

## **La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista.**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

**Sommario:** 1. I limiti strutturali del sistema produttivo italiano – cenni – 2. Il ruolo della fiscalità sull'evoluzione dimensionale delle imprese in Italia – 3. Struttura delle imposte e principi costituzionali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione: la legge di coordinamento - 4. Riforme fiscali e competitività del sistema produttivo: alcuni dati di raffronto - 5. La riforma delle imposte dirette nella legge 80/2003 – limiti - 6. Sistema tributario e competitività: verso un possibile ciclo virtuoso

### **1. I limiti strutturali del sistema produttivo italiano - cenni**

La dimensione globale dei cambiamenti che hanno investito i dieci anni a cavallo tra la fine del secolo scorso ed il nuovo millennio rende vano qualsiasi tentativo di individuare un denominatore comune che possa caratterizzare le politiche pubbliche dei paesi europei; stretti da un lato dai vincoli di appartenenza e dalla debolezza strutturale dell'Unione Europea; impossibilitati dall'altro ad adottare, proprio per la rigidità dei modelli nazionali e comunitari, politiche innovative adeguate e non scadenzate su tempi troppo lunghi.

I processi di mondializzazione infatti, trainati del progresso tecnologico, a partire dai settori delle telecomunicazioni e dei trasporti, e dalla completa liberalizzazione dei mercati, interessano ormai non solo la produzione e gli scambi, ma incidono direttamente sui sistemi giuridici, chiamati a regolarne le dinamiche nei settori più direttamente investiti dalle innovazioni.

Si assiste ormai a una tendenza sempre più diffusa all'integrazione degli ordinamenti e alla loro progressiva omologazione, che tende a diluirne, progressivamente, l'identità.

Una prospettiva questa assai meno remota di quanto possa apparire oggi, perché ordinamenti, abitudini di vita e diritti individuali rappresentano realtà attraversate da correlazioni profonde e molteplici: di qui la necessità che i processi di mondializzazione, anche in campo giuridico, non assumano il carattere di una omologazione; non vengano cioè subiti, ma orientati attraverso processi di adattamento che salvaguardino i valori della nostra civiltà giuridica, e gli interessi economici delle nostre comunità.

Dall'altra parte il carattere indeterminato di questa tendenza all'omologazione, non ne facilita la percezione da parte dell'opinione pubblica; ne alimenta l'incertezza e rende quindi più difficile l'adozione di politiche innovative indispensabili per determinare il riposizionamento dei grandi paesi europei a partire dal nostro, in una logica di competizione che non incida sulla qualità dei diritti civili e sociali.

Questa necessaria premessa serve per comprendere che la complessità dei problemi e la diversità delle situazioni che caratterizzano gli Stati dell'U.E. non consentono come è avvenuto in passato per il controllo dei conti pubblici nella fase di avvio dell'Euro di affidarsi all'Europa, per le scelte che variano necessariamente da Paese a Paese e quindi non possono essere né decise, né tantomeno imposte a livello europeo.

L'analisi dei limiti strutturali del sistema Italia, sottodimensionamento del sistema delle imprese; scarsa concorrenza e quindi alti costi nel settore dei servizi; insufficienza della catena distributiva; scarsa produttività dell'amministrazione pubblica ed eccessiva frammentazione del potere di decidere; carenza nei settori delle grandi infrastrutture a rete e nella logistica; debolezza del sistema formativo e della ricerca; dimensione del debito pubblico e rapporto sfavorevole tra profili qualiquantitativi della spesa pubblica sono stati evidenziati da tempo dagli osservatori più attenti e non soltanto economisti.

Sulle politiche da adottare, le opzioni sono molteplici: l'economia come il diritto non sono scelte esatte, nel senso che i fatti che l'economista ed il giurista sono chiamati ad interpretare e a regolamentare, spesso hanno effetti non sempre univoci e le risposte quindi possono essere diverse ed essere inevitabilmente almeno in parte influenzate dalle preferenze politiche di ciascuno.

Anche perché le variabili in gioco nelle società complesse sono

numerose e tendono ad aumentare.

Tuttavia vi è un elemento che accomuna le analisi economiche in Italia: la sottovalutazione, quando non l'indifferenza rispetto al sistema di regole e più in generale rispetto ai diversi contesti normativi, in cui i limiti strutturali richiamati in modo solo esemplificativo, si sono sedimentati nell'arco di oltre un trentennio.

Un esempio chiarirà meglio il problema: vi è un'ampia convergenza sul fatto che in Italia il costo del lavoro è mediamente allineato a quello dei paesi più industrializzati, mentre le buste paga sono molto più leggere, perché negli ultimi 20 anni gli oneri fiscali e contributivi sono cresciuti di circa 15 punti; molto più della media europea.

Tuttavia gli effetti non sono gli stessi, né dal punto di vista economico, né da quello distributivo, se, per recuperare competitività, si sceglie di intervenire sugli oneri fiscali, riducendo le imposte sul reddito per tutti, lavoratori e imprese (non è semplice ma neppure impossibile), ovvero se, come richiesto da Confindustria, si propone di ridurre il cuneo fiscale – formula generica ed ambigua – ponendo a carico della fiscalità generale il costo dell'abbattimento, magari selettivo, di una parte degli oneri sociali.

Una misura di questo tipo, ovviamente meno onerosa di interventi a carico della fiscalità generale, può migliorare di qualche punto la competitività dei settori beneficiari della riduzione del cuneo fiscale, il che è evidentemente positivo.

Tuttavia il rapporto costi efficacia di una misura di questo tipo è particolarmente perché migliorerebbe la competitività del segmento di imprese che esportano (meno di un terzo del totale) e i profitti di tutte le altre: non aumenterebbe l'efficienza complessiva del sistema produttivo né modificherebbe le cause strutturali che incidono negativamente sulla competitività del sistema tributario.

Le considerazioni che seguono si propongono di evidenziare l'influenza delle politiche pubbliche e di alcuni strumenti giuridici adottati per realizzarle nell'arco di un trentennio, sulle caratteristiche del sistema produttivo e più in generale sul sistema Italia; e di indicare per la finanza pubblica (spesa pubblica e politica tributaria) alcune ineludibili riforme di sistema che prescindano, dalle diverse possibili opzioni relative alla dimensione dell'intermediazione pubblica della ricchezza, sola questione su cui ormai ci si possa dividere sotto il profilo delle preferenze politiche, in un'economia mondializzata.

Tra i limiti strutturali del nostro sistema produttivo vi è da un lato il numero troppo esiguo di grandi imprese specie multinazionali; dall'altro l'estrema frammentazione del sistema di impresa.

Quest'ultimo elemento è quello che deve far riflettere maggiormente, perché evidenzia un trend in controtendenza rispetto a quello dei paesi maggiormente industrializzati.

Nel 1970 il numero medio di addetti per impresa in Italia era di appena 5,2 unità; nel 2004 tale rapporto è sceso a 3,7 addetti.

Le medie imprese, quelle più dinamiche e più aperte alla concorrenza internazionale sono meno di 3600, di cui solo 270 insediate nel Mezzogiorno; la dinamica delle esportazioni in questo segmento del sistema produttivo è più che doppio rispetto al dato medio nazionale. Vi è ancora un futuro per il settore manifatturiero in Italia, servono però politiche pubbliche generali e di settore capaci di sostenere la competitività e di alimentare la crescita.

Il sistema produttivo italiano si è sviluppato dal 1970 e per oltre un quarto di secolo, potendo beneficiare di un regime di cambi flessibili, che ha consentito all'Italia di conquistare quote crescenti del commercio mondiale (4,7% in volume nel 1996) espandendosi in settori a media tecnologia caratterizzati da un favorevole rapporto qualità prezzi.

Il ritorno ad un regime di cambi fissi, nella seconda metà degli anni '90, con l'adesione dell'Italia alla moneta europea comune, ha coinciso purtroppo con una liberalizzazione precipitosa e generalizzata degli scambi commerciali internazionali e con la conseguente mondializzazione dell'economia, lasciando il sistema produttivo privo di ammortizzatori.

L'industria italiana, più esposta di quella degli altri grandi paesi europei alla concorrenza asiatica per caratteristiche strutturali e tipologie di prodotto ha dovuto quindi affrontare una difficile ristrutturazione, sotto la spinta della rivalutazione dell'euro e della contrazione delle esportazioni in molti mercati abituali, anche essi in tensione per la concorrenza asiatica.

Un primo segnale di questa vitalità del sistema produttivo italiano è

rappresentato dalla crescita, nel 2004 per la prima volta dopo 10, anni della quota italiana del commercio internazionale, espressa in valore, dal 4% al 4,2%: segnale positivo soprattutto se confrontato con le quantità, stabili intorno al 3,7% perché indica una tendenza ad esportare prodotti di maggior valore e a più elevato valore aggiunto.

D'altra parte le esportazioni italiane si indirizzano per oltre il 72% verso i paesi europei (59 % U.E., 12,5% resto Europa), caratterizzati, specie i paesi dell'area dell'euro, da crescite limitate e da una penetrazione aggressiva delle merci asiatiche in alcuni comparti dominati in precedenza da quelle italiane (tessile. Abbigliamento, pellami, materie plastiche, ecc.), mentre nei mercati più lontani e più dinamici le imprese italiane hanno, proprio per le loro caratteristiche dimensionali più difficili a penetrare e ad espandersi; anche per lo scarso sostegno che il settore pubblico, ambasciate in primis, assicura alle nostre imprese all'estero.

Il problema competitività quindi non si risolve con qualche intervento settoriale o con qualche sconto fiscale, ma con una politica di sistema di medio periodo che affronti i nodi strutturali, delle dimensioni di impresa, della fiscalità, dell'innovazione e dell'economia irregolare.

## **2. Il ruolo della fiscalità sull'evoluzione dimensionale delle imprese in Italia**

Se la frammentazione del sistema non ha impedito alla parte più dinamica dell'apparato produttivo italiano di creare nuovi spazi nei mercati europei, e nell'area mediterranea occorre individuare le cause del crescente nanismo delle imprese, che è in parte alla base dello sviluppo dell'economia irregolare nell'ultimo decennio e condiziona negativamente tutta l'economia italiana.

Ovviamente i motivi sono molteplici e non tutti hanno lo stesso peso (eccessivo numero di imprese individuali e familiari, in parte alimentato dalla liquidazione dell'industria pubblica negli anni '90; regime differenziato e meno oneroso di tutela per gli addetti in imprese con meno di 15 dipendenti; oneri fiscali e contributivi; tassazione elevata e poco trasparente – leggi IRAP – degli utili di impresa, scarsa propensione ad investire in ricerca e innovazione, ecc.).

Tra questa pluralità di elementi, credo che la struttura del sistema tributario abbia giocato un ruolo di grande rilievo nel determinare lo sviluppo di ammortizzatori anomali basati sulla crescita dell'economia irregolare e sull'evasione contributiva e fiscale, che hanno condizionato negativamente le caratteristiche dimensionali delle imprese.

Una chiave di lettura per esaminare il processo di frammentazione del sistema di impresa nel nostro paese può farsi coincidere con la rivoluzione della politica fiscale all'inizio degli anni '70.

La riforma delle imposte sulle vendite, con il passaggio dall'IGE all'IVA decisa nel 1969 a livello comunitario per consentire il consolidamento del Mercato Comune nell'Europa dei Sei, apparve allora l'occasione per una più radicale e complessiva modernizzazione del sistema tributario italiano, secondo un modello ispirato all'esperienza dei paesi più avanzati; e mitigato nei suoi effetti sul sistema delle imprese dalla "collaborazione" vigile e qualitativamente impeccabile offerta dall'Assonime al Ministero delle Finanze.

La riforma, accolta con favore anche dalla dottrina non ebbe tuttavia gli effetti positivi sperati.

L'Amministrazione finanziaria, strutturalmente organizzata a gestire una platea di pochi milioni di soggetti, fu letteralmente travolta da oltre 22 milioni di dichiarazioni dei redditi, spesso insignificanti sotto il profilo dell'interesse fiscale; dichiarazioni caratterizzate da modelli di contabilità incompatibili con le realtà reddituali del lavoro autonomo e delle microimprese individuali e familiari.

Il loro numero poi in percentuale degli occupati era tra i paesi aderenti all'OCSE inferiore soltanto a quello della Grecia e della Turchia, e da due a tre volte superiore a quello di paesi con un livello di sviluppo compatibile a quello dell'Italia.

L'avvio nel 1972 della Riforma Tributaria generale, comportò poi la necessità di ritardare di 2 anni rispetto al termine stabilito dalla VI Direttiva, l'introduzione dell'IVA, perdendo l'occasione di escluderne l'applicazione alla fase del commercio al dettaglio, come suggerito con lungimiranza da Francesco Forte, sostituendola con una imposta monofase: evitando così di inquinare fin dall'origine l'IVA con la diffusa evasione tipica di sistemi distributivi molto frazionati.

Da quella scelta illuministica e poco meditata di allora è derivato un

sistema tributario permanentemente alla ricerca e all'inseguimento di modelli che avvicinarsero ragionevolmente i valori dichiarati e quelli effettivi: dalla minimum tax agli studi di settore, passando per i diversi tipi di redditometro.

Una ricerca vana, specie dopo gli aumenti del prelievo del '92 e la riforma del '97, che ha introdotto l'IRAP particolarmente onerosa per le attività caratterizzate prevalentemente dal lavoro, ed ha reso decrescenti rispetto al reddito le detrazioni di imposta a carattere personale, aumentando in misura irrazionale la curva della progressività per i redditi medi.

Ormai non è più il fisco che insegue l'evasione, cercando di contenerla, ma è l'evasione che si adatta alla struttura dell'imposta alimentando una elusione crescente, protetta dagli studi di settore, con evidenti effetti di trascinarsi sull'IVA e conseguenti perdite di competitività delle nostre esportazioni.

Da'altra parte, per avere un'idea degli effetti che l'introduzione dell'IRPEF nel 1972 ha avuto sul mondo del lavoro dipendente, basti pensare che fino al 1971 la ritenuta alla fonte da parte delle imprese sul monte salari ai fini della vecchia imposta di ricchezza mobile era applicata con un'aliquota del 1,62%; e per i lavoratori la partita era chiusa.

Con l'introduzione dell'IRPEF il prelievo sul lavoro è lievitato dell'arco di 30 anni di 16 volte, con un effetto di traslazione all'indietro a carico del sistema delle imprese, praticamente totale.

Questo fenomeno fu amplificato negli anni '70 dalla frammentazione dell'IRPEF in 21 scaglioni e dagli effetti dell'inflazione a due cifre, il cosiddetto drenaggio fiscale, corretto solo parzialmente e in ritardo.

Il lavoro è agli inizi del nuovo millennio il protagonista in negativo e l'emblema della crisi e delle distorsioni del sistema tributario italiano, con effetti amplificati nella perdita di competitività delle esportazioni; un cenno a parte merita l'IRAP, altro elemento portante della riforma tributaria dal 1997.

L'imposta regionale sulle attività produttive, la cui dinamica è strettamente connessa a quella delle imposte sul reddito (IRE, IRES) è stata contestata, specie dai giuristi con argomenti non sempre egualmente convincenti.

La legittimità di imposte sul valore aggiunto che adottino schemi di "tipo reddito" modificati, in modo da essere realmente non sovrapponibili all'imposta sul valore aggiunto comunitaria che adotta uno schema di "tipo consumo" (e tale non è a mio avviso il caso dell'IRAP, che contrasta quindi con il divieto dell'art. 33 della VI Direttiva di istituire imposte sul valore aggiunto di altro tipo) è a mio avviso difficilmente sindacabile dal punto di vista costituzionale.

Assai meno condivisibili invece alcune scelte a carattere distributivo, quali l'adozione di un'aliquota unica per realtà tanto diversificate, che vanno dalle prestazioni di lavoro autonomo alle attività di medie e grandi società di capitali.

Tuttavia il vero nodo dell'imposta regionale sulle attività produttive è rappresentato dalla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito.

Per molti economisti la questione è priva di rilievo, anzi la indeducibilità sarebbe preferibile perché consente a parità di gettito di adottare un'aliquota più bassa.

Ma l'obiezione è riduttiva, sia perché l'indeducibilità introduce elementi di illusione finanziaria di dubbia legittimità, sia per l'inerenza dell'IRAP, per lo schema impositivo adottato, alla produzione del reddito, che la parifica ad un costo.

Poiché, come è evidente non vi è un rapporto uniforme nelle diverse attività assoggettate al tributo, tra valore aggiunto e reddito, l'indeducibilità penalizza irragionevolmente le imprese ad alta intensità di lavoro ed in genere quelle caratterizzate da minore redditività rispetto al valore aggiunto prodotto.

In buona sostanza un'imposta sul valore aggiunto ad aliquota uniforme sul modello dell'IRAP può rappresentare una scelta discutibile per gli effetti collaterali, nell'ambito delle scelte discrezionali del legislatore, ma non illegittima. Invece la sinergia tra i due elementi caratterizzanti l'IRAP, l'uniformità dell'aliquota e l'indeducibilità del tributo dalle imposte sul reddito, introduce un elemento di incoerenza nel sistema che alimenta disparità di trattamento irragionevoli, in contrasto con il principio di capacità contributiva. Conclusione questa rafforzata alla luce della più rigorosa lettura di tale principio introdotta da varie disposizioni dello Statuto del contribuente e confermata dalla più recente giurisprudenza di

legittimità.

Del resto che l'IRAP rappresenti un elemento di criticità dell'ordinamento tributario è dimostrato anche dal fatto che essa è sotto scrutinio della Corte Europea di Giustizia perché ritenuta sostanzialmente un'imposta ad effetto equivalente rispetto all'IVA, in contrasto con la VI Direttiva in tema di imposta sul valore aggiunto.

Non è questa la sede per affrontare quest'argomento complesso anche per le possibili conseguenze in tema di eventuali diritti al rimborso che potrebbero derivare da una decisione negativa della Corte di Giustizia, e richiedono una trattazione specifica della "questione IRAP".

Due aspetti tuttavia emergono con evidenza: da un lato è difficile negare che l'oggetto dei due tributi, il valore aggiunto appunto, rappresenti un elemento comune molto forte, anche se le diversità dei modelli impositivi, tipo reddito nell'IRAP e tipo consumo nell'IVA, comportano differenze non trascurabili, che si riverberano anche nella maggiore resistenza all'evasione dell'IRAP rispetto all'IVA, e rendono, anche per questo profilo, obiettivamente debole la difesa dell'IRAP in sede comunitaria.

D'altra parte la ratio del divieto sancito dalla VI Direttiva di istituire tributi ad effetto equivalente rispetto all'IVA, è proprio quello di evitare appunto che il valore aggiunto, a prescindere dal modello impositivo adottato per determinarlo (su base finanziaria nell'IVA, fisica nell'IRAP) venga tassato due volte: e questo non solo per i riflessi sull'IVA, ma per rispettare il più generale divieto di doppia imposizione economica.

Dall'altro deve far riflettere il fatto che per quanto ci si sforzi non è dato trovare alcun altro esempio in campo internazionale di un tributo con le stesse caratteristiche strutturali e di gettito dell'IRAP.

Tributo comunque datato, perché nato nel 1997 per realizzare una redistribuzione in larga misura abortita degli oneri dei tributi che aveva sostituito, a favore delle imprese maggiori, più esposte alla concorrenza internazionale e diventato, nell'economia mondializzata un elemento di perdita di competitività delle esportazioni ed un incentivo alle importazioni, esenti dall'IRAP, che contribuisce al declino del sistema Italia.

Mi sembra quindi francamente poco produttivo il tentativo concettualmente brillante, ma sostanzialmente non convincente di Lupi e Stavanato di difendere sotto il profilo giuridico la compatibilità con l'ordinamento comunitario di un tributo mal pensato fin dall'origine e peggio strutturato; trascurando invece di approfondire i modi per uscire in modo equilibrato da una vicenda di cattiva fiscalità, in cui, per altro i giuristi non hanno responsabilità alcuna.

Anche l'IRAP quindi, per le ragioni sinteticamente richiamate incide sulla struttura dimensionale delle imprese favorendone la frammentazione per beneficiare delle deduzioni introdotte a favore delle realtà di più modeste dimensioni, e contribuisce ad amplificare la già troppo ampia area dell'economia irregolare e ad alimentare la tradizionale scarsa competitività del nostro sistema tributario.

Il fenomeno della frammentazione delle imprese è una realtà complessa sulla cui dinamica interagiscono una serie di concause, dalla rigidità del mercato del lavoro, all'implosione del sistema delle partecipazioni statali negli anni '90, alla crescita del peso dei servizi nelle economie avanzate, all'espansione dell'economia irregolare, anch'essa favorita dalla polverizzazione del sistema produttivo: qualsiasi chiave di lettura monocausale sarebbe quindi fuorviante.

È tuttavia evidente che il ritorno dell'Italia nella seconda metà degli anni '90 ad un regime di cambi fissi, all'interno di una realtà economica sempre più mondializzata e competitiva, ha amplificato il ruolo della finanza pubblica ed in particolare degli indirizzi di politica tributaria sulle dinamiche strutturali del sistema produttivo, mettendo a nudo i limiti e le debolezze del sistema di impresa nel nostro paese.

Per avere un'idea dell'incidenza della struttura delle imposte sulla competitività del sistema economico italiano basta un solo dato. Nel 2004 il gettito dell'IVA ha rappresentato in Spagna il 6% del PIL, con aliquota ordinaria del 15%: in Italia tale rapporto è pari al 6,1% del PIL con un'aliquota base del 20%, mentre in Germania il rapporto tra gettito IVA e PIL è pari al 6,75% con l'aliquota ordinaria del 16%.

In pratica in Italia se l'IVA avesse lo stesso rendimento rispetto al PIL delle Spagna dovrebbe dare un maggiore gettito di oltre 28 miliardi di euro; sulla base invece del dato tedesco il maggior gettito raggiungerebbe i 32 miliardi di euro.

Ne deriva quindi che la questione fiscale in Italia prima di essere un

problema distributivo, all'interno del quale immaginare politiche di riduzione del prelievo più o meno desiderabili, sulla base di legittime opzioni politiche, a partire dalla riduzione del cuneo fiscale, è essenzialmente un problema di struttura normativa delle imposte la cui riforma dovrebbe essere finalizzata ad aumentare la competitività e l'equità del sistema, riequilibrando il prelievo tra redditi e consumi, come è avvenuto negli ultimi 15 anni in tutti gli Stati socialmente avanzati.

### **3. Struttura delle imposte e principi costituzionali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione: la legge di coordinamento**

L'art. 53 della Costituzione, nel disciplinare la chiamata generale a concorrere alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva di ciascuno, introduce l'ulteriore vincolo che la stessa debba essere informata ad una pluralità di criteri di progressività.

Il rinvio al sistema tributario quale parametro per definire la capacità contributiva riferibile a ciascun presupposto di imposta, evidenzia sia il carattere di limite alla discrezionalità legislativa che il principio assume nel nostro ordinamento, sia l'ulteriore vincolo di coerenza a cui deve attenersi il legislatore nella scelta dei criteri di riparto, per realizzare l'eguaglianza di fatto.

Ne consegue che nella determinazione dei presupposti impositivi il legislatore non può prescindere dal valutare con attenzione le interdipendenze che caratterizzano i singoli tributi: con il preciso obiettivo di assicurare che le correlazioni tra i diversi tipi di imposte siano regolate all'interno di modelli normativi coordinati a sistema. Con l'obiettivo di ridurre nella misura del possibile la convenienza ad evadere o eludere gli obblighi tributari, ed assicurare quindi la coerenza non solo formale del sistema tributario con il principio di capacità contributiva.

Si vuole sottolineare che nella scelta dei presupposti dei tributi e nella loro disciplina l'art. 53 della Costituzione pone due ordini di limiti alla discrezionalità legislativa.

Un primo limite si riferisce alla necessità che il legislatore, nel disciplinare il presupposto, tenga conto degli effetti distributivi delle proprie decisioni in modo da evitare disparità nella distribuzione del prelievo non riconducibili a manifestazioni di capacità contributiva realmente diversificate.

Non meno importante, anche se talvolta il legislatore sembra ignorarlo, è il vincolo della coerenza delle proprie scelte in relazione al sistema tributario nel suo complesso.

Vincolo implicito nel rinvio al sistema tributario stabilito dal II comma dell'art. 53 e ormai esplicitato nell'art. 117 III comma della Cost. che attribuisce allo Stato il compito di definire i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Principi di coordinamento che non ha senso limitare soltanto ai rapporti reciproci tra esercizio della potestà tributaria statale e regionale.

È infatti proprio la complessità del sistema tributario alla cui formazione concorrono sia pure in misura diversificata soggetti diversi, (Stato, Regioni ed Enti Locali) ad evidenziare questo vincolo di sistema che il legislatore fiscale, statale e regionale deve tenere sempre presente nella individuazione e disciplina dei diversi presupposti impositivi, proprio in quanto vincolato dal principio di capacità contributiva.

Dalle considerazioni che precedono ne discende che la definizione da parte dello Stato della legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario costituisce una precondizione indispensabile per qualsiasi intervento di riforma della Finanza Pubblica finalizzato ad aumentare la competitività del sistema Italia.

Legge organica perché deve necessariamente disciplinare non solo i rapporti tributari tra i diversi livelli di governo ed in particolare l'esercizio della potestà tributaria regionale e locale; (quest'ultima nei limiti consentiti dalla riserva di legge) deve anche determinare i parametri per la compartecipazione al gettito dei tributi erariali da parte del sistema delle autonomie e quelli relativi alla formazione e ripartizione del fondo perequativo a favore dei territori con minore capacità fiscale per abitante.

Non meno importante poi la definizione dei principi generali di coordinamento relativi alla spesa pubblica; la prevedibile dimensione che assumerà a regime la spesa decentrata in seguito all'effettiva applicazione della riforma del titolo V della Costituzione (tra il 20% e il 23% del PIL), evidenzia infatti l'esigenza dell'individuazione dei principi di coordinamento, la cui determinazione è affidata al Parlamento, anche

in tema di spesa pubblica. Esigenza quest'ultima imposta non solo dai vincoli comunitari, ma espressione della dimensione unitaria della finanza pubblica, collegata ad interessi costituzionalmente protetti.

Basti pensare alla stretta interdipendenza tra finanza pubblica e politica economica, per rendersi conto della ineludibilità di ridefinire principi di coordinamento della pluralità di livelli della spesa pubblica, la cui dinamica, non a caso tra il 1999 ed il 2005 è stata sensibilmente maggiore a livello regionale e locale.

Predeterminazione di principi e di modalità di intervento nelle dinamiche della spesa che assicurino sia l'unità della finanza pubblica, sia l'autonomia regionale e locale nei limiti fissati dalla legge di coordinamento; che assumono quindi la funzione di norme di chiusura a garanzia della tenuta del sistema ed ai quali dovranno necessariamente conformarsi gli obiettivi di finanza pubblica stabiliti annualmente dalla legge finanziaria.

La Corte Costituzionale dopo la riforma del Titolo V della Costituzione è intervenuta più volte non solo per evidenziare i limiti all'esercizio della potestà tributaria da parte delle Regioni, in assenza della legge statale di coordinamento; ha anche sottolineato che in mancanza di principi di coordinamento lo Stato non può imporre limiti specifici alla spesa delle Regioni e degli Enti Locali, ma, ove riduca i trasferimenti al sistema delle autonomie può farlo, per motivate esigenze di bilancio, solo nei limiti della ragionevolezza e sulla base di indirizzi coerenti per l'insieme dei livelli di spesa statale e decentrata.

Le soluzioni indicate dalla Corte sia con riferimento ai limiti all'esercizio del potere impositivo da parte delle Regioni, sia con riguardo ai vincoli che lo Stato deve rispettare nell'adozione di misure di contenimento delle spese regionali e locali, meritano di essere condivise, in quanto indicano la cornice di un quadro che dovrà essere necessariamente disegnato dal legislatore statale.

L'idea che il decentramento fiscale sia di per sé una scelta virtuosa, che comporti un maggiore coinvolgimento dei cittadini nelle politiche di controllo della spesa, mi sembra francamente semplicistica.

I sistemi tributari dei paesi avanzati si basano su pochi grandi tributi i cui oneri, anche se il gettito viene attribuito in tutto o in parte agli Enti Territoriali, non sono percepiti se non in misura marginale dai cittadini come un riflesso delle decisioni di spesa assunte a livello decentrato.

Proprio per questi motivi sia con riferimento alle entrate, sia alle norme di coordinamento della spesa pubblica, l'adozione con legge statale dei principi di coordinamento appare funzionale, all'esercizio dell'autonomia tributaria da parte delle Regioni ed alla possibilità per lo Stato di imporre limiti, anche puntuali alla spesa locale, purché coerenti con gli obiettivi di finanza pubblica stabiliti annualmente dalla legge finanziaria, senza ledere l'autonomia di spesa riconosciuta dall'art. 119 della Costituzione.

I principi di coordinamento rappresentano infatti da un lato il parametro di riferimento per valutare la legittimità di nuove norme tributarie adottate dalle Regioni nell'esercizio della propria potestà di imposizione.

Dall'altro consentono di esaminare al metro della ragionevolezza e della coerenza con i principi di coordinamento, le eventuali misure di contenimento delle spese statali, locali e regionali decise dal Parlamento ogni anno con la legge finanziaria.

L'autonomia di spesa è una funzione importante, riconosciuta dall'art. 119 della Costituzione, che non può tuttavia essere mitizzata: una cosa sono le entrate proprie (tributi istituiti con legge regionale o applicati a livello locale con ampia autonomia nella determinazione del dovuto) nei confronti delle quali l'imporre limiti d'impiego rappresenta una sicura lesione dell'autonomia; altro adottare misure di coordinamento settoriale della spesa ai diversi livelli di governo, finanziate attraverso la fiscalità generale, sulla base di principi predeterminati dalla legge di coordinamento.

In queste ipotesi infatti il sistema decentrato impiega risorse raccolte dal sistema tributario dello Stato e ripartite attraverso il fondo perequativo sulla base di parametri che possono prevedere anche limitazioni e tetti alle singole voci di spesa, per motivate esigenze di coordinamento dei diversi livelli di spesa, e più in generale per obiettivi unitari di politica economica.

Questa esigenza, più volte richiamata dalla Corte Costituzionale di definire i principi di coordinamento della finanza pubblica da parte del legislatore statale, deve fare riflettere. L'immobilismo in questo campo potrebbe apparire una scelta obbligata per arrivare ad una

rimodulazione meno irrazionale del processo di decentramento legislativo tra Stato e Regioni determinato dalla riforma del Titolo V.

In pratica tuttavia l'immobilismo istituzionale alimenta l'incertezza ed è quindi anch'esso una componente non irrilevante del declino italiano.

Tutte le analisi concordano sul fatto che uno degli elementi di fragilità è costituito dalla scarsa concorrenza nel settore dei servizi: le pubbliche amministrazioni hanno nel 2005 acquistato beni e servizi per 108 miliardi di euro. Un più forte coordinamento nella politica degli acquisti potrebbe determinare risparmi, secondo i settori, tra il 10% e il 20%, aumentando la concorrenza e liberando risorse per investimenti nelle aree in cui sono più evidenti le criticità del sistema Italia.

Ma è chiaro che per realizzare questo obiettivo occorre istituzionalizzare un pieno coinvolgimento di Regioni ed Enti Locali nella definizione ed attuazione del Piano di Stabilità interno, che non può essere il frutto di scelte imposte dall'alto.

Il ruolo centrale che hanno assunto in Italia le politiche pubbliche, nell'arco di un trentennio, consente di affermare, che se si vuole che l'Italia esca da una condizione di progressiva perdita di competitività che ne determina il declino, non si può prescindere dall'aggregare i principali nodi strutturali della finanza pubblica: eccesso, scarsa qualità e produttività della spesa, squilibri ed inefficienza del sistema tributario.

Dopo due ampie riforme fiscali, quella Visco del 1997 e quella Tremonti del 2003 evidenziare la necessità di un'ulteriore riforma fiscale può apparire inopportuno o peggio velleitario.

Tuttavia, se si considera il dato del rendimento dell'IVA rispetto al PIL, specificamente comparabile in quanto imposta europea a base armonizzata, inferiore, a parità di aliquota di oltre un quarto rispetto ad altri stati membri dell'U.E. e si tiene conto che l'economia irregolare, quella per intenderci che non viene statisticamente rilevata dal PIL, incide solo marginalmente sul gettito fiscale complessivo, si comprende come la discrasia tra sistema tributario nominale ad effetti reali, rappresenti non solo e non tanto un problema distributivo, ma espanda i suoi effetti negativi sull'intera economia nazionale, falsando la competitività e condizionandone negativamente la crescita.

Ora, l'economia irregolare come ammortizzatore sociale poteva essere considerata una valvola di sfogo tollerabile di un sistema ancora sostanzialmente dualista, fino a quando l'Italia aveva potuto utilizzare la leva del cambio per sostenere le esportazioni.

Con l'ingresso dell'Italia nell'area dell'euro e nel sistema dei cambi fissi, nella seconda metà degli anni '90, il quadro è sostanzialmente mutato. La riforma tributaria del '97, le cui scelte modernizzatrici dal punto di vista dell'organizzazione amministrativa e della gestione dei tributi meritano di essere sottolineate positivamente, affrontò il problema della competitività fiscale, sostanzialmente attraverso tre interventi coordinati; a) una rimodulazione dell'IRPEF finalizzata sostanzialmente a spostare una quota del prelievo dal lavoro dipendente ai redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, attraverso la riduzione di 6 punti dell'aliquota più elevata, il raddoppio, dal 10% al 20% dell'aliquota relativa al primo scaglione, e la previsione di un ampio ventaglio di detrazioni decrescenti personalizzate, con l'obiettivo di evitare un aggravio del prelievo sui redditi più modesti; b) la sostituzione dei contributi sanitari sul lavoro, l'imposta locale sui redditi (LOR) e altri 5 tributi minori con l'IRAP, un'imposta a base amplissima ed aliquota moderata destinata al finanziamento delle regioni; c) l'introduzione di un sistema duale di tassazione dei redditi di impresa, con l'obiettivo di abbattere gli oneri tributari per le imprese che impiegano nelle proprie attività prevalentemente mezzi propri.

La linea ispiratrice della riforma, fu quella di realizzare una redistribuzione del prelievo a vantaggio dei settori più dinamici dell'economia, più aperti alla concorrenza internazionale, che non potevano più beneficiare di svalutazioni competitive della lira; scaricando il peso della manovra essenzialmente sulle imprese minori e sul lavoro autonomo, settori per altro caratterizzati da elevata evasione, ed il cui contributo alle esportazioni era e resta marginale.

L'analisi circa l'opportunità di realizzare un migliore equilibrio fiscale tra le varie componenti del PIL con l'obiettivo di garantire maggiore competitività al sistema poteva anche essere condivisa; assai meno convincente l'idea di aumentare le imposte sui settori caratterizzati da minore resistenza all'evasione, che oltre ad essere insostenibile sotto il profilo giuridico, fu anche attuata in modo così rozzo e squilibrato da risultare velleitaria e da determinare un ulteriore aumento dell'evasione

fiscale.

Basti ricordare che nel primo anno di applicazione l'IRAP, che avrebbe dovuto assicurare la parità di gettito rispetto alle imposte che aveva sostituito, registrò minori entrate rispetto alle previsioni per quasi 8.000 miliardi di lire: e non certo per un errore di stima da parte del Ministero delle Finanze!

Quanto agli effetti dell'imposizione duale del reddito di impresa DIT (la dual-income tax) essi avevano determinato nel 2001 una riduzione delle imposte sul reddito per le imprese che ne avevano beneficiato di oltre 18.600 miliardi di lire. Una misura indubbiamente positiva per le imprese, dagli effetti distributivi tuttavia sorprendenti: i due terzi dei benefici furono infatti nel 2001 appannaggio di pochissimi gruppi industriali, pubblici e privati.

In casi di questo genere dal punto di vista economico si parla di effetti indesiderati, non previsti, frutto di errori di valutazione.

Per il giurista invece, ancorato ai principi di capacità contributiva e di ragionevolezza, si tratta di un uso surreale dello strumento tributario; un caso da manuale di illegittimità costituzionale di una misura agevolativa caratterizzata da assoluta arbitrarietà ed irragionevolezza degli effetti distributivi e quindi non riconducibile a scelte discrezionali del legislatore.

La riforma del 2003, caratterizzata da maggiori ambizioni sistematiche e da una impostazione meno fiscale, ha avuto il suo principale limite nel considerare la riduzione delle imposte non un mezzo per far funzionare il sistema tributario in modo meno irrazionale, attraverso la sua riforma, ma un obiettivo virtuoso in sé: caricando la riforma Tremonti di significati ideologici almeno in parte impropri.

Questa impostazione di fondo, accompagnata dalle difficoltà economiche innescate dagli attentati dell'11 settembre 2001, e dalla forte pressione esercitata dalla concorrenza asiatica sui mercati europei, principali destinatari delle nostre esportazioni, ha infatti condizionato fortemente l'attuazione della riforma.

La delega al governo prevista dalla legge 80/2003 di riforma del sistema tributario dello Stato è stata infatti attuata solo parzialmente e non sempre in modo coerente e sistematico.

Ad esempio alcuni dei più evidenti difetti ereditati dalla riforma del 1997, quali la moltiplicazione delle detrazioni ad personam a carattere decrescente sono state corrette in modo solo parziale.

Nel settore delle imprese, caratterizzato da un'ampia riforma del diritto societario, la nuova imposta sulle società IRES, pur scontando alcuni difetti tipici di ogni fase di avvio, rappresenta indubbiamente un modello di tributo molto più moderno ed efficiente anche dal punto di vista distributivo rispetto alla vecchia IRPEG.

Un'analisi comparata del gettito tra il 2001 e il 2005 dell'imposta sulle società sulla base dei dati disponibili solo in forma aggregata, evidenzia a partire dal 2005 un incremento del gettito di circa 5 miliardi di euro nonostante la riduzione dell'aliquota dal 36% del 2001 all'attuale 33%.

L'apparente contraddizione si spiega sia con la scomparsa della DIT i cui maggiori risparmi di imposta erano concentrati in prevalenza su pochi grandi gruppi, sia su interventi strutturali di riduzione delle aree di elusione ed evasione, attraverso il nuovo istituto della capitalizzazione sottile e l'estensione dell'applicazione degli studi di settore alle società di capitali.

Da questi elementi viene una ulteriore conferma che agendo sulla struttura dei tributi se ne può ridurre l'onere nominale, intervenendo sugli imponibili e sulle aliquote, senza perdita di gettito, anzi: ridurre le tasse fa bene alle casse dello Stato e alle tasche dei contribuenti che per necessità o virtù evadono o eludono meno degli altri.

Purtroppo una delle caratteristiche più interessanti dell'IRES, l'esenzione delle partecipazioni societarie è stata negativamente condizionata dall'attuazione solo parziale della riforma dell'imposta sui redditi personali (IRE); rendendo l'istituto della "participation exemption" fiscalmente meno vantaggioso del vecchio credito di imposta che è andato a sostituire.

In definitiva il passaggio dall'IRPEF all'IRE pur avendo comportato riduzioni del prelievo per oltre 12 miliardi di euro, ha modificato la struttura dell'imposta personale in misura inferiore e comunque non quanto sarebbe stato necessario per raggiungere gli obiettivi di efficienza distributiva e di equità stabiliti dalla legge delega del 2003.

Con la conseguenza che tutti i contribuenti hanno beneficiato di alleggerimenti più o meno consistenti del prelievo, ma la distribuzione in

contemporanea delle riduzioni fiscali su una pluralità di elementi, deduzioni, no tax area, carichi familiari, rimodulazione degli scaglioni (troppo limitata) e delle aliquote, ha attenuato ma non eliminato il principale effetto della vecchia IRPEF: una curva della progressività che si impenna già al livello dei redditi medi e quindi incoraggia e premia l'evasione.

A questo si deve aggiungere che il sistema degli studi di settore, pur rappresentando uno strumento meno rozzo rispetto al redditometro, come elemento di valutazione delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti appartenenti ai settori più esposti all'evasione, ha alcune caratteristiche intrinseche che ne riducono di molto l'efficacia ed alimentano un'ampia evasione ed elusione fiscale.

In primo luogo il sistema, per finalità immediate di gettito, è stato orientato esclusivamente dalla determinazione dei ricavi ai fini delle imposte sul reddito; non solo l'IVA resta fuori dal sistema degli studi di settore, ma il modello, tutto incentrato sui ricavi, spinge i soggetti la cui attività risulti congrua rispetto agli studi di settore, per un dato livello di ricavi, a non emettere fattura ai fini dell'IVA per la parte eccedente.

In secondo luogo poiché gli studi di settore rappresentano il principale elemento di valutazione della congruità delle basi imponibili, non solo ai fini dell'imposta sui redditi, ma anche dell'IRAP, è il modello stesso a spingere i contribuenti a ridurre il proprio volume di ricavi; ricorrendo a forme di out-sourcing, al lavoro irregolare e alla rinuncia a evidenziare una parte degli oneri deducibili.

In definitiva, l'elevata incidenza delle aliquote dell'IRES e dell'IRE, la mancata previsione di parametri reddituali specifici negli studi di settore svincolati dai ricavi, con l'obiettivo di ridurre la spinta ad occultarli, evidenzia nel vigente sistema degli studi di settore, l'assenza di una visione di sistema, ereditata dalla riforma del '97, con effetti particolarmente gravi sul gettito dell'IVA, e quindi sulla competitività dell'ordinamento tributario.

L'assenza di un approccio sistematico nella gestione delle principali imposte sul reddito e sul valore aggiunto è evidenziata dal differenziale di evasione che caratterizza l'IVA italiana rispetto a quella riscossa negli altri paesi dell'Unione Europea.

Tale differenziale, anche senza tener conto dell'ulteriore contributo ad essa offerto dall'economia sommersa, indica un minore gettito dell'IVA sul totale delle entrate, che non scende mai al di sotto del 25% rispetto ai nostri partner europei; una condizione questa di debolezza strutturale del sistema tributario, devastante per i suoi riflessi sulle esportazioni, che non può più essere ignorata, perché incide sia sulla organizzazione delle imprese, sia più complessivamente sull'evoluzione del modello socio economico, ed evidenzia nel settore tributario una delle più trascurate e rilevanti componenti della perdita di competitività dell'Italia.

Si è ormai consolidato un circuito perverso tra economia irregolare e sistema fiscale in cui è difficile distinguere se sia l'economia irregolare a incidere sul sistema tributario, alimentando l'evasione o viceversa; ed in cui qualsiasi intervento di tipo amministrativo sull'attività di accertamento che non sia preceduto da profondi e coordinati interventi strutturali sul sistema delle imposte non può che avere effetti marginali.

#### **4. Riforme fiscali e competitività del sistema produttivo: alcuni dati di raffronto**

Nelle pagine precedenti ho cercato di evidenziare alcune caratteristiche intrinseche del nostro sistema tributario che hanno contribuito nel tempo, spesso in modo sinergico a svolgere un ruolo centrale nella perdita di competitività dell'economia italiana.

Assume quindi carattere di attualità l'individuazione di interventi strutturali sull'ordinamento tributario, finalizzati a rispondere alla sfida della concorrenza fiscale internazionale ed idonei a integrare le principali imposte secondo logiche di sistema orientate alla competitività.

Se si conviene che gli obiettivi richiamati in precedenza assumano per il nostro Paese, nel quadro dell'economia mondializzata carattere di indifferibilità, ne discende per conseguenza l'individuazione degli interventi prioritari: a) riforma delle imposte sul reddito (IRE e IRES) con l'obiettivo di ridurre in misura significativa il prelievo nominale e di favorire l'emersione di nuova materia imponibile; b) graduale abolizione dell'IRAP, attraverso modalità che scoraggino l'occultamento di una parte del valore aggiunto prodotto e ne modifichino il carattere di sostanziale duplicato dell'IVA; c) recupero di una corretta funzionalità

dell'IVA attraverso la graduale emersione del valore aggiunto occultato per ridurre il peso delle imposte sul reddito e dell'IRAP; d) riforma degli studi di settore sulla base di schemi tendenzialmente reddituali ed istituzionalizzazione per i contribuenti assoggettati agli studi di settore del concordato preventivo, secondo logiche assimilabili, alla "dichiarazione controllata" del sistema tributario francese; e) adozione della legge statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario per rendere effettivo l'esercizio dell'autonomia tributaria regionale e porre sotto controllo la dinamica della spesa pubblica statale e decentrata.

Qualche indicazione circa gli interventi più idonei a realizzare nell'arco di alcuni anni, gli obiettivi precedentemente indicati, viene dall'analisi degli effetti di gettito delle riforme fiscali attuate nel periodo 2002-2005.

Come è noto il primo modulo della riforma dell'IRE, per un importo di oltre 6 miliardi di euro aveva riguardato nel 2002 essenzialmente la no-tax area, le deduzioni per carichi familiari e gli scaglioni relativi ai redditi più bassi.

Il secondo modulo, nel 2004 di importo poco superiore al miliardo di euro ha accompagnato il passaggio dell'imposizione dei redditi societari dall'IRPEG e all'IRES.

Il terzo modulo relativo all'IRE ha comportato nel 2005 riduzioni di imposta per altri 6 miliardi di euro, concentrati questa volta prevalentemente sui redditi medi; i risparmi di imposta sono stati realizzati estendendo la fascia di reddito che beneficia delle deduzioni decrescenti, ed intervenendo direttamente sulla determinazione dell'imposta attraverso l'ampliamento di alcuni scaglioni e la diminuzione delle aliquote.

Gli effetti sul gettito di questi interventi di riduzione del prelievo non sono stati sempre omogenei rispetto alle imposte considerate, IRE, IRES, IVA, IRAP, ed offrono spunto per alcune riflessioni circa le interazioni che caratterizzano i principali tributi, in un sistema caratterizzato da un'ampia diffusione dell'economia irregolare.

Dal confronto dei dati emerge innanzitutto una significativa differenza tra la manovra del 2002-2003 e quella successiva del 2004-2005.

Nel 2002 sulla spinta del primo modulo di riduzioni dell'IRPEF che anticipano la riforma del 2003 e della Tremonti bis, le entrate registrano gli stessi incassi del 2001 (333 miliardi di euro). Anche il gettito dell'IRPEF è sostanzialmente stabile, intorno ai 123 miliardi.

Tuttavia mentre le ritenute sul lavoro dipendente del settore privato (il dato più interessante, perché ovviamente quelli relativi al settore pubblico non sono influenzati dall'evasione) crescono del 4,1% quelle sui redditi da lavoro autonomo diminuiscono del 6,7%; anche i dati dell'autotassazione evidenziano riduzioni di gettito rispetto al 2001. Gli sconti fiscali concentrati sulle deduzioni per carichi familiari, sull'ampliamento consistente della no-tax area, sulla trasformazione delle detrazioni personali decrescenti della riforma del 1997, in deduzioni e sull'ampliamento degli scaglioni relativi ai redditi più modesti, evidenziano un riequilibrio del prelievo tra il lavoro dipendente e tutti gli altri redditi, sottoposti precedentemente ad un regime fiscale significativamente più oneroso, proprio nelle fasce di reddito più modeste.

Il dato più significativo è che gli sconti fiscali riducono il prelievo, ma favoriscono l'incremento degli imponibili con effetti positivi sull'IRAP versata dal settore privato + 2,6% e sull'IVA incassata sul mercato interno + 5,1%.

Nel 2003, anno in cui la manovra di riduzioni fiscali avviate nel 2002 completa i suoi effetti, nonostante una crescita vicina allo zero, le entrate tributarie evidenziano, al netto dei condoni un aumento complessivo del 3,2%.

L'IRPEF che ha ormai assorbito i 6 miliardi di riduzioni decise nel 2002 registra una crescita del 3,4%; dato praticamente analogo a quello relativo all'incremento dell'IVA sugli scambi interni + 3,3%, mentre l'IRAP nel settore privato registra una crescita del 2,7%.

Nel 2004 grazie ad una maggiore crescita economica le entrate registrano un ulteriore aumento complessivo del 5,6%; il gettito dell'IRPEF evidenzia invece un incremento più modesto, inferiore a quello registrato nel 2003, + 2,6%, mentre l'IVA interna al netto dei residui, più che dimezzati rispetto al 2003, registra un aumento del 3,6%.

I dati ancora parziali relativi ai primi 11 mesi del 2005 confermano amplificandole alcune tendenze già emerse nel biennio 2003-2004.

Gli incassi nel periodo gennaio-novembre 2005 evidenziano incrementi del 4,8% pari a 12.885 milioni di euro, mentre il gettito dell'imposta personale registra un significativo + 4%.

Adirittura sorprendente l'andamento del gettito dell'IRAP per il quale si temevano diminuzioni nei versamenti nella prospettiva di una possibile pronuncia sulla sua illegittimità da parte della Corte di Giustizia: + 13,9% con un aumento del 18,2% dell'IRAP versata dal settore privato e solo del 2,9% per l'IRAP a carico delle pubbliche amministrazioni.

Non è questa la sede per un'indagine sistematica sull'andamento del gettito dei principali tributi negli ultimi 4 anni (interessati da alcuni interventi strutturali di riforma del sistema tributario statale), anche perché i dati disponibili per l'anno 2005 sono ancora incompleti (riguardano i primi 11 mesi del 2005).

Tuttavia il raffronto dell'andamento del gettito nel passaggio dall'IRPEF all'IRE, dall'IRPEG all'IRE, e degli altri tributi collegati alle imposte sul reddito (IVA e IRAP) nel periodo 2002-2005, caratterizzato da tre successivi interventi di riduzione del prelievo in attuazione della legge 80/2003 e dai condoni, offre qualche spunto interessante per valutare le tendenze evolutive del sistema tributario italiano.

Innanzitutto gli ampi sconti fiscali (circa 25mila miliardi di vecchie lire di risparmi per la sola IRPEF-IRE in due esercizi finanziari) non hanno determinato, specie i 6 miliardi del secondo modulo dell'IRE nel 2005 le perdite di gettito paventate da molti commentatori autorevoli; ricordo per tutti Gavazzi che da un lato aveva ironizzato sulle dimensioni della manovra, pari allo 0,4% del PIL, dall'altro aveva criticato le riduzioni fiscali in una difficile situazione dell'economia e dei conti pubblici.

Al contrario l'imposta sul reddito personale evidenzia nel periodo 2003-2005 una notevole sensibilità positiva alle riduzioni mirate del prelievo, con incrementi di gettito che vanno dal 3,2% del 2003 al 4% del 2005.

Tuttavia l'aspetto più interessante ma non sorprendente dell'andamento del gettito dell'IRPEF-IRE, emerge dalla lettura dei dati disaggregati relativi ad alcune categorie di percettori di reddito.

Nel 2002 le ritenute sul lavoro dipendente del settore privato indicano un aumento del 4,3%, mentre quelle sul lavoro autonomo evidenziano un calo del 6,2%; le riduzioni di gettito premiano soprattutto il lavoro autonomo, e i redditi di impresa individuale e familiare, attenuando le disparità introdotte dalla riforma del 1997.

Nel 2003 le ritenute IRPEF sui lavoratori dipendenti del settore privato crescono del 2,9% mentre quelle sui redditi da lavoro autonomo aumentano al tasso più che doppio del 7%; sempre nello stesso anno l'acconto dell'autotassazione per i redditi diversi dal lavoro dipendente registra un incremento sull'anno precedente del 4,9%.

Nel 2004, anno successivo agli adeguamenti delle basi imponibili indotto dal condono, le ritenute sul lavoro dipendente del settore privato evidenziano una crescita maggiore rispetto a quella del lavoro autonomo (+ 4,3% lavoro dipendente, + 2,7% lavoro autonomo); anche il saldo e l'acconto relativi all'autotassazione evidenziano riduzioni significative (- 7,1% e - 5,7% rispettivamente); nel 2005 anno su cui comincia ad incidere il taglio di 6 miliardi di euro di tasse deciso con la legge finanziaria, mentre le ritenute sui redditi da lavoro dipendente registrano un aumento pari al 3,4%, quelle sui redditi da lavoro autonomo crescono quasi del doppio +6%; l'acconto sull'autotassazione relativo allo stesso esercizio 2005 segnala una crescita dell'8,4%; nello stesso periodo 2003-2005 l'IVA sugli scambi interni cresce, con un significativo parallelismo, rispettivamente del 3,3%, dell'1,9% e del 4,1%.

Le diverse caratteristiche strutturali dei tributi considerati e qualche scostamento temporale negli incassi, anche per le oscillazioni cicliche, rendono non sempre facilmente interpretabili alcune variazioni che si registrano su base annua.

Più significativa è invece la lettura dei dati cumulati degli anni 2003-2005. Se si considera che nel periodo preso in esame l'incremento medio del PIL è stato dello 0,4% annuo, mentre il gettito dell'imposta personale è aumentato nello stesso periodo del 9,3% i raffronti diventano più semplici.

Le ritenute sui redditi da lavoro dipendente evidenziano un incremento dell'8% contro un aumento di quelle sui redditi da lavoro autonomo del 15,7%.

Se si tiene conto che i dati relativi al lavoro dipendente, scontano un aumento degli occupati nello stesso periodo di oltre 900.000 unità, che incide sull'incremento del gettito per almeno il 3%, si comprende come non servano raffinati studi econometrici per interpretare questi dati.

I 12 miliardi di euro di riduzioni fiscali che hanno interessato l'IRPEF e l'IRE non hanno determinato perdite di gettito, essenzialmente per tre ordini di motivi.

Il primo riguarda l'aumento degli occupati nel settore del lavoro dipendente privato; il secondo connesso con il terzo riguarda l'ampliamento delle basi imponibili, favorito dal condono del 2003 e delle riduzioni di imposta del 2005.

Anche l'aumento del gettito dell'IRES nel 2005 (33.900 milioni di euro contro i 32.758 milioni del 2001) non deve trarre in inganno. Se si sottraggono al gettito del 2005 gli oltre 6 miliardi di regalie fiscali a pochissimi gruppi finanziari ed industriali determinati dalla DIT e si tiene conto degli effetti in termini di gettito delle estensioni degli studi di settore alle società di capitali e delle norme antielusive di contrasto al dividend washing introdotte nel 2005, appare evidente che per l'universo delle imprese italiane, l'IRES rappresenta un primo segnale di riduzione del prelievo.

In conclusione ridurre le tasse sui redditi fa bene alle casse dello Stato, alle persone fisiche, alle famiglie e alle imprese. Incide positivamente sulla propensione ad evadere, rendendo l'evasione meno conveniente, e ha effetti di trascinarsi sull'IVA, aumentando la competitività delle esportazioni italiane.

### **5. La riforma delle imposte dirette nella legge 80/2003 – limiti**

La riforma delle imposte dirette secondo le linee delineate dalla legge 80/2003 è stata criticata in tempi diversi, tra gli altri sia da Fantozzi, sia, anche recentemente, da De Mita, da angoli visuali diversi.

Per Fantozzi, che implicitamente ritiene marginali le cause strutturali dell'evasione, una rimodulazione dell'imposta personale secondo le linee delineate dalla legge 80/2003 è inutile proprio a causa della massiccia evasione fiscale; ritiene quindi preliminarmente necessario concentrare l'attenzione sulla gestione amministrativa del sistema tributario e sull'attività di accertamento, evitando i condoni che premiano l'evasione e la incoraggiano.

Sostiene invece De Mita che un sistema di imposizione personale basato su uno o due scaglioni di dimensione amplissima, ispirato a schemi che adottino nella realtà italiana modelli di imposizione del reddito di tipo lineare, ispirati alla flat-tax, sia in contrasto con l'art. 53 della Costituzione.

Al riguardo recentemente De Mita fa risalire la causa principale della crisi dell'imposta personale in Italia alla decisione a suo dire improvida della Corte Costituzionale del 1976 che, cancellando il cumulo dei redditi familiari, ha di fatto impedito l'adozione in Italia di un modello di imposizione del reddito personale basato sulla progressività delle aliquote e sul quoziente familiare per attenuarne gli effetti.

Il tema dell'imposizione personale secondo modelli di flat-tax, ha implicazioni anche politico-ideologiche che non possono essere affrontate in questa sede.

Potrei limitarmi ad osservare che, purché sia in qualche misura rispettato il principio di progressività, attraverso un sistema ragionevolmente articolato di deduzioni, la scelta degli strumenti per realizzarla appartenga alla discrezionalità del legislatore e quindi non possa essere sindacata in sede di legittimità.

Tuttavia, avendo più volte criticato l'eccessivo self-restraint della nostra Corte Costituzionale, che ha salvato con quella formula disposizioni spesso opinabili, (basti pensare alla ben altrimenti garantista giurisprudenza degli anni '90 del Tribunale Costituzionale tedesco in tema di minimo imponibile e di deduzioni per i figli) cercherò di dare risposte di merito alle riserve formulate da Fantozzi e da De Mita.

Una prima osservazione riguarda i condoni; parola evidentemente sgradevole, che non può essere tuttavia liquidata semplicisticamente con valutazioni moralistiche. Che il condono sia un premio all'evasione è questione quanto meno opinabile; certo impedisce all'Amministrazione di risalire nel tempo ad accertamenti mirati, che per altro nei 5 anni successivi alle dichiarazioni non riguardano più del 6-7% dei soggetti a rischio.

Sotto questo profilo il condono, se impostato su parametri economico statistici obiettivi finalizzati all'emersione di una parte dei ricavi- redditi occultati, si comporta come un accertamento di massa, a cui il contribuente è libero di aderire o meno.

Ha però giustamente osservato De Mita, nel criticare l'ultima infornata di condoni del 2003-2004, finalizzata esclusivamente a fare cassa, che lo

strumento dei condoni non solo deve essere utilizzato con parsimonia, ma presuppone precise assunzioni di responsabilità da parte del Governo, che è il solo ad essere in possesso degli strumenti conoscitivi (dati statistici, simulazioni delle dinamiche degli imponibili interessati al condono, effetti economici e distributivi, ecc.) indispensabili per la formulazione della proposta di condono.

Affidare al Parlamento la determinazione di uno strumento così delicato, conduce infatti a porre l'attenzione essenzialmente sugli effetti di gettito e su quelli premiali, comunque sgradevoli, dei condoni, lasciando inevitabilmente ai margini gli obiettivi di contrasto dell'evasione e dell'elusione che soli ne rendono tollerabile l'impiego.

Obiettivi che, a mio avviso, in assenza di modifiche strutturali degli attuali sistemi di determinazione dei redditi, ancorati alla dichiarazione del contribuente, con il solo correttivo degli studi di settore, difficilmente possono essere perseguiti, rinunciando ai condoni. I quali assumono quindi, in assenza di una profonda revisione del sistema della dichiarazione legata all'attuale modello degli studi di settore, la funzione di valvola di sicurezza per contrastarne periodicamente gli effetti elusivi. Basta confrontare l'andamento del gettito dei principali tributi nel periodo fiscale precedente ai condoni, in quello interessato ai maggiori versamenti di imposta ed in quello successivo per evidenziare tendenze significative.

Nell'anno 2004 caratterizzato dai maggiori versamenti legati al condono la dinamica delle principali imposte, nei settori di riferimento (IRPEF, IRE, IVA, IRAP) è stata quasi piatta, nonostante una crescita del PIL dell'1,3% (dato ottimo se confrontato con la stagione del 2003 e del 2005).

Probabilmente questo dato si spiega con il fatto che i contribuenti interessati ai condoni, avendo ampia flessibilità nella determinazione dei ricavi-redditi, in base agli studi di settore, hanno finanziato una parte dei maggiori oneri tributari straordinari legati ai condoni del 2003 e del 2004 risparmiando un po' sulle imposte ordinarie.

Ma è anche la prova che la dimensione del prelievo sul reddito ha assunto nel sistema economico italiano una dimensione tale da rendere illusoria l'ipotesi di poter finanziare nuova spesa con la lotta all'evasione, se non si interviene preventivamente sulla struttura delle imposte, con l'obiettivo di renderla strutturalmente meno conveniente. Il recupero dell'evasione infatti è strettamente connesso ad una sua rimodulazione della struttura normativa dei tributi che accompagni l'allargamento delle basi imponibili con la riduzione delle aliquote nominali.

L'altra tendenza interessante, che conferma il dato precedente, si ricava dai dati delle entrate tributarie nei primi 11 mesi del 2005. Il gettito delle ritenute sul lavoro autonomo, e quello dell'autotassazione (saldo e acconto), nonché quello dell'IRES aumentano tutti in modo considerevolmente maggiore rispetto a quello dei redditi d'altro tipo, con effetti di trascinarsi, sia sull'IVA sia, soprattutto sull'IRAP.

In un sistema fiscale in cui l'economia irregolare è vicina ad un quarto della ricchezza prodotta annualmente, con effetti marginali sul gettito dei principali tributi ed in cui la quota dell'IVA sul PIL reale evidenzia una maggiore evasione media rispetto al resto d'Europa di un altro 25%, criticare i condoni è affermazione concettualmente ovvia, ma resta un'affermazione di principio priva di effetti pratici.

Il fenomeno dell'evasione in Italia non è patologico, è strutturale.

L'evasione riguarda infatti larga parte dei redditi immobiliari, penalizzati per decenni dal regime dei canoni amministrati, e oggi, dopo una parziale liberalizzazione, da una fiscalità aggressiva, sia sul reddito, sia sul patrimonio; investe oltre il 60% del lavoro dipendente, in cui l'abitudine dei fuori busta al nero è esclusa solo nelle imprese di dimensioni maggiori e nel pubblico impiego, caratterizzato dalla pratica diffusa del doppio lavoro, anche esso ovviamente al nero; è strutturale nelle aree del lavoro autonomo e delle imprese familiari ed individuali, caratterizzate da un modello di studi di settore che ha ormai assunto le funzioni di strumento di elusione di massa; ed in cui una tassazione dei redditi medi vicino al doppio rispetto al lavoro dipendente, offre, specie a quelli più modesti, anche un alibi morale all'evasione e all'elusione di massa.

Se quella descritta è un'immagine inevitabilmente parziale, ma non deformante di un sistema tributario frutto di scelte e di equilibri politico sindacali ed economici sedimentati nell'arco di oltre un trentennio, ed ormai incompatibili con i nuovi scenari dell'economia mondializzata, appare chiaro che il problema tributario italiano non è

semplicisticamente quello di ridurre o aumentare il prelievo, sulla base degli indirizzi politici di volta in volta maggioritari in Parlamento.

Le sfide della mondializzazione investono infatti tutti gli aspetti dell'economia e rendono illusoria l'idea di poter isolare l'ordinamento tributario dal più generale contesto in cui esso opera.

In questa prospettiva, gli interventi di rimodulazione dell'ordinamento tributario dovranno essere necessariamente finalizzati a contenere al massimo la convenienza strutturale ad evadere le imposte, in una logica di sistema che investa sia l'imposizione delle diverse categorie reddituali, sia il valore aggiunto e il patrimonio.

Altro tema, sollevato recentemente da De Mita, è quello della struttura della progressività dell'imposta sul reddito personale. La preferenza di questo autorevole studioso va ad un modello in cui la tassazione progressiva del reddito è assicurata essenzialmente da un sistema di scaglioni ad aliquote crescenti ed il cui impatto venga mitigato dalla tassazione su base familiare dei redditi prodotti secondo lo schema del quoziente familiare adottato in Francia da decenni.

Coerentemente, De Mita critica la sentenza del 1976 della Corte Costituzionale che sancì l'illegittimità del cumulo dei redditi familiari, introdotto dalla riforma Visentini del 1972; addebitando a tale decisione la mancata introduzione anche in Italia del quoziente familiare.

L'opinione di De Mita, sul punto sicuramente minoritaria, non convince. Andrebbe se mai criticata la successiva giurisprudenza inconcludente della Corte Costituzionale che negli anni '80 ha salvato, con decisioni "monitorie" le disparità fiscali tra famiglie monoreddito e bireddito.

Basti pensare al diverso e ben più incisivo ruolo svolto nella metà degli anni '90 dal Tribunale Costituzionale Tedesco in tema di minimo vitale e di deduzioni per i figli a carico, per rendersi conto che una giurisprudenza più attenta all'eguaglianza fiscale della nostra Corte Costituzionale, in una stagione segnata positivamente dalle sentenze additive di prestazione nel settore della previdenza e della spesa pubblica, sarebbe stata possibile anche in Italia, migliorando la qualità del nostro sistema tributario.

Personalmente sono convinto che uno degli effetti più evidenti e positivi del passaggio dall'IRPEF all'IRE sia rappresentato proprio dall'incremento molto consistente della no-tax area e delle deduzioni per i carichi familiari; e la cui articolazione decrescente dovrebbe essere fortemente attenuata, e, nella prospettiva di un sistema a due o tre scaglioni, almeno riconosciuta per intero ai redditi che rientrano nel primo scaglione (100.000 euro ed anche di più).

L'eccesso di progressività determinato dalla riduzione delle detrazioni e dall'aumento delle aliquote sui redditi medi, rappresenta infatti un elemento di incoerenza del sistema ed un potente incentivo all'evasione. Vi è d'altra parte nelle tesi di De Mita, uno studioso sempre stimolante, una contraddizione inespresa perché, a regime l'effetto di riduzione della progressività di un quoziente familiare alla francese sarebbe maggiore e più incisivo per gli alti redditi rispetto al modello di progressività delineato dalla legge 80/2003 di riforma del sistema tributario, per altro solo parzialmente attuata e non sempre in maniera coerente; modello criticato da De Mita perché, a suo dire, non in linea con il II comma dell'art. 53 della Costituzione, in quanto non sufficientemente progressivo.

Confesso che il tema della misura della progressività non mi appassiona più di tanto, perché la sua dimensione, all'interno di un'ampia gamma di ipotesi non manifestamente irragionevoli (e tale non mi pare un'imposta sul reddito a due scaglioni caratterizzata da un'ampia gamma di deduzioni), è questione essenzialmente politica, di scarso interesse pratico per il giurista.

Problema più delicato, in generale sottovalutato dai giuristi è invece quello degli effetti distributivi impliciti dei diversi possibili modelli di progressività.

Nella realtà italiana ad esempio l'eccessiva progressività marginale, determinata dalla sinergia tra aliquote crescenti e deduzioni decrescenti, alimenta sia fenomeni elusivi, sia un'evasione diffusa che parte dall'IVA e approda all'IRE, IRES, e IRAP.

Dal punto di vista giuridico per apprezzare il grado di progressività di un determinato modello impositivo, non si può prescindere dagli effetti distributivi che esso determina "in fatto". Effetti che rappresentano il solo elemento di base per valutare in concreto l'effettiva progressività di un tributo.

Sotto questo profilo, è quindi possibile caratterizzare in senso

progressivo il sistema tributario anche con imposte sul reddito a base uniforme, sul modello delle "flat-tax" introdotte negli ultimi anni nei paesi est europei e baltici, senza violare il disposto dell'art. 53 Il comma della Costituzione.

Il pregio di questi schemi di tassazione razionale del reddito è quello di eliminare la convenienza a svolgere sotto lo schermo societario attività altrimenti realizzate da persone fisiche, attraverso la previsione di un'aliquota proporzionale comune.

La "flat-tax" elimina poi strutturalmente il problema del drenaggio fiscale dovuto all'incremento dei redditi nominali e le differenze di prelievo tra famiglie mono e plurireddito: problema quest'ultimo attenuato ma non eliminato dal modello di imposta personale delineato dalla legge 80/2003 che ha dato luogo all'IRE.

Occorre poi considerare che mentre nelle tradizionali imposte ad aliquota progressiva, la progressività aumenta al crescere del reddito, per cui vi è interesse a occultare una parte del reddito per ridurre il dovuto, nei modelli basati su sistemi di progressività per deduzione, il contribuente ha un interesse opposto: più evidenza oneri deducibili meno imposta paga.

Mentre diventa più difficile occultare i ricavi per gli ovi vincoli di coerenza che devono essere rispettati tra reddito dichiarato ed oneri deducibili.

D'altra parte il sistema di deduzioni consente di realizzare modelli impositivi più aderenti in fatto ai precetti costituzionali, attraverso l'individuazione di spese socialmente apprezzabili (spese per la previdenza, l'abitazione, la salute, l'istruzione e la cultura, la solidarietà sociale, ecc.) la cui effettiva e documentata realizzazione comporta il beneficio di una riduzione degli oneri fiscali.

A questo modello di imposizione sul reddito, sul quale dopo la meteora del progetto presentato in Germania dal prof. Kirkoff, durante l'ultima campagna elettorale, non si è mai aperto un reale dibattito in Europa, probabilmente anche per i significati ideologici che hanno accompagnato l'adozione di un modello di flat-tax negli Stati Uniti, è stata sollevata l'obiezione che esso sarebbe adatto a paesi con livello di sviluppo modesto e con un sistema amministrativo debole.

Senza riflettere sul fatto che, se è vero, che il nostro sistema economico è stato in grado negli ultimi 30 anni di produrre un PIL di buon livello, tuttavia evidenzia caratteristiche strutturali che lo rendono assai più vicino a quello dei paesi dell'Est europeo che a quello di paesi con livelli di sviluppo simili al nostro. D'altra parte non a caso, il tasso di crescita dell'Italia nell'ultimo decennio è stato circa la metà di quello medio europeo.

Il problema quindi non è quello di difendere con argomenti deboli di tipo sostanzialmente formalistico una progressività nominale che alimenta ed incoraggia un'evasione di massa, ma di immaginare un sistema di imposizione sui redditi personali e societari che elimini ogni convenienza a costruire schermi reddituali ai soli fini di eludere la progressività. Un sistema alternativo a quello tuttora vigente basato su aliquote marginali molto onerose sui redditi maggiori che evadono più facilmente, e su esenzioni diffuse su quelli più modesti; una situazione che determina di fatto un'alleanza implicita tra i percettori dei redditi che esprimono minore capacità contributiva ed i titolari dei redditi più elevati, che eludono più facilmente gli oneri tributari, a danno dei redditi medi, e che alimenta l'economia irregolare.

## **6. Sistema tributario e competitività: verso un possibile ciclo virtuoso**

Il rapporto tra perdita di competitività del sistema Italia e l'impianto giuridico dell'ordinamento tributario, che ho cercato di evidenziare, analizzando alcuni effetti degli interventi legislativi che si sono succeduti nell'arco degli ultimi 10 anni, indica anche, sulla base dell'esperienza, alcuni vincoli di sistema, per l'avvio di un percorso di riforma finalizzato a caratterizzare in senso competitivo l'ordinamento tributario italiano.

Un primo vincolo è rappresentato dal livello della pressione fiscale: i dati sulla pressione fiscale reale sono in Italia incerti, perché la dimensione dell'evasione da un lato e quella dell'economia sommersa dall'altro li rendono poco significativi.

Tuttavia l'andamento delle entrate nel 2003, 2004 e 2005, offre alcuni elementi di riflessione. Nel 2003 e 2005, anni caratterizzati da stagnazione del PIL e da riduzioni dell'imposta personale pari a oltre 12 miliardi di euro, il gettito delle principali imposte ha avuto un andamento

positivo, specie nel 2005 al netto delle riduzioni d'imposta introdotte in base alla legge 80/2003. Nel 2004, invece, anno della riforma della tassazione delle imprese e dell'avvio dell'IRES, che scontava anche una pleora di condoni, finalizzati a fare cassa, le entrate al netto dei condoni sono rimaste stazionarie nonostante una crescita del PIL reale del 1,3%. In pratica l'esperienza degli ultimi anni ha evidenziato che nell'universo del lavoro autonomo e delle imprese individuali, familiari e minori, è possibile realizzare un allargamento ed un riequilibrio delle basi imponibili tra imposte sul reddito (IRE e IRES) e imposte sul valore aggiunto (IVA e IRAP) solo attraverso incentivi strutturali (ampliamento ed estensione delle deduzioni anche ai redditi medio alti e riduzioni delle aliquote) che assorbono quasi completamente l'effetto fiscale delle misure strutturali di riduzione del prelievo. Questo dato si spiega facilmente con la pressione fiscale nominale troppo elevata che caratterizza il settore e che alimenta l'evasione.

Un secondo vincolo non meno importante è rappresentato dalla necessità di assicurare un effettivo controllo della dinamica della spesa specie quella relativa all'acquisto di beni e servizi; settore in cui sono possibili consistenti risparmi incidendo non sulla quantità ma sulla qualità e sui prezzi di acquisto.

Assume quindi particolare urgenza l'adozione della legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; strumento indispensabile sia per consentire alle Regioni di esercitare la propria autonomia impositiva, sia per attuare una efficace politica di controllo della dinamica della spesa pubblica, che non può prescindere da uno stretto coordinamento tra spesa statale, regionale e locale.

Il controllo selettivo della spesa è indispensabile perché l'esperienza di questi anni ha dimostrato che anche riduzioni complessivamente modeste della pressione fiscale senza una attenta politica della spesa, incidono negativamente sull'equilibrio dei conti pubblici.

Il terzo vincolo, strettamente collegato al precedente è rappresentato dalla necessità di attuare gli interventi correttivi indispensabili all'interno dell'ordinamento tributario vigente, per evitare ulteriori scossoni ed aggravio dei costi per i contribuenti.

Il punto di attacco per un riequilibrio della distribuzione del prelievo tra le principali imposte che consenta un visibile recupero di competitività del sistema tributario riguarda la funzione di accertamento.

Nell'arco di un decennio la reintroduzione su basi più moderne di strumenti già sperimentati, quali l'accertamento con adesione, o l'applicazione degli studi di settore ed il nuovo istituto del concordato preventivo triennale, introdotto dalla legge delega di riforma del sistema tributario nel 2003, hanno reso meno disarmata l'amministrazione finanziaria rispetto al passato.

Tuttavia è tutto l'impianto del sistema di controllo basato sulle dichiarazioni individuali, la tenuta di contabilità inattendibili, la congruità agli studi di settore e le verifiche e gli eventuali accertamenti ex post da parte dell'Amministrazione Finanziaria a richiedere a mio avviso un ripensamento culturale prima ancora che amministrativo. Il concordato preventivo triennale, pensato come strumento per aumentare il prelievo assicurando per 3 anni tranquillità fiscale e minori oneri amministrativo contabili a chi vi aderisce, rischia con l'attuale modello degli studi di settore di essere solo uno strumento premiale, per una parte dei contribuenti.

A mio avviso invece, dovrebbe assumere a regime, accompagnato da una revisione strutturale degli studi di settore, una funzione analoga a quella che ha in Francia la déclaration contrôlée: la riappropriazione da parte dell'Amministrazione della gestione delle dichiarazioni dei soggetti che rientrano nella disciplina degli studi di settore ribaltando la logica degli accertamenti ex post.

Le linee guida cui l'Amministrazione Finanziaria dovrà attenersi per gestire a regime il concordato preventivo non potranno essere le stesse con cui si giunge oggi alla definizione delle verifiche fiscali e degli accertamenti, con l'adesione del contribuente.

Il concordato preventivo triennale, presuppone infatti sulla base di una serie di obiettivi e di parametri tecnici predeterminati dalle Agenzie delle Entrate e adattati alle diverse realtà territoriali da quelle Regionali, lo sviluppo di un modello di pianificazione fiscale realmente concordata e quindi ritagliata sulle diverse realtà reddituali, secondo schemi di tipo pubblicistico.

Ci si deve ora domandare se, uno schema di questo tipo sia compatibile con il carattere legale dell'obbligazione tributaria, o ne

rappresenti invece un implicito superamento.

La mia convinzione è che la risposta sia positiva perché consente all'Amministrazione di svolgere preventivamente, sulla base di criteri tecnici predeterminati, e quindi nell'esercizio di una discrezionalità tecnica, una valutazione dell'attività del contribuente relativa a tutti i tributi (IRE, IRES, IRAP, IVA) cui tale attività è assoggettata, in contraddittorio con il contribuente stesso. Rendendo possibile, attraverso la pianificazione fiscale concordata, una gestione più flessibile del rapporto ricavi-reddito, attraverso lo scambio, più ricavi ai fini dell'IVA, minore indice di redditività dell'attività nelle imposte sui redditi.

Gli studi di settore infatti, costituiti sulla base di schemi orientati essenzialmente alla determinazione dei ricavi, hanno assunto ormai un carattere elusivo che il concordato preventivo difficilmente potrà correggere in misura significativa, se non se ne ribalta la logica e non se ne consente una gestione flessibile da parte delle Agenzie delle Entrate. La possibilità per il contribuente di destreggiarsi tra deduzioni e ricavi per restare all'interno delle mura di GERICO che evidenziano la congruità delle dichiarazioni, suggerisce infatti di integrare il modello sulla base di parametri che restituiscono maggiore flessibilità al rapporto ricavi-reddito e quindi un minore incentivo a comprimere i ricavi con effetti di trascinamento sull'IVA.

L'assunto che accompagna questo riposizionamento degli studi di settore all'interno di un diverso modello di gestione delle dichiarazioni è che l'architettura dell'imposta personale debba essere strutturata in modo da ricomprendere la maggior parte dei contribuenti entro il primo scaglione reddituale, allo scopo di ridurre l'incentivo ad evadere; e che l'obiettivo di incidere la maggior parte dei contribuenti con un'aliquota media inferiore a quella applicabile all'IVA, debba realizzarsi utilizzando ampiamente il sistema delle deduzioni, proprio con l'obiettivo di far emergere valore aggiunto ai fini IVA, precedentemente occultato o eluso.

Un intervento di questo genere sull'IRE (e in parte anche sull'IRES), realizzato nell'arco temporale che abbraccia il rinnovo di 2 contratti collettivi potrebbe determinare non solo una riduzione del cuneo fiscale; potrebbe anche, attraverso una minore dinamica salariale legata agli incrementi delle retribuzioni di origine fiscale, consentire una parziale traslazione all'indietro delle riduzioni fiscali, che sarebbero quindi a beneficio non soltanto dei lavoratori, ma almeno in parte anche delle imprese.

Ma l'aspetto più apprezzabile di questa ipotesi è che la ripartizione dei benefici della riduzione del prelievo tra imprese e lavoratori non sarebbe determinato da scelte discrezionali del legislatore, ma dalla libera contrattazione tra le parti sociali e quindi premierebbe le imprese più efficienti a produttività più elevata.

Per incentivare l'allargamento degli imponibili mantenendo contemporaneamente il gettito sotto controllo, la prima fase dell'intervento dovrebbe essere concentrata sull'allargamento dell'area delle deduzioni e sull'eliminazione del loro carattere decrescente almeno fino al livello di 100.000 euro.

La riduzione degli scaglioni e delle aliquote (non più di 3) invece potrebbe essere ottenuta nell'arco di un triennio; tuttavia l'incentivo ad allargare le basi imponibili dovrebbe operare da subito, assoggettando a tassazione separata e quindi in base all'aliquota media il maggior reddito dichiarato ogni anno, per tutto il periodo di rimodulazione di aliquote e scaglioni.

In un'ipotesi di questo tipo la perdita di entrate connesse al più favorevole regime fiscale applicato agli incrementi di reddito verrebbe più che compensato dai maggiori incassi relativi all'IRAP e all'IVA.

Per le imprese assoggettate all'IRES l'incentivo potrebbe essere rappresentato invece dall'abbattimento dell'aliquota per i redditi aggiuntivi prodotti annualmente dal 33% al 20% per 5 anni e dalla contemporanea riduzione di un punto all'anno dell'IRES, fino a raggiungere dopo 5 anni il livello di tassazione svedese pari al 28%.

Quanto all'IRAP, la cui incompatibilità con un modello efficiente di finanziamento delle Regioni, è stato evidenziato dall'Alta Commissione sul federalismo fiscale, per gli effetti di traboccamento a danno delle Regioni meno favorite, specie del Mezzogiorno, la soluzione più ovvia di breve periodo è quella di renderla deducibile dal reddito quanto meno per le attività di lavoro autonomo, per evidenziarne le differenze dall'IVA. Per le imprese invece un'ipotesi ulteriore potrebbe essere quella di dedurre stabilmente dal calcolo dell'imponibile IRAP il costo della nuova

manodopera (compreso il turn-over e con esclusione dei licenziamenti) a partire dall'anno di riferimento, tassando gli incrementi dell'imponibile con l'aliquota del 2%. L'incentivo potrebbe apparire eccessivo, ma l'esperienza del 2005 insegna che l'andamento dell'IRAP privata è positivamente influenzato dall'allargamento degli imponibili IRE e IRES, in misura ancora maggiore di quanto avviene per l'IVA; la quale ultima, in definitiva sarebbe la maggior beneficiaria dal punto di vista del gettito della ristrutturazione delle imposte sul reddito (IRE – IRES) o a schema reddituale (IRAP).

In un modello di imposizione reddituale di questo tipo non vi è spazio per ipotesi di quoziente familiare: la riduzione della progressività deve a mio avviso essere assicurata dalla struttura giuridica del prelievo mentre la tutela fiscale della famiglia può realizzarsi in modo ugualmente efficace con un articolato sistema di deduzioni in cifra fissa per tener conto dei diversi componenti il nucleo familiare e variabili, riferite ad alcune spese familiari di particolare rilievo sociale.

Occorre ora formulare qualche valutazione prudenziale sugli effetti sul gettito di una ristrutturazione delle principali imposte sulla base delle indicazioni formulate in precedenza.

La conseguenza più rilevante della proposta è data dal fatto che le più consistenti riduzioni del prelievo riguarderanno, salvo l'IVA, sulla quale non è opportuno intervenire direttamente per i noti vincoli comunitari, soltanto gli incrementi delle basi imponibili, con effetti quindi limitati e predeterminati sugli incassi, accompagnati da una forte spinta ad aumentare il valore aggiunto dichiarato ai fini dell'IVA.

L'enorme divario che caratterizza attualmente il rapporto tra gettito IVA e PIL rispetto a tutti gli altri paesi dell'U.E., consente di valutare come realistica l'ipotesi di un dimezzamento in qualche anno della forbice, con incrementi del gettito dell'IVA tra i 16 e i 18 miliardi di euro; un'ipotesi questa che consentirebbe, di ridimensionare fortemente il peso dell'IRAP sul settore privato attenuandone gli effetti negativi, e di rendere concreta l'ipotesi di una sua completa abolizione nell'arco di alcuni anni.

Nell'imposta sul reddito personale, l'allargamento degli imponibili dovrebbe comportare un ulteriore riequilibrio nella tassazione delle diverse categorie di reddito, avviato dalla riforma del 2003, con effetti positivi dal punto di vista distributivo, mentre la forte riduzione della tassazione dei redditi societari dovrebbe favorire i nuovi investimenti e la crescita dimensionale delle imprese.

Un modello di fiscalità quindi strutturalmente più trasparente, con effetto disincentivante sulla propensione al frazionamento delle imprese per pure motivazioni fiscali e sulla dinamica dell'economia irregolare; favorendo nel medio periodo la crescita all'interno del sistema produttivo dell'area delle medie imprese, le più dinamiche e le più capaci di rispondere positivamente alla sfida della mondializzazione.

Un sistema che abbandoni la logica perversa dell'aumento nominale dei prelievi nelle aree caratterizzate da minore resistenza all'evasione e la sostituisca con una pianificazione fiscale controllata preventivamente, che accompagni la riduzione delle imposte sui redditi, con un forte recupero dell'evasione all'IVA, riducendo progressivamente l'area dell'economia irregolare, e restituendo competitività al sistema tributario.

In conclusione ritengo che una maggiore attenzione alla struttura giuridica delle imposte e alle interazioni che caratterizzano il sistema tributario dello Stato, accompagnata da una politica rigorosa della spesa che colleghi autonomia e responsabilità ai diversi livelli, Stato, Regioni ed Enti locali, potrà avviare un processo virtuoso di ricomposizione del sistema produttivo italiano su basi meno fragili, riducendo gradualmente le diffuse aree di irregolarità, che minano alla radice le prospettive di crescita del sistema Italia.

Sotto questo profilo i dati relativi all'andamento dell'IRAP il cui gettito nel settore privato è aumentato nel 2005 del 18,2% sono illuminanti. Interventi di riduzione dell'imposta personale che facilitino l'emersione di base imponibile, accompagnati da deduzioni consistenti nell'IRAP per i lavoratori autonomi e le imprese individuali e familiari, che ne riducano in misura consistente l'aliquota implicita, attenuano la convenienza ad evadere con effetti positivi di trascinamento sul gettito dell'IVA.

L'esperienza degli ultimi dieci anni di politica tributaria dimostrano come un ciclo fiscale virtuoso sia possibile; esso libererebbe risorse per affrontare, attraverso l'innovazione nei settori strategici della scuola, della ricerca, della logistica delle infrastrutture a rete e della specializzazione produttiva, le sfide di una mondializzazione che non si

esorcizza promettendo protezioni ed alimentando paure ma cogliendo le opportunità che essa offre ad un paese che sappia raccogliere la sfida.

### **Bibliografia essenziale**

- Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005;
- Antonini, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Guerini e Associati, 2005;
- Ardizzone, voce Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria), in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII, 5 ss;
- Barbero, *Dalla Corte costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004)*, 2004, in <http://www.federalismi.it>;
- Brancati, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni, la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, *Giurisprudenza Costituzionale*, III, 2005;
- Carinci, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, IV, 2004, 1228;
- Covino, *Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione europea*, 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- D'Auria, *Funzioni amministrative e autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali*, *Il Foro Italiano*, V, 2001;
- De Mita, *Fisco e Costituzione*, I, 2000;
- De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987;
- Del Federico, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, 2000, Torino, 102;
- Del Federico, *Tutela del contribuente, ed integrazione giuridica europea*, ed. provv., pescara, 2003, 32;
- Di Pietro, *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea- L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, t.1- 2, G .d.F., 2003;
- Fantozzi, *Il diritto tributario*, 2003, 38;
- Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1998, 472;
- Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Libertà e Convivenza. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte*, Napoli, 1999, p.637;
- Filippi, *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. Amatucci ( a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, 1999, 222 ss.;
- Fleiner - Hottinger, *La pertinence du fédéralisme dans la gestion des diversités nationales*, in *Rev. Int. Pol. Comparée*, I, 2003, p. 79 ss.;
- Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, 631;
- Gambino, *Le régionalisme italien et la réforme constitutionnelle*, 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- Giarda P. *L'esperienza italiana del federalismo fiscale*, Il Mulino, 2005;
- Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, 1961;
- Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 40;
- Lupi, *Diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, 317;
- Lupi, *Il fuorviante accostamento tra Iva ed Irap*, in *Rassegna Tributaria*, II, 2005, 847;
- Marongiu, *Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie*, in *Corriere Tributario*, 2005, 1274;
- Perrone, *Dalla libertà di stabilimento alla competizione fra gli ordinamenti? Riflessioni sul <caso Centros>*, in *Riv. soc.*, 2001, 1292;
- Perrone Capano, *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1-2/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);
- Perrone Capano, *Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);
- Pinotti, *Gli Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, 2000;
- Pistone, *The impact of community law on tax treaties*, *Kluwer law*, 2002;
- Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado*, Temis, 1998;
- Portale, *Armonizzazione e "concorrenza" tra ordinamenti nel diritto societario europeo*, in *Armonie e disarmonie nel diritto comunitario delle società di capitali*, a cura di Campobasso, t. 1, Milano, 2003, XIII;

Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2000, 40;

Spina, *La presunta incompatibilità dell'Irap con la VI Direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE*, in *Rassegna Tributaria*, III, 2005, 853;

Stevanato- Lupi, *Il caso Irap-Iva: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, 1571;

Tafari, *La competizione fiscale nell'Unione Europea*, in *Tributi*, n.11/12, p.855 ss., ed. IPZS;

Tesauro, *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa*, II, 2005;

Tundo, *I redditi d'impresa nel modello di convenzione Ocse (art. 7)*, in Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 276 ss..

#### **Documentazione di riferimento**

Legge Delega al Governo per riforma del sistema fiscale, n. 80, del 07/04/2003 (G.u.n. 91 del 18/04/2003);

Legge del 23/12/2005 n. 266, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006). (G. U.n. 302 del 29/12/2005 - supplemento ordinario );

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL, presentate il 14 marzo 2006, Causa C-475/03, in [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int);

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS, presentate il 17 marzo 2005, Causa C-475/03, in [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int);

Annuario statistico italiano 2005;

Bollettino delle entrate tributarie, annualità 2003-2005-2005 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, SISTAN.

Conti Economici Nazionali (periodo di riferimento: Anni 1970-2005), in [www.istat.it](http://www.istat.it);

Conti Economici Regionali (periodo di riferimento: Anni 1980-2004), in [www.istat.it](http://www.istat.it);

Commissione Europea, Orientamenti in materia di Aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, (in G.u. U.E. 2006/C 54/08 del 04/03/2006)