

## I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore

del prof. Raffaele Perrone Capano

**Sommario:** 1. Alcuni effetti della riforma dell'IRE sulla dinamica delle entrate nel triennio 2004-2006 – 2. Evasione ed elusione nelle principali imposte: problemi strutturali e di gestione dei tributi – 3. I limiti degli studi di settore nelle politiche di contrasto dell'evasione: l'esperienza della Francia nelle attività di controllo delle micro imprese, e quella italiana del concordato preventivo – 4. Ipotesi di revisione dell'imposizione personale finalizzate al contenimento dell'evasione e al recupero di competitività del sistema tributario

### 1. Alcuni effetti della riforma dell'IRE sulla dinamica delle entrate nel triennio 2004-2006

Nel dicembre scorso analizzando l'evoluzione del sistema tributario italiano nell'arco di un trentennio, ho evidenziato come lo spostamento di quote crescenti di prelievo dalle imposte indirette a quelle dirette, mentre non ha prodotto un miglioramento significativo degli effetti distributivi delle principali imposte, per la crescente incidenza dell'economia sommersa o comunque irregolare, ha condizionato negativamente l'evoluzione del sistema accentuandone la frammentazione (nell'arco di un trentennio il numero medio di addetti nelle imprese manifatturiere è passato da 5,2 unità a 3,7 in controtendenza rispetto ai sistemi avanzati).

Una tendenza questa, opposta a quella che ha caratterizzato nello stesso arco di tempo non solo le altre grandi economie europee (Germania, Francia e Regno Unito in primo luogo), ma anche Paesi con un livello di sviluppo decisamente inferiore al nostro (penso alla Spagna, alla Grecia, al Portogallo, ecc.).

La tesi è che in Italia, a partire dalla seconda metà degli anni ottanta si sia consolidato un modello in cui l'espansione dell'industria manifatturiera si sia basata prevalentemente sulla flessibilità del cambio e su quella fiscale, attraverso gli ammortizzatori dell'economia irregolare. Un sistema essenzialmente difensivo, in cui l'aumento di oltre 15 punti in un ventennio dell'imposizione sui salari, ed una tassazione dei redditi societari, spesso superiore al 50%, ha accentuato la tendenza alla moltiplicazione delle imprese, con prevalenti motivazioni di natura fiscale.

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 e con la conseguente mondializzazione dell'economia, ed ha lasciato il sistema produttivo privo dei tradizionali 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, anch'essi in tensione per la concorrenza asiatica.

Un primo segnale della vitalità del sistema produttivo italiano, o meglio di quelle 3700 imprese medie caratterizzate da una crescita più che doppia rispetto alla media del sistema, si è avuto nel 2004 con la crescita dal 4% al 4,2 % della quota italiana del commercio internazionale espressa in valore: segnale positivo soprattutto se confrontato con le quantità, stabili intorno al 3,7%, perché evidenzia una tendenza ad esportare prodotti di maggiore valore e a più elevato valore aggiunto.

D'altra parte le esportazioni italiane si indirizzano per oltre il 72% verso i paesi europei (59% UE, 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, materie plastiche, calzature ecc.) mentre nei mercati più dinamici e più lontani, le imprese italiane hanno più difficoltà a penetrare e ad espandersi proprio per le loro caratteristiche dimensionali.

Il rapporto tra struttura produttiva e fiscalità, per troppo tempo ignorato, assume quindi anche in Italia un rilievo che non può più essere rimosso, perché costituisce un elemento centrale della competitività e di concorrenza tra sistemi economici.

Il cambio di maggioranza, determinato dalle elezioni politiche del 9 aprile, coglie il sistema fiscale, dopo la parziale attuazione della legge di riforma del sistema tributario del 2003, in una fase di assestamento che richiederà da parte del legislatore grande prudenza ed equilibrio.

Se da un lato, infatti, è, non solo legittimo ma direi ovvio, che la nuova maggioranza sia vincolata agli impegni assunti in campagna elettorale e voglia dare loro un seguito, è evidente che proprio l'impegno ad accentuare il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, richieda un'analisi attenta dell'ordinamento tributario, ed una scelta oculata degli strumenti e dei mezzi per avvicinare l'obiettivo.

L'analisi dell'andamento delle principali imposte (IRE, IRES, IVA, IRAP) ha evidenziato negli ultimi tre anni una dinamica delle entrate, nei settori caratterizzati da maggiore propensione all'evasione, più accentuata rispetto all'incremento complessivo del gettito, che ha sorpreso, per l'ampiezza del fenomeno, la maggior parte degli studiosi di Diritto tributario, ma non chi scrive.

A questo risultato ha certamente offerto un contributo positivo sia la nuova struttura dell'imposta personale, caratterizzata dalla sostituzione delle detrazioni personalizzate con ampie deduzioni dall'imponibile, l'allargamento degli scaglioni e la riduzione delle aliquote, sia l'aumento della no-tax area nell'IRAP, finalizzato a ridurre in misura significativa l'onere per i contribuenti minori.

Il notevole ampliamento dell'indifferenza fiscale nell'imposta personale, cioè della soglia al di sotto della quale il contribuente non ha interesse ad occultare i ricavi, in quanto determinano livelli di reddito inferiori al minimo imponibile ovvero tassati con aliquota media ridotta, ha avuto effetti positivi sia sul gettito dell'IRAP (+7,8% nel 2005, +10,5% quella riscossa dal settore privato) sia sull'IVA, che ha registrato un incremento del 4,4% in un anno caratterizzato da crescita zero del PIL. Un risultato che avevo anticipato in un saggio del 2001 finalizzato alla riduzione delle imposte sul lavoro (IRPEF e IRPEG) e alla valorizzazione di nuove forme di imposizione ambientale, con l'obiettivo di aumentare il grado di competitività del sistema tributario.

Una conferma degli effetti positivi della nuova struttura dell'imposta personale (IRE) si ricava dal diverso andamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente del settore privato, +3,1% rispetto a quelle sul lavoro autonomo che crescono ad un tasso quasi doppio, +5,3%. Questo elemento, se da un lato evidenzia l'importanza della struttura delle imposte per contrastare l'evasione, mette in rilievo anche il limite di fondo dell'ordinamento vigente, basato, per una platea amplissima di contribuenti, su un sistema di dichiarazioni che non prevede alcun ruolo dell'Amministrazione, se non nella fase successiva ed eventuale dell'attività di verifica e accertamento.

La crescita delle entrate nel primo quadrimestre 2006 (+6,7%), conferma ulteriormente questa tendenza (IRE +7%, IRES +5,6%, IVA +6,9%, IRAP +5,3%) con particolare riguardo alla più accentuata dinamica delle ritenute sui redditi da lavoro autonomo +7,1%, rispetto a quella relativa ai redditi da lavoro dipendente del settore privato +4,1%.

Questi dati, se da un lato evidenziano lo scarso fondamento delle critiche rivolte alla disattenzione del precedente Governo rispetto alle politiche di contrasto all'evasione, indicano anche i limiti dell'ordinamento vigente, proprio sotto il profilo della resistenza strutturale all'evasione. Resistenza che decresce rapidamente appena ci si allontana dalla soglia dell'indifferenza fiscale.

Sotto questo profilo se mai, un rilievo fondato agli indirizzi di politica fiscale della passata legislatura dovrebbe riguardare l'attuazione molto parziale del disegno riformatore contenuto nella delega del 2003.

L'incapacità di tenere sotto controllo la dinamica della spesa pubblica, ha infatti costretto il Governo di centro-destra a diluire nel tempo e a comprimere nelle dimensioni la riforma dell'imposta personale, rendendone meno evidenti gli effetti positivi proprio sotto il profilo del contenimento dell'evasione, e del recupero di competitività del sistema tributario.

D'altra parte le difficoltà evidenziate dall'avvio del processo di trasferimento delle funzioni legislative dallo Stato alle Regioni, proprio dal punto di vista del decentramento finanziario, ha fatto cadere molte illusioni circa il carattere taumaturgico del federalismo fiscale.

Al trasferimento di quote crescenti del prelievo tributario dallo Stato agli Enti di decentramento difficilmente corrisponde infatti, date le caratteristiche dei sistemi tributari avanzati, un maggior coinvolgimento dei cittadini nelle decisioni relative alla spesa pubblica decentrata. La cui dinamica, proprio in seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione appare, nonostante i vincoli del patto di stabilità europeo, fuori controllo.

In pratica la riforma del Titolo V ha prodotto un corto circuito istituzionale perché al trasferimento alle Regioni di materie spesso caratterizzate dalla prevalenza di interessi unitari non frazionabili (quindi reti ed infrastrutture, energia, coordinamento delle politiche economiche regionali, ecc.) lo Stato non ha dato alcun seguito. La mancata adozione della legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario da parte dello Stato, se da un lato non consente alle Regioni di stabilire nuovi tributi regionali; dall'altro non permette allo Stato di intervenire sulla dinamica della spesa decentrata. Non avendo predeterminato per legge i criteri che delimitano e vincolano il legislatore statale ai sensi dell'art.117 Cost., in questa delicata materia. Certo dal punto di vista della politica tributaria non siamo all'anno zero; la ristrutturazione in Agenzie dell'Amministrazione finanziaria, avviata alla fine degli anni '90, si è dimostrata un'intuizione felice. Lo stesso può dirsi degli studi di settore, che hanno costretto qualche milione di soggetti a dichiarazioni più realistiche o se si vuole meno incoerenti con i dati reali.

Credo tuttavia che se non si interverrà ulteriormente sulla struttura dell'imposta personale, riducendo la forbice tra l'aliquota media e quella marginale, aumentando l'area della deducibilità con interventi selettivi, e non si ripenserà complessivamente il rapporto tra il contribuente, le principali imposte e l'attività di accertamento, data la dimensione della pressione fiscale, qualsiasi politica di contrasto dell'evasione basata esplicitamente su strumenti repressivi, difficilmente determinerà risultati realmente significativi.

D'altra parte la diffusione dell'evasione è una spia non solo delle dimensioni dell'economia irregolare ma anche della scarsa concorrenza che caratterizza il nostro sistema economico, specie nel settore dei servizi; e spiega anche il motivo per cui l'opinione pubblica presta scarsa attenzione al tema dell'evasione fiscale.

## **2. Evasione ed elusione nelle principali imposte: problemi strutturali e di gestione dei tributi**

Per inquadrare correttamente il fenomeno dell'evasione sotto il profilo dimensionale, occorre a mio avviso partire dall'unico dato di confronto certo; il minore rendimento in rapporto al PIL, a parità di aliquota, dell'imposta sul valore aggiunto, la cui struttura armonizzata rende significativo il raffronto, in Italia rispetto al gettito dell'IVA negli altri paesi dell'UE.

Dal confronto infatti emerge che, a parità di aliquota, il gettito dell'IVA italiana è sempre inferiore di oltre un quarto rispetto al rapporto tra gettito IVA e PIL negli altri paesi dell'UE.

In Italia negli ultimi anni questo rapporto è oscillato tra il 5,9% e il 6%, con l'aliquota ordinaria del 20%, contro il 6% della Spagna la cui aliquota ordinaria è fissata al 15% e il 6,7% della Germania, la cui aliquota di base sino alla fine del 2006 rimarrà al 16%.

Se si considera che anche negli altri Paesi Europei una certa evasione dell'IVA è fisiologica, non è difficile stimare in Italia uno scostamento tra rendimento teorico e gettito effettivo dell'IVA vicino ad un terzo: un dato quest'ultimo veramente abnorme, perché l'IVA è un'imposta caratterizzata da una notevole resistenza all'evasione, in quanto l'onere fiscale è strutturalmente a carico dei clienti.

Questo elemento evidenzia un vero cortocircuito del sistema: l'IVA viene evasa essenzialmente per ridurre il peso eccessivo dell'imposizione diretta, la cui elevata progressività marginale rappresenta un potente incentivo ad evadere, che nessuno studio di settore, per quanto affinato può eliminare completamente.

Ne consegue che, se si vuole affrontare in maniera efficace il tema del contrasto all'evasione, occorre un approccio sistematico, che affronti sia i profili strutturali del rapporto tra le attività del contribuente fiscalmente rilevanti e le diverse imposte che incidono su di esse (IRE, IRE, IRAP, IVA); sia le relazioni che intercorrono tra le attività del contribuente e quelle dell'Amministrazione finanziaria nelle fasi della dichiarazione, della verifica e dell'accertamento, finalizzate al contrasto di

comportamenti elusivi e di evasione.

Prima di esaminare in dettaglio alcune ipotesi di interventi strutturali sul sistema delle imposte, e sull'attività di accertamento, vale la pena di sottolineare che la necessità di una svolta in questo campo risponde non solo ad esigenze di equità distributiva di indubbio rilievo costituzionale; essa rappresenta anche un elemento cardinale di qualsiasi strategia integrata di rilancio della componente fiscale del sistema economico, in termini di competitività internazionale dell'ordinamento tributario.

Il punto di attacco di una riflessione sull'attività di accertamento e controllo, è rappresentato a mio avviso da una utilizzazione poco efficiente in quanto concentrata sulle singole imposte, della enorme massa di dati di cui dispone annualmente l'amministrazione finanziaria, sia in relazione all'attività di dichiarazione dei contribuenti, sia in quella più propriamente di verifica ed accertamento.

L'esperienza di oltre un trentennio dalla riforma del '72/'73 dovrebbe ormai avere convinto che l'attività di accertamento da sola non è in grado di contrastare efficacemente l'evasione, anche in funzione della dimensione della platea dei contribuenti che non ha paragoni tra i paesi industrializzati.

D'altra parte l'insufficiente raccordo tra i dati disponibili per ciascun contribuente, valutati in relazione alle diverse imposte, (IVA, IRE-IRES, IRAP) piuttosto che riportati agli elementi comuni che ne caratterizzano gli imponibili, determina un effetto sinergico sull'evasione. L'evasione nelle imposte sul reddito ha infatti effetti moltiplicativi che coinvolgono sia l'IVA sia in misura minore l'IRAP, difficilmente contrastabili in modo efficace con l'attuale struttura di controllo sia preventivo (studi di settore), sia ex post, delle dichiarazioni dei contribuenti, specie minori.

Il più evidente elemento di critica degli studi di settore dopo la fase di avvio, in cui hanno dato un contributo significativo al contenimento della compressione delle basi imponibili, è rappresentato dalla stessa filosofia strutturale che ne ha ispirato la formulazione; un modello basato essenzialmente sulla valutazione della congruità dei ricavi, in rapporto ad una serie di elementi e parametri personali o oggettivi caratteristici dell'attività sotto esame, con riferimento al reddito.

La conseguenza è che non solo gli studi di settore non sono utilizzabili per valutare la coerenza della posizione IVA del contribuente, considerato congruo ai fini delle imposte sul reddito; quel che è peggio, l'occultamento di una porzione del volume di affari ai fini IVA viene finalizzato proprio all'obiettivo di preconstituire un quadro di ricavi coerente con i parametri degli studi di settore nelle imposte sul reddito.

L'affinamento nell'arco di un decennio degli strumenti di conoscenza e di valutazione delle attività fiscalmente rilevanti, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche a seguito degli elementi offerti dagli stessi contribuenti con i condoni e con l'adesione alle attività di accertamento, ha posto in evidenza i limiti di un modello di contrasto all'evasione orientato, attraverso gli studi di settore, a fare cassa nell'imposta sul reddito piuttosto che a valutare l'insieme degli elementi che caratterizzano fiscalmente l'attività del contribuente.

Queste considerazioni tengono conto delle diverse strategie poste in essere negli ultimi anni per sottoporre a verifiche e controllo le imprese medie e grandi che meritano apprezzamento. Le riserve invece riguardano la platea dei contribuenti minori i cui numeri condizionano anche l'affinamento delle metodologie di contrasto all'evasione per l'insieme dei contribuenti.

D'altra parte non si deve perdere di vista il fatto che l'ordinamento tributario è caratterizzato, specie per l'IVA, da un sistema di vasi comunicanti; l'evasione dell'IVA, poco contrastata dal modello attuale degli studi di settore, non affiancato da altri strumenti di controllo preventivo delle attività minori, si estende almeno in parte anche alle imprese di maggiori dimensioni, la cui attività non è regolata dagli studi di settore, e alimenta il circuito dell'economia irregolare.

Un indice indiretto di questa tendenza si evince anche dal fatto che gli aggiornamenti periodici degli studi di settore pesano prevalentemente sui soggetti con un giro di affari "modesto".

La progressività marginale elevata da un lato e l'assenza di elementi di raccordo con l'IVA dall'altro, spingono i contribuenti a costruire una rappresentazione della propria attività reddituale, caratterizzata dal contenimento dei ricavi, anche attraverso l'evidenziazione solo parziale degli oneri deducibili.

È cioè il modello stesso degli studi di settore, non orientato a valutare la

congruità delle singole posizioni reddituali rispetto alle basi imponibili IRAP e IVA, a favorire ed alimentare l'evasione dell'IVA.

Una conferma indiretta di questo dato si ricava dall'andamento dell'IVA negli ultimi anni. Mentre gli incassi sono aumentati costantemente fino a raggiungere i 106 miliardi di euro nel 2005, il rendimento dell'IVA al netto dei rimborsi ha avuto fino al 2004 un andamento costante intorno agli 80 miliardi di euro; solo nel 2005, in parallelo con l'allargamento delle basi imponibili indotto dal secondo modulo di riforma dell'IRE (6 miliardi di euro di riduzione concentrati prevalentemente sui redditi medi), l'IVA netta ha avuto un incremento consistente nonostante la crescita zero del PIL.

Questo dato evidenzia sia la stretta relazione che intercorre tra le diverse imposte, specie per i contribuenti minori, sia direi conseguenzialmente la necessità di ripensare complessivamente il modello degli studi di settore e più in generale i sistemi di controllo delle attività individuali, di lavoro autonomo e di impresa; integrandoli con una pluralità di elementi orientati al reddito piuttosto che ai ricavi, e a valutare la congruità complessiva del contribuente in relazione alle diverse imposte a cui è assoggettata la propria attività.

L'elemento forse più sorprendente della vicenda relativa al contrasto all'evasione ed ai comportamenti elusivi, è a mio parere la scarsa attenzione riservata in dottrina alla lettura critica dei dati relativi al gettito delle principali imposte; dai quali emergono con evidenza i principali punti di criticità del nostro sistema fiscale, e l'inutilità di campagne di criminalizzazione dell'evasione, che guardino agli effetti piuttosto che a rimuoverne le cause strutturali.

In particolare, mentre i comportamenti elusivi sono originati prevalentemente da cattiva formulazione e da lacune nelle disposizioni tributarie, l'evasione è in primo luogo conseguenza dei modelli adottati per la determinazione del dovuto nelle principali imposte, che non prevedono alcuna partecipazione dell'amministrazione finanziaria alla fase della dichiarazione.

A questo dato strutturale occorre aggiungere un'articolazione normativa che non ha istituzionalizzato alcun elemento efficace di raccordo, anche quando IRE, IRES, IRAP e IVA incidono su uno stesso contribuente.

D'altra parte anche l'elemento innovativo introdotto dalla legge 80/2003 che ha sostituito le vecchie detrazioni a pioggia, con un sistema integrato di deduzioni dall'imponibile, risulta condizionato sia dal fatto che alcune di esse sono state introdotte in tempi diversi in modo casuale, sia dal carattere decrescente di molte deduzioni, che contrasta con l'obiettivo di fare emergere la reale situazione reddituale dei contribuenti.

### **3. I limiti degli studi di settore nelle politiche di contrasto dell'evasione: l'esperienza della Francia nelle attività di controllo delle micro imprese, e quella italiana del concordato preventivo**

È all'interno di questo quadro di riferimento che emergono i limiti strutturali degli studi di settore.

Per correggere questa realtà che rischia di trasformare gli studi di settore da elemento di contrasto all'evasione a strumento di elusione diffusa, occorre agire contemporaneamente su una pluralità di fronti, tenendo conto delle esperienze degli altri ordinamenti simili al nostro.

La Francia ad esempio, che pure ha un numero di contribuenti IVA inferiore di oltre un terzo a quelli italiani (ben 2 milioni in meno) ha adottato un regime impositivo ben articolato, in cui sono assoggettati all'IVA ordinaria solo il 42% dei contribuenti, mentre il 13% è esentato e quindi non può dedurre l'IVA assolta a monte e il 58% è sottoposto ad un regime ultra semplificato di tenuta della contabilità.

Questo schema ha il duplice vantaggio di non gravare il contribuente di eccessivi costi amministrativi e di mantenere un rapporto coerente tra cifra d'affari nell'imposta personale e ai fini dell'IVA.

È evidente che in Italia il modello francese, frutto di una lenta e ben collaudata evoluzione nell'arco di un cinquantennio, non possa essere riproposto meccanicamente. In particolare il regime semplificato IVA applicato in Francia al 58% dei contribuenti ed esteso alle imposte dirette, sconta una notevole resistenza all'evasione della TVA, che rappresenta invece per noi il maggiore punto di criticità dell'intero sistema tributario italiano. Copiarlo quindi non avrebbe senso perché istituzionalizzerebbe l'evasione dell'IVA che occorre invece contenere prioritariamente.

Un primo passo per spezzare il rapporto perverso tra evasione alle

imposte dirette e compressione dei ricavi nell'IVA, finalizzato all'occultamento dell'evasione, potrebbe essere quello di escludere dall'IVA le micro imprese. Adottando gli stessi parametri francesi, potrebbero uscire da subito dall'IVA 560.000, contribuenti con evidenti effetti positivi sia sull'IVA netta, sia più in generale, dato il carattere plurifase del tributo, sul funzionamento dell'imposta per l'insieme dei contribuenti.

Tuttavia l'adozione di un'ipotesi di questo tipo ha realmente senso sotto il profilo della politica tributaria solo se il regime "micro" viene esteso con opportuni adattamenti anche all'imposta sul reddito; deve però essere chiaro che questa soluzione per funzionare, comporta l'adozione di ulteriori strumenti di raccordo sia tra il regime di tassazione "micro" e quello a contabilità semplificata, sia tra quest'ultimo e il regime ordinario, sia ulteriori differenziazioni tra redditi da lavoro autonomo e redditi di impresa.

Inoltre, dato il carattere necessariamente opzionale del regime "micro", si dovrebbe prevedere per i beneficiari di questo sistema di tassazione ultrasemplicata del reddito, l'introduzione di un modello di dichiarazione analogo alla "declaration contrôlée" francese, o comunque qualcosa che gli somigli. Il che comporta una riorganizzazione, quanto meno parziale delle Agenzie delle Entrate, per poter gestire in via preventiva queste posizioni.

Al riguardo si può osservare che il concordato preventivo istituito dalla legge 80/2003 di riforma del sistema tributario, avrebbe dovuto nelle intenzioni del legislatore, da un lato semplificare di molto gli adempimenti burocratici delle imprese minori, con conseguenti benefici dal lato dei costi; dall'altro introdurre maggiori elementi di flessibilità nella gestione degli studi di settore, prima della fase della dichiarazione e, attraverso gli strumenti premiali previsti, ridurre l'evasione fiscale.

L'intuizione, che ha ispirato il nuovo istituto della programmazione fiscale concordata, evidenzia a mio parere il punto più critico della gestione del rapporto tra i sistemi fondati sulla dichiarazione e la necessità di recuperare un ruolo di prevenzione e controllo dell'evasione da parte dell'Amministrazione finanziaria, in una fase anticipata rispetto a quella dell'accertamento.

Tuttavia il nuovo istituto, avviato in via sperimentale ed in maniera quanto meno affrettata nel 2004, non è mai effettivamente decollato e probabilmente verrà soppresso dal nuovo Governo, che in più occasioni ha manifestato perplessità e scarso interesse rispetto alla pianificazione fiscale concordata.

Ciò nonostante, una buona idea rimane tale, anche se strutturata in maniera inadeguata e avviata in modo quantomeno improvvisato. Ritengo quindi che l'istituto andrebbe ripensato profondamente, ma non abolito; prendendo le mosse proprio dall'esperienza della "declaration contrôlée" dell'ordinamento francese.

L'obiettivo dovrebbe essere quello di tenere sotto controllo il sistema delle micro imprese e quei contribuenti a contabilità semplificata che risultino incoerenti con gli studi di settore e con l'IVA netta versata, in rapporto con la cifra d'affari dichiarata, anticipando l'attività di controllo alla fase della dichiarazione.

Il carattere generalizzato del concordato preventivo, i limiti molto elevati dei ricavi previsti dagli studi di settore entro cui i contribuenti possano aderirvi e il carattere necessariamente premiale dell'opzione, tendono di fatto non solo ad avvantaggiare fiscalmente le imprese più dinamiche, con previsione di crescita elevata, ma a risolversi in una specie di condono anticipato e ricorrente di cui non si avverte alcun bisogno anche per tutti quei soggetti caratterizzati da modelli di attività coerenti con gli studi di settore, ma anche da una consistente compressione dei ricavi con gli effetti di trascinamento che ben conosciamo, sul gettito dell'IVA.

Un rischio quest'ultimo che potrebbe invece essere evitato limitando il concordato preventivo ai soli contribuenti che, per tipologie di attività e dimensioni ridotte del volume di affari, quali i lavoratori autonomi e le imprese individuali, è opportuno escludere dal regime ordinario di determinazione dell'imposta sul reddito e dell'IVA, con modalità di determinazione semplificata delle imposte sottoposte al vaglio preventivo dell'Amministrazione finanziaria.

L'esperienza ormai decennale degli studi di settore offre a mio parere alcuni spunti di riflessione per ripensarne l'impiego con l'obiettivo di renderli più efficaci: di migliorare quindi il rapporto tra reddito effettivo e reddito fiscale, di realizzare una politica distributiva più equilibrata e di

aumentare il grado di competitività del nostro sistema fiscale, compromesso dalla dimensione dell'economia irregolare che, proprio l'attuale struttura del sistema tributario contribuisce ad alimentare.

Gli studi di settore, occorre ribadirlo, hanno dato un contributo significativo al contenimento dell'evasione; tuttavia le loro caratteristiche intrinseche non consentono ulteriori progressi in questo campo, per almeno due diversi ordini di motivi. Il primo, attiene alla struttura stessa degli studi che non individuano un regime fiscale particolare, ma solo un ausilio all'attività di accertamento e di orientamento per i contribuenti.

La loro ampiezza da un lato, ed il carattere lineare del loro andamento dall'altro, hanno per effetto di spingere i contribuenti a perseguire l'obiettivo della congruità delle dichiarazioni, attraverso una serie di comportamenti finalizzati a contenere il volume dei ricavi, quali il ricorso ad acquisti di servizi esterni, l'impiego di lavoro nero e la non evidenziazione di una parte dei costi.

Nei fatti, poiché gli studi di settore si basano su indici finalizzati esclusivamente alla valutazione della congruità dei ricavi dichiarati ai fini della determinazione del reddito imponibile, senza prevedere elementi di valutazione della coerenza degli elementi dichiarati ai fini dell'imposta sui redditi, con i ricavi determinati dalla contabilità IVA e dalla dichiarazione IRAP, i risultati ottenuti sono generalmente approssimativi. Con la conseguenza da un lato che, dato il numero e la flessibilità degli elementi in gioco, un contribuente mediamente accorto difficilmente risulta incoerente agli indici degli studi per più di un periodo di imposta; dall'altro che la mancata previsione di elementi di valutazione della coerenza del risultato ai fini IRE o IRES, con quello delle altre principali imposte, (in primo luogo IRAP e IVA) ha un effetto di trascinamento negativo sull'evasione anche in queste ultime.

L'esclusione dal regime IVA delle "micro imprese", la determinazione controllata dei ricavi per il calcolo dell'imposta sul reddito, e la previsione di modelli di pianificazione fiscale concordata del reddito per contribuenti a contabilità semplificata, le cui dichiarazioni IRE, IRAP e IVA presentino elementi di incongruenza, rappresentano a mio avviso alcuni possibili strumenti per estendere l'intervento dell'amministrazione dalla fase eventuale dell'accertamento a quella del controllo preventivo delle attività minori.

L'esperienza accumulata dall'amministrazione finanziaria con l'attività di accertamento con adesione, consente di immaginare un'estensione graduale del controllo alla fase della dichiarazione, nei settori (micro impresa, contribuenti a rischio, contribuenti con andamento non coerente dell'imposte dirette dell'IVA) che, o per dimensione (microimpresa) o per caratteristiche soggettive, giustifichino attività amministrative di questo tipo.

Nulla a che vedere quindi con il modello fin qui immaginato, di pianificazione fiscale in base a una proposta formulata dagli uffici finanziari, che richiama impropriamente il meccanismo dei condoni; ma un'anticipazione da parte dell'Amministrazione dell'attività di controllo alla fase di formazione della dichiarazione, per quei contribuenti minori, in cui il controllo preventivo, proprio per il modello di dichiarazione adottato, si presenta relativamente semplice e ad elevata efficacia.

La soluzione a cui tendere dovrebbe essere quindi non solo diversa, ma accompagnata da interventi sulla struttura dell'imposta sul reddito personale, idonei a spezzare il circolo vizioso che lega l'IVA alle imposte dirette, quanto meno nei settori del lavoro autonomo e delle imprese individuali; e che determina perdite di gettito che, per la sola IVA, se riassorbite, consentirebbero di abolire gradualmente l'IRAP e di restituire competitività al sistema.

Penso quindi, almeno in fase di avvio, ad una programmazione fiscale concordata incentrata essenzialmente sulle micro imprese e su quei soggetti che presentino non solo elementi di non congruità con gli studi di settore, ma evidenziano sulla base di parametri ricavabili dall'esperienza dell'attività di accertamento, incoerenze nel rapporto tra IRE, IRAP e IVA; diversificando, ai fini del controllo preventivo le attività di lavoro autonomo da quelle svolte da imprese individuali.

Il modello cui ispirarsi dovrebbe essere quindi, con opportuni adattamenti, quello francese che prevede sia differenti soglie per l'esclusione dall'IVA, per le attività di lavoro autonomo (30.500) e per quelle di impresa (84.000); sia diversi regimi di contabilità e di controllo ai fini delle imposte sul reddito (contabilità semplificata per i redditi d'impresa, dichiarazione controllata per i redditi da lavoro autonomo) per quei contribuenti che pur potendo avvalersi del regime di tassazione

delle micro imprese, calcolato sulla cifra d'affari, con alcuni abbattimenti in percentuale per tener conto dei costi, optano per il calcolo del proprio reddito su basi reali.

Si deve tuttavia sottolineare che se l'obiettivo prioritario del nostro sistema fiscale è quello di aumentare la competitività sul piano internazionale, trasferendo una parte del prelievo dalle imposte dirette all'IVA, con interventi che ne migliorino il rendimento, avvicinandolo a quello dei grandi paesi europei, occorre che il regime di franchigia per le micro imprese, oltre ad essere affiancato da un sistema semplificato di determinazione del reddito imponibile, sul modello francese sia accompagnato da misure strutturali sull'IRE, che ne riducano innanzitutto la progressività marginale.

#### **4. Ipotesi di revisione dell'imposizione personale finalizzate al contenimento dell'evasione e al recupero di competitività del sistema tributario**

La riforma delle imposte dirette, pur avendo attuato in misura solo parziale i criteri direttivi fissati nella legge delega del 2003, specie con riferimento al mancato raccordo tra l'imposta sulle società (IRES) e l'aliquota marginale dell'imposta personale (IRE), presupposto per l'abolizione del credito d'imposta e l'avvio della "participation exemption", ha determinato una serie di effetti positivi sul gettito su cui è opportuna una breve riflessione.

Una prima considerazione riguarda la tempistica della riforma. Se il Governo di centro destra avesse anticipato al 2004 il secondo modulo della riforma dell'IRE, introducendo la nuova imposta sulle società nel 2005, avrebbe determinato due effetti positivi che avrebbero contribuito a valorizzare l'impianto della riforma tributaria 2003.

Un primo effetto sarebbe stato necessariamente un maggiore controllo della spesa nel 2004, finalizzato alla copertura almeno parziale delle riduzioni d'imposta previste dalla riforma dell'IRE; un secondo effetto, anch'esso anticipato al 2004, si sarebbe avuto sul gettito delle principali imposte, il cui andamento, in seguito agli interventi di riduzione dell'IRE per 6 miliardi di euro, attuati nel 2005-2006, è stato superiore alle previsioni per molti miliardi di euro.

Questo effetto, che contraddice l'opinione che in Italia, proprio a causa della diffusione dell'evasione, non sarebbe né possibile né opportuna una riforma delle imposte dirette basata sullo scambio, meno aliquote nominali, maggiori basi imponibili reali, richiede qualche opportuna precisazione.

La riduzione delle imposte non rappresenta a mio parere un obiettivo di per sé virtuoso, scollegato dagli effetti economici e distributivi che essa determina; né un mezzo per ridurre la spesa pubblica, il cui controllo risponde necessariamente ad altre dinamiche.

La riforma dell'IRE del 2003-2005, pur se attuata solo parzialmente, ha avuto effetti positivi diffusi anche sul gettito delle altre imposte ad essa collegate, non tanto per la dimensione delle riduzioni pur cospicue, (12 miliardi di euro in 3 anni) quanto per le modalità con cui è stata attuata.

Basti pensare alla sostituzione delle detrazioni a pioggia, introdotte dalla riforma del 1997, che distribuivano vantaggi senza praticamente effetti sugli imponibili, con deduzioni dall'imponibile, particolarmente consistenti sia per aver elevato di molto il minimo imponibile (la no-tax area) sia per aver tenuto conto dei carichi familiari e di altre spese socialmente rilevanti; così pure all'allargamento degli scaglioni e a una prima riduzione delle aliquote, che ha contribuito all'emersione di nuova materia imponibile, con effetti positivi non solo sul gettito dell'imposta personale, ma anche sulla riduzione dell'evasione sia nell'IRAP, sia nell'IVA.

I dati sul gettito delle principali imposte nel primo quadrimestre 2006 confermano una tendenza già evidenziata nel 2004 e soprattutto nel 2005; tendenza analoga a quella che ha caratterizzato precedenti esperienze di altri Paesi anche europei come la Spagna e che in Italia è stata ulteriormente favorita dall'elevata evasione che caratterizza l'insieme del sistema tributario.

Tuttavia mentre l'allargamento della no-tax area e delle deduzioni per carichi familiari ha ampliato in misura consistente l'area di indifferenza all'evasione nell'imposte sul reddito per i redditi minori, il carattere tuttora decrescente delle deduzioni e la dimensione contenuta del terzo scaglione, comporta la tassazione con aliquota marginale del 39% appena viene superata la soglia di 32.000 euro annui.

Anche senza considerare l'IRAP, si tratta di un livello di tassazione

troppo elevato in relazione alla dimensione del reddito effettivo, per sperare di ottenere riduzioni significative nell'evasione all'IVA, con le tradizionali misure di contrasto, basate sulla moltiplicazione degli oneri contabili e sulle sanzioni.

Occorre forse porre maggiore attenzione su questo punto per gli effetti che esso determina sulle politiche di contrasto all'evasione. In Italia coesiste, accanto a problemi di evasione comuni a tutti i paesi avanzati, (evasori totali, criminalità economica, ecc.) una evasione di massa, spalmata su milioni di contribuenti e segmentata sulle principali imposte, che dipende da una struttura del prelievo che prescinde completamente da questa realtà di fatto, e che, sconta questa evasione diffusa, con una eccessiva pressione fiscale nominale.

L'aumento degli oneri di gestione dei tributi, connesso con la moltiplicazione degli adempimenti contabili, se non si incide strutturalmente sul modello di gestione dei rapporti tra contribuenti minori (alcuni milioni) e Amministrazione finanziaria, può avere effetti addirittura opposti. I contribuenti neutralizzeranno i maggiori costi di gestione dei rapporti tributari con un ulteriore aumento dell'evasione.

D'altra parte le note difficoltà di bilancio e l'impegno del Governo a ridurre di 5 punti il cuneo fiscale nel prossimo anno non offrono nell'immediato spazi per i pur necessari ulteriori correttivi della struttura dell'IRE, con riferimento alle deduzioni, agli scaglioni e alle aliquote.

Tuttavia, proprio la riduzione del cuneo fiscale, se opportunamente articolata, potrebbe offrire un contributo non solo al contenimento del costo del lavoro, ma più in generale ad aumentare la competitività, anche fiscale del nostro sistema produttivo, con misure selettive ad elevato rapporto di efficacia.

L'obiettivo potrebbe essere conseguito con un mix di misure che incidano sugli oneri sociali, sull'IRAP e sull'IRE, in modo da ridurre non solo la componente fiscale del costo del lavoro ma di assicurare nella misura del possibile una qualche selettività agli interventi, con l'obiettivo di rilanciare l'economia attraverso aumenti di produttività del sistema.

Nel settore della parafiscalità un correttivo potrebbe consistere nell'eliminazione di due punti di oneri impropri che gravano sulle imprese con un costo annuo di circa 4 miliardi di euro. Più complessi ed orientati ad aumentare la competitività del sistema tributario e a disincentivare l'evasione, gli interventi possibili in campo fiscale che dovrebbero riguardare a mio avviso sia le imposte dirette, sia l'IRAP.

Nell'IRAP piuttosto che incidere sulle aliquote, potrebbe essere opportuno un intervento sulle basi imponibili, prevedendo la deducibilità degli oneri sociali sul costo del lavoro; l'imposta somiglierebbe un po' meno all'IVA e il beneficio per le imprese, pari al 2,5% del costo del lavoro, sarebbe consistente.

Un ulteriore correttivo, questa volta più selettivo dovrebbe riguardare le imposte sul reddito.

Il tema della dimensione dell'intermediazione pubblica della ricchezza, nelle due componenti spesa pubblica e pressione fiscale, è argomento strettamente politico che si sottrae quindi all'analisi del giurista, almeno nei limiti in cui non confligga oltre ragionevolezza, con altri interessi costituzionalmente protetti. Un esempio per tutti quello della retroattività, i cui effetti vanno sempre valutati con particolare prudenza, non solo perché dopo la legge 212 del 2000, contrastano con una generale presunzione di irretroattività della legge tributaria; ma perché, oltre a confliggere con il principio di affidamento, la retroattività tributaria difficilmente è in grado di escludere disparità di trattamento, incompatibili con i principi.

La mondializzazione dell'economia sottopone a una crescente concorrenza anche i sistemi fiscali, le cui scelte ne risultano quindi necessariamente condizionate; d'altra parte se non fosse così non si parlerebbe neppure di cuneo fiscale.

Al riguardo occorre sottolineare che il processo di concorrenza fiscale internazionale, mentre penalizza gravemente i Paesi meno attenti alle innovazioni, offre anche notevoli opportunità per lo sviluppo di economie quali la nostra, fortemente integrata in un sistema continentale, senza che questi obiettivi determinino effetti distributivi indesiderati: sotto questo profilo proprio l'Italia rappresenta un esempio illuminante di come si possa costruire un sistema tributario formalmente ineccepibile rispetto ai principi di capacità contributiva e di eguaglianza, i cui effetti sono di fatto contraddetti da fenomeni di evasione di massa, strutturali al sistema.

Un'ipotesi ragionevole, che non tocca la struttura delle imposte sul

reddito, potrebbe essere quella di anticipare gli effetti positivi per la competitività delle imprese di una consistente riduzione del prelievo, per un periodo di quattro anni, limitando tuttavia il vantaggio dell'applicazione di un'aliquota ridotta, ai soli redditi aggiuntivi dichiarati rispetto all'anno precedente.

In pratica per le persone fisiche, tutti i redditi aggiuntivi verrebbero assoggettati all'IRE ogni anno, e cumulati per 4 anni, a tassazione separata, quindi con un'aliquota molto più moderata rispetto all'aliquota marginale di ciascun contribuente, introducendo nel sistema un forte disincentivo ad evadere, con effetti marginali sul gettito.

La riduzione fiscale si applicherebbe infatti solo ai maggiori redditi corrisposti ai dipendenti, (aumenti salariali, straordinari, ecc.) ai nuovi assunti, e ai maggiori redditi di lavoro autonomo e d'impresa individuale dichiarati.

Al termine dei 4 anni, scaglioni ed aliquote verrebbero rimodulati in modo da assicurare che la nuova struttura del prelievo distribuisca sull'insieme dei redditi, le riduzioni fiscali rese possibili dall'ampliamento degli imponibili, indotti dalla tassazione agevolata degli incrementi di reddito, dichiarati nei quattro anni precedenti.

Una soluzione analoga potrebbe essere prevista anche per i redditi d'impresa assoggettati all'imposta sulle società. Nell'IRES l'aliquota da applicare ai maggiori redditi conseguiti ogni anno, per lo stesso periodo di quattro anni, dovrebbe essere inferiore a quella che si prevede debba essere a regime la nuova aliquota dell'IRES; ad esempio il 20%, se l'obiettivo è quello di applicare a regime un'aliquota del 25%, sul modello austriaco.

Per scoraggiare abusi ed incentivare l'emersione degli imponibili occultati, la tassazione dei redditi aggiuntivi ad aliquota ridotta non si applicherebbe ai soggetti che in seguito a verifiche ed accertamenti evidenziassero ulteriori redditi non dichiarati; in questa ipotesi non solo al maggiore reddito accertato, ma anche a quello dichiarato dal contribuente, si applicherebbero le aliquote ordinarie.

Una scelta di questo tipo, accompagnata da una forte azione di contrasto all'evasione nell'IVA, determinerebbe una duplice serie di effetti positivi. Da un lato favorirebbe l'allargamento degli imponibili in tutte le principali imposte interessate alla manovra (IRE, IRES, IRAP, IVA), riducendo l'area dell'economia irregolare. Dall'altro concentrerebbe i maggiori benefici proprio sulle imprese più dinamiche, più disposte a innovare, investire e ad assumere nuova mano d'opera, la cui produttività aumenterebbe, quindi oltre la media del sistema.

Il nuovo Governo all'atto dell'insediamento si è posta quale strategia prioritaria in campo tributario la lotta all'evasione e all'elusione, finalizzando i recuperi di gettito realizzati, alla riduzione delle imposte.

Tuttavia, perché l'obiettivo abbia realmente successo, l'adozione di misure strutturali di contrasto all'evasione è condizione necessaria ma non sufficiente, proprio per la dimensione assunta dall'economia irregolare nel nostro paese. Il suggerimento proposto in queste note avrebbe il pregio, ove adottato, di rendere molto meno onerosa l'emersione dell'evasione, anticipando gli effetti positivi della riduzione delle aliquote marginali sulla propensione ad evadere, senza compromettere il gettito delle imposte sul reddito.

Se i problemi strutturali della finanza pubblica italiana fossero riconducibili soltanto alla debole tenuta del sistema tributario rispetto all'evasione, la soluzione sarebbe relativamente semplice: un mix ragionevole di interventi sulla struttura dei tributi e sulle attività di contrasto, potrebbe ricondurre in qualche anno il problema dell'elusione ed evasione fiscale, nei limiti fisiologici propri di ogni economia avanzata.

Purtroppo la situazione della finanza pubblica è assai più complessa, sia per le note difficoltà a tenere sotto controllo la dinamica della spesa, specie quelle decentrate e ad attuare politiche selettive finalizzate a concentrare maggiori risorse nei settori cruciali per lo sviluppo; sia per le caratteristiche intrinseche del sistema tributario, poco attento al tema della competitività e della concorrenza fiscale.

Il principale problema tributario italiano oggi è in realtà quello di restituire competitività al sistema, riducendo in modo sensibile sia le imposte sul lavoro, che incidono sulla competitività delle imprese, sia quelle sui redditi d'impresa, per attrarre la massa di investimenti necessari alle innovazioni di processo e di prodotto indispensabili per rimettere in moto l'economia italiana.

Si tratta, come è facile capire, di obiettivi che non contrastano

ovviamente con la lotta all'evasione, ma al contrario ne rappresentano un presupposto.

Gli interventi fiscali proposti, salvo la deducibilità degli oneri sociali dalla base imponibile dell'IRAP, che ne ridurrebbe l'onere disincentivando il lavoro nero, non interferiscono con la struttura dell'IRE e dell'IRES; imposte che, proprio per essere di avvio recente, richiedono aggiustamenti mirati in base all'esperienza, non certo interventi radicali. In ogni caso la ristrutturazione dell'IRE e dell'IRES, al termine del periodo di 4 anni di interventi finalizzati all'emersione degli imponibili, dovrebbe essere finalizzata alla riduzione della forbice tra progressività media del prelievo (che evidenzia l'effetto distributivo reale dell'imposta) e progressività marginale, che incide negativamente sulla propensione a produrre reddito aggiuntivo e alimenta l'evasione.

L'obiettivo potrebbe realizzarsi a mio avviso intervenendo prevalentemente nell'area della deducibilità, il cui carattere decrescente dovrebbe essere attenuato in percentuale almeno pari a quella della crescita dei redditi dichiarati, con il duplice obiettivo di attenuare la forbice tra progressività effettiva e progressività marginale e di contrastare, attraverso l'ampliamento dell'area della deducibilità, la tendenza a sottostimare i ricavi per i redditi tassati in base a dichiarazione; e di ridurre gradualmente l'onere fiscale per le imprese, rappresentato dall'imposta sui salari dei dipendenti.

L'attenuazione dell'imposizione sui redditi aggiuntivi potrebbe essere poi utilizzata per una riorganizzazione nello stesso arco temporale di 4 anni del modello di imposizione dei redditi individuali d'impresa e di lavoro autonomo, in base all'esperienza francese, coinvolgendo l'Amministrazione finanziaria, sulla base di modelli e di criteri tecnici predeterminanti, nella fase della dichiarazione dei contribuenti minori. Realizzando il duplice obiettivo di separare il destino delle realtà economicamente e fiscalmente marginali da quello di tutti gli altri contribuenti, con effetti positivi sulle politiche di contrasto all'evasione; e di evitare che la spinta ad evadere le imposte dirette, obiettivamente disincentivata dalle misure proposte, incida sul corretto funzionamento dell'IVA, priorità ineludibile se si vuole restituire competitività al sistema tributario.

In conclusione ritengo che se si è acquisita una reale consapevolezza sugli effetti negativi dell'attuale struttura del sistema tributario sulla competitività dell'insieme dell'economia italiana, il tema della riorganizzazione su basi unitarie della gestione dei principali tributi per i contribuenti minori, debba essere affrontato dai giuristi con la consapevolezza che effetti distributivi e struttura giuridica ed amministrativa dei tributi, rappresentano il nucleo centrale di qualsiasi ricerca giuridica in campo tributario. Queste note che propongono alcune misure innovative che non solo non contrastano ma si muovono volutamente in un quadro di riferimento che è strettamente quello tributario vigente. Con l'obiettivo di aprire un confronto tra giuristi sugli strumenti necessari per caratterizzare, nel rispetto dei vincoli di coerenza del sistema, propri della nostra esperienza costituzionale, l'ordinamento tributario quale elemento propulsivo idoneo a cogliere le sfide che gli scenari della mondializzazione ci impongono di saper affrontare e vincere.

### **Bibliografia di riferimento**

- Allena, Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte , Milano, 2005;
- Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP* , in *Riv. dir. Fin. e Fisc.* 2003, p. 97.
- Antonini, Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia , Guerini e Associati, 2005;
- 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>;
- Bosi, Guerra. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998.
- 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>;
- De Mita, Fisco e Costituzione, I, 2000;

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;

Fleiner - Hottinger, La pertinence du fédéralisme dans la gestion des diversités nationales, in Rev. Int. Pol. Comparée, I, 2003, p. 79 ss.;

Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001.

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;

Marongiu, Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie, in Corriere Tributario, 2005, 1274;

Marongiu-Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in Trattato di Diritto Tributario, diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001, pp. 528 e ss.

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);

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);

Pistone, The impact of community law on tax treaties, Klumer law, 2002;

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;

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

Tesaro, 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.