

Il sistema tributario italiano I principi costituzionali e il processo di gestione dei tributi

Fisco Equo

Rivista telematica di LEF
associazione per la legalità e l'equità fiscale

Il LEF per studenti e professori

A cura di Tamara Gasparri, Oreste Saccone e Lelio Violetti



Il principio di capacità contributiva

«Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività» (art. 53 della Costituzione)

L'art. 53 è espressione nel campo tributario dei più generali principi di solidarietà e di uguaglianza sanciti rispettivamente dagli articoli 2 (*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*) e 3 (*eguaglianza di diritto e di fatto*) della Costituzione



Il principio di capacità contributiva

Il comma 1 dell'art. 53, in base al quale *«Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva»*, mira a riconoscere pari rango costituzionale sia all'interesse della collettività al concorso di tutti per sostenere le spese pubbliche (funzione solidaristica) sia all'interesse del cittadino di essere tassato nei limiti della propria capacità contributiva (funzione garantista)



Il principio di capacità contributiva

Il comma 2 dello stesso art. 53, nel quale si afferma che « *Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*», dà sostanza alla funzione solidaristica della contribuzione fiscale

Enuncia un criterio di equità della tassazione, basato sull'effettiva eguaglianza del sacrificio dei contribuenti più abbienti, rispetto a quelli meno ricchi

Nel senso che il prelievo percentualmente più elevato a carico dei più abbienti incide su risorse destinate ad impieghi obiettivamente meno urgenti di quelli cui servono le fasce inferiori di imponibile, per questo soggette a minor decurtazione



I principi di solidarietà ed uguaglianza

Il principio di solidarietà è finalizzato:

- **al perseguimento della coesione sociale attraverso il superamento delle disuguaglianze, l'abbattimento delle discriminazioni e la promozione dell'integrazione**
- **a sviluppare e ampliare la libertà e l'eguaglianza in favore di quanti, non a caso, incontrano ostacoli che intralciano o impediscono il pieno sviluppo della loro personalità, rendendoli meno liberi e partecipi di altri alle vicende del Paese**



La funzione della tassazione

I principi di libertà, di solidarietà, di uguaglianza e di capacità contributiva, voluti fortemente dai nostri padri costituenti, sono principi fondanti di una società libera e democratica, di uno Stato di tipo sociale (*Welfare State*) nel quale lo Stato mira ad assicurare a tutti i cittadini un tenore di vita dignitoso attraverso un sistema di assistenza e previdenza sociale universale, garantendo a tutti i servizi fondamentali, quali ad esempio la sanità, l'istruzione etc. etc.

I costi essenziali per il funzionamento dello Stato (Organi costituzionali, Pubblica Amministrazione, Magistratura, sicurezza interna ed esterna), e quelli per il funzionamento del *Welfare State* sono finanziati per la quasi totalità dall'entrate tributarie a cui ogni cittadino concorre in base alla propria capacità contributiva



I fatti indicatori di capacità contributiva nel sistema tributario italiano

I fatti – indice, rilevatori di ricchezza – su cui si fonda la capacità contributiva sono

- **il reddito**, cioè la maggiore ricchezza prodotta con il lavoro dipendente e autonomo, l'attività d'impresa, l'utilizzazione del capitale (es. interessi, dividendi) e degli immobili, etc.,etc.; le imposte sul reddito sono l'Imposta sul reddito delle persone fisiche (***Irpef***) e l'Imposta sul reddito delle Società (***Ires***)
- **il consumo**, cioè la manifestazione di spesa del soggetto, che è alla base dell' *Imposta sul Valore, Aggiunto* (***IVA***)
- **i trasferimenti di ricchezza**, come nel caso dell' ***Imposta di Registro***

(segue)



I fatti indicatori di capacità contributiva nel sistema tributario italiano

(segue)

- **il patrimonio**, inteso nella sua oggettività quale espressione di autonoma forza economica; in Italia non esiste, come in Francia, una imposta patrimoniale generale sulla ricchezza, ma una serie di imposte minori di tipo patrimoniale ***(ad esempio l'Imposta di bollo su conto corrente e conto deposito, l'Imposta sui prodotti finanziari detenuti all'estero da persone fisiche residenti in Italia, l'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero)***
- **altri fatti suscettibili di valutazione economica**, ad esempio il valore aggiunto prodotto da un'attività professionale o d'impresa autonomamente organizzata, nel caso dell'Imposta Regionale sulle attività produttive ***(Irap)***

Le fasi del processo di gestione tributi

Il processo si articola in tre fasi

- **operativa di applicazione delle regole alla base dell'imposta (oggetto) e dei rapporti con i soggetti tenuti al loro rispetto (i contribuenti)**
- **di controllo dei comportamenti dei contribuenti (accertamento)**
- **di relazione con le altre amministrazioni estere (Fiscalità internazionale)**



Il processo gestione tributi

Sono attori delle tre fasi del processo di gestione tributi

- **il contribuente che può essere una persona fisica o una persona giuridica (società o ente non commerciale)**
- **l'amministrazione fiscale centrale o locale (regione e comune)**



I diversi tipi d'imposte o tasse oggetto del processo

La fase operativa tratta le informazioni relative alle imposte o tasse su

- redditi (IRPEF e IRES) attività produttive (IRAP) e consumi (IVA)**
- patrimonio mobiliare (rendite finanziarie) e immobiliare (case, terreni e veicoli)**
- atti, successioni, accise, giochi, importazioni ed esportazioni, ecc.**

Le azioni che caratterizzano la fase operativa

Il contribuente

- **calcola l'imponibile e determina l'imposta/tassa da solo (dichiarazione) o con il supporto dell'amministrazione (servizio) o con l'aiuto d'un soggetto terzo (commercialista, CAF, notaio, ecc.)**
- **paga**

L'amministrazione

- **verifica la correttezza dell'adempimento (tempistica del pagamento, importo pagato, evasione totale o parziale dall'obbligo)**



Le informazioni che intervengono nell'operatività

Vengono trattati nella fase operativa i seguenti tipi di dati

- **sui pagamenti**
- **dichiarativi: sono indicati dal contribuente sulla base delle operazioni che compie (fatture, spese mediche, ecc.)**
- **da altre fonti: sono forniti all'amministrazione da soggetti terzi (banca, sostituto d'imposta, altra amministrazione pubblica, ecc.)**
- **storici: sono già conosciuti all'amministrazione perché presenti in precedenti atti (informazioni sugli immobili, sugli autoveicoli, ecc.)**



La formazione del sistema informativo

Tutti i dati digitali che contribuiscono alla fase operativa vanno raccolti in un'unica banca dati a chiave unica (codice fiscale o identificativo del soggetto persona fisica o giuridica) descrittiva di tutte le informazioni relative ad un contribuente

A questa banca dati concorrono in un sistema unitario diversi archivi suddivisi per tipologia di atto (pagamenti, dichiarazioni, dati sugli immobili, atti, successioni, ecc.)



Il supporto decisionale per il governo della fase operativa

Nella fase operativa sono necessari strumenti di supporto alle decisioni per

- **definire la strategia**
- **conoscere tempestivamente l'ammontare delle somme incassate**
- **analizzare ed interpretare i dati di gettito**
- **avere una conoscenza approfondita della formazione delle basi imponibili**
- **prevedere l'andamento delle entrate d'una determinata imposta in seguito a variazioni normative**
- **valutare l'impatto di eventuali manovre di politica fiscale**



Il supporto decisionale all'operatività

L'attività operativa principale d'una amministrazione fiscale è quella di controllo e riscontro dei comportamenti dei contribuenti attraverso strumenti automatici per

- incrociare i dati digitali di archivi interni e con sistemi informativi esterni (INPS, Camere di Commercio, Enti locali, ecc.)**
- individuare gli scostamenti significativi dal profilo standard per tipologia di soggetto (artigiano, commerciante, libero professionista, ecc.) e di attività svolta**
- pianificare, sulla base di determinati criteri, i soggetti da sottoporre a controllo**
- monitorare e valutare i risultati raggiunti**



Conoscere le somme incassate

Strumenti per seguire e monitorare il gettito delle diverse imposte: quando e quanto entra nelle casse dell'amministrazione pubblica centrale e locale per ogni tributo attraverso i versamenti dei contribuenti

Occorre raccogliere il dato digitale del pagamento (chi paga, quanto paga e perché paga) nel momento in cui si forma

- quanto paga serve a formare un flusso informativo che rileva per singola imposta e, se necessario, per territorio di competenza l'andamento della riscossione (il gettito per cassa)**
- chi paga e quanto paga serve a controllare se l'obbligo fiscale è stato correttamente assolto dal contribuente**



Seguire e monitorare le entrate (l'osservatorio)

Sono necessari strumenti che aggregano i dati sulla riscossione per

- **verificare tempestivamente l'andamento tra incasso e previsione per singola imposta**
- **tipologia di pagamento nell'ambito della stessa imposta (ad esempio per l'IRPEF ritenute mensili sul lavoro dipendente, acconto e saldo per gli altri contribuenti)**
- **disporre d'una ripartizione territoriale delle somme**
- **costruire serie storiche dei dati per verificarne l'evoluzione temporale**



La formazione delle basi imponibili

Conoscere come si forma la base imponibile (le informazioni necessarie a calcolare l'imposta) serve a capire come si comporta il contribuente a fronte d'un obbligo fiscale stabilito da una specifica norma di legge

Tutti i dati digitali che contribuiscono alla formazione della base imponibile vanno elaborati e raccolti per tipo d'imposta in specifici archivi (esempio archivio delle dichiarazioni dei redditi dell'anno d'imposta 2017)



La base statistica per monitorare la formazione degli imponibili (cruscotto)

Tutti i dati digitali degli archivi sulla formazione delle diverse basi imponibili vanno anche elaborati e raccolti per tipo d'imposta e di contribuente in una organica banca dati statistica di supporto alle decisioni (cruscotto)

Per problemi di costi di acquisizione dell'informazione elementare in formato digitale non sempre tutti i dati necessari a descrivere compiutamente la formazione della base imponibile sono rilevati; si procede in questo caso con l'individuazione d'un campione rappresentativo dell'intera platea dei contribuenti



La fase di controllo

La fase di controllo è un servizio garantito dall'Amministrazione Finanziaria alla collettività per assicurare l'equità del prelievo, il corretto comportamento dei contribuenti e il rispetto del dettato costituzionale

In particolare la gestione e il controllo dei principali tributi erariali (Irpef, Ires, Iva, Irap, Registro, etc.) fa capo all'Agenzia delle Entrate, che si avvale per l'attività di controllo della collaborazione della Guardia di Finanza

Le attività, cioè gli obiettivi e le azioni dell'Agenzia delle Entrate, sono definite di volta in volta nella Convenzione triennale stipulata con il Ministero dell'Economia (MEF), da ultimo la convenzione triennale 2019 – 2021



Il gettito delle maggiori imposte

ENTRATE IRPEF ED IVA IN MILIONI DI EURO				
IMPOSTA	ANNO			
	2016	2017	2018	2019
IRPEF	180.004	182.353	187.457	190.639
IVA	124.336	129.569	133.433	136.681

I redditi dell'imposta personale (l'IRPEF) per tipologia di contribuente

AMMONTARE REDDITI PER ANNO D'IMPOSTA E TIPO DI REDDITO (IN MIGLIAIA DI €)						
ANNO D'IMPOSTA	LAVORO DIPENDENTE	PENSIONE	LAVORO AUTONOMO	IMPRESA	PARTECIPAZIONE	ALTRI REDDITI
2003	344.543.106	177.359.001	27.419.637	30.028.934	33.793.147	41.967.045
2004	357.804.657	185.159.712	29.316.327	31.499.446	35.536.508	37.331.066
2005	371.483.917	192.568.001	30.789.800	32.006.541	36.051.744	38.372.871
2006	388.155.659	199.990.856	33.980.597	37.569.946	41.051.898	40.239.828
2007	406.078.291	206.024.343	35.768.895	38.971.299	42.235.735	43.190.508
2008	418.740.720	213.594.560	34.372.534	33.157.010	39.080.092	43.644.431
2009	416.499.533	223.324.143	33.691.376	29.671.300	35.286.676	44.774.787
2010	418.159.271	228.200.054	34.277.157	30.157.924	35.623.374	46.098.586
2011	422.904.036	233.863.552	34.674.624	30.105.878	34.953.489	43.958.590
2012	425.145.662	238.810.186	36.019.948	31.411.316	33.560.115	29.662.932
2013	424.676.074	243.617.069	35.353.495	30.751.484	32.352.193	36.741.378
2014	423.028.352	247.211.951	35.143.309	31.255.624	32.285.019	39.318.401
2015	434.694.372	249.226.307	35.923.117	31.244.486	32.974.524	37.961.911
2016	441.452.409	251.116.116	34.881.409	30.725.621	34.021.539	38.112.140
2017	451.915.858	253.073.382	34.978.444	18.003.060	28.337.653	37.580.009

La distribuzione percentuale dei redditi dell'imposta personale (l'IRPEF) per tipologia di contribuente

DISTRIBUZIONE PERCENTUALE PER TIPO DI REDDITO SUL TOTALE						
ANNO D'IMPOSTA	LAVORO DIPENDENTE	PENSIONE	LAVORO AUTONOMO	IMPRESA	PARTECIPAZIONE	ALTRI REDDITI
2003	52,59%	27,07%	4,19%	4,58%	5,16%	6,41%
2004	52,88%	27,36%	4,33%	4,66%	5,25%	5,52%
2005	52,97%	27,46%	4,39%	4,56%	5,14%	5,47%
2006	52,38%	26,99%	4,59%	5,07%	5,54%	5,43%
2007	52,58%	26,68%	4,63%	5,05%	5,47%	5,59%
2008	53,51%	27,29%	4,39%	4,24%	4,99%	5,58%
2009	53,18%	28,51%	4,30%	3,79%	4,51%	5,72%
2010	52,76%	28,79%	4,33%	3,81%	4,49%	5,82%
2011	52,83%	29,22%	4,33%	3,76%	4,37%	5,49%
2012	53,50%	30,05%	4,53%	3,95%	4,22%	3,73%
2013	52,85%	30,32%	4,40%	3,83%	4,03%	4,57%
2014	52,34%	30,59%	4,35%	3,87%	3,99%	4,86%
2015	52,88%	30,32%	4,37%	3,80%	4,01%	4,62%
2016	53,17%	30,24%	4,20%	3,70%	4,10%	4,59%
2017	54,85%	30,72%	4,25%	2,19%	3,44%	4,56%

Chi paga l'IRPEF

Le Tabelle evidenziano

- **l'ammontare del reddito da Lavoro dipendente supera il 52% del totale dei redditi in tutti gli anni d'imposta del periodo; nel 2017 è pari al 54,85%**
- **l'ammontare del reddito da Pensione supera il 26% del totale dei redditi in tutti gli anni d'imposta del periodo e nel 2017 arriva al 30,72%**
- **l'ammontare complessivo dei redditi di Lavoro dipendente e da Pensione varia tra il 79,26% e l'85,57% (valore del 2017) del totale dei redditi in tutti gli anni d'imposta del periodo**

Chi non paga: l'evasione

L'EVASIONE DELLE PRINCIPALI IMPOSTE (Importi in milioni di Euro)								
IMPOSTA	ANNO						DIFFERENZA	MEDIA
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2017- 2016	2014- 2016
IRPEF Lavoro dipendente	3.887	3.975	5.149	5.465	5.350	N.D.	N.D.	5.321
IRPEF Lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	-1.875	33.331
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	1.125	35.867

La Tabella evidenzia

- solo l'evasione delle due principali imposte è pari ad oltre 75 miliardi di €
- complessivamente supera i 105/110 miliardi di € (dato ricavato dalla «Relazione sull'evasione del Ministero dell'economia»)



La dimensione dell'evasione

Il TAX GAP (la differenza fra quello che si riscuote e quello che si sarebbe potuto riscuotere) delle nostre principali imposte

Lo scarto tra imposta riscossa e imposta riscuotibile misura le dimensioni dell' evasione Irpef

In particolare il TAX GAP Irpef del 59,8% testimonia che per i professionisti e le piccole imprese l'evasione Irpef è un fenomeno di massa

TAX GAP PER L'ANNO D'IMPOSTA 2017 (Importi in milioni di Euro)				
IMPOSTA	RISCOSSA	RISCUOTIBILE	SCARTO	% SCARTO
IRPEF Lavoro dipendente	87.089	91.952	4.863	5,29%
IRPEF Lavoro autonomo e impresa	21.556	53.618	32.062	59,80%
IVA	129.569	166.745	37.176	22,30%



La dimensione dell'evasione IVA in Europa

Il TAX GAP dell'IVA per l'anno d'imposta 2017 dei Paesi dell'Unione Europea

VAT GAP IN 2017 (EUR million)							
Belgium	3,996	Greece	7,339	Lithuania	1,119	Portugal	1,929
Bulgaria	625	Spain	1,806	Luxembourg	23	Romania	6,413
Czech Republic	2,082	France	12,030	Hungary	1,893	Slovenia	128
Denmark	2,235	Croatia	459	Malta	13	Slovakia	1,791
Germany	25,016	Italy	33,629	Netherlands	2,744	Finland	1,622
Estonia	122	Cyprus	11	Austria	2,444	Sweden	654
Ireland	1,938	Latvia	385	Poland	5,764	UK	19,199
Total EU-28				137,470			

La dimensione dell'evasione IVA in Europa

Confronto fra i TAX GAP dell'IVA dei Paesi dell'Unione Europea per gli anni d'imposta 2016 e 2017

HOW DO EU MEMBER STATES FARE? (% of VAT revenues lost)



Il TAX GAP dell'IVA italiano a confronto con quello degli altri Paesi dell'Unione Europea

Il confronto con gli altri Paesi evidenzia che nel nostro Paese c'è un'evasione diffusa di questa imposta: il nostro TAX GAP è più di due volte e mezzo rispetto alla media UE

Nel 2017 il TAX GAP dell'IVA italiano è circa due volte e mezza quello tedesco (9,9%) e inglese (10,6%), più di tre volte di quello francese (6,9%), dieci volte quello spagnolo (2,4%), 16 volte quello svedese (1,5%)

In cifra assoluta anche nel 2017 il TAX GAP dell'IVA italiano (€ 33.629 milioni) risulta essere il più alto tra i 28 Paesi UE e costituisce un quarto del TAX GAP totale dell'UE (€ 137.470 milioni)



Evasione fiscale: il fattore socio-culturale

«L'evasione fiscale continua ad essere per il nostro Paese un problema di straordinaria gravità, tra le prime cause, se non la principale, delle difficoltà del sistema produttivo, dell'elevato costo del lavoro, dello squilibrio dei conti pubblici, del malessere sociale esistente ...»

Corte dei Conti, Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2014, pag. 51: «Irpef, un'arma spuntata»



Evasione fiscale: il fattore socio-culturale

L'aspetto più deleterio è che nell'opinione pubblica sembra prevalere una visione fatalistica dell'evasione fiscale come realtà ontologica inattaccabile, come peculiarità italiana, che differenzia il nostro Paese dalle altre grandi democrazie occidentali

Il cittadino medio è consapevole che l'evasione fiscale sia un problema reale, ma spesso la considera un affare che non lo coinvolge direttamente, ma interessa esclusivamente lo Stato e i suoi uffici fiscali, deputati ai controlli; pensare solo di costringere il cittadino a chiedere obbligatoriamente lo scontrino o la ricevuta fiscale è stato visto da taluni come una costrizione fastidiosa e non tollerabile.

Evidentemente l'evasione fiscale è un problema non solo economico ma anche culturale



L'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

Gli incassi dell'Agenzia delle entrate per l'attività di controllo

ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E DI CONTROLLO SOSTANZIALE (INTROITI)

	<i>(in milioni)</i>				
	2014	2015	2016	2017	2018
Entrate da "controlli documentali" (art. 36-ter)	368	356	342	318	319
Entrate da "controlli sostanziali" (da versamenti diretti e da ruolo)	7.697	7.403	6.133	7.324	5.581
Entrate da controlli <i>voluntary disclosure</i>			4.113	399,8	275
<i>Totale</i>	8.065	7.759	10.588	8.042	6.175

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

L'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

Il numero degli accertamenti dell'Agenzia delle entrate per l'attività di controllo (dalla Relazione sul rendiconto generale dello Stato della Corte dei Conti)

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE
(NUMERO DI INTERVENTI ESEGUITI)

ATTIVITA'	2014	2015	2016	2017	2018
Accertamenti Imposte dirette- IRAP- IVA- REGISTRO	650.213	631.985	781.240	591.805	585.065
<i>di cui:</i>					
Adesioni <i>voluntary disclosure</i>			323.861	7.582	43.960
Imposte dirette, IRAP e IVA ordinari	309.319	301.996	199.990	295.267	262.933
<i>di cui:</i>					
controlli sui crediti d'imposta (incremento occupazionale - investimenti)	989	576	511	182	173
controlli dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione nel mod. F24	6.968	10.195	7.606	7.857	7.032
accertamenti da studi di settore	12.277	8.149	3.765	2.529	1.814
accertamenti sintetici	11.091	5.827	2.812	2.024	2.784
Accertamenti parziali automatizzati (41-bis/600)	289.277	286.015	222.217	266.443	251.907
Accertamenti Registro	43.660	33.203	27.055	22.056	19.060
Altro	7.957	10.771	8.117	457	7.205

Fonte: Agenzia delle entrate



L'incidenza dell'attività di controllo

DICHIARAZIONI IVA NELL'ANNO D'IMPOSTA 2017	
PERSONE FISICHE	2.629.360
SOCIETÀ DI PERSONE	796.108
SOCIETÀ DI CAPITALI	1.275.496
ENTI NON COMMERCIALI E NON RESIDENTI	56.766
TOTALE	4.757.730

I grandi contribuenti (Società di capitali) che hanno esercitato un'attività economica e che hanno presentato dichiarazione IVA nel 2017 hanno una probabilità di essere accertati all'incirca del 10%

Per le persone fisiche che esercitano attività economica (artigiani, commercianti e professionisti) questa probabilità si riduce a meno del 3% (valore indicato nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato della Corte dei Conti)



Misure di reale contrasto all'evasione

Trasmissione telematica obbligatoria delle fatture tra tutti i soggetti IVA (fattura elettronica); in tal modo il Fisco ha notizia immediata delle operazioni commerciali e può intervenire tempestivamente in caso di comportamenti illeciti (ad esempio frodi IVA, omessa registrazione delle fatture, etc. etc.)

Trasmissione in tempo reale al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi al momento di rilascio dello scontrino da parte di tutti gli esercenti attività di vendita al minuto (registratore telematico)

Pagamenti tracciati obbligatori (Bonifici, POS, carte di credito, ecc.) per tutti, in particolare per i professionisti e per gli altri lavoratori autonomi e conti correnti dedicati

(segue)



Misure di reale contrasto all'evasione

(segue)

Accesso on line semplificato degli uffici fiscali ai dati essenziali dei conti bancari dei contribuenti (saldo iniziale, saldo finale e giacenza media)

Invio da parte dell'Amministrazione finanziaria della proposta di dichiarazione dei redditi (dichiarazione precompilata) anche ai professionisti e alle piccole imprese, sulla base di tutti i dati in suo possesso, allo scopo di favorire l'adesione spontanea

Reale deterrenza delle sanzioni tributarie, attualmente venuta meno con la previsioni di sconti e riduzioni (ad. esempio in caso di ravvedimento, mediazione, adesione, conciliazione) che favoriscono l'evasione

(segue)



Misure di reale contrasto all'evasione

(segue)

Temporanea chiusura degli esercizi commerciali in caso di mancato rilascio di 3 ricevute e/o scontrini fiscali, con l'affissione sulla saracinesca dei motivi della chiusura coatta;
in tal modo l'evasore subisce anche un danno d'immagine

Disincentivare futuri condoni fiscali; introdurre una norma costituzionale che richieda la maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera e la sussistenza di situazioni eccezionali per l'approvazione di sanatorie fiscali

Promuovere, soprattutto nelle scuole, la cultura della legalità fiscale per favorire un cambiamento culturale radicale nel rapporto fisco-contribuenti, che faccia sentire il cittadino come primo interessato alla lotta all'evasione fiscale



La terza fase: il rapporto con le amministrazioni estere (la fiscalità internazionale)

La sovranità impositiva di uno Stato si esercita entro i confini del proprio territorio nazionale

I vari Paesi escludono da imposizione i fenomeni reddituali che sono del tutto estranei al proprio territorio

Un Paese può vantare pretese impositive su un reddito tassato anche in un altro Paese



I due Criteri di collegamento territoriale con un Paese ai fini della tassazione

Criterio **soggettivo** basato sulla residenza del soggetto che produce il reddito

Un Paese assoggetta a tassazione tutti i redditi prodotti dai propri residenti o dalle imprese che qui hanno sede legale anche se questi sono stati prodotti in un altro Paese

La residenza o la sede legale come criterio di collegamento soggettivo con un determinato territorio



I due Criteri di collegamento territoriale con un Paese ai fini della tassazione

Criterio **oggettivo** basato sulla fonte o sul luogo di produzione del reddito

Un Paese assoggetta a tassazione tutti i redditi prodotti tutti i redditi da chiunque prodotti nel proprio territorio, compresi quelli prodotti da soggetti non residenti o che qui non hanno la sede legale (Principio di territorialità)



I due Criteri di collegamento territoriale con un Paese ai fini della tassazione

In base al criterio oggettivo si considerano prodotti nel territorio dello Stato (esempio in Italia):

- **i redditi che derivano da attività svolte nel territorio nazionale** (lavoro dipendente, lavoro autonomo o d'impresa)
- **i redditi che derivano da beni presenti sul territorio nazionale:** quali, in particolare, i redditi fondiari (generati da immobili) o i redditi (compresi i dividendi o le plus/minusvalenze da cessione) derivanti dalla partecipazione in società residenti
- **determinati flussi di elementi reddituali erogati dallo Stato o da altri soggetti residenti o stabiliti in Italia:** compresi pensioni, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, royalty, compensi a non residenti per prestazioni artistiche o professionali in Italia erogati dai predetti soggetti



I due Criteri di collegamento territoriale con un Paese ai fini della tassazione

**I due criteri non sono in contrapposizione e non creano
*doppia imposizione in un mondo virtuale chiuso entro
i confini nazionali***

In un mondo chiuso, infatti, (con barriere fisiche e giuridiche alla circolazione di persone, capitali, merci etc.) i due presupposti, soggettivo e oggettivo, si manifestano in capo alle stesse persone, nel senso che, tendenzialmente, sono (solo) i soggetti residenti a produrre tutti (e solo) i redditi generati da fonti produttive nazionali (beni, attività o flussi)

I redditi transfrontalieri e la doppia imposizione giuridica

I redditi transfrontalieri sono

- **i redditi che i soggetti residenti in un Paese producono in un altro Paese estero**
- **i redditi che i soggetti residenti in un altro Paese estero producono nel territorio di uno Stato (diverso da quello di residenza)**

I redditi transfrontalieri originano la *doppia imposizione giuridica*



La doppia imposizione giuridica

Si verifica doppia imposizione giuridica sui redditi transfrontalieri quando lo stesso reddito è assoggettato a tassazione, in capo allo stesso soggetto, in due diversi Stati, quello in cui il soggetto ha la residenza e quello in cui produce il reddito

Sul medesimo reddito transfrontaliero si esercita il potere impositivo

- sia del Paese in cui risiede il soggetto che lo ha prodotto in virtù del criterio di collegamento soggettivo**
- sia del diverso Paese in cui il reddito è prodotto in virtù del criterio di collegamento oggettivo**



Il reddito transfrontaliero d'impresa

Un'impresa individuale o una società che hanno la residenza (ad esempio, la dimora abituale o la sede di direzione effettiva) in un Paese operano spesso anche all'estero

Possono vendere beni o servizi sui mercati di altri Paesi secondo due modalità alternative

- attraverso esportazioni dalla sede centrale o, al più, avvalendosi nel Paese estero di un centro espositivo o d'un deposito merci o simili *(primo caso)***
- svolgendo in loco una vera e propria attività d'impresa (produzione o trasformazione delle merci o attività di distribuzione etc.) con sedi fisse o sedi secondarie (stabili organizzazioni) *(secondo caso)***



Il reddito transfrontaliero d'impresa

L'impresa estera (individuale o societaria) realizza ricavi nel Paese estero ***sia nel primo che nel secondo caso***, ma per Convenzione internazionale (dagli anni trenta del mille e novecento per accordo tra i Paesi della Lega delle Nazioni e poi dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico), si considera che solo nel ***secondo caso*** svolga nello Stato estero un'attività qualificata idonea a collegare effettivamente una quota dei profitti dell'impresa estera con il suo territorio nazionale

Il reddito d'impresa si considera transfrontaliero solo se nello Stato estero l'impresa si insedia con una presenza fisica qualificata: sede fissa d'affari o un agente dipendente ***(secondo caso)***



Il reddito transfrontaliero d'impresa

Conseguentemente nel

- ***primo caso*** non viene riconosciuto allo Stato della fonte (che, per le modalità di svolgimento delle attività, costituisce un mero mercato di destinazione di beni e servizi) alcun diritto di tassazione)
- ***secondo caso*** *i profitti realizzati attraverso la stabile organizzazione si considerano 'prodotti' nello Stato della fonte;* viene riconosciuto il criterio di collegamento oggettivo e il diritto dello Stato della fonte ad assoggettare a tassazione la quota dei profitti dell'impresa estera attribuibili alla attività della stessa stabile organizzazione



Le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione giuridica

Per eliminare o ridurre la doppia imposizione sui redditi transfrontalieri, in cui si sovrappongono le pretese impositive dello Paese della residenza e del Paese della fonte, gli Stati concludono accordi bilaterali (Convenzioni contro le doppie imposizioni - Double Taxation Agreement – DTA)

Le DTA normalmente si ispirano al Modello di Convenzione elaborato dall'OCSE (Organizzazione internazionale per lo sviluppo e la cooperazione) ma possono prevedere (in base alle specifiche disposizioni di ciascuna Convenzione bilaterale effettivamente conclusa tra gli Stati interessati) deroghe o integrazioni o autonome previsioni rispetto al Modello di riferimento



Le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione giuridica

Le DTA (negoziare bilateralmente tra i due Stati contraenti e approvate in ciascuno Stato con legge ordinaria di ratifica)

- **pongono limiti reciproci ai poteri impositivi dello Stato della residenza o dello Stato della fonte allo specifico fine di eliminare o ridurre la doppia imposizione sui redditi transfrontalieri**
- **stabiliscono Diritti e Obblighi che sono reciproci; si applicano cioè a ciascuno dei due Stati Contraenti che, caso per caso, possono essere interessati a titolo di Stato della fonte o di Stato della residenza**



Limiti e sacrifici imposti dalle Convenzioni

La Convenzione può prevedere per lo stato alla fonte

- **(e normalmente prevede) l'applicazione di imposte in misura ridotta su alcuni redditi prodotti nel proprio territorio da un soggetto non residente (dividendi, di interessi etc.)**
- **più raramente l'esenzione all'origine su determinati redditi (ad esempio, in certe DTA, i redditi da pensione)**



Limiti e sacrifici imposti dalle Convenzioni

La Convenzione può prevedere per lo Stato della residenza il riconoscimento

- **di un credito per le imposte che un soggetto residente ha pagato nell'altro Stato contraente (in cui ha prodotto il reddito)**
- **(in alternativa) il riconoscimento dell'esenzione (totale o parziale) per il reddito prodotto (o alcune categorie di reddito prodotto) da un soggetto residente nell'altro Stato contraente**

Il credito per le imposte pagate all'estero riconosciuto dal Paese residenza

L'applicazione di questo metodo di eliminazione della doppia imposizione comporta la tassazione concorrente dei due Stati

- **prima lo Stato della fonte applica sul reddito prodotto sul suo territorio le proprie aliquote**
- **poi lo Stato della residenza applica su questo medesimo reddito le proprie aliquote, ma riconoscendo al soggetto residente, in riduzione del proprio debito, le imposte prelevate alla fonte fino a concorrenza di quanto dovuto**

Non vengono mai rimborsate imposte estere eventualmente superiori rispetto a quelle dovute nel Paese alla fonte



Il credito per le imposte pagate all'estero riconosciuto dal Paese residenza



Mario che risiede a Roma e possiede una casa a Madrid da cui riceve un canone di affitto paga le relative imposte alla Spagna e deve dichiarare questo reddito in Italia che per convenzione riconosce come credito le imposte pagate da Mario alla Spagna

L'esenzione riconosciuta dal Paese della residenza (per convenzione o norma interna)

L'applicazione di questo metodo di eliminazione della doppia imposizione giuridica (nel caso sia previsto dalla convenzione bilaterale o da una norma interna in alternativa al riconoscimento del credito per le imposte estere) comporta

- la tassazione esclusiva del reddito dello Stato della fonte (o di una categoria di reddito estero)**
- l'esenzione totale del reddito estero nel Paese di residenza**
- nel caso di esenzione parziale, resta la tassazione concorrente (sia pure in misura ridotta) dello Stato di residenza**



L'esenzione per le imposte pagate all'estero riconosciuto dal Paese residenza



In questo caso Mario risiede a Roma e possiede una casa a Madrid da cui riceve un canone di affitto paga le relative imposte alla Spagna ed è esentato per convenzione a pagarle in Italia

La doppia imposizione giuridica e le imprese

Il credito o l'esenzione, si applicano anche per eliminare la doppia imposizione giuridica nel caso di un'impresa che agisce all'estero tramite stabili organizzazioni

Tra i due metodi quello dell'esenzione (da parte dello Stato di residenza) presenta i seguenti vantaggi per tutti gli attori

- è di più facile applicazione e più efficace per favorire la internazionalizzazione delle imprese**
- consente alle imprese di fruire di eventuali agevolazioni fiscali concesse nei Paesi esteri di insediamento**
- evita di 'importare' presso lo Stato di residenza le eventuali perdite estere della stabile organizzazione estera**



L'esenzione riconosciuta dallo Stato della fonte (per convenzione o per norma interna)

L'esenzione totale su determinati redditi (ad esempio sui redditi da pensione, sulle royalty, ecc.) può essere riconosciuta, per eliminare la doppia imposizione, anche da parte del Paese della fonte (in alternativa all'esenzione o al credito nel Paese della residenza) e si applica anche per eliminare la doppia imposizione nel caso di un'impresa che agisce all'estero tramite stabili organizzazioni

L'esenzione su un reddito transfrontaliero può essere concessa sulla base di quanto previsto dalla singola Convenzione bilaterale o dallo Stato della residenza o dallo Stato della fonte



Il metodo dell'esenzione e il rischio di concorrenza fiscale dannosa

L'esenzione per convenzione può, pertanto, attribuire il potere impositivo in via esclusiva ad uno dei due Stati contraenti (o allo Stato della fonte o allo Stato della residenza)

Il metodo dell'esenzione per convenzione o norma interna (da parte dello Stato di residenza o dello Stato della fonte) può originare rischi di concorrenza fiscale dannosa tra Stati e incoraggiare le strategie di pianificazione fiscale aggressiva dei grandi gruppi d'impresa multinazionali



Concorrenza fiscale fra stati e strategie di elusione delle imprese. Verso la doppia non tassazione dei redditi transfrontalieri

L'esenzione e altri limiti posti dalle convenzioni (compreso il concetto stesso di stabile organizzazione che richiede la presenza fisica dell'impresa per tassarne il reddito in uno Stato diverso da quello di residenza della Casa madre) sono tra le concause più comuni che alimentano la concorrenza fiscale tra Stati (anche all'interno dell'Unione Europea) e le strategie di elusione (non pagamento delle imposte dovute attraverso l'utilizzo di leggi che si prestano ad una interpretazione di favore) attuate da singoli contribuenti (persone fisiche) e, soprattutto, dai grandi gruppi multinazionali



Dalla doppia imposizione alla doppia non tassazione

L'esenzione e altri limiti posti dalle convenzioni (compreso il concetto stesso di stabile organizzazione che richiede la presenza fisica dell'impresa per tassare il reddito in uno Stato diverso da quello di residenza della Casa madre) sono tra le concause più comuni che alimentano la concorrenza fiscale tra Stati (anche all'interno dell'Unione Europea) e le strategie di elusione (non pagamento delle imposte dovute attraverso l'utilizzo di leggi che si prestano ad una interpretazione di favore) attuate da singoli contribuenti (persone fisiche) e, soprattutto, dai grandi gruppi multinazionali



I regimi di favore per le persone fisiche

L'esenzione convenzionale nello Stato della fonte (ad esempio per i redditi di pensione) può essere sfruttata dal Paese della residenza (titolare del potere esclusivo di imposizione) per concedere a sua volta l'esenzione in base a disposizioni normative interne e attirare in tal modo soggetti (pensionati) invogliati a trasferire la residenza per risparmiare imposte

Regimi speciali che consentono ad alcuni soggetti (con alte professionalità o con alti redditi) di risiedere nel Paese con una deroga (in genere temporanea) rispetto al principio secondo cui i residenti sono tassati per tutti i redditi loro prodotti (esenzione d'una percentuale del reddito, imposta annuale forfetaria, ecc.)



I regimi di favore per le persone fisiche



Mario pensionato italiano trasferisce la residenza in Portogallo (Cipro, Marocco etc.), in Paesi cioè che hanno stipulato una convenzione con l'Italia che esenta il reddito da pensione nel Paese della fonte (da cui è erogato) e attribuisce il potere esclusivo di tassazione al Paese della residenza

La pianificazione fiscale aggressiva: il caso McDonald's Europe

McDonald's Europe, società del gruppo McDonald's, ha sede centrale in Lussemburgo e stabile organizzazione negli Stati Uniti

- **il Lussemburgo (Stato della residenza) esenta la stabile organizzazione negli USA**
- **gli USA (Stato della fonte) non considerano la struttura insediata sul proprio territorio come una stabile organizzazione e non la tassano**

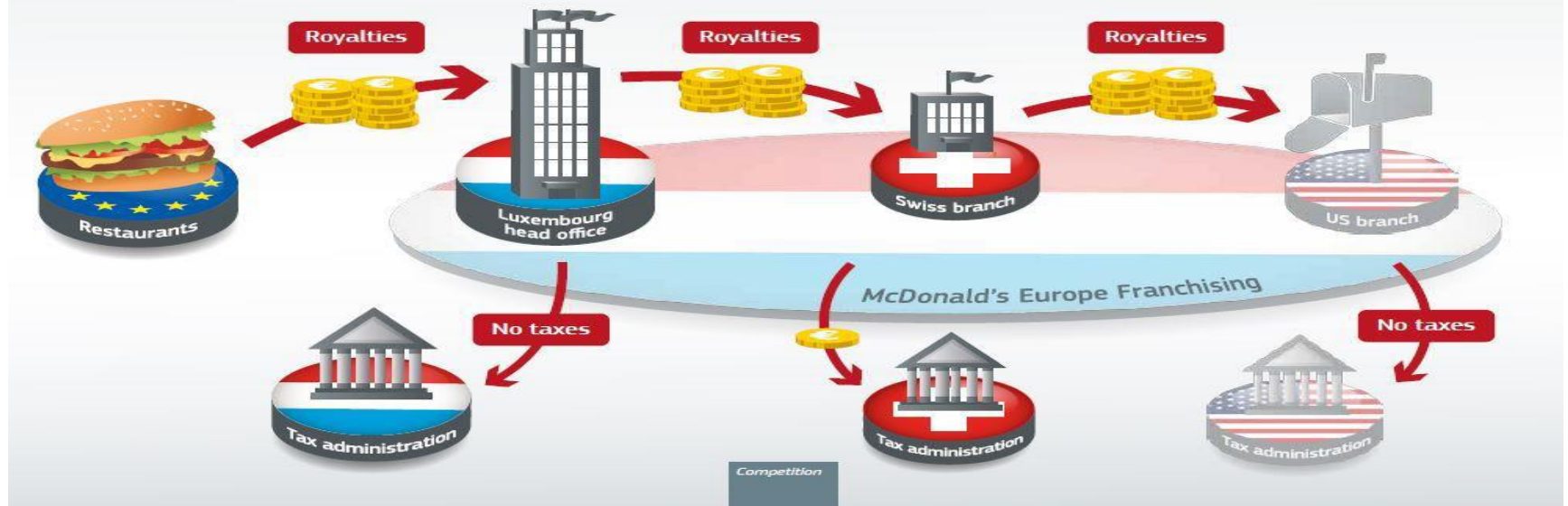
McDonald's Europe alla quale erano stati attribuiti tutti i profitti realizzati dal Gruppo in Europa non ha pagato tasse sui propri profitti



Lo schema elusivo di McDonald's Europe



Concern: McDonald's Europe paid tax neither in EU nor US



I grandi gruppi d'impresa

La grande impresa globale si articola nei vari Paesi del mondo non solo attraverso stabili organizzazioni (che sono diramazioni amministrative del medesimo soggetto giuridico), ma anche attraverso strutture giuridiche autonome (società controllate o collegate) in ragione delle differenti esigenze del settore economico in cui interviene

Si è in presenza di un unico soggetto economico (il gruppo) 'sovrannazionale' che insedia in differenti Stati società giuridicamente autonome ma tutte riconducibili (direttamente o indirettamente) ad una capogruppo, spesso residente in un altro Paese



I grandi gruppi d'impresa e le strategie di pianificazione fiscale aggressiva

Ciascuna società di un gruppo multinazionale è assoggettata alla potestà impositiva del rispettivo Stato di residenza, nonostante concorra con le altre alla produzione di un reddito tendenzialmente unitario (quello, cioè, del gruppo nel suo complesso): con la possibilità che alcune società in utile siano tassate anche quando il gruppo nel suo complesso è in perdita

Questo, ed altre complessità operative (insieme alle difficoltà a rimpatriare i dividendi) generano conflitti e la tendenza a 'spostare' artificialmente i profitti generati da una società in un determinato Paese verso le società consociate residenti in Paesi a più bassa fiscalità se non in veri e propri 'paradisi fiscali' per attrarre capitali e investimenti: c.d. strategie di pianificazione fiscale aggressiva



Le strategie di pianificazione fiscale delle multinazionali del web

I grandi gruppi multinazionali (di alta tecnologia) sono particolarmente abili ad organizzare complessi schemi di pianificazione fiscale che consentono loro di sottostare a livelli minimi di tassazione, notevolmente inferiori a quelli dei grandi gruppi d'impresa tradizionali (sia finanziari che manifatturieri)

Il fatto di essere imprese 'giovani', di recente costituzione, e di esercitare attività completamente digitali (o prevalentemente digitali attraverso la rete) ha consentito loro di organizzarsi come gruppo sovranazionale secondo schemi e modalità idonei a sottrarsi agli obblighi fiscali

Le strategie di pianificazione fiscale delle multinazionali del web

Non si tratta di evasione, ma semmai di elusione internazionale, in quanto le strategie e i comportamenti posti in essere non violano le norme esistenti a livello domestico né i principi condivisi a livello internazionale, ma piuttosto *sono volti ad evitare* (riuscendoci, proprio in virtù delle caratteristiche dei loro modelli di *business*) che queste norme o principi si rendano applicabili nel loro caso

Essendo di nuova costituzione e agendo a livello globale come un'unica grande impresa sovranazionale hanno sin da subito organizzato il gruppo in modo da collocare le società controllate nei cosiddetti *paradisi fiscali* (Bermuda etc.) o, comunque, negli *Stati fiscalmente più 'attrattivi'* (Irlanda, Lussemburgo etc.), evitando, invece di insediare stabili organizzazioni o controllate nei Paesi ad alta fiscalità nei cui mercati vendono la gran parte dei loro servizi



Gli schemi classici di Google e di Apple

Gli schemi di Google e di Apple (pur diversi tra di loro) hanno in comune alcune caratteristiche fondamentali

- **operano da remoto ed evitano di insediare stabili organizzazioni o controllate per gestire i propri beni e servizi sui mercati di destinazione; al più vi stabiliscono controllate di consulenza con scarsi profitti imponibili**
- **affidano la gestione dei loro servizi e la contabilizzazione dei ricavi relativi (da remoto) in tutta Europa, Asia, etc. (esclusi USA e Americhe) a una struttura del gruppo in Irlanda (a una società irlandese per quanto riguarda Google o a una stabile organizzazione irlandese per quanto riguarda Apple); l'Irlanda è una sorta di paradiso fiscale all'interno della Unione Europea con aliquota al 12,5% e con strutture societarie in grado di far 'volatilizzare' la stragrande maggioranza dei profitti**



Gli schemi classici di Google e di Apple

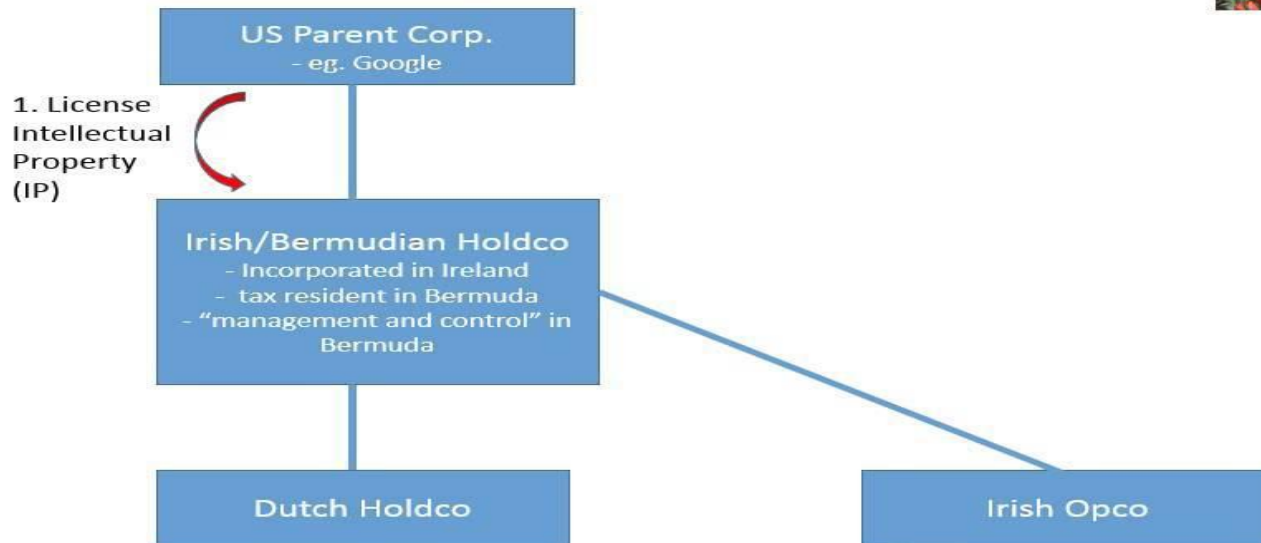
- **riescono ad evitare l'applicazione delle imposte (sia pure nella modesta misura del 12,5% applicabili in Irlanda) sulla stragrande maggioranza dei profitti che ivi affluiscono (non tassati) da tutta Europa, Asia etc. Infatti**
 - a) **nel caso di Google, i profitti della società irlandese che contabilizza i ricavi sono ridotti delle royalty passive pagate ad un'altra shell company olandese del gruppo; la quale, a sua volta non ha redditi perché 'compensa' le royalty attive che riceve con le royalty passive da essa dovute alla controllante (titolare dei diritti di sfruttamento degli algoritmi etc.) localizzata alle Bermuda un paradiso fiscale che non tassa i profitti**
 - b) **Nel caso di Apple, la stragrande maggioranza dei profitti (riferibili idealmente alle royalty) è attribuita non alla stabile organizzazione bensì alla relativa casa madre che sarebbe priva di qualsiasi residenza fiscale (e dunque non tassabile); nonostante che entrambe (stabile organizzazione e casa madre) siano parti della stessa società regolarmente costituita secondo il diritto irlandese**

Lo schema elusivo di Google



Double Irish/ Dutch Sandwich

Source: <http://www.ip-tax.com/2010/11/16/is-double-irish-dutch-sandwich/>



Lo schema elusivo di Apple

