFIDABILITÀ DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA E LA QUALITÀ DELLA LEGISLAZIONE

“La lotta all'evasione fiscale è, in effetti, come i controlli di sicurezza negli aeroporti. La tecnologia e l'organizzazione devono massimizzare la sicurezza dei passeggeri (minimizzando la possibilità che qualcuno introduca materiale pericoloso) e minimizzare il fastidio ai passeggeri stessi e il tempo per essere controllati”. Il paragone tra sicurezza e sistemi di accertamento dei carichi fiscali e di recupero dell'evasione risponde o, perlomeno, dovrebbero rispondere a logiche simili. E le similitudini si estendono considerando due altri aspetti:

- a) Gli aeroporti e le città sono oggi proprio come gli Stati e i sistemi fiscali; se in un aeroporto finisco con il rovesciare le priorità allungando la fila senza dare sensazione di maggiore sicurezza, i passeggeri (soprattutto i turisti che maggiormente spendono e gli imprenditori che investono di più) potrebbero, la prossima volta scegliere una diversa destinazione o arrivare alla stessa utilizzando un altro aeroporto o un mezzo di trasporto diverso; anche gli Stati non sono più entità immanenti e massimizzare i costi di adempimento senza ridurre l'evasione (che ha l'effetto deleterio di alterare la concorrenza a vantaggio delle imprese meno corrette) è, forse, il fattore che più scoraggia gli investitori stranieri e fa perdere talento;
- b) Ugualmente importante - sia per gli aeroporti che per i sistemi fiscali - è l'impatto delle tecnologie; in entrambi i casi le tecnologie creano – di continuo – nuove vulnerabilità (mezzi di distruzione miniaturizzati o cibernetici); ma anche possibilità nuove di controllo (sarà presto possibile fare il controllo di identità attraverso tecniche di riconoscimento facciale che non richiedono varchi) in una corsa nella quale ogni aeroporto o Stato si gioca parte consistente della propria capacità di competere.

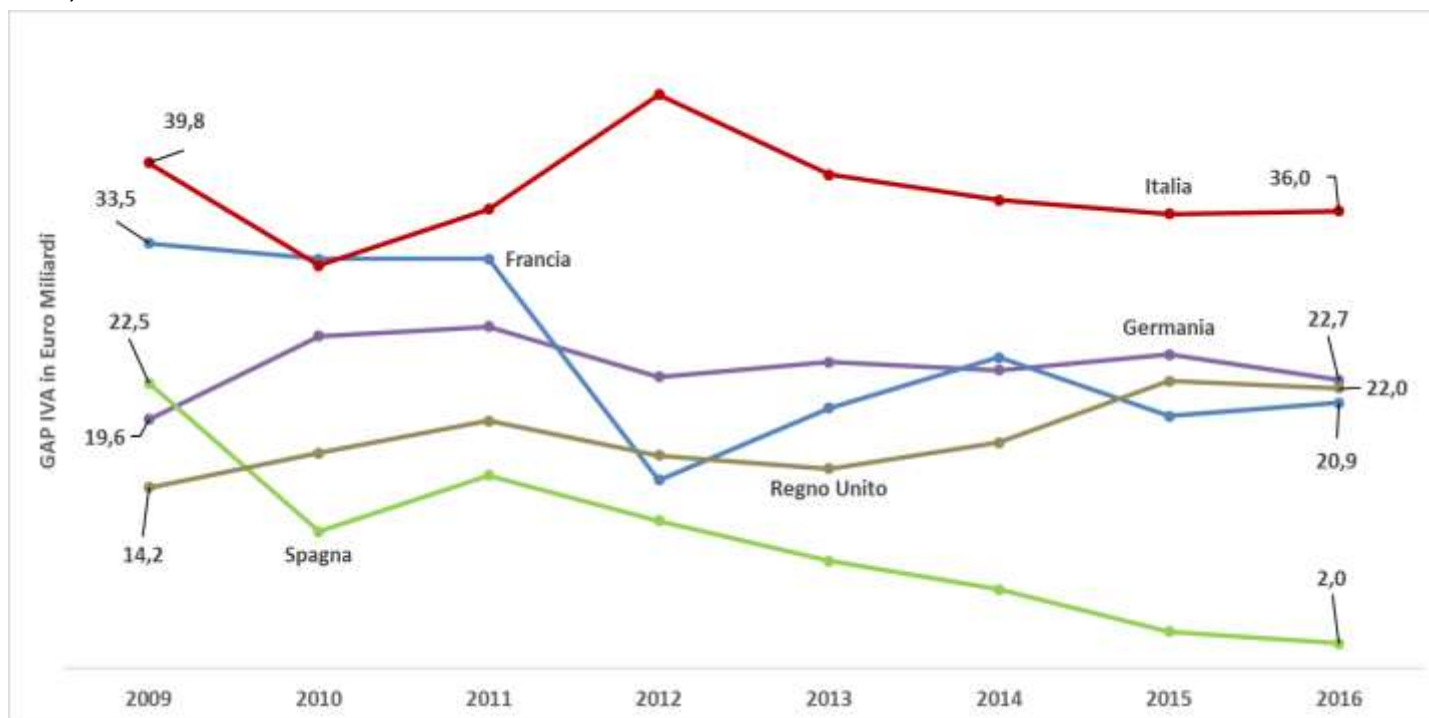
Come possiamo, a questo proposito, giudicare la prestazione dell'Italia? Quanto è forte l'evasione fiscale (su questo aspetto si citano, spesso, stime assai approssimate)? E rispetto a tale dato quanto costosi (per i cittadini) e quanto efficaci per lo Stato sono i controlli? In particolar modo come si distribuiscono tali controlli – ed anche questa è un'analogia interessante – tra cittadini (passeggeri) a maggior rischio (di evasione) ed altri individui che, invece, rientrano nella normalità?

Sarebbe lacerante per il contratto sociale, una situazione, infatti, nella quale i controlli creano disagi per i cittadini in buona fede e non riescono a ridurre la convenienza a rimanere sommersi per chi non lo è.

Cominciamo, dunque, a fare chiarezza su un numero sul quale molti si avventurano in stime che appaiono, spesso, molto poco rigorose e, tra di loro, assai diverse.

A quanto ammonta l'evasione fiscale in Italia? Quanto è forte il fenomeno se raffrontato ad altri Paesi simili all'Italia? Questi anni di crisi (dal 2007) hanno reso più forte o meno motivato il ricorso all'evasione?

Grafico 2.1– Trend dell'evasione dell'IVA nelle cinque principali economie europee in miliardi di Euro, 2009 – 2016



Fonte: Directorate General Taxation and Customs Union, *Study and Report on the VAT GAP*

I dati della Direzione Generale per le Tasse e le Dogane, sembrano confermare che in Italia si evade di più ed, in una misura, che non diminuisce con il tempo (nonostante l'inasprimento di controlli e sanzioni: € 35 miliardi di gettito IVA sembra sottratto allo Stato nel 2016, che è circa € 10 miliardi in più dell'evasione registrata in Paesi come Germania (che però ha un'economia che è quasi due volte più grande di quella italiana), nonché di Francia e Regno Unito (che hanno entrambi un PIL superiore a quello italiano di circa 33%). In chiaro miglioramento è, invece, la situazione dell'evasione in Spagna.

I numeri della Commissione dicono, dunque, che c'è effettivamente un grande margine di miglioramento: allineare i livelli di efficienza del sistema a livelli simili a

quelli dei nostri partner significherebbe aumentare le entrate tributarie di almeno € 10 miliardi.³

Per quanto, dunque, il fenomeno appaia in relativa riduzione, esso continua a rappresentare un duplice problema: si sottraggono risorse allo Stato e, dunque, anche a servizi pubblici utili ad una parte significativa della popolazione; si introduce un elemento di concorrenza sleale tra chi paga ed è penalizzato e chi evade e si appropria di un vantaggio illecito.

La sicurezza nell'aeroporto Italia è, dunque, inferiore. E, tuttavia, la domanda ulteriore è: quanto invasivi sono i controlli e le sanzioni?

A fronte di una debolezza storica nel rapporto tra Stato e cittadini che deve aver portato in Italia ad una sorta di pregiudizio reciproco, lo Stato, in effetti, ha reagito con un comportamento che appare difensivo, orientato al controllo. Parte, probabilmente da questo preconcetto la progressiva burocratizzazione delle procedure di accertamento e l'innalzamento dei "costi di transazione", dei costi, cioè, relativi ai soli oneri delle attività necessarie per determinare l'imposizione dovuta, per pagare quelli determinati dall'incertezza rispetto all'insorgere di eventuali richieste di ulteriori pagamenti.

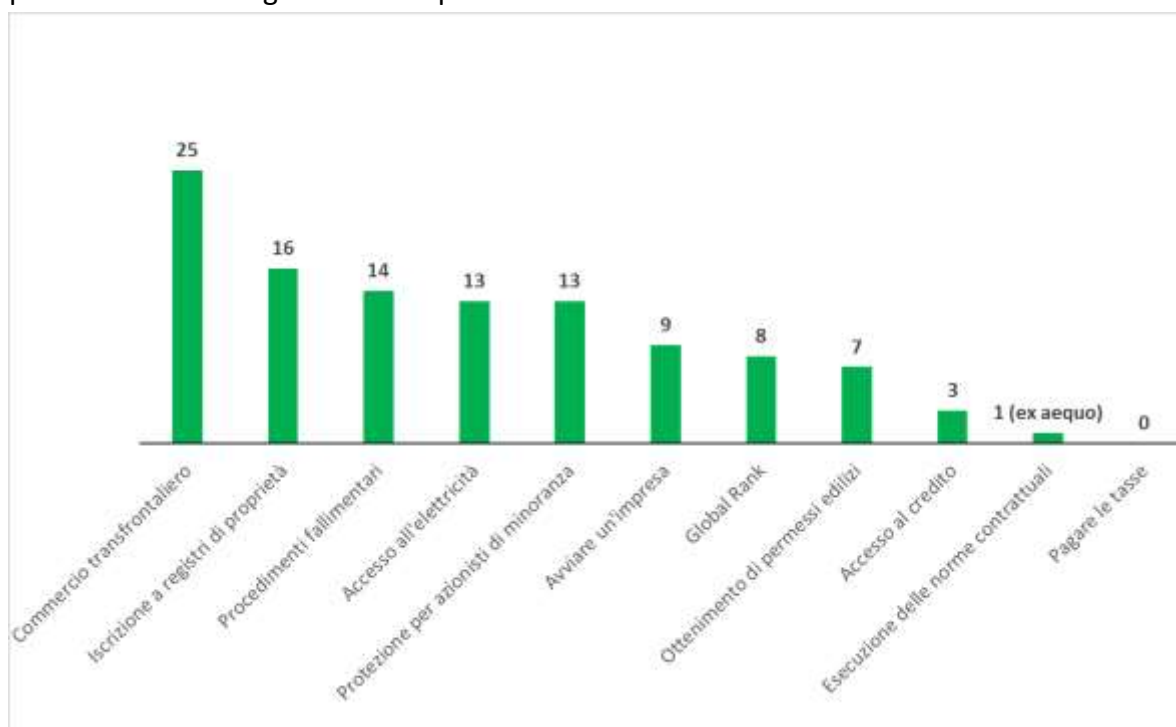
In effetti, è proprio sulla difficoltà di "pagare le tasse" che l'Italia ha quello che – secondo la Banca Mondiale – è il nostro punto di maggiore debolezza.

Il grafico che segue fotografa, infatti, il posizionamento dell'Italia nel mondo su dieci parametri che gli investitori internazionali valutano quando decidono dove investire, contando quanti sono i Paesi dell'Unione Europea che vengono dopo l'Italia per ciascun fattore.

Più alta è la colonna, meno siamo distanti dai migliori; più è bassa, maggiore è lo svantaggio competitivo del nostro Paese.

³ Lo 0,8% del PIL, la stessa cifra che ha diviso recentemente la posizione italiana e quella della Commissione Europea sulla legge di stabilità

Grafico 2.2 – Numero di paesi dell’Unione Europea che hanno una prestazione inferiore all’Italia per parametro nel Doing Business Report 2018



Fonte: World Bank

In nessun paese dell’Unione è tanto difficile “pagare le tasse” quanto in Italia, laddove la classifica della Banca Mondiale prende in considerazione la situazione di imprese di media – piccola dimensione.

L’Italia è alla centodiciottesima posizione. Dopo le Maldive. Siamo lontanissimi dal resto dell’Europa che vede la Bulgaria precederci al penultimo posto nella UE e al novantaduesimo nel mondo, mentre la Grecia che sembra essere diventato un “caso scuola” per l’inefficienza del proprio sistema fiscale, è – secondo la WORLD BANK – in sessantacinquesima posizione. Certo queste classifiche (a questa, in particolare, ha lavorato, in partnership con la Banca Mondiale, la società di AUDIT, PWC) possono essere basate su ipotesi sbagliate e penalizzare i Paesi più trasparenti: tuttavia le distanze sono tali che si fa fatica a negare che sia il fisco uno dei fattori che maggiormente penalizza la capacità del Paese di attrarre e trattenere imprese.

Più nello specifico se cerchiamo di superare il limite degli “indicatori sintetici” (quelli cioè che mettono, insieme, più dati), e ci limitiamo agli indicatori puntuali e, in particolare, quelli che si riferiscono ai “costi di transazione” (al costo, cioè, di adempiere a prescindere dalla qualità di imposte da pagare), abbiamo questa situazione:

Tabella 2.1: Posizione dell'Italia su fattori selezionati del "paying taxes" all'interno del report Doing Business 2018

	Valore 2017	Media UE	Rank Italia nell'UE
Numero di ore necessarie per preparare dichiarazioni e pagare le tasse (per PMI)	238	174	24
Numero di pagamenti in un anno	14	11,3	22*
Settimane necessarie ad ottenere un rimborso (IVA)	62,6	10,4	28

*a pari merito con Bulgaria e Romania

Fonte: World Bank

Sul parametro più importante che è quello misurato al costo in tempo sottratto all'impresa per adempiere, siamo al ventiquattresimo posto: dietro ci sono Portogallo (che sta, però, rapidamente migliorando), Ungheria, Polonia e Bulgaria.

Un'azienda italiana deve inoltre, mediamente, pagare 14 volte in un anno, in confronto ad una media europea di 11.

Anche per quanto riguarda la difficoltà delle procedure fiscali *ex-post* l'Italia si posiziona all'ultimo posto nella classifica dei paesi EU ed EFTA.⁴ Poiché almeno 50% delle imprese italiane sono sottoposte a un controllo dell'IVA versata, appare importante conoscere i tempi per ottenere un eventuale rimborso dell'IVA versata in eccesso. In media, in Italia bisogna attendere 63 settimane, mentre un'impresa estone ne deve aspettare 2,3. In Estonia, meno di un quarto delle imprese vengono sottoposte a controlli simili.

2.1 Le cause della complessità

La qualità di un sistema fiscale si gioca lungo l'intera catena di attività attraverso le quali un pagamento fiscale si perfeziona ed esso dipende, dunque che:

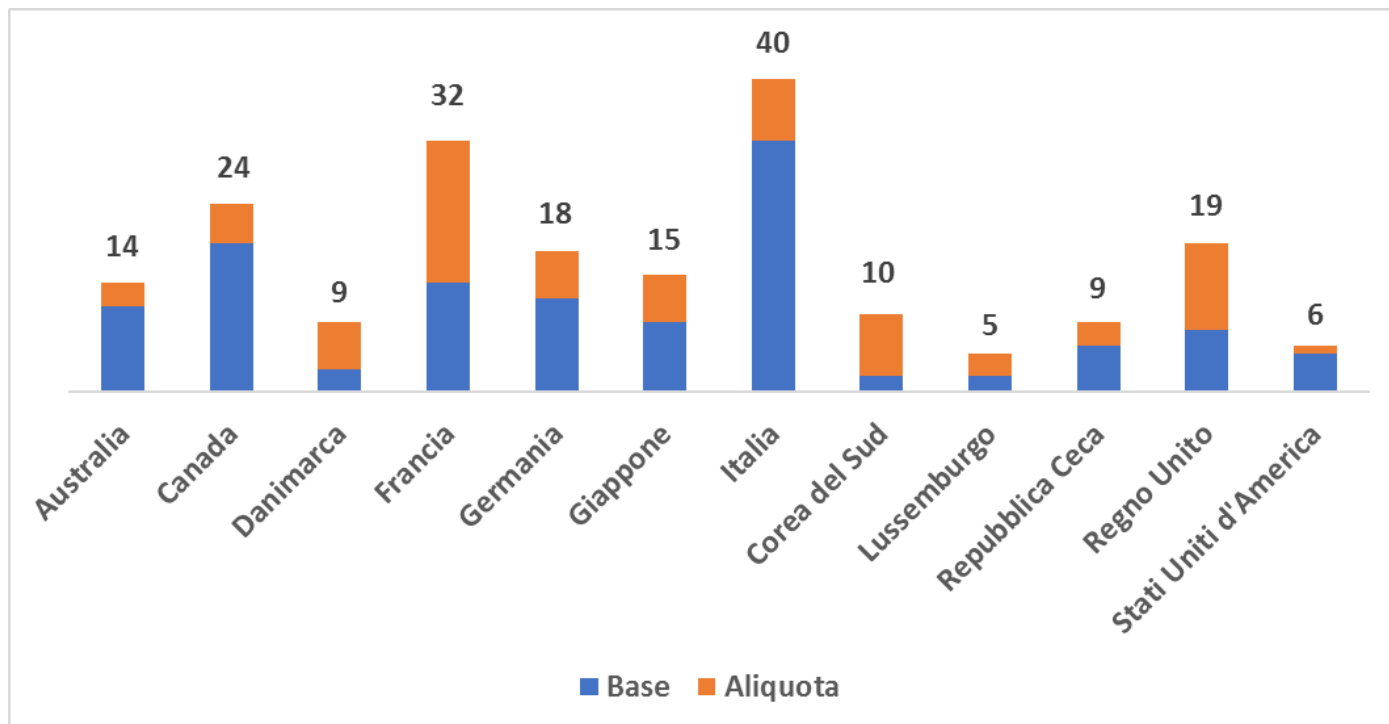
- Parte dalla difficoltà/ facilità con la quale un contribuente determina quanto pagare;
- Prosegue con le attività delle agenzie fiscali che hanno l'obbligo di verificare la correttezza del pagamento;
- Finisce con le commissioni tributarie in casi di contenziosi ai quali dovrebbero dare riscontri attendibili e veloci.

Cominciano, dunque, da una riflessione sulla qualità della legislazione fiscale.

⁴ Questa classifica è contenuta nel report *Paying Taxes 2018* edito dalla Banca Mondiale e PWC.

Il grafico che segue coglie, in particolare, l'aspetto del numero di volte che la legislazione dell'IRES è stata modificata tra il 1983 e il 2014.

Grafico 2.3 – Numero di riforme dell'IRES, 1983 e il 2014

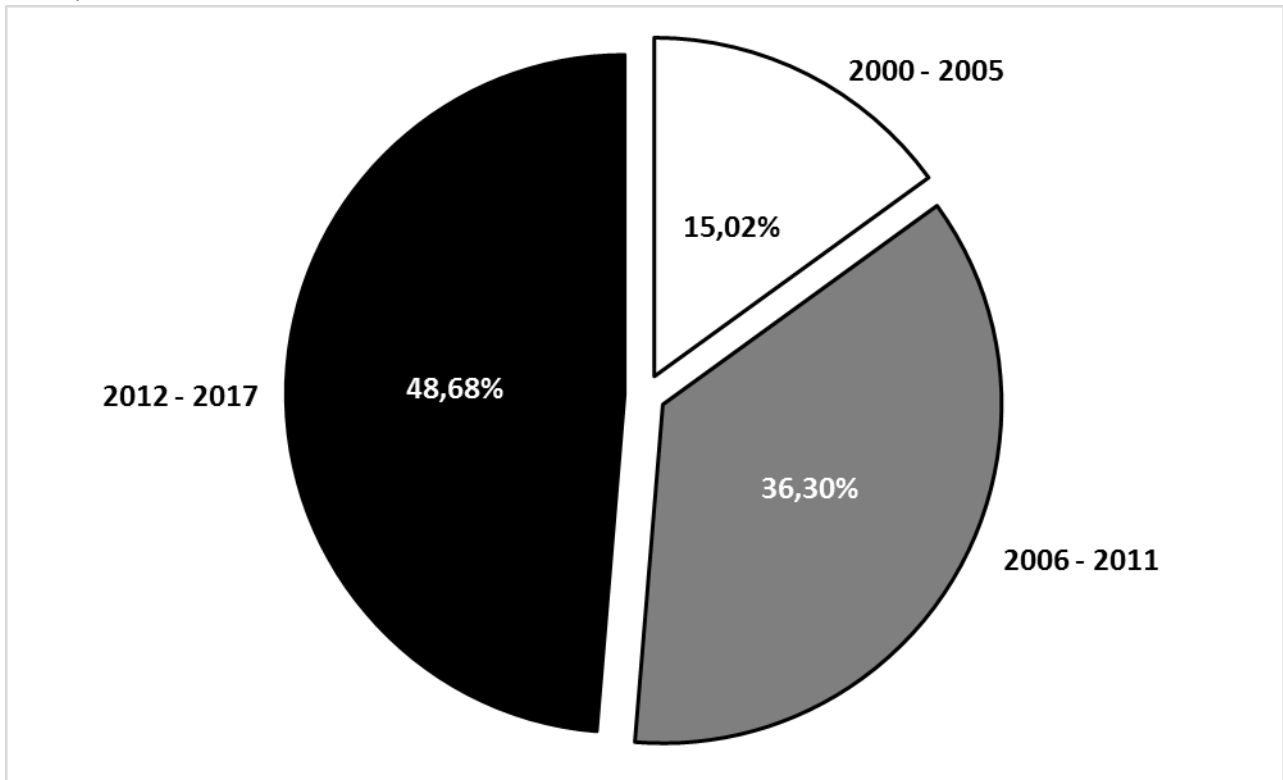


Fonte: Fondo Monetario Internazionale, OECD, *Tax Certainty Report for G20 Finance Ministers*

Un cambiamento costante della legislazione fiscale crea, ovviamente, incertezza, costi in termini di tempo, dipendenza da parte delle imprese dai tecnici che si specializzano.

In secondo luogo, c'è un problema di efficienza – nonostante il numero di persone che vi lavorano – della macchina amministrativa. Dall'analisi dei crediti non riscossi da parte dell'Agenzia emerge che più della metà dei crediti ha più di cinque anni.

Grafico 2.4 - Carichi fiscali dell’Agenzia delle Entrate mai riscossi, divisi per fasce d’età. Totale 2017: € 706,5 miliardi.



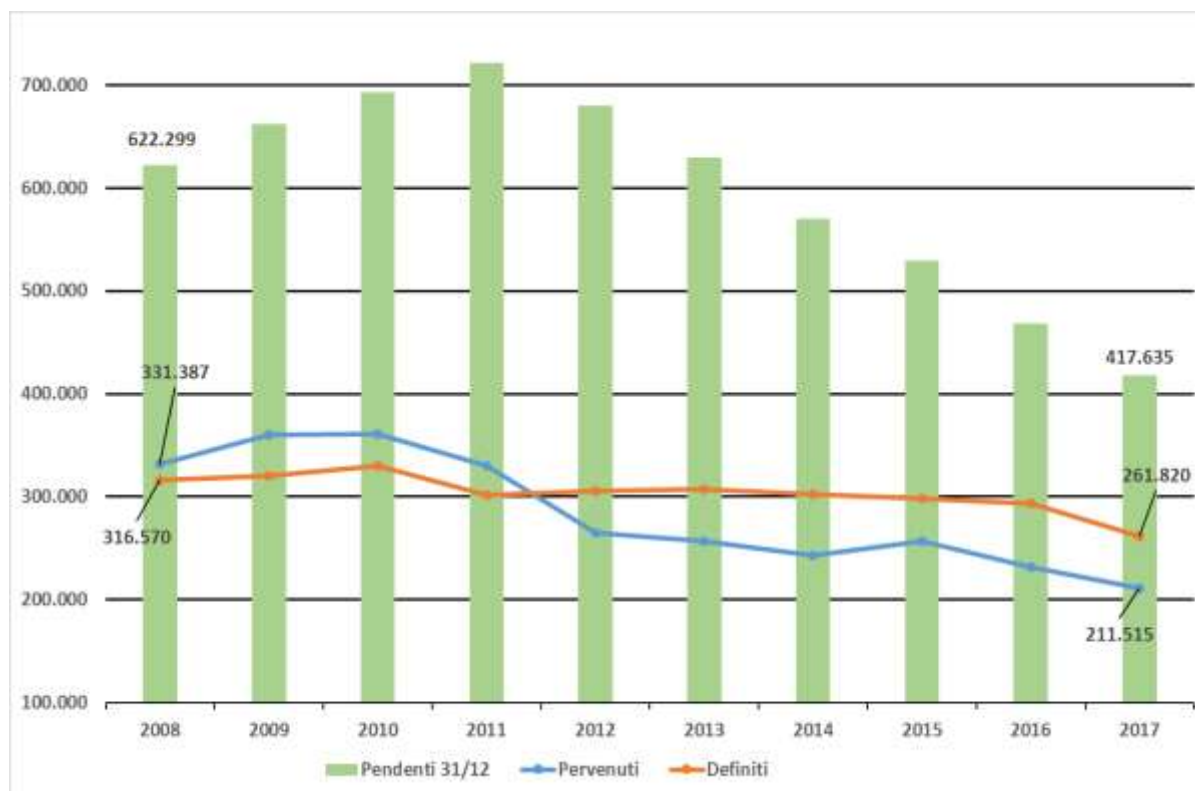
Fonte: Agenzia delle Entrate, Relazione sulla Performance 2017

Inoltre, il totale dei carichi affidati dal 2000 al 2017 all’AdE è pari a € 763,4 miliardi. Di questi, ne è stato riscosso solo il 7,5%, cioè € 57 miliardi.

Ciò produce, ovviamente, incertezza e tale incertezza viene aumentata dalla prestazione della giustizia tributaria che si svolge nelle Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) e Commissioni Tributarie Regionali (CTR).

Tuttavia, di recente, la situazione si è avviata verso un progressivo miglioramento con un flusso di nuovi contenziosi che è inferiore al numero di contenziosi definiti (che porta ad una riduzione delle cause in corso).

Grafico2.5– Quantità di contenziosi tributari italiani pervenuti, definiti e pendenti, 2008 – 2017



Fonte: Ministero dell’Economia e Finanza, *Relazione sul contenzioso tributario*

Il miglioramento è, tuttavia, dovuto alla riduzione di ricorsi pervenuti che sono calati di più di un terzo; mentre la capacità delle commissioni di definire i ricorsi (che approssima la nozione di “produttività”) è rimasta costante per, poi, calare anch’essa nel 2017. Il fenomeno potrebbe, dunque, essere indicativo di un effetto di scoraggiamento che la complessità potrebbe aver avuto nei confronti dei cittadini, nonché essere la conseguenza delle leggi che penalizzano il ricorso alla commissione tributaria.

2.2 Comparazione giuridica europea

Ma qual è il quadro che emerge dal confronto tra le grandi economie europee (con riferimenti anche ad altri Paesi rilevanti)? Il quadro che emerge nelle cinque principali economie prese in esame in questo studio è sintetizzato nelle pagine che seguono.

Italia

In principio il diritto tributario era studiato all’interno di altre materie o branche del diritto (diritto finanziario, scienza delle finanze, diritto pubblico), ma dopo l’entrata in vigore della Costituzione, inizia ad assumere una sua autonomia concettuale. Basti analizzare gli studi e le valutazioni che sono alla base dei principi costituzionali agli articoli 23 e 53 Cost.

Oggi parte della dottrina parla di un settore giuridico autonomo, poichè caratterizzato da:

- discipline specifiche;
- principi generali caratterizzanti;
- presenza di un ramo della pubblica amministrazione (Amministrazione finanziaria) che si occupa della fase di attuazione; ed
- un proprio contenzioso (dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali).

Questo diritto presuppone principi e norme di altre discipline giuridiche, ma può riadattarli secondo le esigenze e finalità proprie di volta in volta poste in essere.

Al fine di comprendere cosa sia il “diritto tributario” e se ed in quale senso si possa parlare di una sua “autonomia” sul piano scientifico, occorre però comprenderne la relazione con le molteplici branche del diritto. Costituisce invero una verità acquisita l’intima connessione tra il diritto tributario e le diverse branche cui esso deve necessariamente fare riferimento, non solo dal punto di vista sostanziale – poichè richiama fattispecie giuridiche ed istituti di altri rami del diritto per formulare la propria di fattispecie – ma anche dal punto di vista procedimentale, processuale e sanzionatorio.

Il diritto tributario, con il suo elemento di “orizzontalità”, assorbe istituti giuridici di altre branche così da creare un legame intrinseco di interdipendenza. Ricorrendo così a strumenti giuridici di tipo amministrativo, civile e penale.

Da un punto di vista generale, il diritto tributario è stato tradizionalmente inquadrato nell’ambito del diritto pubblico e del diritto finanziario a sua volta, in particolare quindi, nel diritto amministrativo. Anche il diritto tributario ricade nelle giurisdizioni speciali, quali quelle amministrative (il Consiglio di Stato e i tribunali amministrativi regionali, la Corte dei conti, il Tribunale delle acque pubbliche, il Tribunale Regionale delle acque pubbliche e i commissari agli usi civici), quelle appunto tributarie (le commissioni tributarie) e quelle penali militare (tribunali militari), le quali presentano circoscrizioni e procedure diverse.

Francia

Il diritto tributario francese può essere considerato come completamente autonomo. Anche se l'espressione “autonomia” della *loi fiscal*, introdotta nel 1926-1928 da *Dean Trotabas*, fu usata per sottolineare che, in alcune circostanze, la legge fiscale necessita di una deviazione dalla legge comune. I detrattori di questa teoria ritennero che

l'espressione stessa di autonomia possa fuorviare. Certo che il diritto tributario modifica e distorce alcune nozioni giuridiche classiche, ma "la legge fiscale non è più autonoma del diritto commerciale o diritto amministrativo che, anche, si sono liberati dalla tutela del diritto civile". Sarebbe più corretto dunque parlare della specificità della normativa fiscale. La ragione principale dell'autonomia della legge fiscale risiede nel fatto che la legge fiscale si concentra sulla necessità di fornire allo Stato le risorse, necessarie per il suo sostentamento. Il diritto tributario francese è un diritto dell'autorità pubblica, ma sembra essere aperto agli altri rami del diritto privato, pur mantenendo in relazione con quest'ultimo, una sua netta autonomia.

In Francia il tribunale amministrativo è responsabile delle imposte dirette (ad es. Imposta sulle società, imposta fondiaria e la *Cotisation foncière des entreprises*-CFE) e delle imposte sulla cifra d'affari (ad es. IVA). Per le imposte indirette di secondo grado, è previsto un contenzioso amministrativo davanti al *Tribunal Administratif* e alla *Cour Administrative d'appel* con eventuale ultimo grado davanti al *Conseil d'Etat*. Mentre per le imposte indirette, il giudizio di merito è svolto davanti al *Tribunal de Grande Instance* e alle *Cours d'appel*. In questo ultimo caso decide, su questioni di legittimità, la *Cour de Cassation*. Dunque, un primo ricorso contro le decisioni adottate dall'amministrazione finanziaria francese è presentato avverso un organo amministrativo. Successivamente, ed in caso di esito negativo, il contribuente può iniziare un procedimento ordinario davanti all'autorità giudiziaria amministrativa (secondo grado di giudizio). È previsto un ulteriore appello per vizi di legittimità davanti al *Conseil d'Etat*. Un procedimento speciale è previsto per i ricorsi sulle imposte indirette. In caso di esito negativo della procedura amministrativa, il sistema francese prevede, in questo caso, due gradi di giudizio di merito davanti al *Tribunal administratif* e alla *Cour administrative d'appel*.

Spagna

Il diritto tributario in Spagna, *derecho Tributario*, è definito dalla dottrina maggioritaria come un ramo del diritto finanziario che si pone l'obiettivo di studiare l'aspetto giuridico del tributo nelle sue diverse manifestazioni. A sua volta il *derecho financiero* però è un ramo del *derecho público* ovvero il nostro diritto amministrativo⁵.

Per quanto riguarda la parte procedurale e di contenzioso, è possibile individuare *Los Tribunales Económico-Administrativos de España*. Questi ultimi sono organi amministrativi indipendenti dell'amministrazione statale, con responsabilità diretta del Ministero dell'economia che decidono in merito ai crediti di natura economico-amministrativa. Mentre, nella fase precontenziosa, il contribuente ha dapprima la

⁵ Derecho Tributario, Abg. Emily Ramírezm ,2015.

possibilità di richiedere una revisione della decisione ad organi specializzati dell'amministrazione pubblica. Solo in caso di esito negativo della procedura amministrativa, il contribuente può iniziare un processo ordinario davanti all'autorità giudiziaria. Così, a seconda del tipo di atto impugnato (locale, regionale, statale), il contribuente dovrà presentare ricorso al *Tribunal superiores de justicia* o alla *Audiencia nacional*. L'eventuale giudizio di legittimità si svolgerà davanti al *Tribunal supremo*.

I membri dei vari *Tribunal económico-administrativo* (19 locali più uno, ovvero il Centrale di Madrid) sono componenti dell'amministrazione finanziaria. Diversamente, i membri dei tribunali ordinari sono giudici professionali ordinari della sezione amministrativa.

Germania

In terra tedesca il diritto tributario, *Steuerrecht*, è meglio delineato anche dal diritto comparato come diritto fiscale. La "Costituzione" della Germania (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) prevede all'articolo 104 della sezione X la materia delle Finanze (*Des Finanzwesen*). Materia che viene gestita dai Länder e dalla Federazione, dunque la sovranità non solo fiscale è distribuita e garantita dalla presenza del *Bundesrat*, che assicura la rappresentanza degli Stati membri (Länder) all'interno del Governo Federale (Bund).

Questi brevi spunti, lasciano intuire che in Germania il diritto tributario appare complesso anche se gli ingranaggi sono ben oleati a livello operativo. Tuttavia, è definito dalla dottrina tedesca, come diritto autonomo al pari del diritto civile.

In Germania, la giurisdizione tributaria è (secondo costituzione) riconosciuta e garantita come quella civile, penale e amministrativa. A seconda della imposta oggetto dell'impugnazione il contribuente ha a disposizione a livello dei Länder i tribunali "finanziari" (*Finanzgericht*). Mentre per le imposte federali c'è il Tribunale federale delle Finanze – BFH (*Bundesfinanzhof*) con sede a Monaco. Il BFH fino alla seconda metà del 900' era subordinato al Ministero delle finanze e successivamente è passato sotto l'egida del Ministero della Giustizia. Per il settore tributario si prevede una competenza delle sezioni della magistratura ordinaria con specifiche competenze professionali in grado di garantire la tutela giurisdizionale in materie tributarie. In particolare, tentato senza buon fine il rimedio amministrativo in una prima fase, il contribuente può rivolgersi ai Tribunali tributari di primo e secondo grado con l'eventuale ultimo grado affidato alla suprema *Bundesverfassungsgericht* (Corte costituzionale tedesca).⁶

⁶Fonte: Il sole 24 ore, Bundesverfassungsgericht.

Regno Unito

Nonostante la diversità del sistema di *Common Law*, riportiamo alcune informazioni di base sul sistema di giustizia tributaria britannico.

Nel Regno Unito, a partire dal 1° aprile 2009, la giurisdizione tributaria si basa su una prima fase davanti all'autorità amministrativa e una successiva fase giurisdizionale incentrata su un unico giudizio di merito davanti al *First Tier Tribunal*. Ogni controversia fiscale viene decisa da un *Tribunal Judge* che, sebbene non necessariamente sia composto da giudici di ruolo, ha al suo interno personale laureato in giurisprudenza e specializzato in diritto tributario. A partire dal 1° aprile 2009 la disciplina del processo tributario nel Regno Unito è stata riformata. Successivamente, per il secondo grado è previsto il ricorso al *Upper Tribunal*.

Infatti, HMRC riporta quanto segue:

“Se non vuole avere un *review*, o se non concorda con l'esito del *review*, può fare appello presso un tribunale indipendente. Giudici tributary e/o membri del *panel* indipendentemente nominati coglieranno il caso. Il tribunale è gestito da *HM Courts and Tribunals Service*, facente parte del Ministero della Giustizia.”⁷

2.2.1 La Cartella

La cartella di pagamento (meglio conosciuta come cartella esattoriale) è un atto amministrativo notificato ai contribuenti (persone fisiche o giuridiche); con il quale l'agente della riscossione porta a conoscenza del destinatario la richiesta di pagamento corrispondente agli importi iscritti a ruolo da un altro ente (per esempio: l'Inps, l'AdE, il Comune, ecc.). In altre parole, quando un soggetto si presume essere moroso nei confronti della Pubblica amministrazione, quest'ultima, dopo aver iscritto le somme a ruolo, delega l'AdE alla riscossione delle stesse. Dunque, la cartella di pagamento racchiude in sé la natura di titolo esecutivo e di precetto⁸, due atti che, nel comune processo civile, giustificano e preannunciano un'esecuzione forzata. Questo significa che, dopo aver notificato correttamente la cartella di pagamento,

⁷ Traduzione nostra. Originale: “*If you do not want a review, or you do not agree with the review conclusion, you can appeal to a tribunal. The tribunal is independent and independently appointed expert tax judges and/or panel members will hear your case. The tribunal is administered by the HM Courts and Tribunals Service (the Tribunal Service), which is part of the Ministry of Justice.*”

⁸Prima di procedere ad esecuzione forzata e al pignoramento dei beni mobili, immobili, stipendi, pensioni e crediti del debitore, il creditore deve sempre procedere alla notifica di una intimazione di pagamento, che viene chiamata “atto di precetto”.

Equitalia (o qualsiasi altro agente per la riscossione) può procedere ad aggredire i beni del contribuente debitore senza dover prima ricorrere al giudice.

In Italia quindi solo nel caso di esecuzione forzata da parte dell'esattore (due su tutti AdE ed Equitalia) non c'è bisogno di notificare il precetto prima dell'esecuzione forzata. Una delle peculiarità maggiori del diritto tributario riguarda l'onere della prova, che grava sul contribuente che, se vorrà, potrà solo proporre ricorso. Mentre l'amministrazione in questo caso non è tenuta a ricorrere al giudice per ottenere la riscossione coatta del credito. In sostanza, in ambito tributario, la riscossione coatta tra contribuente e PA ha natura peculiare dal momento in cui la garanzia costituzionale del giudice terzo che accerta l'esistenza del credito viene meno.

Tabella 2.2 – Atti di accertamento e la loro efficacia esecutiva

PAESE	ATTO DI ACCERTAMENTO	EFFICACIA ESECUTIVA
ITALIA	<ul style="list-style-type: none"> ● Ingiunzione fiscale (Comuni) ● Avviso di Accertamento (AdE) e avviso di addebito (Inps) ● Cartella di Pagamento (AdE, Inps, Comuni etc..) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Immediata ● Immediata ● Immediata
GERMANIA	<ul style="list-style-type: none"> ● Avviso di accertamento autoliquidate 	<ul style="list-style-type: none"> ● Immediata
SPAGNA	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Liquidación</i> ● <i>Providencia de apremio</i> (cartella di pagamento)⁹ 	<ul style="list-style-type: none"> ● Successiva ● Immediata
FRANCIA	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Avis d'imposition</i> (dopo un controllo informale, <i>contrôle sur pièces</i>) ● <i>Avis de mise en recouvrement</i> (per 	<ul style="list-style-type: none"> ● Successiva ● Immediata

⁹ Un atto di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria (*Liquidación*) fissa il termine finale per il pagamento volontario della somma dovuta, mentre la funzione di titolo esecutivo per la riscossione forzata è svolta dalla cartella di pagamento (*providencia de apremio*), emessa sempre dall'Amministrazione finanziaria. Tra l'emissione dei due atti, il tempo è variabile, ma breve e non è previsto un atto formale d'iscrizione a ruolo del debito

	<i>le società)</i> <ul style="list-style-type: none"> ● <i>Rôle</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ● Immediata
REGNO UNITO	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Issuing a notice of enforcement (La dichiarazione presentata dal contribuente assolve alla funzione di titolo esecutivo)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ● Immediata

Fonte: Fondazione Bruno Visentini, *La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata*, 2015

Come si evince dalla tabella, nei Paesi analizzati l'atto di accertamento cambia nella forma ed in parte nella sostanza, ma segue orientativamente dei binari simili.

Nel Regno Unito i controlli del HMRC comportano un contatto diretto, telefonico o di persona, in caso di anomalie, con il contribuente. Durante un controllo da parte dell'agenzia inglese si ha il diritto di farsi assistere da un contabile o da un consulente legale¹⁰. Successivamente l'agenzia comunica i risultati dei controlli.

Mentre nel diritto fiscale francese occorre distinguere a seconda del tipo d'imposta, poiché due atti costituiscono titolo esecutivo: *rôle e avis de mise en recouvrement*:

- Nel *impôt sur le revenu*, se si verificano rettifiche fiscali, le Autorità fiscali devono informare il contribuente del maggiore ammontare accertato, notificando *l'avis de mise en recouvrement*. Se tali rettifiche derivano da un controllo informale (*contrôle sur pièces*), le Autorità fiscali devono notificare un *avis d'imposition* che è un estratto del un titolo esecutivo ma non costituisce di per sé titolo esecutivo;
- nell'*impôt sur les sociétés* e contributi le Autorità fiscali notificano al contribuente *l'avis de mise en recouvrement* che costituisce titolo esecutivo.

In Spagna l'atto di accertamento è la *liquidación*, che fissa il termine per il pagamento volontario della somma dovuta, mentre la funzione di titolo esecutivo per la riscossione forzata è svolta dalla cartella di pagamento (*providencia de apremio*), emessa sempre dall'Agenzia. Tra l'emissione dei due atti il tempo è variabile, ma solitamente breve e non è previsto un atto formale d'iscrizione a ruolo del debito.

Tirando le somme, il sistema più vicino a quello italiano con i suoi ruoli e le sue

¹⁰ Sito ufficiale HMRC [LINK](#).

cartelle, sembra essere quello francese. La Spagna si posiziona in una fascia intermedia, mentre il Regno Unito sembra distante anni luce, grazie al contatto diretto tra cittadini e agenzia di riscossione. Da segnalare che in Spagna e nel Regno Unito la procedura si sviluppa molto telematicamente ed il confronto con l'Agenzia è sempre molto rapido. L'esistenza di un vero e proprio dialogo in questa fase tra l'amministrazione finanziaria è di centrale importanza per non intasare il sistema successivamente come invece succede in Italia.

2.2.2 L'Aggio di Riscossione

Se il momento contributivo e della riscossione è quello in cui il rapporto fiduciario tra stato e cittadino viene meno, l'istituto dell'aggio non crea meno problemi e polemiche. L'aggio contribuisce a formare quella somma che il contribuente deve all'Agenzia per la riscossione, e la sua *ratio* si fonda su:

- il rischio che, in caso di inadempimento del contribuente, lo Stato possa subire gravi danni dal mancato pagamento e quindi procedere le procedure esecutive, ipoteche e sequestri;
- la necessità di remunerare 'attività dei concessionari, ossia gli agenti della riscossione.

Infatti, secondo l'articolo 17 comma 1 del decreto legislativo n. 112 del 1999¹¹:

“L'attività dei concessionari viene remunerata con un aggio sulle somme iscritte a ruolo riscosse; l'aggio è pari ad una percentuale di tali somme da determinarsi [...]”

Poco importa se successivamente, come ha previsto l'articolo 6 del decreto-legge n. 193 del 2016¹², i contribuenti abbiano beneficiato di una riduzione delle somme a titolo di aggio o compenso per il servizio di riscossione. L'istituto resta criptico e continuo motivo di diatribe. Inoltre, l'ultima modifica dell'aggio, per effetto dell'articolo 9 del dlgs n. 159/2015, sembra essere stata più di forma che di contenuto, eccetto qualche punto percentuale in meno. Il termine aggio è stato poi sostituito dai

¹¹ DECRETO LEGISLATIVO 13 aprile 1999, n. 112 Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337. (GU Serie Generale n.97 del 27-04-1999). [LINK](#)

¹² DECRETO-LEGGE 22 ottobre 2016, n. 193 Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili. (16G00209). Articolo 6: *“Relativamente ai carichi inclusi in ruoli, affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2015, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, [...]”*. [LINK](#)

cosiddetti «oneri di riscossione»¹³, dovuti per il funzionamento del servizio nazionale di riscossione; la cui nuova misura percentuale è:

- 3% delle somme iscritte a ruolo, in caso di pagamento entro 60 giorni dalla notifica della cartella (con un risparmio, quindi, rispetto all'4,65% pagato nel passato);
- 6% delle somme iscritte a ruolo più gli interessi di mora per pagamenti oltre 60 giorni dalla notifica (in questo caso l'aggio era dell'8%).

Una tabella esplicativa, così come specifica l'AdE, è la seguente:

Tabella 2.3: Aggio E Oneri Di Riscossione

Pagamento della cartella	Oneri di riscossione per i carichi affidati dal 1/01/2016	Aggio per i ruoli emessi dal 1/01/2013 al 31/12/2015	Aggio dal 1/01/2009 per i ruoli emessi fino al 31/12/2012
Entro 60 giorni dalla notifica	3% a carico del debitore e il restante 3% a carico dell'ente creditore	4,65% a carico del debitore e il restante 3,35% a carico dell'ente creditore	4,65% a carico del debitore e il restante 4,35% a carico dell'ente creditore
Dopo 60 giorni dalla notifica	6% a carico del debitore	8% a carico del debitore	9% a carico del debitore

Fonte: AdE [LINK](#)

Il punto cruciale sembra essere la previsione normativa, non per ultimo contenuta nell'articolo 17 del Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159, che afferma:

“agli agenti della riscossione sono riconosciuti gli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati ai costi per il funzionamento del servizio [...] in funzione dell'attività effettivamente svolta”.

Tuttavia, nella prassi applicativa, non vi è mai stata una effettiva commisurazione dell'aggio all'attività effettivamente svolta dal concessionario per la riscossione, dal momento che il concessionario ha sempre applicato delle percentuali fisse sulle

¹³ DECRETO LEGISLATIVO 24 settembre 2015, n. 159 Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23. Articolo 9 Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione: “L'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e' sostituito dal seguente: “Art. 17 (Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione). - 1. Al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione e per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari, agli agenti della riscossione sono riconosciuti gli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati ai costi per il funzionamento del servizio. [...]”.

somme iscritte al ruolo. Su questo tema ci sono state numerose sentenze delle Commissioni tributarie che hanno ridotto le somme pretese a titolo di aggio per la riscossione, ed anzi alcune volte le hanno “cassate” come non dovute¹⁴. Inoltre, il principio della necessaria proporzionalità tra misura dell'aggio e costo effettivo di riscossione, oltre che sancito in ormai numerose pronunce dei giudici di merito è stato sancito anche dalla Consulta con la Sentenza n. 480 del 30 dicembre 1993 per quanto attiene alle esattorie siciliane. Inoltre, la sentenza della Commissione tributaria Provinciale di Milano n. 4682/24/15 del 21 maggio 2015, con la sentenza 5454/29/15 ha dichiarato l'illegittimità dell'aggio esattoriale in quanto rappresentante un «aiuto di Stato», vietato dalle norme comunitarie. L'aggio è stato dichiarato non dovuto e come tale può essere censurato direttamente dai giudici nazionali in applicazione del trattato sul funzionamento dell'Unione europea e del principio della prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno.

Anche il Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia 2º semestre del 2015¹⁵, riporta la sentenza citata, affermando che:

“L'aggio richiesto dall'agente della riscossione è illegittimo in quanto contrario ai principi costituzionali sanciti dagli artt. 53 e 97 della Costituzione. L'importo dell'aggio, [...], viene determinato in percentuale all'imposta iscritta a ruolo, senza tenere in considerazione l'attività effettivamente svolta dall'agente. Un ulteriore profilo di illegittimità del compenso esattoriale emerge in ambito comunitario con riferimento al divieto posto in capo agli Stati membri di fornire aiuti di stato al fine di favorire determinate imprese, falsando e minando la concorrenza¹⁶”.

Le Commissioni regionali di Milano, di Latina¹⁷ e di Treviso¹⁸, sono andate oltre ed hanno evidenziato come sussistono tutti gli elementi di diritto per rinviare alla Corte di Giustizia UE la legittimità dell'aggio così come conosciuto dal nostro ordinamento, in quanto l'aggio viola le norme UE sugli aiuti statali. In pratica da queste Commissioni tributarie è stato sottolineato come l'aggio sia sì destinato a retribuire il servizio reso, ma distaccato dall'effettivo costo sostenuto per l'attività effettuata finendo quindi

¹⁴ Sentenza n. 4682/24/15. Commissione tributaria di Milano.

¹⁵ [LINK](#)

¹⁶ Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 29, sentenza n. 5454/2015 del 16 dicembre 2015, Presidente: Fabrizi, Estensore: Candido. [LINK](#)

¹⁷ V. Commissione Tributaria Provinciale di Latina ordinanza n. 41/03/13 depositata il 29/01/2013.

¹⁸ V. Commissione Tributaria Provinciale di Treviso sentenza n. 325/1/2016 del 12 settembre 2016. “[...] non è dovuto l'aggio esattoriale anche nel caso in cui il contribuente è tenuto a versare i tributi sottostanti, essendo la relativa disposizione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 112/1999 in contrasto con l'articolo 107 del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea che vieta gli aiuti di Stato [...]”.

per costituire una forma di mero sussidio in favore dell'ente di riscossione. Un vero e proprio "aiuto" per la sua attività.

Da questo spunto europeo delle Commissioni è utile una comparazione tra i principali partner europei, simili per PIL all'Italia in tema di aggi. L'esame tra i diversi sistemi di riscossione in vigore in Francia, Spagna, Germania e Regno Unito evidenzia come è solo italiana la peculiarità del sistema così l'affidamento a soggetti terzi. Che comporta di conseguenza l'esistenza dell'aggio od oneri di riscossione¹⁹ solo in Italia. In pratica i principali paesi UE hanno un sistema di gestione diretta da parte dello stesso ente creditore pur avvalendosi, in alcuni casi, di ausiliari privati per la riscossione (Spagna per la riscossione locale, UK per le procedure esecutive)²⁰.

Ne consegue, per quanto riguarda i compensi degli agenti della riscossione, il seguente prospetto.

Tabella 2.4 – Definizione compensi per gli agenti di riscossione nelle cinque principali economie europee, 2018

PAESI	COMPENSI	DEFINIZIONE COMPENSO	SOGGETTI SU CUI GRAVA IL COSTO
Italia	Quota "oneri di riscossione" + rimborsi per oneri di	1) A carico del debitore a) oneri di riscossione: - pari all'1% in caso di riscossione spontanea; - al 3% delle somme iscritte a ruolo riscosse, in caso di pagamento entro 60gg dalla notifica della cartella; -al 6% somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora riscossi, in caso di pagamento oltre termine. b) quote: - una quota denominata spese esecutive correlata all'attivazione	Entro 60 giorni dalla notifica il 3% a <u>carico del debitore</u> e il 3% a carico dell'ente creditore. Dopo 60 giorni dalla notifica il 6% a carico del debitore (dal 1° gennaio 2016).

¹⁹A. Carinci, I "Nuovi" Accertamenti Esecutivi: "Riflessioni Critiche e Spunti Comparati," Università degli Studi di Bologna. [LINK](#)

²⁰ V. Corte dei Conti, Il Sistema Della Riscossione Dei Tributi Erariali Al 2015, 2016. [LINK](#)

	funzionamento del servizio riscossione.	delle procedure esecutive e cautelari. - una quota correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione. 2) A carico dell'ente impositore: - quota in caso di provvedimento di sgravio. - una quota del 3% delle somme riscosse entro 60 gg dalla notifica della cartella	
Germania	Non applicabile	Non applicabile	Fiscalità Generale
Spagna	Percentuale fissata dalla legge finanziaria sulla riscossione lorda dei tributi e dei crediti pubblici gestiti.	Nel caso dell'AEAT è una percentuale delle entrate lorde ottenute. Per la riscossione locale il compenso è variabile in relazione al contratto	Sull'AEAT
Francia	Non applicabile	Non applicabile	Fiscalità Generale
UK	Retribuzione dell'agente della riscossione in base ad una commissione calcolata sul valore dei beni confiscati	Il compenso è determinato in funzione dell'attività svolta e delle somme recuperate/realizzate.	Sull'HMRC

Fonte: Vision su dati altri sistemi. Corte dei conti.

2.2.3 Impugnazione e Sospensione dell'Atto

Sembra utile, in quanto analisi comparata, rilevare come l'impugnazione degli atti di accertamento non comporti sempre la sospensione del procedimento fiscale, com'è possibile evincere dalla seguente tabella:

Tabella 2.5: Proponenti delle impugnazioni d'accertamento e l'effetto di esse

PAESE	EFFETTI SOSPENSIVI IMPUGNAZIONE ACCERTAMENTO	PROPONENTE
Italia	No	Commissione tributaria competente

Germania	Non produce di per sé effetti sospensivi se non in caso esistano seri dubbi di legalità o di inique difficoltà non giustificate dal pubblico interesse.	Contribuente ²¹
Spagna	produce effetti sospensivi della riscossione immediati ed automatici.	Contribuente, Commissione tributaria competente
Francia	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi.	Contribuente, commissione tributaria competente ²²
Regno Unito	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi sulla riscossione.	Contribuente, HMRC ²³

Fonte: Vision su dati AA. VV., La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata, 2015.

L'Italia, dunque, è l'unico paese in cui il contribuente non ha la possibilità di chiedere una sospensione della riscossione tramite una richiesta di atto di accertamento.

2.2.4 Sanzioni amministrative-pecuniarie

Prima di analizzare e comparare alcuni aspetti delle sanzioni penali tributarie, è giusto soffermarsi su quelle amministrative pecuniarie e per convenzione sorvolare su quelle accessorie.

Questa comparazione è utilizzata per evidenziare come lo scollamento del rapporto tra Stato e Cittadino trova, nella fase patologica del procedimento tributario, una nuova falla. Il problema è rappresentato dalla diversa capacità di differenti sistemi di

²¹ In caso esistano seri dubbi di legalità dell'atto amministrativo contestato (anche incertezza normativa) o se l'adempimento dovesse comportare delle inique difficoltà non giustificate dal pubblico interesse. In tal caso, le Autorità fiscali hanno poteri discrezionali *ex officio* al fine di sospendere parzialmente o totalmente l'adempimento.

²² Se il contribuente impugna l'atto, può però richiedere un *sursis de paiement*. In questo caso, anche se normalmente il contribuente deve presentare garanzie finanziarie, il *public accountant* non può richiedere il pagamento delle imposte né porre in essere procedure di espropriazione forzata.

²³ Nel caso di appello al tribunale le parti possono raggiungere un accordo sull'ammontare delle imposte rispetto alle quali posticipare il versamento a quando l'appello si sia concluso. Nel caso in cui l'accordo non si raggiunga il contribuente può rivolgersi all'HMRC e successivamente al tribunale per la determinazione dell'ammontare delle imposte da posticipare. L'HMRC generalmente accoglie questa possibilità nei casi in cui il pagamento delle imposte causerebbe la bancarotta del contribuente e, più genericamente, le Corti ordinano la posticipazione se il contribuente può dimostrare che ci siano ragionevoli motivi per ritenere che possa essere incisivamente pregiudicato al pagamento delle imposte

distinguere situazioni che oggettivamente manifestano diverse volontà di sottrarsi ai doveri contributivi.

In questa fase una comparazione con i Paesi fin qui analizzati potrebbe essere utile al fine di comprendere come si atteggia l'amministrazione pubblica, e l'intero sistema sanzionatorio, nei confronti del singolo contribuente.

In prima istanza abbiamo provato a comparare diversi paesi rispetto ad una sola fattispecie sanzionata amministrativamente ovvero la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto di volta in volta dai vari Stati.

Tabella 2.6: Sanzioni amministrative per la mancata presentazione della dichiarazione: un quadro comparativo

Stati	Sanzione
Regno Unito ²⁴	<ul style="list-style-type: none"> - Sanzione amministrativa di £100 fino a 3 mesi di ritardo; oltre i quali la sanzione è del 5% delle imposte dovute, dopo i 5 mesi questa percentuale può essere aumentata di un ulteriore 5%. - Nessuna sanzione se HMRC è stata avvisata con una scusa ragionevole del mancato invio del <i>return</i> - Sanzione da 0% al 30% delle imposte dovute in caso di non intenzionalità del mancato invio; - Sanzione da 20% al 70% in caso di deliberato e consapevole mancato invio - Sanzione da 50% al 100% in caso di <i>deliberate and concealed</i> della mancata comunicazione
Francia ²⁵	<ul style="list-style-type: none"> - Sanzione del 10% sulle imposte dovute, nel caso di mancata notifica del ritardo nel deposito della dichiarazione entro 30 gg - Sanzione del 40%, superati i 30 gg - Sanzione del 80% in caso di attività occulta del contribuente
Spagna ²⁶	<ul style="list-style-type: none"> - Reato lieve (quando la base della sanzione è uguale inferiore a 3mila euro o, se è superiore, non c'è occultamento da parte del contribuente) la sanzione è del 5% delle imposte dovute - Reato minore (quando la base della sanzione è superiore a 3mila euro e vi è occultamento da parte

²⁴ GOV.UK, Estimate your penalty for late Self-Assessment tax returns and payments, Work out income tax, Class 4 National Insurance contributions, interest and penalties

²⁵ Code général des impôts, CGI, Chapitre II : Pénalités, Défaut ou retard de déclaration art 1728.

²⁶ Combinato disposto degli articoli 187 e 191 della Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

	<p>del contribuente²⁷) la sanzione è del 15% delle imposte dovute</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reato molto grave (quando sono utilizzati mezzi fraudolenti) la sanzione è del 25% delle imposte dovute
Germania²⁸	<ul style="list-style-type: none"> - Non è addebitata alcuna penalità per il deposito in ritardo se la persona tenuta a presentare la dichiarazione dimostra che il ritardo è scusabile, per un massimo di 14 mesi - La sanzione è pari allo 0,25% dell'imposta accertata per ogni mese di ritardo, ad un massimo di 25.000,00 euro.
Italia	<ul style="list-style-type: none"> - la sanzione amministrativa dal 120% al 240% dell'ammontare delle ritenute non versate - sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare delle ritenute non versate²⁹

Fonte: Vision

Un primo confronto dice che sia il *Her Majesty's Revenue* del Regno Unito con il *The Human Rights Act and penalties*, sia la Germania con il suo "codice fiscale" prevedono il diritto del contribuente di spiegare il proprio comportamento. In Francia conta, invece, il tempo (solare) che passa dalla mancata dichiarazione; mentre in Spagna hanno rilievo situazioni soggettive diverse.

In Italia la misura delle sanzioni è assai più elevata e la misura è determinata dalla presenza o meno di un'attività accertamento (da parte dell'amministrazione) che non ha a che fare direttamente con il comportamento messo in atto dal contribuente.

Ci sono, poi, due altre comparazioni che sono utili e da svolgere all'interno del sistema italiano: quella tra chi dichiara un imponibile e non lo paga; e chi non lo dichiara (e che è sottoposto alle sanzioni che abbiamo appena visto); infine valuteremo quando incide l'esistenza o assenza di comunicazioni che invitino a regolarizzare e rispetto alle quali il comportamento assunto dal contribuente dovrebbe fare la differenza.

a) Differenza tra chi non paga carichi tributari dichiarati e chi non dichiara

²⁷

²⁸Sezione 152, German Fiscal Code.

²⁹Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza. V. dlgs 471/1997 articolo 1.

Anche all'interno del sistema nazionale italiano le diverse fattispecie relative alle sanzioni amministrative, in particolare l'omessa presentazione della dichiarazione e la presentazione della dichiarazione con un'indicazione con un reddito o valore inferiore a quello accertato³⁰, possono dare adito a contestazioni e possono rappresentare un indicatore di valutazione del contribuente nei confronti dello Stato.

Nel primo caso, l'omessa presentazione può portare a sanzioni dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 250 euro. Qualora non fossero dovute imposte si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000.

Nel secondo caso, ovvero di accertamento di un'imposta dovuta maggiore a quella presentata, si applica la sanzione dal 90% al 180% della maggior imposta accertata. Da segnalare quando la maggior imposta non supera gli euro 30.000 la sanzione è ridotta di 1/3, quindi nella maggior parte dei casi dato che il panorama dei contribuenti italiani è fatta da persone fisiche con redditi non elevatissimi.

Invece, il mancato versamento delle imposte dovute produce come sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, che viene ridotta della metà se il versamento è effettuato entro 90 giorni dalla scadenza originaria, una riduzione che arriva fino ad un importo pari al quindicesimo per ciascun giorno di ritardo per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni.

Questa breve disamina delle tre fattispecie evidenzia come all'interno dello stesso sistema sono fornite potenzialmente diverse opzioni al contribuente "furbo" a discapito del contribuente onesto, che per colpa non paga in tempo le imposte dovute o che dichiara involontariamente meno o qualche detrazione, non dovuta, in più. In particolare, il contribuente che dichiara meno, ma si trova sotto la soglia dei 30.000 euro potrebbe optare per una dichiarazione di valore minore, potendo rischiare per esempio di prendere 1/3 di 90% e quindi sempre 30% (della maggiore imposta) che potrebbe però non essere mai scoperta dall'amministrazione finanziaria e prescrivere in 5 anni (prescrizione accertamento fiscale per i periodi successivi al 2016).

Premesso che il dlgs. 472/1997 stabilisce i principi generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, ed all'articolo 7 prevede i criteri di determinazione della sanzione con riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali; desunti anche dai suoi precedenti fiscali; il dlgs. 471/1997

³⁰ V. art 1 dlgs 471/1991, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

prevedendo l'applicazione delle sanzioni tributarie tace sulle potenziali differenze tra i comportamenti dei vari contribuenti in tema di violazioni. Altro articolo del dlgs- 472 è l'articolo 6 che, derubricato cause di non punibilità, esenta da responsabilità l'agente quando l'errore non è determinato da colpa quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

È chiaro che il giudice applicando le sanzioni previste dal dlgs. 471/1997 dovrebbe rifarsi alle disposizioni generali del 472/1997, tuttavia nella pratica non si rinviene questo netto richiamo e la giurisprudenza è piena di casi di comparazione di fatto tra "contribuenti più onesti" di altri in caso di violazioni e quelli recidivi o con una violazione sproporzionata rispetto ai primi.

Tuttavia, dopo un'attenta lettura dei vari decreti legislativi, che prevedono le fattispecie delle sanzioni tributarie, è possibile notare come non ci sia una formale, o quando meno dichiarata, differenza tra il contribuente che per la prima volta viene sanzionato ed altri che invece in maniera reiterata violano le norme tributarie.

Solo in ambito penale è utile segnalare la fattispecie che, per la tenuità del fatto, riesce a differenziare la condotta di un soggetto recidivo o che abbia evaso una cifra molto alta rispetto alla soglia del contribuente che in buona fede o in comprovata difficoltà finanziaria abbia commesso un reato tributario che per pochi euro sfora la soglia³¹. Invece per le sanzioni tributarie amministrative-pecuniarie non si rinviene traccia.

b) Comunicazioni degli Avvisi bonari e delle Cartelle di Pagamento

Le comunicazioni di irregolarità, o altrimenti conosciute come avvisi bonari, sono le notifiche che l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente in seguito ad un controllo (automatizzato o formale) della sua dichiarazione. Il contribuente avrà 30 giorni per correggere gli errori commessi in sede di compilazione o fornire più informazioni per dimostrare di non dover nulla, e incorrere ad una sanzione ridotta al 10% delle somme non pagate, e non del 30%. In particolare:

- per le comunicazioni relative ai controlli automatici, il pagamento deve essere effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione o di quella definitiva (nei casi di rettifica della richiesta dell'ufficio). La sanzione è ridotta a 1/3 di quella ordinaria (10% invece del 30%);

³¹ Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione, con la sentenza del 30 marzo 2018, n. 14595

- per le comunicazioni relative ai controlli formali, il pagamento deve essere effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione (anche nei casi di successiva rettifica della richiesta dell'ufficio). La sanzione è ridotta a 2/3 di quella ordinaria (20% invece del 30%);
- per i redditi a tassazione separata, non sono dovuti né interessi né sanzioni se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dalla data di un'eventuale successiva rettifica dell'ufficio. In caso di tardivo o mancato pagamento, la sanzione è del 30%.

Qualora il contribuente non si attiva, sia in senso di adempiere a quanto richiesto dalla AdE o contestare la pretesa, l'AdE iscrive direttamente nei ruoli l'imposta maggiorata delle sanzioni pari al 30% e gli interessi in misura pari al 4% annuo, calcolati a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento.

In questo caso scatta la Cartella di Pagamento per il recupero delle somme dovute. L'invito al contribuente prevede un arco di 60 giorni dalla comunicazione, entro i quali chiedere la rateizzazione e proporre eventuali ricorsi, dopodiché sono dovuti gli interessi di mora maturati giornalmente dalla data di notifica della stessa, l'onere di riscossione (compenso) dovuto all'agente della riscossione (calcolato sul capitale e sugli interessi di mora) e tutte le eventuali ulteriori spese derivanti dal mancato (o ritardato) pagamento della cartella.

Ma il problema principale, quando trattiamo di queste comunicazioni dell'amministrazione finanziaria, resta quello di individuare il momento dal quale partono i termini per le azioni a disposizione del contribuente, di regola 30 giorni nel caso dell'avviso bonario e 60 giorni nel caso della cartella di pagamento³².

È utile segnalare come il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto, se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso e che qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Invece la previsione di comunicazione a mezzo di posta elettronica certificata è prevista solo per imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato. Nel caso della comunicazione

³² V. articolo 60 del dlgs 600/1973

elettronica l'articolo specifica anche da quando parte il termine ed in questo caso *“per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio”*.

Nel caso di invio a mezzo del servizio postale, quindi da prassi la maggior parte degli invii da parte della amministrazione finanziaria, si fa riferimento al Codice di procedura civile³³ che tuttavia prevede il perfezionamento della notifica per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto. È chiaro che il problema sussiste nell'estrema ipotesi in cui il contribuente possa trovarsi da diverso tempo lontano dal proprio domicilio (nel caso in cui non abbia eletto il domicilio fiscale per esempio dal suo commercialista) oppure quello in mala fede che non voglia che gli venga recapitata la notifica.

Per meglio comprendere questa fattispecie non ben definita, risulta utile l'articolo 149 c.p.c. ed il combinato disposto dell'articolo 8, l. 20-11-1982 n. 890; nella misura in cui:

*“[...] Se le persone abilitate a ricevere il piego, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato lo stesso giorno presso l'ufficio postale preposto alla consegna o presso una sua dipendenza. [...] la notificazione si ha comunque per eseguita **trascorsi dieci giorni dalla data del deposito [...]**”.*

Nei due casi di comunicazioni dell'amministrazione finanziaria, avviso e cartella, la normativa di riferimento è la stessa. In altri termini stiamo parlando dell'istituto della **compiuta giacenza**, ovvero quell'istituto creato dalla prassi per evitare la paralisi delle notificazioni dovuta all'assenza o situazioni comparabili del destinatario. Quindi l'avviso di giacenza prevede 10 giorni di tempo per un atto giudiziario e 30 giorni per una raccomandata semplice così come confermato da molta giurisprudenza³⁴.

Il problema rimane, e continua ad avere una rilevanza centrale. Se volessimo sottolineare in tre punti le complicazioni pratiche della normativa, potremmo affermare che:

³³Articolo 149 c.p.c.

³⁴V ordinanza n. 19958 del 10/08/2017 della Corte Cassazione.

- 1) Nel 2019 le comunicazioni tributarie in Italia, tranne che per professionisti e persone giuridiche, non utilizzano canali digitali ma fisici come le poste, mentre in altri Stati parlano oramai d'identità digitale;
- 2) Un contribuente poco attento, o molto impegnato, facilmente può incorrere in sanzioni per esperimento dei termini dovuti alla fattispecie della compiuta giacenza; mentre il contribuente "furbo" può ben utilizzarlo a suo favore diluendo di ulteriori 10 giorni il termine.
- 3) In uno stato diritto che dovrebbe garantire il diritto alla difesa a tutti (articolo 24 della Costituzione) è paradossale, come in casi come questo, che si mettano alcuni contribuenti nella condizione di non potersi preparare ad un'adeguata difesa poiché potrebbero ignorare che stia per cominciare un potenziale procedimento tributario nei loro confronti.

La riforma vera dovrebbe poter permettere, comunque, una interlocuzione obbligatoria per il FISCO e non costosa per il contribuente. Dovrebbe essere ridisegnata in maniera che le comunicazioni siano immediatamente comprensibili (in questo senso, ne parleremo a proposito delle "convenzioni" tra Ministero e Agenzie, un indicatore di prestazione potrebbe essere quello fornito da "test" che misurino la capacità dei singoli contribuenti di comprendere le richieste delle Agenzie); e che seguano i canali (anche E-mail non certificate) che il contribuente scelga, consapevolmente, di utilizzare.

2.2.5 Azione Penale in Ambito Tributario

Si discute spesso se ai reati tributari siano efficace reprimerli con il "carcere" od una mera sanzione pecuniaria. Si potrebbe pensare che l'introduzione, anche in ambito tributario, di norme penali disincentivi l'evasione fiscale. Tuttavia, i dati comparati dei vari paesi non dicono lo stesso. Ovvero non c'è una correlazione che dimostri come in presenza di sanzioni penali in ambito tributario, ci siano minori reati fiscali. Quindi non esiste, o non viene provato, un serio disincentivo alle violazioni di norme tributarie con la mera applicazione di pene previste dal codice penale.

Una prima analisi compara Paesi diversi per diversa utilizzazione della leva penale.

Tabella 2.7: Numero di detenuti per evasione fiscale nel 2016:

ITALIA	GERMANIA	FRANCIA	SPAGNA	USA
99	225	105	Non determ.	359

Fonte: Vision su dati Report Guardia di Finanza, Ufficio Statistico Federale, *Bureau of Justice*

Tabella 2.8: Pene massime in ambito tributario al 2016:

ITALIA	GERMANIA	FRANCIA	SPAGNA	USA
6 anni	10 anni	7 anni	5 anni	5 anni

Fonte: decreto 74/2000, *Crimes and Criminal Procedure, International Revenue Code*

Tabella 2.9: Numero di condannati con sentenza irrevocabile per reati tributari nel 2016

ITALIA	GERMANIA	FRANCIA	SPAGNA	USA
4.026	1.726	560	226	1.134

Fonte : Vision su dati Istat, *Monatsberichte, Les Condamnations, Memoria, Internal Revenue Service*

Il primo confronto sembrerebbe indicare che non necessariamente i Paesi che maggiormente fanno ricorso alla leva penale sono quelli con minore evasione: l'Italia che (il Grafico 2.1 che abbiamo presentato in precedenza elaborando dati della Commissione Europea) sembra presentare il maggior volume di gettito IVA non dichiarato e però ha un numero di condannati per reati tributari maggiore delle altre tre maggiori economie continentali messe insieme (anche se, solo raramente, la condanna si traduce in detenzione); la Spagna che sembra aver realizzato i migliori risultati ricorre molto poco a tali estremi rimedi.

La situazione italiana sembra, dunque, riflettere una più frequente utilizzazione delle fattispecie penali. Ciò potrebbe riflettere le previsioni determinate dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 recante misure per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, in attuazione della delega fiscale, Legge 11 marzo 2014, n. 23). La tabella che segue riassume le principali previsioni.

Tabella 2.10: Fattispecie a cui si applica il reato penale

Fattispecie	Comportamento perseguito	Soglia	Pena detentiva massima
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti	Creazione di documenti in grado di sviare o intralciare l'eventuale successiva attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.	Non prevista	8 anni
Occultamento o distruzione di documenti contabili	Distruzione di documenti (di cui è prevista conservazione) in grado di sviare o intralciare l'attuale successiva attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.	Non prevista	7 anni

Dichiarazione omessa	Dichiarazione non presentata entro 90 gg dal termine	L'imposta evasa è superiore a 50mila euro	5 anni
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Applicazione di uno schema che alteri e scritture contabili	L'imposta evasa supera i 30 mila euro e i redditi non dichiarati il 5% del totale (o comunque 1 milione di euro)	8 anni
Dichiarazione infedele	Dichiarazioni non veritiere (senza applicazione di un vero e proprio schema) e fornite consapevolmente	L'imposta evasa supera i 150 mila euro e i redditi non dichiarati il 10% del totale (o comunque 3 milione di euro)	4 anni e 6 mesi
Omesso versamento	Omesso versamento IVA e/ o ritenute	250 mila euro	2 anni

Fonte: VISION. Decreto legislativo del 10/03/2000 n. 74, Modificato da: Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 39.

Le previsioni italiane non necessariamente sono più severe di quelle di altri Paesi (ad esempio in Francia è, più esplicitamente, punita la tentata evasione, intesa come pratica generale e nelle sue declinazioni metodologiche³⁵). E, tuttavia, l'intero sistema appare guidato dal principio delle soglie, piuttosto che dalla verifica di specifici comportamenti e volontà (dolo).

Le soglie, peraltro, appaiono sufficientemente basse da poter potenzialmente – e considerando la complessità della legislazione fiscale – interessare tutte le imprese di dimensione media (quelle microscopiche non arrivano alle soglie, quelle grandi possono meglio distribuire le responsabilità) con conseguenze (simili a quelle previste per la responsabilità oggettiva) per tutti i responsabili legali, amministratori delegati e soci (con conseguenze che arrivano – anche nel caso di mancata detenzione – fino alla prescrizione dai pubblici uffici).

³⁵Article 1741 du Code général des impôts : « *Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement **soustrait ou a tenté de se soustraire** frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification [...] ».*

Ciò può trasformare le fattispecie di “dichiarazioni infedeli” e “omesso versamento” in uno svantaggio (non cercato) che il FISCO rischia di imporre alle aziende che costituiscono, probabilmente, la parte più dinamica dell’economia italiana.

Tale considerazione è, peraltro, rafforzata dall’assenza – come per le sanzioni - di un qualsiasi meccanismo che preveda meccanismi che prevedano graduazioni ad eventuali recidive: nel caso di un imprenditore che ometta versamenti per tre anni successivi per 200,000 euro, non è prevista alcuna conseguenza penale, laddove ciò scatta per un suo collega che, anche per un solo anno, superi la soglia dei 250,000 euro.

Peraltro, c’è da fare un’ultima considerazione per quanto riguarda l’azione penale³⁶. In Italia abbiamo l’obbligatorietà dell’azione penale, così come sancita all’articolo 112 della Carta Costituzionale, da parte del Pubblico Ministero una volta che i presupposti siano soddisfatti. In Francia invece questo principio è assente, ed anzi è sostituito dalla opportunità *de l’action publique*³⁷ e la sottoposizione del PM alla gerarchia del Ministero della Giustizia. In Spagna è singolare come la figura del PM è esercitata dal *Ministerio Fiscal* (da non confondere con un ipotetico organo incaricato della materia tributaria, ma che invece ha la stessa natura del nostro Pubblico Ministero) che non appartenendo al potere giudiziario non possono essergli riconosciute alcune prerogative. Nel caso spagnolo il principio dell’obbligatorietà dell’azione penale pur essendo previsto dal codice penale non è presente in costituzione, per questo motivo sembra molto simile al nostro sistema ma temperato dal principio di opportunità. Discorso analogo per la Germania, nella quale come in Italia vige il principio dell’obbligatorietà. Infine, facilmente intuibile è la differenza sostanziale con il sistema *di common law* per il Regno Unito, nel quale la pubblica accusa risulta essere una facoltà del *Director of Public Prosecution* che procede solo nel caso ci sia un interesse pubblico ed una consistenza degli elementi probatori.

Le pena pecuniaria in sostanza sembra ancora quella più adatta in ambito tributario³⁸ (facendo forse eccezione per la creazione di fatture false o per la distruzione di documenti contabili). Laddove, tuttavia, il sistema sanzionatorio dovrebbe essere:

- a) Differenziato per tener meglio conto della differenza tra comportamenti;
- b) Semplificato e consolidato (non modificato ad ogni legislatura) per rendere i contribuenti (e non solo i propri consulenti) consapevoli dei rischi;
- c) Aperto (attraverso una riforma ed una sistematizzazione dell’istituto degli avvisi) ad una interlocuzione positiva tra Stato e cittadini.

³⁶ V. Rivista Cammino Diritto, IL PROCESSO PENALE NEL MONDO: SPAGNA, BELGIO, FRANCIA, INGHILTERRA, USA E GERMANIA A CONFRONTO, L. Di Masi, 2015.

³⁷ Article 40-2, *Code de procédure pénale*.

³⁸ S. Manestra, *Serve Davvero Mettere gli evasori in Manette?*2018 [LINK](#)

3. GLI OBIETTIVI DELLE AGENZIE FISCALI E IL SISTEMA DI INCENTIVI

Il sistema degli obiettivi e degli incentivi che regolano il rapporto tra Agenzia delle Entrate e Ministero dell'Economia è, ovviamente, una parte rilevante della questione che questo rapporto analizza. È attraverso tale sistema che lo Stato ha la possibilità di orientare il comportamento dell'Agenzia nel suo complesso; nonché dei dirigenti e dei dipendenti dell'Agenzia, perché, a sua volta, il sistema incentivante interno riflette il rapporto instaurato tra Agenzia e ministero.

I documenti che informano l'evoluzione di questo rapporto sono:

- a) La convenzione tra MEF e Agenzia (di cui all'articolo 59 del decreto legislativo n. 300 del 1999, ai sensi dell'articolo 1, comma 13 del decreto-legge n.193 del 2016, convertito dalla legge n.225 del 2016) per gli anni 2018 – 2020;
- b) L'atto aggiuntivo alla convenzione che meglio definisce gli obiettivi anno per anno (abbiamo esaminato l'ultima disponibile che è per il 2018);
- c) La relazione sulla performance che l'AGENZIA produce ogni anno e sulla base della quale distribuisce i premi ai propri dirigenti.

Va, innanzitutto, notato che ci sono due elementi positivi:

- a) Uno sforzo di affiancare l'obiettivo del "miglioramento della relazione con il contribuente" (all'inizio del secondo capitolo di questo PAPER, la abbiamo definita "minimizzazione dei costi" che l'attività di accertamento e adempimento ha per i cittadini) che viene misurata dall'"area strategica servizi" con quelli di recupero dell'evasione (definiti quali "prevenzione" e "contrasto" nella convenzione triennale, e che diventano "riscossione" e "efficienza" – misurata in teoria come costo unitario per euro recuperato – nell'atto per il 2018);
- b) I premi erogati ai dirigenti, che sembrano riflettere – a differenza di ciò che succede per altre amministrazioni – una certa variabilità (anche se, tuttavia, manca un riscontro – come per altre amministrazioni – di stipendi e premi per singolo dirigente).

Detto ciò permangono una serie di criticità:

- a) La più vistosa è che, comunque, si continua a dare per scontato (articolo 5 della convenzione sulle "risorse finanziarie") che, tendenzialmente, le risorse che l'Agenzia ha a disposizione siano legati alla sola attività di riscossione (e ciò dunque fa venire a mancare un incentivo forte e direttamente legato alla qualità della relazione con il cittadino);

- b) la “soddisfazione” del cliente è totalmente affidata a auto valutazioni che l’Agenzia organizza (ed invece sarebbe interessante valutare l’ipotesi di verifiche indipendenti);
- c) I numeri primari sulla base dei quali si calcolano gli indicatori di prestazione, non sono registrati in una banca dati (e sono, invece, rilasciati in specifiche relazioni), laddove ciò renderebbe più semplice un riscontro esterno;
- d) La lettura della convenzione 2018 – 2020 e dell’atto aggiuntivo 2018 risulta complicata dalla lunghezza delle previsioni (la convenzione consta di 115 pagine) e dalla diversa articolazione gli obiettivi strategici (nella convenzione si parla sono tra di loro non coincidenti (nella convenzione si parla di “servizi”, “prevenzione” e “contrasto” mentre nell’atto aggiuntivo 2018 le ultime due sono sostituite, come abbiamo visto, da “riscossione” e “efficienza”);
- e) Si possono, infine, avanzare dubbi sulla necessità di avere l’“efficienza” come obiettivo strategico; di certo l’azionista ovvero il Ministero dell’Economia è interessato ad una minimizzazione dei costi rispetto al raggiungimento rispetto a certi obiettivi; tuttavia avere un monitoraggio a livello micro di indicatori di “efficienza” può produrre una diminuzione dell’autonomia organizzativa del management dell’Agenzia e, contemporaneamente, spingere l’Agenzia verso azioni di recupero che – con minori costi – portino a maggiore gettito;
- f) Tutto ciò produrrebbe l’effetto perverso di porre nell’obiettivo dell’Agenzia tutti quei contribuenti “normali” che hanno sufficiente capacità di reddito (e soddisfacimento di eventuali pretesi da parte del FISCO) e che, però, hanno un legittimo interesse a minimizzare – nell’incertezza creata dalle leggi – il proprio carico fiscale.

Probabilmente, tale convenzione andrebbe:

- a) Semplificata e resa più comprensibile per un dibattito civile e trasparente su quali dovrebbero essere gli obiettivi del FISCO che è così rilevante nei rapporti tra Stato e cittadini;
- b) I criteri potrebbero diventare due (minimizzare, appunto, sia l’evasione che i costi delle attività di accertamento per i contribuenti);
- c) Il primo parametro più che dalla riscossione potrebbe essere efficacemente misurato prendendo in considerazione le stime dell’evasione che si possono avere attraverso dati diffusi (*big data*) raccolti con tecnologie sempre più pervasive;
- d) Il secondo potrebbe essere meglio stimato attraverso sistemi indipendenti di valutazione di “customer satisfaction” (comprensibilità delle comunicazioni ricevute dal FISCO; rapidità ed utilità delle risorse), nonché riconoscendo alle Agenzie il costo di dover risarcire il contribuente per il tempo perso nel caso di richieste non legittime.

Riprenderemo alcune di queste idee nell’ultimo capitolo.

4. POSSONO I SISTEMI FISCALI NAZIONALI SOPRAVVIVERE ALLA NUOVA RIVOLUZIONE INDUSTRIALE? LA SFIDA AGLI STATI, NUOVE ASPETTATIVE E OPPORTUNITÀ NUOVE

Siamo, probabilmente, all'inizio di una rivoluzione tecnologica che ha il potenziale per essere la più grande che l'uomo abbia mai sperimentato (Grillo e Nanetti, 2018).

Ma qual è, in sintesi estrema, l'aspetto che distingue questa rivoluzione rispetto a tutte le altre che l'hanno preceduta.

La tavola che segue fornisce una rappresentazione grafica del senso tecnico della Rivoluzione che Internet sta scatenando. Infatti, il grafico propone un'evoluzione nel tempo della capacità di memoria degli oggetti digitali ed è evidente l'andamento esponenziale.

Grafico 4.1 – Quantità di informazioni contenuta negli oggetti digitali (exabytes)



Fonte: Vision su dati International Data Corporation e University of California, Berkeley

Per avere un senso della rapidità del fenomeno, si consideri che nel 2000 tutta la conoscenza contenuta da tutte le foto e i film, tutte le registrazioni audio, tutti i disegni, le sculture, i dipinti, tutti i libri, le lettere e i testi e tutte le loro riproduzioni, prodotte nella storia dell'uomo, occupavano spazio equivalente a 16 EXABYTES (16 miliardi di GB). Nel 2005 gli oggetti digitali ospitavano dieci più volte informazione di quanta non fosse stata immagazzinata in tutti i libri, gli audio, i video mai prodotti dall'uomo.

Non meno significativo è l'altro confronto che la tavola propone mettendo a confronto i due più grandi successi dell'imprenditore che più di chiunque altro ha incarnato lo spirito della rivoluzione di INTERNET: un I-Phone 7 del 2017 ha una capacità informativa (cioè di memorizzazione, ricezione, elaborazione e trasmissione

di dati) 125,000 volte superiore a quelle di Macintosh 128 del 1984 e costa 20 volte di meno (a prezzi deflazionati). In 40 anni il costo unitario di accesso all'informazione è, dunque, diminuito di 2 milioni e mezzo di volte.

Non solo: a crescere esponenzialmente è anche il numero di oggetti uniti dalle reti in quello che sta diventando un unico sistema informativo: negli anni novanta alla rete sono stati collegati progressivamente tutti gli oggetti digitali; negli anni duemila abbiamo cominciato a collegarvi (INTERNET OF THINGS) gli oggetti non digitali (dalle chiavi di casa ai prodotti in vendita al supermercato, dai nano materiali che si assemblano in una stampante 3D ai veicoli che saranno capaci di muoversi sulla base di INPUT digitali senza guidatore); nei prossimi dieci anni i collegamenti tra di loro saranno corpi di uomini e animali che verranno – costantemente - monitorati e soccorsi in condizioni di pericolo (INTERNET OF BEINGS).

Da ciò discende che, in ogni momento, sono molte le tecnologie con caratteristiche nuove che si rendono disponibili, e che con ciascuna di esse è possibile disegnare soluzioni innovative che offrono risposte a esigenze differenti in più settori.

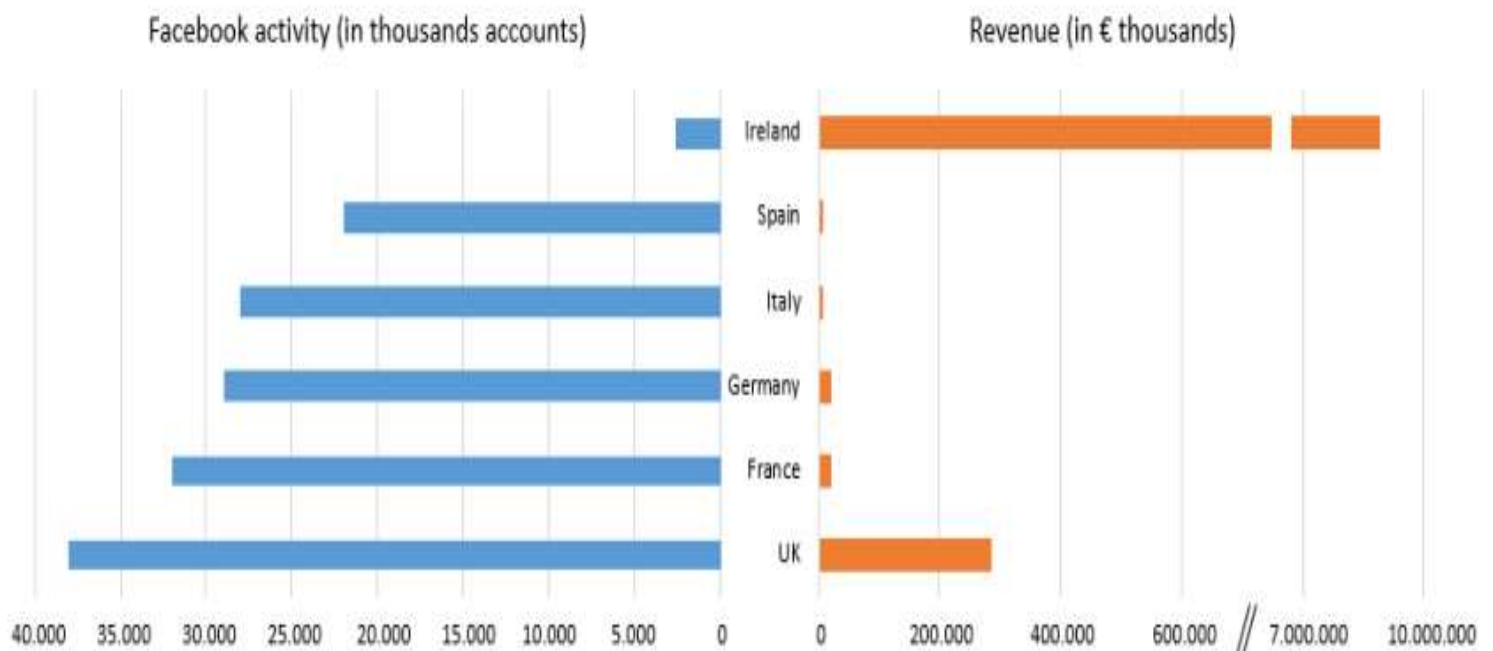
Le conseguenze sono dirompenti (*disruptive*) su quella che gli scienziati della politica chiamano “organizzazione del potere”, sulla natura delle istituzioni, sulla legittimità e forza degli Stati la cui costruzione fu completata nell'Ottocento, sui sistemi fiscali.

4.1 Tassare processi produttivi transnazionali

Innanzitutto, diventa molto meno probabile che un qualsiasi processo produttivo basato sull'informazione (nell'industria, ma persino in agricoltura, e, ancora di più, nei servizi - sanità, servizi finanziari, ma anche ricerca universitaria) possa essere interamente riferibile ad un territorio.

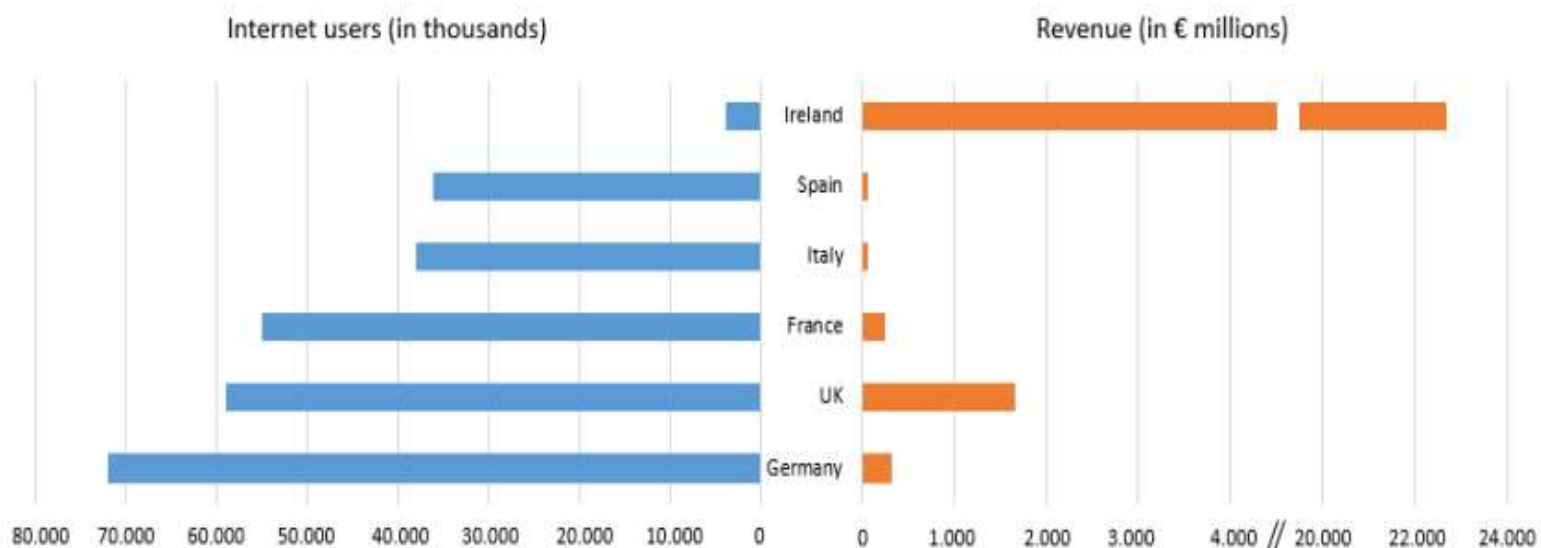
La dimostrazione più lampante di questa erosione della base imponibile che uno Stato deve affrontare in una era INTERNET è esemplificata dal confronto tra i fatturati dichiarati da alcune internet companies americane in Irlanda e nelle economie prese in esame in questo paper.

Grafico 4.2: L'utilizzo di Facebook confrontato ai fatturati dichiarati per paese (2015).



Fonte: P. Tang and H. Bussink, *EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook*, September 2017

Grafico 4.3: L'utilizzo di Internet preso come proxy per quello di Google confrontato ai fatturati dichiarati per paese (2015).



Fonte: P. Tang and H. Bussink, *EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook*, September, 2017

Da notare come Google e Facebook, prese come esempio delle maggiori internet companies, allochino il loro fatturato nel paese UE con non solo la più bassa pressione

fiscale, ma anche con la più bassa aliquota IRES. Infatti, mentre l'aliquota IRES media Europea nel 2018 era di 21.29%³⁹, in Irlanda era di 12.5%.⁴⁰

Il problema del conflitto potenziale tra sistemi fiscali costruiti immaginando un mondo molto più stabile e globalizzazione delle economie, è, tuttavia, molto più antico di quello riferito, più recentemente, ai colossi di INTERNET.

La questione riguarda molte multinazionali, ma potenzialmente anche un numero significativo di individui con patrimoni elevati (HNW)⁴¹: in entrambi i casi è essenziale, di nuovo, disegnare sistemi fiscali all'altezza del nuovo contesto evitando di buttare il bambino (la necessaria globalizzazione dei processi produttivi) con l'acqua sporca (che è la ridotta capacità di imposizione degli Stati).

Da una parte, dunque, soggetti su cui vengono imposte tasse (multinazionali e HNW) ricevono richieste – su basi etiche e morali – di non eludere il fisco; dall'altra, soggetti che impongono le tasse (governi) sono costretti a creare sistemi di tassazione efficienti, giusti e trasparenti e a raggiungere gli obiettivi che si prepongono per la raccolta della parte del gettito derivante dalle imposte sui capitali e sui redditi aziendali. Tutto ciò avviene in un contesto di rapidissimo sviluppo tecnologico e finanziario che facilita l'elusione. Dietro a questo sviluppo le amministrazioni fiscali faticano a stare. Infatti, i risultati ottenuti, in termini di Euro raccolti, spesso non sono prevedibili ex ante. Per ovviare a questo, sono state adottate misure come *advance disclosure requirements* e lanciate iniziative a livello internazionale.⁴²

Infatti, la tassazione internazionale è una serie di movimenti coordinati tra vari attori statali aventi tra gli obiettivi di evitare la doppia imposizione, cioè evitare che lo stesso reddito (individuale o aziendale) venga tassato in due giurisdizioni distinte. Per questo, vengono stretti accordi fiscali bilaterali tra stati. La maggior parte degli accordi alloca il diritto di tassare il reddito aziendale ai paesi d'origine, mentre il diritto di tassare redditi passivi (dividendi, royalty e interessi) è allocato nel paese di residenza fiscale dell'impresa.

I sistemi fiscali internazionali cercano (o dovrebbero cercare) di massimizzare l'efficienza e ridurre il ricorso a strategie fiscali nocive per la collettività di un paese o gruppo di paesi. Le strategie fiscali nocive sono definite dalla risoluzione del Parlamento UE come "misure utili ad attirare aziende o transazioni straniere a spesa

³⁹<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

⁴⁰ <https://www.idaireland.com/invest-in-ireland/ireland-corporate-tax>

⁴¹ Per convenzione, usiamo l'acronimo inglese per *High Net Worth Individuals*.

⁴²Per esempio: TAXE2 dell'UE e il BEPS, ovvero Base Erosion and Profit Shifting, dell'OECD

delle altre giurisdizioni fiscali in cui tali transazioni sarebbero tassate normalmente e/o misure atte ad avvantaggiare solo alcune società.”

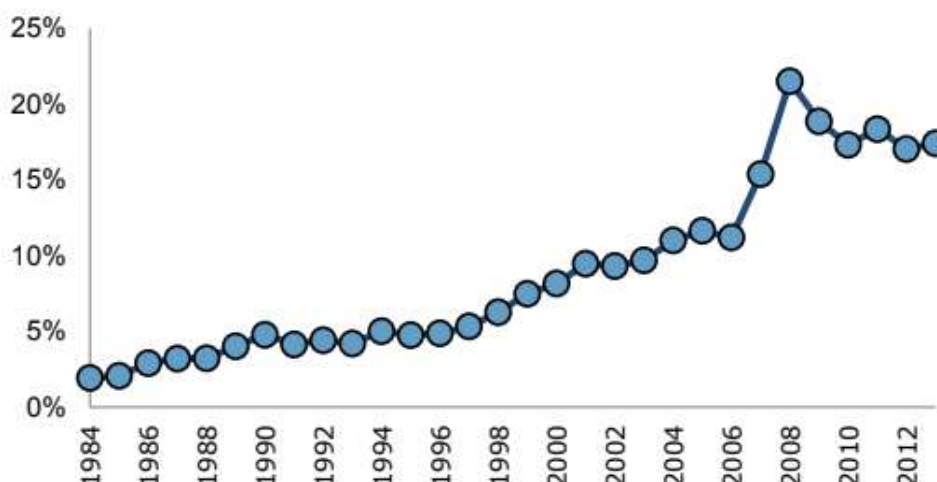
Tali strategie sono espressamente messe in atto dai cosiddetti “paradisi fiscali,” definiti da Dharmapala e Hines (2009) come paesi “con aliquote fiscali molto basse e con altri attributi fiscali progettati per attrarre investitori stranieri.”

Dunque, la medesima efficienza di imposta a livello globale implicherebbe che un contribuente sia indifferente riguardo l’allocazione del proprio investimento nella propria giurisdizione o in una straniera. L’Unione Europea vorrebbe muoversi verso un sistema fiscale in cui tale indifferenza venga riscontrata quantomeno nel continente. Un simile sistema fiscale (detto *residence-based*) sarebbe caratterizzato da una cosiddetta “neutralità verso l’esportazione di capitale.” Implementando sistemi di tassazione *residence-based* bisogna tassare profitti durante la loro accumulazione, ovunque essa avvenga, e non sol quando vengono rimpatriati.

L’ipotetico contrario del sistema descritto sopra sarebbe un sistema con una “neutralità verso l’importazione di capitale.” Quest’ultimo vedrebbe, dunque, capitale che non valica confini nazionali, poiché le aliquote sarebbero uguali ovunque. È evidente che, in Europa e nel mondo, né l’uno né l’altro sistema esiste. Anzi, il fatto che le legislazioni fiscali non siano allineate produce la proverbiale **corsa al ribasso**, mediante la quale alcuni paesi competono per attirare investimenti stranieri attraverso l’imposizione di aliquote IRES sempre decrescenti. Per sua natura, il capitale – che si vuole accrescere – sarà attirato dall’aliquota più bassa e nella giurisdizione meno problematica. Infatti, nel 2008 circa il 20% dei redditi di multinazionali americane era domiciliato nei sei paesi mondiali con la più alta efficienza fiscale per imprese (Paesi Bassi, Bermuda, Lussemburgo, Irlanda, Singapore e Svizzera).⁴³

⁴³G. Zucman, *Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, 2014

Grafico 4.4 – Percentuale dei profitti di multinazionali USA nei paesi con la più alta efficienza fiscale al mondo, 1984 – 2012



Fonte: Gabriel Zucman, 2014

Nella tabella riassumiamo le aliquote IRES di ciascuno di questi paesi confrontate con quelle delle cinque maggiori economie UE, distinguendo tra quella legislativa (senza tener conto di aliquote regionali e municipali) e quella reale (che invece tengono conto d'imposte sui redditi aziendali aggiuntive).⁴⁴

Tabella 4.1 – Aliquote IRES dei sei paesi mondiali con la più alta efficienza fiscale per imprese (ordine alfabetico, rosso) e quelle dei paesi della nostra analisi (ordine alfabetico, grigio), 2008

Paese	Aliquota Legislativa	Aliquota Reale
Bermuda	0,00%	<u>18,80%</u> *
Irlanda	12,50%	<u>12,40%</u>
Lussemburgo	29,63%	<u>17,50%</u>
Paesi Bassi	25,50%	<u>19,00%</u>
Singapore	18,00%	<u>16,30%</u>
Svizzera	19,20%	tra il 12% e il 24% **

⁴⁴Con aliquota IRES legislativa ci riferiamo a quella stabilita dal legislatore. Con aliquota reale, invece, ci riferiamo alla cosiddetta *Effective Tax Rate* (ETF). L'OECD ne identifica due tipi: aliquote ex-post ed ex-ante. Il modo più semplice per calcolare l'ETF consiste nella trovare l'aliquota media del rapporto tra quanto viene effettivamente versato al fisco (in seguito a detrazioni di vario genere) e i profitti dichiarati da un campione di società in settori diversi. Più complessi, invece, i metodi usati per *Effective Marginal Tax Rate* (EMTR), cioè è il carico fiscale sull'ultimo Euro investito in un progetto che arriva appena al break-even point. In altre parole, EMTR è una misura che ci interessa, a questo punto, relativamente, in quanto serve per valutare la convenienza di un ipotetico investimento in un luogo piuttosto che in un altro. Per approfondire: L. Lammersen, *The Measurement of Effective Tax Rates: Common Themes in Business Management and Economics*, 2002 [LINK](#)

Francia	33,33%	<u>34,43%</u>
Germania	29,51%	<u>30,95%</u>
Italia	31,40%	<u>31,30%</u>
Regno Unito	30,00%	<u>28,00%</u>
Spagna	30,00%	<u>35,74%</u>

* basata su un campione piccolo, potrebbe includere imposte versate da società per altre voci tributarie

** varia a seconda del Cantone

Fonti: Vision su dati KPMG, *Corporate tax rates table*; Irish Tax and Customs Statistics & Economic Research Branch, *Effective Rates of Corporation Tax in Ireland, 2017*; PriceWaterhouseCoopers and Business Roundtable, *Global Effective Tax Rates, 2011*; Z.E.W., *Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology, 2016*

Come si può vedere, le aliquote legislative dei sei paesi sono circa un terzo o metà di quelle delle cinque economie principali, mentre quelle reali sono ulteriormente abbattute. Ciò permette, a questi paesi, di attirare investimenti di capitali stranieri.

Nello specifico, l'Irlanda ha visto un incremento, tra il 2014 e il 2015, di €2,2 miliardi nella riscossione dell'IRES (un aumento del 49%, da €4,67 a €6,87 miliardi) e di €480 milioni nel 2016 (passando, dunque, a un totale di €7,35 miliardi di gettito fiscale dall'IRES).⁴⁵

Per spiegare meglio, sembra utile prendere in esame le trenta società che nel 2017 componevano il Dow Jones Industrial Average (DJIA) e le aliquote reali versate da loro negli USA.

Tabella 4.2 – Aliquota IRES reale mediana, DJIA, 2016 – 2017

Ranking	Company	Aliquota reale
1.	General Electric Co	1%
2.	International Business Machines Corp.	10%
3.	Microsoft Corp.	12%
4.	Chevron Corp.	14%
5.	Nike Inc. Class B	14%
6.	Pfizer Inc.	18%
7.	Johnson & Johnson	19%
8.	Exxon Mobil Corp.	21%
9.	Coca-Cola Co.	21%
10.	Cisco Systems Inc.	21%
11.	Merck & Co.	21%
12.	DowDuPont Inc.	22%

⁴⁵Office of the Revenue Commissioners, *An Analysis of 2015 Corporation Tax Returns and 2016 Payments, 2017* [LINK](#)

13.	Intel Corp.	22%
14.	Procter & Gamble Co.	23%
15.	Boeing Co.	24%
16.	Travelers Cos.	25%
17.	United Technologies Corp.	26%
18.	Apple Inc.	26%
19.	Goldman Sachs Group Inc.	27%
20.	3M Co.	28%
21.	Caterpillar Inc.	28%
22.	J.P. Morgan Chase & Co.	28%
23.	Visa Inc. Class A	29%
24.	Wal-Mart Stores Inc.	31%
25.	American Express Co.	32%
26.	Walt Disney Co.	33%
27.	McDonald's Corp.	33%
28.	Verizon Communications Inc.	34%
29.	Home Depot Inc.	36%
30.	UnitedHealth Group Inc.	40%

Fonte: FactSet via MarketWatch [LINK](#)

Ma chi facilita l'elusione fiscale? La risposta è abbastanza lapalissiana: gli intermediari finanziari.

Dal 1° gennaio, 2015, istituzioni finanziarie devono pubblicamente dichiarare i redditi delle proprie controllate, paese per paese.⁴⁶ Fatica e Gregori (2018)⁴⁷ indicano che il 7% dei redditi reali sono soggetti ad attività di *profit shifting*, ovvero l'iscrizione al bilancio in giurisdizioni con aliquote più basse, in paesi non considerati paradisi fiscali,⁴⁸ mentre la percentuale sale al 38% per i paradisi fiscali.

Infatti, Daniel Anarfi e Danuše Nerudová in "Profit Shifting And The Tax Response Of Multinational Banks In Eastern Europe" confermano quanto trovato da Dowd et al. (2017) e Merz e Overesch (2016) per banche in contesti più ampi: redditi iscritti al bilancio in giurisdizioni dall'aliquota bassa rispondono rapidamente a un cambio d'aliquota. In altre parole, la redditività delle controllate bancarie è più sensibile di quella di controllate in altri settori a cambiamenti d'aliquota fiscale. La scoperta complementare (e fondamentale) è la seguente: più è alto il carico fiscale per le banche nel paese in cui operano, più è basso il reddito ivi dichiarato.

⁴⁶ Capital Requirements Directive (CRD) IV dell'Unione Europea

⁴⁷ Serena Fatica, Daniel Gregori Wildmer, *Profit shifting by EU banks: evidence from country-by-country reporting*, 2018

⁴⁸ Con "paradiso fiscale" si fa comunemente riferimento a una nazione o stato che garantisce un prelievo fiscale basso o addirittura nullo.

Non solo società che vendono servizi ad alto valore aggiunto (come quelli tech o finance), ma anche società retail, venditrice di beni di consumo, adottano strategie contabili legali (ma forse non giuste) per eludere il fisco e per versare le imposte, se ve ne sono da versare, in territori dello stesso continente con aliquote e normative più convenienti. Ciò avviene soprattutto grazie al meccanismo del *transfer pricing*, ovvero dei prezzi di trasferimento,⁴⁹ che consente a una controllata di una multinazionale di vendere, per esempio, una licenza per proprietà intellettuale a una seconda controllata, che dunque fa partire un pagamento alla prima, la quale registra il ricavo nel paese di domiciliazione e non della casa madre.

Tra il 2009 e il 2010, HMRC ha svolto un'inchiesta sulle pratiche di transfer pricing di Starbucks UK, controllata della celebre casa madre di Seattle con una capitalizzazione di mercato pari a \$81 miliardi.⁵⁰ Dopo McDonald's, Starbucks è la più grande catena di ristoranti e bar al mondo. Tra il 2009 e il 2012, Starbucks UK registrò un fatturato di £1,2 miliardi, ma non versò neanche una sterlina al *taxman* inglese.⁵¹ Per usare un termine di paragone costante, McDonald's UK ebbe un fatturato, nello stesso periodo, di £3,6 miliardi e pagò imposte per un totale £80 milioni.

L'inchiesta del fisco inglese rivelò anche un'altra pratica utilizzata da Starbucks per abbattere l'utile imponibile: prestiti inter-societari. Starbucks UK, infatti, era interamente finanziata a debito. Pagava interessi uguali a quattro punti percentuali sopra il LIBOR, interessi deducibili dall'utile operativo (EBIT).⁵²

Quella, tuttavia, dell'iniquità e dell'erosione della base imponibile è solo la sfida che più direttamente mette in discussione i meccanismi di un sistema fiscale che fu immaginato per un altro secolo. È, più in generale la trasformazione dei sistemi economici e politici che fa diventare il fisco una delle leve attraverso la quale tali trasformazioni si accelerano, rallentano e, comunque, governano.

⁴⁹<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2018/01/22/transfer-pricing-le-ultime-novita>

⁵⁰ in data 08/12/2018 <https://finance.yahoo.com/quote/SBUX/>

⁵¹<https://uk.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax/special-report-how-starbucks-avoids-uk-taxes-idUKBRE89E0EX20121015>

⁵²ibid.

4.2 La leva fiscale per governare la transizione verso sistemi con meno proprietà e meno lavoro

Gli effetti di quella che è, comunque, una rivoluzione industriale di entità simile – se non superiore – alle altre rivoluzioni industriali del passato, saranno radicali e, spesso, inattesi.

Le tecnologie mettono, ad esempio, a rischio molte posizioni, e secondo le stime di uno dei più citati studi sull’impatto dell’automazione (quello di Frey e Osborne della Martin School all’Università di OXFORD) sono circa la metà le posizioni (*job position*) a rischio di scomparsa: peraltro tale fenomeno riguarda, sempre di più, non solo i lavori manuali (nel *manufacturing*) ma quelli intellettuali (ma di *routine*) nel mondo dei servizi: giudici, insegnanti, vigili urbani potrebbero essere sostituiti da macchine meno costose, più affidabili e più produttive.

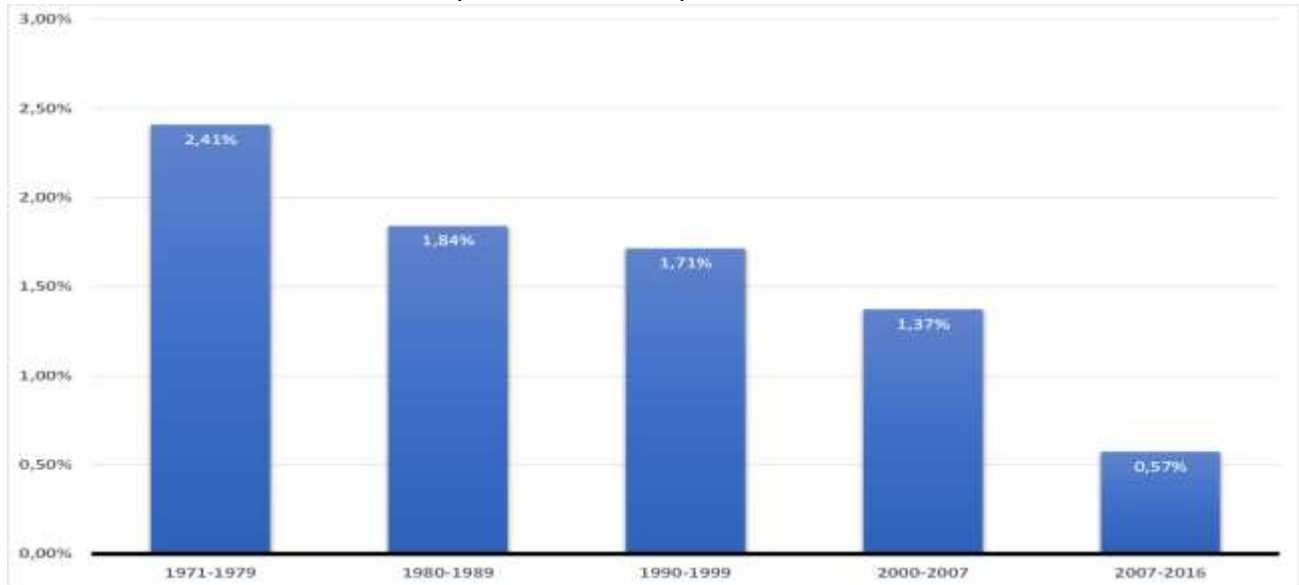
Finora però l’effetto spiazzamento è avvenuto in una maniera diversa da quella attesa. Più che una diminuzione dell’occupazione (cresciuta, ovunque, negli anni POST CRISI), è il valore economico del lavoro (salari, ...) che si sta riducendo.

Inoltre, un sistema fiscale che continua ad essere fortemente sbilanciato sulla tassazione del lavoro rispetto a quella che pesa su chi detiene il capitale, aumenta ulteriormente la convenienza che le imprese hanno a perseguire automazioni sempre più spinte (ed in questo senso i super ammortamenti previsti dalla recente legislazione fiscale italiana rischiano di avere l’effetto di accelerare un motore di automazione che procedeva già in maniera veloce).

Che il valore del lavoro si stia riducendo è, del resto, una delle possibili interpretazioni di quello che, da tempo, è conosciuto come il “paradosso della produttività”⁵³ e che la tavola che segue rappresenta.

⁵³ Il primo a riconoscerlo fu nel 1987, il premio NOBEL, Robert SOLOW, in un articolo o pubblicato nel NEW YORK TIMES nel quale recensiva un libro chiamato “Il mito dell’economia POST – INDUSTRIALE”

Grafico 4.5: Tasso di crescita della produttività, G7, per cento



Fonte: VISION su dati OECD

In pratica succede che al crescere esponenziale dell'informazione disponibile, si accompagna la diminuzione dei tassi di crescita della produttività. Questo è un paradosso perché in realtà con molta più informazione dovremmo essere in grado di essere molto più efficienti e ricavare molto più valore da una singola ora di lavoro: succede, invece, il contrario e, in realtà il valore economico attaccato ad ogni posto di lavoro diminuisce, così come diminuisce – quasi ovunque - la percentuale di ricchezza nazionale attribuibile al lavoro (rispetto al capitale o alla rendita per il possesso di immobili) (Piketty, 2018).

Rispetto, dunque, alla previsione cupa di chi riteneva che le tecnologie facessero scomparire una quota parte rilevante dei lavori (intesi come “job positions”) (Frey, Osborne, 2017), si sta verificando che molti lavori vengono conservati ma vengono pagati sempre meno.

Contemporaneamente, però, c'è un altro effetto – rilevante per il FISCO – di cui tener conto. Si erode l'idea stessa di proprietà, sostituita dall'idea – abilitata dalle tecnologie - della condivisione e, dunque, del possesso di un bene solo quando e nella misura in cui se ne ha bisogno (Grillo, 2018, Hamari, Sjöklint e Ukkonen, 2016): ciò dovrebbe rendere maggiore l'efficienza dei sistemi economici e diminuire gli sprechi.

All'ombra però della grande promessa della condivisione, la “sharing economy” sta producendo anche il suo contrario: i suoi due più importanti “campioni” – UBER per la mobilità urbana e AIRBNB per i servizi di ospitalità – sono imprese multinazionali, capaci di consolidare monopoli più pervasivi di quelli che stanno sostituendo.

Quello della “fine del lavoro” e la crisi del paradigma della proprietà privata, sono processi di lunga durata e di portata radicale che non sono neutri rispetto al fisco che può essere leva per accelerarli, rallentarli o dirigerli in certe direzioni.

Si può permettere una società una riduzione costante del valore del lavoro o, in alternativa, crescenti livelli di disoccupazione senza perdere coesione? Quale il giusto livello di automazione? In che misura la condivisione produce rischi oltre che vantaggi?

Per ciò che concerne la prima questione è evidente che il sistema fiscale per come è concepito – per il forte favore nei confronti dei dividendi da partecipazione rispetto al lavoro gravato da oneri previdenziali – spinge ancora di più verso l’automazione. A proposito della proprietà, invece, c’è sicuramente da notare che in gioco c’è una trasformazione di paradigmi culturali che – ad esempio, in Italia - sono molto radicati.

Sul lavoro un’ipotesi che è stata avanzata da alcuni – in particolar modo dall’economista Xavier Oberson (2017), ripreso da Bill Gates (Quartz, 2017) – è stata quella di tassare i proprietari dei ROBOT responsabili per la riduzione del valore del lavoro.

Due però sono le obiezioni a tale ipotesi:

- a) La prima è che è tecnicamente difficile stabilire cosa è un ROBOT (così come ha creato incertezza l’idea – di direzione contraria – di incentivare l’automazione); ciò è riconosciuto dallo stesso economista di ispirazione marxista (e già ministro dell’economia in Grecia) Yanis Varoufakis (2017) che, più semplicemente, propone di aumentare il peso delle imposte sui dividendi;
- b) La seconda obiezione è che tassando – semmai ciò fosse possibile - l’automazione in un solo Paese, ciò non la rallenterebbe negli altri creando uno svantaggio competitivo che finirebbe con il far diminuire l’occupazione rendendo inefficace la misura (World Bank 2019); peraltro anche se, invece, ci fosse una tassazione di questo genere applicabile a livello globale (un po’ come si è immaginato per la Tobin Tax) avremmo comunque una perdita di benessere determinata dalla ridotta capacità di utilizzare progresso tecnologico potenziale.

La questione della perdita di valore del lavoro è, in effetti, non molto lontana dalla più ampia (e probabilmente radicale) introduzione di un reddito universale di cittadinanza (UNIVERSAL BASIC INCOME) che alcuni dei protagonisti di Silicon Valley (Elon Musk, ad esempio) ritengono un inevitabile adeguamento dei sistemi del welfare al ventunesimo secolo e che diversi Paesi stanno sperimentando.

Più interessante tornando al FISCO, è, invece, a nostro avviso, l'ipotesi di usare le tasse (o, per meglio dire, le "tax expenditures" intese come esenzioni in specifici casi) per incoraggiare una trasformazione del mercato del lavoro che diventi più flessibile privilegiando una diminuzione delle ore lavorate per persone, e minimizzando, però, il numero di chi viene escluso del tutto.

I contributi previdenziali, in questo caso, potrebbero vedere un maggior contributo da parte dello Stato per chi fa "part time", per chi si concede congedi parentali (sia le mamme che i papà) più lunghi; incentivando, contemporaneamente, il riassorbimento nel mercato del lavoro di chi è totalmente inattivo o l'ingresso dei più giovani (Kelliher e Anderson, 2010).

Anche sulla proprietà il punto è capire cosa uno Stato moderno deve augurarsi.

Nel caso in cui la strategia fosse quella di rendere le società più mobili, interessante è la proposta di alcuni economisti radicali (Posnier e Weyl, 2019) in un libro – *Radical Markets* – che è stato "il libro dell'anno" per The Economist.

L'idea è quella di passare ad un sistema fiscale nel quale l'unico segnale contributivo è la proprietà e di imporre a tutti i proprietari di qualsiasi bene (al di sopra di un certo valore) di registrare quel bene in un registro (anzi *ledger*) elettronico attribuendogli un prezzo e accettando di doverlo cedere se c'è qualcuno disposto a pagarlo.

A questo punto se ci si dimentica di registrare un bene, la sua proprietà non viene più protetta; se ne viene fissato un valore inferiore a quello di mercato, lo si dovrebbe cedere ad un acquirente che potrebbe conseguirne l'extra valore; se esso invece fosse troppo alto si pagherebbe un onere superiore a quello equo.

Il sistema aumenterebbe, in maniera drastica, la trasparenza, spostando – e di molto – le priorità di una società dalla proprietà alla condivisione. E, tuttavia, è una provocazione: utile, che serve a considerare la mutazione che la quinta rivoluzione industriale propone, ma non certo coerente con la struttura di un'economia come quella italiana.

5. DIECI IDEE PER UN FISCO DEL VENTUNESIMO SECOLO

Obiettivo del paper era quello di individuare idee che fossero, contemporaneamente, capaci di colmare il GAP tra sistema tributario italiano e quello di altri Paesi, ma anche avanzate abbastanza per rispondere alle sfide radicali che la nuova rivoluzione industriale pone anche agli altri Stati. Il primo tipo di riflessione produce idee che possono essere utili per una riforma complessiva del sistema italiano; il secondo ragionamento porta a proposte che vanno valorizzate nell'ambito del dibattito sul futuro dell'Europa che è urgente e che le prossime elezioni europee stimolano.

L'idea è di passare dalla percezione di un problema ad un progetto di cambiamento; da un'ipotesi di semplificare intervenendo sulle aliquote (FLAT TAX) ad una riorganizzazione complessiva che renda più semplice e giusto il FISCO (se dovessimo utilizzare una categoria semantica anglosassone parleremmo di FISCO LEAN); dall'idea di una tassa che colpisca i soli giganti di INTERNET (WEB TAX) al trasferimento di una parte della pressione fiscale a livello sovranazionale (europeo) che è l'unico che può rispondere ad una globalizzazione dei processi produttivi che va aldilà della (giusta) polemica nei confronti di FACEBOOK.

Le idee che riportiamo di seguito, vanno intese non come articolazione di una riforma, ma come possibili cantieri di un cambiamento di cui la riforma legislativa è solo una leva.

1. Migliorare la qualità della legislazione fiscale per rendere meno “costoso” l'adempimento, aumentare la certezza, ridurre l'evasione.

La legislazione fiscale deve diventare molto più semplice e stabile, in maniera da abbattere il costo di transazione (quello che si paga – vd. paragrafo 2 – a prescindere dalla quantità dell'imposta, e che si misura in ore consumate nella preparazione delle dichiarazioni, numero di pagamenti effettuati in un anno, spese per consulenze di basso valore aggiunto) e aumentare la certezza per i contribuenti (e, dunque, diminuire il rischio di “dover tornare” su adempimenti già consolidati).

Infine, siccome la complessità è la migliore alleata dell'evasione, riducendo la prima ridurremmo una forma di illegalità che rappresenta non solo una sottrazione di risorse, ma anche una forma - grave e frequente – di concorrenza sleale che penalizza l'imprenditore che, invece, decidesse di investire il suo tempo in innovazione.

Il legislatore italiano interviene in materia fiscale – vd. paragrafo 2.1 – con ogni finanziaria. Sia con l'introduzione di modifiche nel calcolo di imponibile ed aliquote, sia con condoni e rottamazioni di varia natura. Tali interventi sono, peraltro, non completi, esigono interpretazioni da parte dell'amministrazione finanziaria che spesso sconfinano nella "produzione di effetti legislativi" che appaiono di dubbia costituzionalità.

In un contesto di mutazione tecnologica profonda e veloce è senz'altro indispensabile aggiornare periodicamente la legislazione. Tuttavia, andrebbe previsto (in Costituzione?) che l'aggiornamento della legislazione fiscale avvenga sistematicamente, al decorrere di un certo numero di anni (cinque?) e con l'emanazione – ad ogni modifica – di un testo unico che diventi l'unico, organico riferimento.

Ciò darebbe la possibilità di fare una valutazione sistematica degli effetti delle modifiche introdotte cinque anni prima, di preparare modifiche molto più solide sia dal punto di vista della chiarezza e non contraddittorietà delle norme⁵⁴, sia da quello della previsione della conoscenza degli effetti che una nuova legge può avere.

Tale impostazione non escluderebbe la pratica (che andrebbe, invece, rafforzata) degli esperimenti locali sulla reazione che sistemi economici evoluti possono avere rispetto all'introduzione di nuove tasse (ad esempio un sistema di tipo FLAT): ciò darebbe la possibilità di verificare, ad esempio, "l'elasticità" della crescita ad una riduzione/aumento della pressione fiscale, prima ancora di estendere la politica a livello nazionale.

In particolar modo, andrebbe introdotto un divieto quasi assoluto di procedure condonali da introdurre con una legge che dovrebbe prevedere anche la tipologia di eventi eccezionali (terremoti ed eventi naturali di gravità superiori ad una certa soglia, fallimenti di clienti o fornitori di importanza superiore ad un certo livello) ai quali corrisponderebbe l'eccezione.

Il legislatore dovrebbe, anche, progressivamente accorpare molte delle tasse proliferate in questi anni e ridurre la numerosità dei pagamenti fino ad arrivare a un unico "tax day" per le imprese (da, eventualmente, anticipare l'anno precedente in una misura tale da garantire lo Stato e da compensare il vantaggio di liquidità che le imprese possono avere).

⁵⁴Le interpretazioni della legge (che, spesso, arrivano fino alla "personalizzazione" di disposizioni che dovrebbero avere carattere di generalità).

Nella logica della semplificazione andrebbero ridotte drasticamente anche le numerose deduzioni che arrivano fino alla possibilità di “personalizzare” il regime fiscale a cui ciascun contribuente è sottoposto: un’ipotesi è quella di sostituire le deduzioni (ma anche le agevolazioni) di cui molti contribuenti usufruiscono con un “reddito di cittadinanza” che copra le necessità finanziarie.

Va invece incentivata l’adozione di tecnologie che generino – direttamente – da una carta di credito o da un conto corrente, costi e ricavi. Tale possibilità deve essere presente per tutti e tutti i lavoratori non dipendenti devono avere la stessa possibilità di sottrarre costi in misura uguale.

2. Aumentare l’efficienza delle agenzie e portandole da una cultura aziendale di attesa dell’utente allo sportello ad una nella quale lo Stato va verso il cittadino o impresa.

Le Agenzie detengono un potere importante: essere portatrici di una delle leve che danno sostanza al rapporto tra Stato e cittadino. Devono, tuttavia, dimostrare di essere responsabili nell’utilizzo di tale potere.

Delle Agenzie bisognerà rivedere l’organizzazione; le tecnologie devono diventare un fattore di ridefinizione dei processi, laddove troppo spesso, in passato, esse hanno avuto l’effetto di irrigidire procedure che sono rimaste le stesse; bisognerà accompagnare il cambiamento investendo in formazione e spostando – drasticamente – le persone da un paradigma dell’attesa dietro allo sportello a quello della visita alle imprese (prima ancora che ci sia un accertamento e per dialogare su eventuali dubbi).

Occorrerà valutare, ma in maniera più semplice (concordando l’uso di pochissimi indicatori all’inizio di ogni esercizio) rispetto a tante montagne di valutazione che nella PA hanno prodotto, quasi sempre, topolini e stipendi per tutti uguali (anche nella parte variabile, anche per i dirigenti, persino al dipartimento della Presidenza del Consiglio che si occupa di sostenere le riforme dell’amministrazione pubblica).

Un’ipotesi è quella – diffusa nel Regno Unito, ma anche in molte amministrazioni italiane (ad esempio in alcuni ospedali) e negli stessi aeroporti (a cui si faceva riferimento in precedenza) – di introdurre strumenti di rilevamento di “soddisfazione del cliente” (dai quali escludere, probabilmente, i grandi evasori): essi potrebbero funzionare non tanto per misurare le prestazioni dell’Agenzia in quanto tale, ma le differenze tra uffici diversi per identificare in maniera più oggettiva buone pratiche da imitare.

A questo proposito è fondamentale che la stessa filosofia degli incentivi cambi dopo tante delusioni (tipiche dell'intera amministrazione pubblica): piuttosto che promettere incentivi monetari (che raramente vengono differenziati), l'incentivo dovrebbe consistere – per chi raggiunge prestazioni significativamente migliori – nell'essere impiegato nel trasferimento delle proprie competenze e scelte organizzative agli uffici che operano in contesti simili e sono indietro.

C'è, poi, la questione degli aggi, delle sanzioni e degli interessi che entrano nel conto economico delle Agenzie e, dunque, possono fortemente orientare i comportamenti autonomamente determinati dalle scelte aziendali.

Paradossalmente, vale per le sanzioni e per gli aggi, il contrario di ciò che abbiamo detto per il tema molto più generale dei meccanismi attraverso i quali le imprese determinano il proprio imponibile: se le leggi fiscali generali vanno semplificate riducendo le eccezioni per diminuire la complessità, i sistemi sanzionatori vanno diversificati, per distinguere le situazioni e orientare le agenzie a massimizzare il contrasto dell'evasione e minimizzare la propria invasività nei confronti dei contribuenti normali.

Per la questione interessi è evidente che essi non possono, in alcun modo, svolgere la funzione di deterrenza che spetta alle sanzioni e di compenso del lavoro fatto dall'Agenzia che spetta agli aggi: la misura va automaticamente agganciata a tassi di mercato vigenti per il periodo di sussistenza del debito del contribuente (e l'eventuale cartella ne continuerebbe, dunque, ad indicare l'importo maturato alla data dell'emissione).

Le sanzioni, dunque, dovrebbero ricominciare a svolgere il ruolo di deterrente che ad esse è riconosciuto dalla legge: esse dovrebbero distinguere per tipologie di evasione (cosa diversa è un recupero rispetto a mancata dichiarazione o dichiarazione falsa rispetto a contestazione su controlli automatici) o di nuovo importi (da distinguere per scaglioni) e, non meno importante, recidive eventuali.

A questo proposito, un'idea interessante che viene dalla Spagna è quella di introdurre (come fu fatto in Italia per le violazioni del codice della strada) una sorta di "patente a punti": la sanzione scatta solo all'esaurimento dei punti che, tuttavia, l'impresa può ricomprare se ritiene di operare in un settore nel quale esiste, ancora, un livello di incertezza più elevato che in altri ambiti produttivi.

All'estremo opposto vanno, invece, trattate forme di evasione fiscale grave e dolosa: piuttosto che la galera può essere utile la sospensione dei servizi pubblici (finanziamenti nazionali ed europei, ad esempio) che le tasse comprano per

un'impresa che abbia evaso in maniera tale da far presumere che l'evasione sia diventata parte integrante della strategia d'impresa, o, persino, il rimborso di quei servizi ottenuti in passato. L'interdizione dai pubblici uffici (previsti per la corruzione) andrebbe nella stessa logica di sospendere la partecipazione alla vita pubblica da parte di amministratori che si siano sottratti al dovere di finanziarla.

Considerazioni analoghe valgono per gli AGGI. Si deve ripartire da una rigorosa considerazione del ruolo che tale misura svolge e ricordandosi che essi compensano il costo stesso del processo di riscossione che è core business dell'Agenzia. L'Aggio andrebbe, dunque, rimodulato in maniera che rifletta la difficoltà dell'attività di riscossione e orienti le Agenzie sui grandi evasori: un'ipotesi potrebbe essere quella di renderlo progressivo e, dunque, più elevato per i ruoli superiori ad un certo importo, fino a scomparire per piccoli importi e su procedure che avvengono interamente attraverso i sistemi informativi e grazie alla collaborazione del contribuente.

Infine, un'idea che anticipa il terzo cantiere che vedremo subito dopo e che, in parte, segue una logica speculare a quella degli AGGI. L'idea è quella di introdurre un sistema che compensi il cittadino nel caso in cui abbia dovuto rispondere di una contestazione rilevata infondata sia per il tempo perso, sia per l'eventuale disagio (o, addirittura, danno di immagine) che la situazione ha prodotto. Tale pratica è vigente in Estonia e misura simile fu introdotta dal governo italiano nel 2015 per altri atti amministrativi.

Una misura simile introdurrebbe, peraltro, un elemento – oggettivo e indipendente – per la valutazione del “servizio” e andrebbe introdotta nella convenzione tra MEF e Agenzia (e di cui abbiamo discusso nell'ultima sezione del Capitolo 2).

3. Fare della giustizia tributaria l'ambito nel quale sperimentare una riorganizzazione che riporti su un piano di pari dignità il rapporto tra cittadini e Stato.

La giustizia tributaria è, come abbiamo visto, nella sezione 2.1, caratterizzata per essere “speciale” rispetto a quella civile. Lo è per accesso al ruolo giudicante, organizzazione, procedure.

Tuttavia, tale anomalia può, essere un'opportunità poiché, proprio dalla materia tributaria potrebbe partire una riorganizzazione che introduca una nozione di giustizia quale servizio pubblico: sicuramente delicato ma che risponda ai criteri di organizzazione, efficienza, merito che si applicano ai servizi pubblici.

Una riorganizzazione parte dal ridurre il numero di casi nei quali si può accedere (con lo sviluppo di un “filtro” efficiente per le cause che risultano temerarie già attraverso un riscontro oggettivo), aumentare ulteriormente le possibilità di conciliazione (sotto certe soglie) e definire un piano per lo smaltimento dei contenziosi in essere.

È, tuttavia, altresì fondamentale, rinunciare ad una posizione di superiorità delle ragioni dello Stato nei confronti dei cittadini, rispetto a quelle dei cittadini nei confronti dello Stato, o delle imprese tra di loro.

Al momento, il diritto tributario sembra fondato su una presunzione di supremazia di una delle parti del Patto Sociale rispetto all'altra e ciò arriva fino al riconoscimento alle Agenzie la possibilità di azioni esecutive nei confronti dei cittadini anche su posizioni su cui pendano ricorsi.

Tale situazione di “sospensione” di garanzie non può essere prorogata all'infinito come se vivessimo in un'emergenza senza fine e, del resto, è l'istituto stesso della “cartella” che non trova meccanismi equivalenti nei Paesi più simili all'Italia.

Nel frattempo, tuttavia, la giustizia tributaria va resa molto più veloce e ne va smaltito l'arretrato, creando un filtro a molti dei contenziosi: all'intera procedura di notifica che è, spesso, oggetto di lite deve essere sottratto, in tempi brevi, la possibilità di alimentare contenzioso attraverso l'elezione da parte dei contribuenti di un domicilio fiscale elettronico o di un delegato (per le persone anziane) che accolga le comunicazioni con l'agenzia; per gli importi aldi sotto di una certa soglia (€ 5.000?) la conciliazione deve essere non solo obbligatoriamente tentata ma anche obbligatoriamente esperita tra agenzia e contribuente attraverso una negoziazione (di cui la legge dovrebbe definire chiaramente criteri e procedure); infine, va posto un tempo limite di definizione della lite da parte dei tribunali oltre il quale la lite potrebbe passare – portandosi dietro un compenso per l'istruttoria – al tribunale che fosse più veloce.

In realtà, infatti, molto più certo e semplice (in un Paese normale) dovrebbe essere stabilire chi – tra Stato e contribuente – ha ragione in un determinato contenzioso. Pagare le tasse è, infatti, l'adempimento di un obbligo di legge; la giustizia civile applica, invece, ex post la legge ad un rapporto tra parti che, non necessariamente, parte dalla necessità di dar corso ad un obbligo di tipo legale. In parte il contenzioso è, dunque, creato, proprio, dall'incertezza, dalla complessità della legge (di cui al primo punto) e una migliore qualità e chiarezza dell'attività del legislatore dovrebbe togliere parte dei motivi che hanno prodotto liti.

4. Spostare il peso del fisco dagli Stati alle città e ai luoghi dove i servizi si erogano e si consumano.

Una riforma del FISCO non può non porsi il problema più vasto di architettura degli Stati che è, in fondo, il modo in cui una società organizza la formazione, la rappresentazione, l'esercizio e i limiti del potere, nonché il rapporto tra potere e cittadini.

Per recuperare un rapporto tra cittadini e Stato che sia serio, leale, senza pregiudizi reciproci, abbiamo un problema cognitivo da superare: il cittadino non ha, infatti, contezza del servizio che le tasse aiutano a comprare e ciò rende "pagare le tasse" molto meno bello di quanto non immaginasse Tommaso Padoa-Schioppa.

È, soprattutto, per questo motivo che è giusto spostare progressivamente l'imposizione dal livello statale a quello locale (ma anche dal livello statale a quello sovranazionale per motivi altrettanto validi e speculari). La pressione dell'opinione pubblica creerebbe un forte incentivo ad aumentare la qualità del servizio che si ottiene "pagando tasse" o ad abbassare le tasse se il servizio non è adeguato.

A livello locale si può, inoltre, ridare forza al principio "no taxation without representation"⁵⁵ ingaggiando i cittadini in esercizi di democrazia partecipativa che comportano la deliberazione di investimenti a cui corrispondono nuove imposizioni.

5. Spostare il peso della pressione fiscale dai redditi di lavoro e d'impresa a quella sui consumi (in particolar modo quelli ritenuti inquinanti) e (in maniera selettiva) al possesso di patrimonio immobiliare.

La letteratura scientifica e i confronti internazionali convergono, come abbiamo argomentato nella sezione 1, verso un'evidenza che sembra far ritenere che, in teoria, può avere un effetto positivo sulla crescita, lo spostamento della pressione fiscale dalle imposte che gravano sul lavoro e sull'impresa, a quelle che assumono i consumi e gli immobili come segnali di capacità contributiva.

La seconda considerazione che muove in questa direzione è che la rilevazione e misurazione dei consumi e dei patrimoni immobiliari è per definizione più semplice

⁵⁵ Il principio "no taxation without representation" è, in effetti, uno dei cardini valoriali della democrazia liberale e fu il Primo Ministro inglese – William PITT nel 1766 – ad ammettere che non avevano tutti i torti i coloni americani che incendiando le navi piene di tè rivendicavano la legittimità di questa forma di protesta contro una CORONA che pretendeva di far pagare tasse a chi non aveva rappresentanza. In questa maniera un premier di sua maestà riconosceva la legittimità di una contestazione destinata a far scoppiare la guerra d'indipendenza.

dell'attribuzione di reddito ed è più immediatamente legata ad un dato territorio. Ciò, nonostante, permangono fenomeni elusivi estesi (peraltro, ciò vale anche per altri Paesi europei⁵⁶).

Ciononostante, l'introduzione di una maggiore imposizione sui consumi e sulle case ha un costo politico ritenuto ancora più elevato di quello che presentano tasse sul lavoro e sull'impresa.

Le tasse sui consumi sono percepite come fortemente regressive (le aliquote sono fisse, laddove la propensione ad investire cresce con il diminuire del reddito). Mentre gli immobili sono, soprattutto in Italia, considerati parte integrante della cultura nazionale (anche se tale evidenza potrebbe essere capovolta e, dunque, potremmo, anche, ritenere che una maggiore tassazione possa avere l'effetto positivo di modificare un atteggiamento diffuso non necessariamente adatto al contesto di società sempre più mobili).

Indubbiamente, però, le resistenze e le obiezioni – talora logiche – vanno affrontate differenziando tra tipologie di immobili e tipologie di consumi.

La tassa sull'immobile non va pensata solo su fabbricati (IMU) e redditi fondiaria, e va differenziata incentivando la messa a valore dell'immobile e differenziando le aliquote secondo del valore.

Considerazioni analoghe valgono per terreni non produttivi (dal punto di vista sia agricolo sia edilizio) e non soggetti a imposte fondiaria. Alcuni paesi al mondo, tra cui l'Estonia,⁵⁷ hanno adottato la *land value tax* che avrebbe il merito di disincentivare i proprietari dal non sfruttare i terreni di loro possesso e, dunque, di incentivarli a renderli produttivi per il bene comune.

Al contrario, andrebbero incentivati gli utilizzi che hanno un'utilità produttiva nella creazione di beni o nella resa di servizi. Per esempio, stando all'articolo 54 del TUIR,⁵⁸ un membro iscritto a un ordine o albo nazionalmente riconosciuto non può dedurre dall'imponibile gli interessi passivi legati a un mutuo per l'acquisto dello studio professionale. Un caso emblematico, dunque, che mostra come vengano

⁵⁶ È questa una realtà che riguarda l'intero continente europeo, in cui – come riporta l'articolo *Stuck in the Past* dell'Economist del 11 agosto, 2018 – i grandi centri urbani hanno visto aumentare i valori degli immobili del 34% in media. Eppure, non c'è stato un conseguente aumento delle imposte sulle rivalutazioni immobiliari.

⁵⁷ T. Tiits, Land Taxation Reform in Estonia, 2006

⁵⁸ Commentato nella Mozione Congressuale dell'UNCAT (Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi) del 4-6 ottobre, 2018.

disincentivati a far girare l'economia proprio quei gruppi con la maggior possibilità di farlo.

La fiscalità indiretta, nel cui gruppo si annoverano le imposte sui consumi, è naturalmente regressiva. Inoltre, è spesso riscossa in seguito a transazioni nelle quali l'acquirente di un bene o servizio non l'ha versata. Un'impresa in via di fallimento, creditrice – per esempio – di uno studio di architettura, potrebbe avere a disposizione liquidità sufficiente solamente per coprire i crediti a netto dell'IVA. Lo studio in questione, però, sarà tenuto ugualmente a versare l'IVA all'erario, pur non avendola incassata. Ciò non è né giusto né vantaggioso per l'economia nel suo complesso, poiché viene tolta liquidità da chi, invece, potrebbe usarla a scopi di allargamento d'impresa.

Per contrastare la regressività connaturale delle imposte sui consumi, la vendita di alcuni prodotti e/o servizi essenziali e di base potrebbe esserne esenti. Andrebbero aumentate, invece le imposte su consumi di lusso e quelli inquinanti (l'ipotesi sempre più discussa è quella di una "carbon tax" come strumento maggiormente efficace per ridurre le emissioni di CO₂⁵⁹).

Le tecnologie possono, peraltro, rendere ancora più efficace la misurazione di tali segnali di capacità contributiva: la rilevazione di fenomeni di creazione o manifestazione di ricchezza legati ai consumi e agli immobili si presta ad essere uno dei campi di applicazione più promettenti di tecnologie (di tipo BLOCK-CHAIN, ma anche i droni) che possono, contemporaneamente, abbattere il costo di rilevazione, gli errori e l'elusione.

6. Spostare, progressivamente, a livello Europeo la tassazione di imprese multinazionali.

Una strategia sul fisco del futuro, se da una parte deve portare ad un rafforzamento della tassazione locale (in maniera che essa avvenga dove i servizi pubblici vengono prodotti in maniera da creare meccanismi di "accountability" più immediata), essa porta, anche, d'altra parte e al contrario, ad un trasferimento di capacità impositiva verso il livello di governo sovranazionale (europeo), come abbiamo argomentato nella terza sezione.

• ⁵⁹Cuervo, J.; V.P. Gandhi (1998). *"Carbon Taxes – Their Macroeconomic Effects and Prospects for Global Adoption – A Survey of the Literature. Working Paper No. 98/73"*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

Ciò perché è a livello europeo che si giocano alcune partite fondamentali (dal cambiamento climatico alla regolamentazione delle piattaforme digitali globali) e, tuttavia, solo un'Europa, finalmente affrancata dalla dipendenza (anche e soprattutto finanziaria) può avere il giusto livello di efficienza in contesti così competitivi.

In una logica di rafforzamento dell'Unione su alcune politiche che sono, per necessità, europee (ad esempio, la creazione di una frontiera comune per dare senso all'area di libero scambio o quella di regolamentazione delle piattaforme digitali) e/o di fornitura da parte dell'Unione di servizi pubblici di tipo nuovo (l'ipotesi dell'ERASMUS e del servizio civile obbligatorio), l'Europa deve poter, dunque, essere titolare di entrate proprie.

A questo proposito, appare fuorviante parlare di WEB TAX costruita *ad personas* per le Internet Giants. Primo, le Internet Giants non sono una categoria giuridica, bensì un contenitore creato dalla stampa per alcune multinazionali americane con business diversissimi tra di loro. Da un lato, Apple fa ricavi principalmente con la vendita di device; dall'altro, Facebook con la vendita di servizi pubblicitari. Secondo, introdurre una WEB TAX *ad hoc* non tiene conto della possibilità che queste aziende vengano in futuro disgregate dal Congresso USA in seguito all'applicazione di normative antitrust. A quel punto, l'imposta andrebbe ripensata un'altra volta, aumentando il problematico numero di cambiamenti dell'IRES.

Ancora peggio, tentare di applicare la WEB TAX a livello nazionale. Non è una WEB TAX quella da costruire in maniera da non scoraggiare l'innovazione, perché non riguarda solo i giganti del WEB (basti pensare ad un business maturo come le banche RETAIL) il fenomeno dello staccamento dei processi di produzione della ricchezza dalla geografia. E non ha senso parlarne a livello nazionale perché un qualsiasi inasprimento nazionale porterebbe, semplicemente, l'offerta a spostarsi sul Paese vicino per continuare a servire – all'interno del mercato comune europeo – gli utenti del Paese che avesse deciso di attaccare un gigante del WEB.

Un'ipotesi è di trasferire – progressivamente in maniera da valutare gli effetti – alla Commissione Europea l'IVA pagata da multinazionali per le quali nessun Paese europeo rappresenta più di una certa percentuale del totale dei clienti finali (di tipo consumer).

Ciò scoraggerebbe la competizione sulle tasse tra Paesi dell'Unione (che depotenzia il mercato comune) e creerebbe un interlocutore ben più autorevole e forte per le grandi multinazionali (che, del resto, negli Stati Uniti e in Cina hanno, già, appunto, un unico soggetto politico con cui confrontarsi).

Tassare fenomeni produttivi nuovi richiederebbe, peraltro, logiche diverse.
L'OECD ha avanzato, nelle azioni 8 e 10 del BEPS,⁶⁰ la proposta che la base imponibile dei nuovi protagonisti della "platform economy" possa non essere più l'utile (per gli argomenti che abbiamo articolato nella terza sezione di questo lavoro).

L'ipotesi per la Commissione Europea sarebbe quella di considerare il fatturato globale, da ripartire tra Paesi in base a:

- 1) numero di utilizzatori di un prodotto in ogni territorio;
- 2) forme digitali di *permanent establishment* (sito in lingua di un paese per esempio);
- 3) percentuale dei *marketing intangibles* (per esempio, dati generati e poi venduti a scopi pubblicitari) provenienti da un dato territorio.

7. Utilizzare le opportunità che le tecnologie di tipo "disruptive" presentano massimizzando la capacità di lettura di segnalatori di capacità contributiva, ma minimizzandone l'invasività e garantendo la riservatezza.

Le agenzie fiscali hanno già vissuto fasi di forte informatizzazione (i cui effetti sono stati, però, non sempre significativi, laddove hanno a volte avuto l'esito di irrigidire ulteriormente processi non efficienti).

Il prossimo passo è, però, quello di andare oltre l'informatizzazione del dato amministrativo (dichiarazione, fattura elettronica, pagamento, cartella) ed entrare in un mondo nel quale:

- a) vengono connessi ai sistemi informativi anche gli oggetti non digitali (le strade, gli articoli di consumo nei supermercati, le case) attraverso sensori di diverso grado di evoluzione (INTERNET OF THINGS);
- b) stanno per essere introdotte delle forme di "intelligenza artificiale" rispetto alle quali molte dei lavori implicati in un processo di accertamento (per le Agenzie, i tribunali e i contribuenti) sembrano essere fortemente vulnerabili all'automazione. Infatti, alcune funzioni di minor valore aggiunto potrebbero essere svolte da robot programmati con la stessa logica di quelli impiegati negli operatori finanziari FINTECH.

Tali possibilità vanno sperimentate (su territori limitati) prima di essere adottate in maniera da poter studiare la risposta di individui e sistemi sociali. L'adozione di tali

⁶⁰<http://www.oecd.org/ctp/oecd-releases-new-guidance-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-and-the-transactional-profit-split-method-under-beps-actions-8-10.htm>

tecnologie (alcune già estesamente sperimentate in Paesi tra di loro diversi come Estonia e Cina) andrebbe, peraltro, accompagnate da una parallela riduzione della invasività di controlli di tipo amministrativo (sui conti correnti) che hanno un potenziale più elevato di violazione di “privacy”.

L’ipotesi potrebbe essere quella di ottenere stime, tendenzialmente, molto più affidabili e meno invasive, del fenomeno “evasione”: in questo contesto, potrebbe essere non il “recuperato” ma la distanza tra redditi misurati attraverso BIG DATA e recuperato, a diventare obiettivo strategico dell’AGENZIA: in questo caso si supera la logica (alquanto medioevale) dell’esattore per porre al centro dell’attività delle AGENZIE il ripristino della legalità, o, perlomeno., la riduzione della distanza tra dell’area che separa una società dall’adempimento pieno.

8. Mettere al centro del progetto di cambiamento i cittadini e la loro responsabilità.

Uno dei più grossi ostacoli al cambiamento è la sfiducia profonda di cittadini e imprese non solo nella “politica” genericamente intesa, ma soprattutto nella possibilità del sistema di cambiare sul serio e di essere ancora “comunità”.

Se il ricorso alla giustizia va scoraggiato – come abbiamo detto - se fondato su contestazioni oggettivamente pretestuose (notifiche non perfezionate dal punto di vista formale di atti di cui è, in altro modo, dimostrabile la conoscenza da parte del contribuente), altresì va incoraggiata la segnalazione di errori evidenti da parte dell’Agenzia che comportino eccessiva invasività del FISCO o, al contrario, fallimenti sistematici nell’identificare situazioni di illegalità.

Nel caso delle imprese segnalare problemi di efficacia della legislazione o delle azioni dell’Agenzia, significa, spesso, non solo, chiedere il risarcimento del danno subito, ma diventare leva di un intervento che ripristini condizioni di concorrenza leale.

9. In maniera simile vanno valorizzate le professioni che, nel frattempo, hanno accettato la sfida della modernizzazione partendo da una riflessione sul proprio ruolo e un aggiornamento delle proprie competenze.

Commercialisti, notai e avvocati devono accompagnare un cambiamento che porterà la società italiana ad adattarsi ad una vera e propria rivoluzione industriale e la sfida è quella di garantire nella trasformazione una legalità che va presidiata quotidianamente. Ciò comporta una sfida non solo di competenze ma anche di ridefinizione di un ruolo che continuerà ad essere centrale.

È, probabile, che in questo contesto le professioni riacquistino valore specializzandosi con una logica per prodotto/ tipologia di servizio (ad esempio sul tributario c’è una

parte della consulenza che diventerà componente della pianificazione strategica dell'azienda), che per cliente (distinguendo per dimensione o, persino, settore industriale).

In qualsiasi caso, il professionista diventerà, sempre di più, partner del proprio cliente e non, tranne per specifiche prestazioni di minore valore aggiunto, fornitore di servizi standardizzabili (per i quali robot e intelligenze artificiali forniranno alternativa affidabili e convenienti).

10. Le risorse, infine, per far partire e sostenere il progetto, laddove è, però, fondamentale concepire l'intero progetto come un investimento che può avere un costo iniziale ma che produce, a regime un sistema meno costoso, più giusto.

La transizione al futuro di un sistema bloccato comporta, tuttavia, un investimento iniziale: in tecnologie, in formazione (delle istituzioni, degli operatori, delle imprese), in processi che rendano accettabili i costi che la trasformazione può avere per chi non ha la possibilità di adattarsi (tutti quelli che sono frenati da difficoltà culturali o tecnologiche).

La chiave è, però, quantificare quanto la trasformazione può generare – in termini di minori costi futuri, rimozione di vincoli che rallentano la crescita – e su questa base giustificare il costo iniziale della modernizzazione.

Un progetto può produrre – grazie alla maggiore efficienza – il “miracolo” di rendere possibile una diminuzione della pressione fiscale ed un aumento della capacità dello Stato di finanziare la crescita. Esso necessita, tuttavia, una strategia di medio periodo, un forte investimento in competenza, talento e conoscenza, leadership politica, coinvolgimento di imprese e cittadini.

BIBLIOGRAFIA

PUBBLICAZIONI

AA. VV., La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata, 2015

T. Bergin, Special Report: How Starbucks Avoids UK Taxes, 2012

Anarfi, D. & Nerudová, D., Profit Shifting And The Tax Response Of Multinational Banks In Eastern Europe, 2018

A. Carinci, I Nuovi Accertamenti Esecutivi: Riflessioni Critiche e Spunti Comparati, Università degli Studi di Bologna, 2011

E. Caspersen, G. Metcalf, Is A Value Added Tax Progressive? Annual versus Lifetime Incidence Measures, National Bureau of Economic Research, 1993

B. Cournède, A. Goujard and Á. Pina (2014), Reconciling fiscal consolidation with growth and equity, OECD Journal: Economic Studies, Vol. 2013/1.

Dealeny K. "The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates" Quartz, 17 February 2017

Frey, C. B., & Osborne, M. A. (2017). The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation? Technological forecasting and social change, 114, 254-280.

Grillo F. (2016), "Unire pragmatismo e visione per guidare l'economia condivisa", Editoriale Corriere della Sera (30 Giugno 2016)

F.Grillo, R. Nanetti, Democracy in the 21st Century, Palgrave, 2018

Hamari, J., Sjöklint, M. and Ukkonen, A. (2016), The sharing economy: Why people participate in collaborative consumption. J Assn Inf Sci Tec, 67: 2047-2059. doi:[10.1002/asi.23552](https://doi.org/10.1002/asi.23552)

Serena Fatica, Daniel Gregori Wildmer, Profit shifting by EU banks: evidence from country-by-country reporting, 2018

S. Manestra, Serve davvero mettere gli evasori in manette?, 2018

M. Mazzucato, The Entrepreneurial State, Demos, 2011

J. Merz, M. Overesch, Profit shifting and tax response of multinational banks, 2016

Piketty T. (2018), Capital in the 21st century, Taylor Francis

Posner, E. and E. Glen Weyl. (2018) Radical Markets: Uprooting Capitalism and Democracy for a Just Society. By Princeton University Press; 368 pages

P. Tang and H. Bussink, EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook, September 2017

P. Valente, Transfer pricing: le ultime novità, 2018

P. van Doorn, Here Are The Actual Tax Rates The Biggest Companies In America Pay, 2017

Z.E.W., Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology, 2016

Zucman, G., Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, 2014

REPORT

Agenzia delle Entrate, Relazione sulla Performance 2017

Corte dei Conti, Il Sistema Della Riscossione Dei Tributi Erariali, 2015-2016

Directorate General Taxation and Customs Union, Study and Report on the VAT GAP

IMF/OECD, Tax Certainty Report for G20 Finance Ministers, 2014

Irish Tax and Customs Statistics & Economic Research Branch, Effective Rates of Corporation Tax in Ireland, 2017

Kelliher, C., & Anderson, D. (2010). Doing more with less? Flexible working practices and the intensification of work. Human Relations, 63(1), 83–106. <https://doi.org/10.1177/0018726709349199>

KPMG, Corporate tax rates table, 2018

Ministero dell'Economia e Finanza, Relazione sul contenzioso tributario, 2017

Office of the Revenue Commissioners, An Analysis of 2015 Corporation Tax Returns and 2016 Payments, 2017

PriceWaterhouseCoopers and Business Roundtable, Global Effective Tax Rates, 2011

The Economist, Stuck in the Past, 2018

Oberson, Xavier (4 April 2017). "Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots" (PDF). World Tax Journal. 9 (2).

Varoufakis, Yanis (2017-02-27). "A Tax on Robots?". Innovation & Technology.

World Bank (2019) The World Development Report: The Changing Nature of Work

World Bank, Doing Business Report, 2018

World Bank and PriceWaterhouseCoopers, Paying Taxes Report, 2018

DATABASE

Agenzia delle Entrate – Amministrazione trasparente
<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/agenzia/amministrazionetrasparente>

Bundensministerium der FINANZEN
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/Monatsbericht/monatsbericht.html>

European Commission Innovation Scoreboard
https://ec.europa.eu/growth/industry/innovation/facts-figures/scoreboards_en

Istituto Nazionale Statistica
www.istat.it

HM Revenue & Customs <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs#content>
<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs#content>

Internal Revenue Service - USA <https://www.irs.gov/>

Le site officiel de l'administration française - Justice

<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/N275>

Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

World Bank Open Data

<https://data.worldbank.org/>