ISSN 1825-9871

Università degli Studi di Napoli Federico II
Facoltà di Giurisprudenza

INNOVAZIONE E DIRITTO

La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola.

di Raffaele Perrone Capano

1) La recessione ha pesato in Italia più che nel resto d'Europa: il ruolo negativo svolto dal fisco. 2) Segue: l'impatto sulla crisi della politica tributaria nell'analisi comparata del gettito delle principali imposte tra il 2008 e il 2010. 3) I riflessi distributivi della politica del Governo in assenza di una politica fiscale anticiclica. 4) Gli interventi settoriali su singole imposte incidono sulla coerenza e razionalità del sistema. 5) L'eclissi del diritto tributario tra affievolimento del ruolo del Parlamento e sviamento dei principi costituzionali. 6) La deriva extra parlamentare amplifica le criticità del sistema tributario. 7) La riforma tributaria e le sue connessioni con il decentramento fiscale: alla ricerca di un percorso unitario comune. 8) Dalla riforma tributaria al federalismo fiscale e ritorno: uno schema di riduzione triennale dell'IRPEF per correggerne le criticità ed anticiparne la riforma. 9) Conclusioni.

1) La recessione ha pesato in Italia più che nel resto d'Europa: il ruolo negativo svolto dal fisco.

La diversa lettura dei dati relativi al gettito tributario nei primi mesi del 2010, offerti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che li ha contabilizzati in termini di competenza, e dalla Banca d'Italia, che fa riferimento ed analizza quelli relativi agli incassi, che ha occupato le pagine economiche dei principali quotidiani, con le relative code polemiche, mi sembra francamente, nei termini in cui è stata proposta, priva di interesse.

Il calo del gettito di poco più di 5 miliardi di euro su 305 miliardi nei primi dieci mesi del 2010, determinato in gran parte dal venire meno di entrate una tantum, non è indicativo di una tendenza preoccupante delle principali imposte ma è solo la coda degli effetti della recessione sulle imposte sostitutive sui redditi da capitale e sugli interessi sui depositi bancari, destinata ad esaurirsi nei prossimi mesi.

Innovazione e Diritto

Ben diversa e più interessante sarebbe stata invece un'analisi degli effetti della politica tributaria durante la recessione e soprattutto il suo impatto sulla ripresa; ma su questo punto né il Bollettino del MEF, né quello della Banca d'Italia, offrono spunti di riflessione di qualche interesse.

E' mia convinzione che la particolare attenzione posta dal Ministro dell'Economia On. Tremonti all'equilibrio di bilancio, sia durante la fase acuta della crisi, sia in quella successiva, che rischia di accompagnarci ancora a lungo, sia stata una scelta prudente e opportuna. La considerazione che il nostro Ministro dell'Economia ha saputo guadagnarsi nella Comunità internazionale ne rappresenta una conferma eloquente.

Ma questa attenzione ai vincoli di bilancio ineludibili non rende le scelte discrezionali di politica economica e tributaria adottate dal Governo dal 2008 ad oggi, obbligate e quindi senza alternative, di conseguenza esenti da valutazioni anche critiche.

In queste note in particolare cercherò di analizzare, nel più ampio scenario delle politiche pubbliche, quelle fiscali, che, nonostante l'ampiezza della recessione, hanno svolto nel corso della crisi un ruolo marginale, sia sotto il profilo congiunturale, sia degli interventi strutturali, non privi questi ultimi, pur nella loro portata limitata, di risvolti discutibili, anche dal punto di vista dei principi.

Questa linea di politica tributaria, a prima vista di non facile lettura, era stata indicata con precisione dal Ministro dell'Economia nel DPEF 2009/13 approvato nel luglio 2008, che assumeva come impegno programmatico di legislatura il mantenimento della pressione tributaria ai più elevati livelli ereditati dal Governo Prodi, senza alcun riferimento alla necessità di riprendere in campo tributario il processo riformatore interrotto nel 2006.

E questo, pur in presenza di una produzione legislativa tra il 2006 e il 2007 caotica e priva di sistematicità che aveva mutato profondamente, sia nell'IRES, sia soprattutto nell'IRPEF, l'impianto riformatore avviato dal precedente Governo di centro - destra.

Appariva quindi chiaro, anche alla luce della legge delega sul federalismo fiscale approvata nel 2009, che l'obiettivo prioritario del Governo Berlusconi in campo tributario era ormai quello di ridistribuire il prelievo tra i diversi territori piuttosto che intervenire su alcune più evidenti criticità del sistema tributario, accentuate dalla convulsa ed onerosa politica fiscale del Governo Prodi, imposta dalla necessità di finanziare l'aumento della spesa pubblica, unico precario collante di quella esperienza di governo.

La crisi finanziaria esplosa nel settembre 2008, che avrebbe dovuto suggerire un cambio di rotta, ha invece paradossalmente favorito la stabilizzazione di quella politica, sostanzialmente continuista nel settore tributario, sia perché questa scelta poneva il Governo

Innovazione e Diritto

al riparo delle critiche dell'opposizione; sia perché, in previsione di un rallentamento dell'economia, sostanzialmente sottostimato fino alla primavera del 2009, la stretta fiscale avviata da Visco e Padoa-Schioppa nel 2007 nelle imposte sul reddito, poteva tornare utile, in presenza di un'inevitabile contrazione del gettito delle imposte sulla produzione e sulle vendite, indotta dalla recessione.

Questa linea, che aveva come perno il caveat di non aumentare alcuna imposta e quindi concentrava l'attenzione essenzialmente sulla estensione delle garanzie di solvibilità del sistema bancario e finanziario e sull'ampliamento delle tutele a favore del mondo del lavoro, lasciando il resto alla capacità del sistema delle imprese di reagire alla crisi, è apparsa a chi scrive debole fin dalla fine del 1998, per almeno due ordini di motivi.

Il primo motivo si riferiva alle caratteristiche fortemente depressive dell'IRPEF dopo la riforma Visco, dovute all'eccesso di progressività concentrato sui redditi medi e bassi e su quelli familiari, specie da lavoro dipendente. Una conferma a questa analisi viene dall'andamento del gettito dell'IRPEF dopo la riforma del 2007, sui cui effetti distributivi ed economici non è stata posta sufficiente attenzione, non solo dai giuristi.

Nel 2008 secondo BankItalia i redditi da lavoro erano cresciuti del 3,3%, mentre sempre nello stesso periodo le ritenute IRPEF avevano registrato un aumento dell'8,3% (ma nei primi 5 mesi di quell'anno la crescita era stata addirittura dell'11,3%); un incremento molto più consistente rispetto all'elasticità del tributo che si spiega sia con la più elevata progressività dell'imposizione sui contribuenti che hanno familiari a carico, rispetto all'insieme dei redditi, che presenta evidenti profili di irragionevolezza.

Sia con il diverso e più oneroso profilo assunto dall'IRPEF specie per i redditi tra 15.000 e 35.000 euro, dopo la riforma Visco del 2007, che aveva dimezzato il primo scaglione, sdoppiandolo e sostituito le deduzioni, che abbattono gli imponibili, con detrazioni decrescenti, che incrementano la progressività marginale implicita. Vi è un aspetto sconcertante in questo andamento dell'IRPEF dopo la riforma Visco del 2007, che analizzeremo più avanti: la cortina fumogena che ha evitato in tutti i modi di occultare questo dato, e che ha coinvolto si il MEF e la Banca d'Italia sia i principali centri di ricerca economica. Come se la continua crescita dell'imposta sui redditi da lavoro (passata in quattro anni dal 38,9% al 44,7% delle entrate tributarie), fosse una variabile indipendente rispetto al ciclo.

Il secondo motivo critico di rilievo, connesso al precedente, è rappresentato dal fatto che la rinuncia all'impiego della politica tributaria in funzione anticiclica, avrebbe prevedibilmente accentuato gli effetti redistributivi di una politica di contrasto alla recessione basata essenzialmente sull'estensione dei tradizionali ammortizzatori sociali, trascurando

Innovazione e Diritto

l'inevitabile estensione degli effetti della crisi dal settore manifatturiero all'insieme delle attività economiche, economia irregolare ed informale comprese. Una conferma a queste osservazioni la si rinviene nelle misure di sostegno alle famiglie e all'economia decise con la Finanziaria 2009 e con il decreto legge di metà luglio dello stesso anno.

Significativamente i limitati interventi a sostegno dei redditi familiari, erano stati concentrati su misure extratributarie ad effetto equivalente (bonus famiglia e social card) che non incidevano sulla struttura dell'imposta sui redditi, mentre gli interventi diretti a limitare gli effetti della recessione sull'economia reale (incentivi all'acquisto di autoveicoli a basso impatto ambientale, finalizzati a favorire il risparmio energetico; detassazione parziale degli investimenti in macchinari a favore delle imprese), erano coperti con l'incremento del gettito IVA determinato dagli stessi incentivi, o avevano effetti, in termini di minore gettito, differiti all'anno successivo.

Ora, mentre la rinuncia ad avviare già nel 2009 un riequilibrio dell'imposta sui redditi personali, dell'IRES e dell'IRAP, con una manovra tributaria di ampio respiro, finanziata con un aumento di due punti dell'aliquota di base dell'IVA, la cui opportunità era stata evidenziata nell'autunno 2008 da numerosi studiosi, anche su questa rivista, poteva giustificarsi con le profonde incertezze sulla portata di una crisi finanziaria, non ancora definita nei propri confini reali, in considerazione dell'elevato livello del debito pubblico italiano, la rinuncia a misure tributarie di riequilibrio meno ambiziose e di più modesta portata, finanziate con l'aumento di alcune imposte indirette, mi appariva già allora incomprensibile e frutto di una sottovalutazione della reale portata della crisi, e delle cause interne di natura tributaria che ne avevano anticipato gli effetti alla seconda metà del 2008.

A meno di non collegare questa scelta continuista, e sostanzialmente attendista in campo fiscale, con l'obiettivo di eliminare qualsiasi possibile ostacolo all'avvio del federalismo fiscale. Il meno che si possa dire è che questa linea, basata su una sottovalutazione degli effetti depressivi della riforma dell'IRPEF varata l'anno prima, discutibile in tempi normali, diveniva incompatibile con la recessione.

L'aumento di oltre 21 miliardi di maggiore prelievo a carico di famiglie ed imprese i cui effetti si erano immediatamente riflessi sul PIL, determinandone un brusco calo tra i primi tre ed il quarto trimestre (dal +2% al +1,5%)del 2007, evidenziava ulteriormente i rischi determinati dagli effetti di una recessione che in Italia era arrivata con largo anticipo rispetto ai principali Paesi industrializzati, a parte quelli più direttamente coinvolti dalla crisi finanziaria (Stati Uniti, Inghilterra ed Irlanda).

Innovazione e Diritto

Insomma appare ormai chiaro che, anche per le preoccupazioni connesse con lo stock di debito pubblico, il Governo italiano si sia limitato, tra il 2008 ed il 2009, ad assicurarsi che l'Italia potesse galleggiare senza rischi durante la tempesta finanziaria, finanziando praticamente senza limiti gli ammortizzatori sociali, per assicurare la coesione sociale, il che costituisce evidentemente un merito indiscutibile.

Per il resto si sia più preoccupato di descrivere la crisi, mostrando di averne il controllo, piuttosto che di orientare il percorso dell'Italia verso una ripresa che avrebbe richiesto innanzitutto un mutamento radicale degli indirizzi di politica tributaria, ed una diversa attenzione agli effetti distributivi che la continuità avrebbe inevitabilmente comportato, durante la recessione e dopo.

La crisi , con il conseguente taglio dei profitti ha portato inevitabilmente a prestare più attenzione al peso crescente dell'IRPEF, o a quello dell'IRAP, che, non essendo deducibile dalle imposte sui redditi, incide anche sulle imprese in perdita. Ma la tassazione delle imprese non è meno squilibrata di quella che colpisce le persone fisiche .

Basta considerare le modalità con cui è stata finanziata nel 2007 la riduzione di 5,5 punti percentuali dell'aliquota dell'IRES,introducendo un limite alla deducibilità degli interessi passivi pari al 30% del risultato operativo lordo.

Una disposizione ripresa dall'ordinamento tedesco,ma senza la franchigia di un milione di euro(elevata a tre milioni durante la crisi) con il risultato di aumentare proprio in periodo di crisi il debito fiscale a carico dell'imprese con maggiori oneri finanziari(ancora una volta soprattutto le imprese minori e quelle localizzate nel Mezzogiorno).

Secondo un recentissimo studio della Banca Mondiale , il peso della pressione fiscale sulle imprese è in Italia una dei più elevati in assoluto (68,8% tra imposte sugli utili e quelle sul lavoro ;20 punti percentuali in più della Germania e +24,6% rispetto alla media europea) . Solo la Francia ha un'imposizione complessiva a carico delle società comparabile alla nostra 65,8%.

Tuttavia questi dati, ancorché significativi , non danno un'idea reale del peso del Fisco sulle imprese, perché sono almeno in parte corretti dall'ammortizzatore anomalo dell'evasione e dell'economia irregolare,particolarmente diffuso nelle imprese minori che occupano i 2/3 dei dipendenti del settore privato .

Più indicativi , sotto questo profilo, appaiono invece i dati che emergono dall'ultimo rapporto di Mediobanca e UnionCamere, sull'evoluzione delle imprese medie italiane negli ultimi 10 anni ;una realtà dinamica ,caratterizzata da elevata capitalizzazione , da un tasso di

Innovazione e Diritto

crescita media annuo del 5,4% e da una produttività superiore a quella spagnola e un po' minore a quella tedesca ma con una redditività più elevata per il più basso costo del lavoro.

L'unico vero elemento di debolezza di questo segmento cruciale del nostro sistema manifatturiero è rappresentato da un maggior indebitamento a breve,rispetto al capitale investito(34% contro il 21% delle imprese tedesche e il 23%di quelle spagnole) e dalla minor presenza nei settori caratterizzati da elevata innovazione e da una accentuata dinamica degli investimenti : circa la metà rispetto alle imprese spagnole e un quarto rispetto a quelle tedesche.

La spiegazione è chiara : la pressione tributaria (esclusi i contributi) su questa tipologia di imprese è del 25,2% in Spagna ; si ferma al 25,8% in Germania mentre in Italia è praticamente il doppio 48,3%. La differenza,in negativo,la fanno il costo dell'energia elettrica più elevato del 30% rispetto a Germania e Spagna e soprattutto il Fisco.

Da questo punto di vista il confronto con la Germania appare illuminante. Il PIL tedesco a causa della recessione ha avuto nel 2009 (-4,7%) un andamento simile a quello italiano (-5%), il quale per altro nel 2008, unico tra i grandi Paesi industrializzati, insieme al Giappone (-1.2%), si era già contratto di 1,2 punti.

Ma la riforma tributaria tedesca del 2008, che aveva spostato circa 35 miliardi di euro dalle imposte sui redditi personali e societari a quelle sulle vendite, con un aumento di tre punti dell'IVA, ha amplificato la competitività tributaria del sistema produttivo tedesco, non soltanto manifatturiero; la ripresa tedesca (+4,2%), nei primi tre trimestri del 2010, quindi ha viaggiato a tassi più che doppi rispetto a quella francese (+1,9%) e addirittura tripli rispetto a quella italiana (+1,3%), non certo a causa di una minore competitività del nostro sistema manifatturiero, o di una maggiore efficacia degli ammortizzatori sociali tedeschi, ma per il gap determinato dalla diversa qualità ed efficacia delle politiche pubbliche dei due Paesi, durante la recessione.

Certo a nessuno sfugge che in Italia il debito pubblico non costituisce certo una variabile indipendente. Ma proprio il più ampio ruolo svolto in Italia dall'economia irregolare ed informale avrebbe offerto maggiori chances di recuperi di competitività non solo tributari, con misure di dimensioni più contenute di quelle tedesche: il tutto, ovviamente, finanziato con risorse reali (aumento delle imposte indirette più tagli di spesa).

Innovazione e Diritto

2) Segue: l'impatto sulla crisi della politica tributaria nell'analisi comparata del gettito delle principali imposte tra il 2008 e il 2010.

Una conferma al ruolo negativo svolto dalla politica tributaria, anche nel corso della crisi, lo si evince in maniera molto chiara dal diverso andamento delle altre principali imposte tra il 2008 e il 2009. Mentre l'imposta sui redditi societari aveva registrato nel 2008 un calo del 6% e l'IRAP nel settore privato addirittura di -9,6 punti percentuali, nello stesso periodo l'IVA aveva visto il gettito ridursi del -1,6%, l'unica grande imposta in controtendenza era stata invece l'IRPEF sospinta verso l'alto (+6,7%) dai redditi da lavoro dipendente privato e pubblico (+7,8%) e dalle ritenute d'acconto su quelli da lavoro autonomo (+5,1%).

Nel 2009 l'aggravarsi della recessione ha accentuato ulteriormente sia il calo delle imposte sulla produzione (IRAP privati -15,1%), sui redditi societari (IRES -22,1%) e sulle vendite (IVA - 7%), sia per la prima volta quello dell'IRPEF (-3,6%).

Tuttavia se si analizzano i dati del gettito IRPEF, disaggregati secondo le diverse categorie di percettori, si scopre che a fronte di un calo delle ritenute del -4,4% nel settore del lavoro dipendente privato, che aveva registrato nel corso del 2009 una diminuzione delle ore lavorate superiore al 10%, e di una contrazione del -2,6% di quelle sui redditi da lavoro autonomo, i redditi da lavoro dipendente del settore pubblico, meno coinvolti dalle riduzioni di posti di lavoro e dalla diminuzione delle ore lavorate, avevano totalizzato in piena recessione un aumento del gettito del 5,1%, con una maggiore concentrazione, come era già avvenuto nel 2007, nella seconda metà dell'anno.

Questo dato deve fare riflettere. Mentre, come abbiamo visto, nel settore del lavoro dipendente privato il dato aggregato aveva registrato nel 2009 una riduzione complessiva del gettito del -4,4%, determinata essenzialmente dal calo degli occupati, per la maggioranza dei contribuenti del settore privato, che non avevano subito riduzioni di orario, l'incidenza del tributo era stata anche nel 2009 di segno positivo, con un incremento medio almeno pari al +5,1% totalizzato dal settore pubblico, ma probabilmente superiore.

Una conferma indiretta dell'incidenza negativa sulla crescita economica dell'imposta sui redditi personali e del suo profilo distributivo, particolarmente oneroso per quelli da lavoro dipendente, specie con familiari a carico, lo si evince sia dalla diversa scansione temporale (nel 2008 l'Italia era già in piena recessione, PIL -1,2%) sia dal maggiore impatto della crisi nelle Regioni del Mezzogiorno rispetto a quelle del Centro Nord.

Innovazione e Diritto

Il fatto che le esportazioni contribuiscano alla formazione del PIL delle Regioni del Sud in percentuale molto minore rispetto al resto d'Italia è un dato di comune esperienza.

In particolare in Campania, la più industrializzata delle Regioni del Mezzogiorno, le esportazioni hanno contribuito nel 2009 alla formazione del PIL per l'8,3% contro un dato nazionale del 18,7% e un 7,2% delle altre Regioni del Sud.

L'effetto della recessione, alimentata dalla crisi dei mercati finanziari esplosa nel settembre del 2008 con il fallimento della Lehman Brothers, avrebbe dovuto quindi incidere sui conti economici delle Regioni del Mezzogiorno, meno della media nazionale.

Se si analizzano i dati sul calo del PIL del 2009 cumulati con quelli del 2008, si evidenzia effettivamente una diminuzione del Prodotto Interno Lordo leggermente più accentuata nel Centro Nord (6,2% contro il 5,7% delle Regioni del Mezzogiorno). Ma se si confrontano i dati 2009 con quelli del 2008 il quadro di riferimento muta in maniera sensibile.

Nel 2008 in particolare le Regioni del Sud avevano registrato un calo del Prodotto Interno Lordo dell'1,4% contro lo 0.9% in meno totalizzato da quelle del Centro Nord e il 2,7% in meno della Campania.

Nel 2009 il Mezzogiorno ha evidenziato una contrazione del PIL del -4,3% inferiore al dato nazionale di -0,7%; ancora una volta il dato della Campania è il più negativo in assoluto con un valore superiore alla media nazionale (-5,2% -2,7% = -7,9%).

Se a questo dato, di per sé significativo, si aggiunge quello della spesa delle famiglie si vede che contro un calo cumulato del -2,4% nelle Regioni del Centro Nord, le famiglie residenti nel Mezzogiorno avevano registrato, nel periodo considerato, un calo quasi doppio (-4,3%). In Campania poi la spesa delle famiglie aveva evidenziato addirittura un crollo pari al -5,7%.

Una conferma ulteriore a queste riflessioni viene dai dati relativi all'andamento del gettito dal 2009 al 2010, significativi proprio perchè condizionati dalla crisi finanziaria.

La stabilizzazione del sistema di imposizione sui redditi, riformato nel 2007, ha consentito negli anni della recessione di contenere la contrazione del gettito complessivo attraverso la tenuta delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente.

Tuttavia, l'effetto depressivo di questa politica è stato tutt'altro che virtuoso perché il crescente drenaggio dei redditi da lavoro, non solo dipendente, operato dall'IRPEF, ha impedito di affiancare alla ripresa delle esportazioni una ripartenza della domanda interna che, non dimentichiamolo, vale ¾ del PIL, idonea ad avviare un ciclo di crescita virtuoso, in grado di finanziare le riforme indispensabili per consolidare la ripresa (dalla crescita delle dimensioni

Innovazione e Diritto

di impresa all'aumento della produttività, alla dotazione di reti infrastrutturali idonee a vincere la sfida della mondializzazione).

Questi pochi numeri mettono in luce, proprio per le grandezze che coinvolgono, due evidenze. La prima sottolinea che la crisi ha colpito il nostro Paese in misura molto più pesante rispetto ai principali Paesi industrializzati, con esclusione di quelli (Stati Uniti, Irlanda, Regno Unito) investiti direttamente dalla crisi finanziaria, con la sola eccezione del Giappone (PIL 2008 -1,2%, PIL 2009 -5,8%). Cercare di occultare questo dato, come fa il Governo, dimenticando il 2008, non sembra una scelta saggia.

La seconda considerazione è rappresentata, invece, dalla evidente sottovalutazione sia quantitativa, sia delle cause di origine interna, della recessione italiana, che avrebbero richiesto una serie di politiche di settore, la cui assenza si sta manifestando attraverso una ripresa debole e incerta.

Una conseguenza prevedibilissima di questa incapacità di analizzare le ragioni interne di politica tributaria su cui si è innestata la crisi finanziaria internazionale e quindi di impostare una politica anti-ciclica di più ampio respiro rispetto all'introduzione di misure episodiche ed in gran parte casuali , che ha caratterizzato la politica economica tra il 2008 e il 2010 , la si ritrova in un recentissimo studio di UnionCamere sull'andamento del PIL nel 2010 e le previsioni per il 2011; dalla lettura emerge il drammatico abbandono delle regioni del Mezzogiorno strette tra l'assenza di qualsiasi disegno di politica economica finalizzato alla crescita e una politica tributaria sempre più restrittiva che per le proprie caratteristiche intrinseche(eccesso di progressività marginale che grava soprattutto sui redditi con familiari a carico) soffoca la domanda interna , in proporzione inversa rispetto alla distribuzione territoriale dei redditi.

Il Ministro dell'economia On. Tremonti nel corso del 2008 aveva più volte sottolineato, mettendo un poco le mani avanti, l'inutilità e comunque l'inefficacia di misure di stimolo all'economia, in presenza di una crisi dalle evidenti origini internazionali. Opinione in parte giustificata dai vincoli assai più stringenti che l'elevato debito pubblico italiano poneva al decisore pubblico rispetto alla Germania e alla Francia; ma condizionata soprattutto dal vincolo politico di non aumentare alcuna imposta, con il risultato di continuare ad alimentarne la crescita, attraverso gli automatismi fuori controllo dell'IRPEF , e quel che è più grave di privare nella fase più acuta della recessione l'Italia di uno strumento indispensabile per contrastare la crisi.

La ripetitività del rallentamento dell'economia italiana nel terzo quadrimestre, il periodo in cui si concentrano i versamenti dell'autotassazione, a partire dal 2007, avrebbe

Innovazione e Diritto

dovuto richiamare l'attenzione del Governo, e non solo, sul ruolo depressivo giocato dall'IRPEF dopo la riforma del 2007 ed avviarne un riequilibrio strutturale non solo per motivi congiunturali.

Ma quella riforma, se aveva nell'ex Vice Ministro Visco il principale ispiratore, era stata sostenuta, sia pur con diverse motivazioni, dai sindacati e dalle organizzazioni datoriali, in primis Confindustria, che ne avevano sottovalutato gli effetti negativi sui redditi di lavoro; ed ora hanno interesse a negoziare con il Governo qualche misura correttiva senza pubblicizzare i propri errori di valutazione.

Il Governo invece, impegnato a realizzare la metafora del federalismo fiscale, anziché avviare la riforma dell'IRPEF e correggerne i più evidenti difetti strutturali, ha invece preferito consolidare quel modello di imposizione fortemente connotato, per alcuni aspetti, di profili di irragionevolezza che ne evidenziano l'illegittimità costituzionale; accompagnandone la stabilizzazione con una serie di misure restrittive sulla circolazione del denaro e degli assegni (la tracciabilità), sulla registrazione telematica delle fatture, sull'attività di accertamento, e sulla riscossione , prese a prestito dal vasto campionario prodotto da Bersani e Visco tra il 2006 e il 2007: un diversivo, ad alto impatto mediatico, privo di efficacia rispetto all'evasione diffusa, in assenza di interventi strutturali sulle imposte sui redditi e sulla determinazione degli imponibili, che ne costituiscono il naturale brodo di cultura.

Con il risultato prevedibilissimo, anziché di spingere la quota meno marginale dell'economia irregolare, che vive spesso in simbiosi con quella regolare e ne condivide il destino, verso la regolarizzazione, attraverso una razionale politica di riduzione mirata delle imposte sul reddito e sulla produzione, finanziata con l'aumento di quelle indirette, come consigliava l'esperienza del biennio 2005/06, di accentuarne la crisi espellendo dal mercato quelle più marginali. Con effetti depressivi sulla crescita molto maggiori rispetto al recupero di evasione determinato dalla stretta nel sistema dei controlli.

Sotto questo profilo l'annuncio da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate di puntare ad un recupero dell'evasione pari a 15 miliardi di Euro nel 2011,dopo i quasi 10 miliardi incassati nel 2010 , non ha nulla di virtuoso , anzi è la prova che la evidente della crisi dell' IRPEF con i suoi automatismi ciechi, che alimentano un incremento continuo della pressione tributaria sui redditi personali sta determinando una pericolosissima fuga dalla realtà.

E ora di smetterla di scherzare con il Fisco:tra il 2010 e il 2011 , salvo gli sconti sulla produttività dei salari che riguardano un numero relativamente ridotto di lavoratori dipendenti di qualche migliaio di imprese , il legislatore non ha previsto alcun alleggerimento dell'IRPEF

Innovazione e Diritto

per nessuno, comprese le famiglie numerose e quelle vicine alla soglia di povertà, lasciando correre il drenaggio fiscale, ripartito nel lontano 2003.

50mila miliardi delle vecchie lire, sottratti al sistema economico in due anni rappresentano davvero una soluzione geniale per rimettere in moto l'economia italiana dopo la recessione del 2008/2009; più o meno si mangiano da sole uno 0.7% / 0,8% di PIL!

Naturalmente, se "una parte" delle risorse recuperata all'evasione fosse stata re-immessa nel sistema attraverso riduzioni mirate dell'IRPEF e dell'IRAP, con uno sguardo attento ai diversi settori fiscali non solo territoriali, di maggiore criticità, queste considerazioni non avrebbero peso.

Una scena già vista tra il 2006, in cui all'incremento della pressione fiscale di 1,7 punti dovuta ai 6 miliardi di riduzioni fiscali decise con la finanziaria 2005, aveva fatto seguito una ripresa robusta (+2%); nel 2007,invece, un incremento delle entrate rispetto al PIL di dimensioni più contenute in rapporto all'anno precedente (+1,2%) determinato dalla stretta sui redditi personali e societari, introdotta dalla finanziaria di quell'anno,aveva dato avvio nel quarto trimestre ad un processo recessivo con un calo del PIL di mezzo punto rispetto al trimestre precedente.

Questa politica, accompagnata da molteplici restrizioni di tipo amministrativo, introduceva comunque un ulteriore elemento generalizzato di freno alle attività economiche, non compensato, ovviamente, da qualche recupero di gettito nei confronti di contribuenti che presentano dichiarazioni dei redditi particolarmente irrealistiche.

In assenza di una riforma incisiva della struttura dell'IRPEF a partire dal ritorno ad un sistema di deduzioni che favorisca l'emersione degli imponibili, le pur necessarie strette nei controlli non potranno non avere effetti depressivi sull'economia diffusa, ben maggiori rispetto ai recuperi di gettito ottenuti con misure di contrasto all'evasione strutturali che la rendano meno conveniente e quindi scoraggino i comportamenti opportunistici.

Il che evidenzia, da un lato, l'elevato livello di saturazione fiscale che caratterizza il nostro sistema tributario specie nell'IRPEF; dall'altro, le interdipendenze tra i diversi tributi e le imposte sul reddito il cui elevato livello non solo alimenta l'evasione nell'IRPEF e nell'IRES,ma ha effetti di trascinamento anche sull'evasione nei tributi sulla produzione(IRAP) e sulle vendite(IVA).

In buona sostanza al contrario di quanto ha affermato ancora recentemente il prof.Visco, a cui va dato atto quando aveva responsabilità di Governo di aver posto un freno efficace all'evasione nel settore dei trasferimenti immobiliari, e nei lavori in edilizia nell'Imposta sul Valore Aggiunto, che ritornando periodicamente sul buco degli incassi

Innovazione e Diritto

determinato dall'evasione IVA lo considera l'elemento di maggiore criticità del sistema tributario, occorre sottolineare il carattere suggestivo di questa realtà che si concentra sugli effetti, senza cercare di comprendere le cause.

L'evasione dell'IVA, a parte le frodi, diffuse in tutta Europa, è determinata in prevalenza dall'eccesso di fiscalità nelle imposte sui redditi: IRPEF per i redditi personali, soprattutto IRAP, per quelli societari.

Insomma è vero che dal confronto con i principali paesi dell'UE, l'IVA a parità di aliquota evidenzia un "non incasso" che oscilla tra i 25 e i 30 miliardi di Euro;ma si evade l'IVA essenzialmente, per ridurre il carico tributario sui redditi personali e di impresa.

Occorre considerare che l'elevata pressione tributaria italiana, il cui record (43,5%), in base ad un recentissimo studio dell'OCSE, è stato raggiunto nel 2009, in piena recessione, è determinata da una concentrazione del prelievo sulle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e sulla produzione (IRAP) che assicurano da sole oltre il 60% degli incassi: una realtà che non ha nulla di virtuoso e non ha eguali al mondo. In tutte quelle situazioni diffuse che consentono un'ampia evasione strutturale dell'IVA, la motivazione che spinge ad evadere il tributo sulle vendite è quella di ridurre il carico fiscale che incide sui soggetti passivi dell'IVA in relazione ai redditi prodotti come persone fisiche e imprese, nei confronti dei quali ovviamente non opera alcun meccanismo di rivalsa obbligatoria, come avviene nell' 'IVA che consente di "scaricare" sugli acquirenti l'onere del tributo sulle vendite.

A mio avviso, nell'analizzare la gestione della finanza pubblica,tra il 2008 e il 2010, occorre separare nettamente l'aspetto relativo agli equilibri di bilancio, che il Governo ha saputo tenere sotto controllo, in circostanze particolarmente difficili per l'Italia; dato anche il peso del debito pubblico e in considerazione della natura finanziaria della crisi che ha innescato la recessione, dalla gestione della politica tributaria.

Quest'ultima infatti si presta invece a riserve sia di metodo(l'abuso della decretazione e lo svuotamento del Parlamento), sia di merito, e , come vedremo, non è priva di riflessi sugli stessi equilibri di bilancio.

La credibilità del nostro debito pubblico, presupponeva una politica di bilancio rigorosa, e le turbolenze finanziarie degli ultimi mesi, dimostrano che la gestione della finanza pubblica italiana, è oggi credibile, perché è stata gestita nel corso degli ultimi tre anni con apprezzabile prudenza.

Analoghe considerazioni si possono formulare rispetto alla crescita della pressione tributaria, che ha rappresentato, assieme ai risparmi di spesa un tassello indispensabile per

Innovazione e Diritto

garantire gli assetti di bilancio: un dato quindi che, nelle presenti circostanze, può essere considerato , per quello che rappresenta, un elemento di criticità, ineluttabile.

Ma dato atto dei vincoli che opportunamente il Governo si è dato per rendere credibile la gestione della Finanza Pubblica e ha dimostrato di saper rispettare , nel merito, la politica tributaria si presta ad evidenti e circostanziate riserve, dal punto di vista dei contenuti.

Innanzitutto la manovra dell'estate 2008 all'atto dell'insediamento del nuovo Governo Berlusconi (taglio dell'ICI sulla prima casa, detassazione degli straordinari, sovrimposta sui redditi di banche ed assicurazioni) appariva, fuori tempo dal punto di vista congiunturale.

Anche nel DPEF presentato a luglio 2008 ed aggiornato successivamente più volte, il ruolo della politica tributaria tra il 2008 e il 2010 appare sottovalutato, specie in funzione della recessione di cui sono state ignorate le cause anche di origine interna, tributaria; e sottostimata la necessità di sostenere l'economia non soltanto attraverso un più ampio impiego degli ammortizzatori sociali, ma anche con l'utilizzazione di adeguati ammortizzatori fiscali, finanziati in equilibrio, attraverso l'aumento di alcune imposte indirette.

Il vincolo di non aumentare nessuna imposta, lasciando che l'IRPEF, continuasse a drenare una quota crescente dei redditi delle famiglie italiane, quelle più numerose, con redditi medio bassi (le più colpite come vedremo dalla riforma del 2007) si è dimostrata una scelta improvvida.

La pressione tributaria , infatti è cresciuta più che nel resto d'Europa, sia per effetto della crescita dell'IRPEF, sia per l'assenza di una politica economica, essenzialmente tributaria, finalizzata a sostenere la domanda interna e a migliorare la competitività del sistema produttivo.

La scelta di non intervenire sul Fisco, se non per stringere i contribuenti in un ulteriore giro di vite dal lato dell'amministrazione dei tributi e dei controlli, di legittimità assai dubbia, alimentando l'illusione che tutto si sarebbe risolto miracolosamente attraverso il federalismo fiscale, una riorganizzazione radicale del modello istituzionale che per funzionare presupponeva la riforma del sistema tributario dello Stato,non certo il percorso inverso che si sta seguendo, è stata sicuramente la scelta più facile.

Tuttavia questa decisione ha di fatto privato l'Italia di una politica tributaria, non solo per obiettivi congiunturali nel momento in cui sarebbe stata più necessaria; la recessione, con la gelata dei prezzi che la ha accompagnata era sicuramente il momento migliore per una incisiva riforma dell'IRPEF e dell'IRAP, finanziata con l'aumento di un paio di punti dell'IVA, e di altre imposte indirette.

Innovazione e Diritto

In una parola quella riforma che i tedeschi hanno realizzato nel 2008 e che noi non abbiamo avuto la lungimiranza di avviare nel 2009/10.

Due questioni conclusive sul punto. La prima, riguarda l'aspetto più criticabile di questa politica fiscale restrittiva, sostanzialmente priva di equilibrio e si riferisce ai profili distributivi, che hanno penalizzato soprattutto i redditi familiari, e per conseguenza, sul piano territoriale, le Regioni del Mezzogiorno, caratterizzate da una numerosità dei componenti dei nuclei familiari doppia rispetto alla media.

La seconda si riferisce alla finanza pubblica nel suo complesso e quindi coinvolge anche gli equilibri di bilancio.

Già l'ultima finanziaria firmata da Tremonti prima delle elezioni politiche della primavera 2006, aveva evidenziato una sottostima delle entrate (+37,9 miliardi contro i +15,5 miliardi di maggiori entrate inscritte al bilancio di previsione 2006), di dimensioni inaccettabili.

Questa evidente incapacità del Ministero dell'Economia e delle Finanze di stimare gli effetti sulla dinamica delle principali imposte delle riduzioni mirate dell'IRPEF e dell'IRAP, decise con la Finanziaria 2005(6 miliardi di euro finanziati con l'aumento di alcune imposte indirette e con la rivalutazione degli studi di settore) che aveva innescato il boom delle entrate nel 2006, +1,7% di PIL, al netto delle una tantum avrebbe meritato più attenzione nella fase della recessione e nella scelta delle politiche di contrasto.

Certo le responsabilità in questo campo sono diffuse; ricordo ancora un fondo sul Corriere della Sera del prof. Gialazzi che durante il dibattito sulla finanziaria 2005, ironizzava sugli effetti dei tagli fiscali voluti dal Presidente Berlusconi pari allo 0,4% del PIL. Si deve proprio a quei tagli mirati il boom delle entrate del 2006, mentre nella fase più acuta della recessione, le risorse fiscali di stimolo dell'economia, immesse nel sistema sono state pari solo allo 0,2% del PIL.

Sono convinto che questo risultato , che per differenza evidenzia quanto si sarebbe potuto fare di più per ridurre l'impatto della crisi nella fase recessiva, ed attrezzare meglio il sistema, con una riforma fiscale che lo rendesse più competitivo, per cogliere le opportunità della ripresa, sottolinea i profili istituzionali che la crisi ha contribuito a mettere in luce;evidenziando gli effetti negativi, che si riflettono sugli assetti organizzativi della nostra Comunità, determinati dallo svuotamento progressivo dell'istituto parlamentare, che appare ormai inarrestabile e dall'eclissi della sua funzione di iniziativa e di controllo, rispetto all'esercizio di quella di Governo.

Innovazione e Diritto

Tuttavia l'aspetto più preoccupante è rappresentato proprio dal carattere distorsivo della qualità della politica tributaria, a cui nessuno sembra prestare la dovuta attenzione.

Con il peso del debito pubblico che l'Italia è chiamata a finanziare ogni anno, non è tanto la dimensione della pressione tributaria che preoccupa quanto lo squilibrio dal lato dei redditi che incide negativamente sull'autofinanziamento delle imprese e sulla capacità di spesa delle famiglie. In conclusione la stabilità del bilancio, che pure ha rappresentato un punto di forza della politica italiana degli ultimi tre anni, rischia di diventare, proprio per quella tributaria un boomerang, perché condiziona negativamente la crescita, incidendo sulla competitività reale del sistema Italia.

La quale non è fatta solo di produttività in declino calcolata magari su elementi irrealistici ma di aumenti d'imposta che gravano direttamente o indirettamente sulle imprese minandone la competitività reale e non solo la produttività il cui calcolo è attendibile solo nelle grandi imprese, virtuale in tutte le altre.

Naturalmente, nel considerare questi dati, non vi è alcun compiacimento; cerco solo di sottolineare, non da ora, che un'attenta politica di contrasto all'evasione dovrebbe avere come obiettivo di fondo di separare nettamente quei comportamenti di massa, alimentati dalla struttura squilibrata dell'IRPEF, che in prevalenza ridistribuiscono il reddito tra i fattori, senza occultare alcun tesoro, dall'evasione più aggressiva, che trova riparo in quella di massa , che sfugge ai controlli anche perché localizzata in prevalenza all'estero.

Per contrastare l'evasione quindi,invece di intervenire sulla struttura delle imposte sui redditi per renderla meno conveniente,si usa indulgere in scorciatoie sia nella fase di riscossione sia nelle attività di accertamento, a carattere vessatorio, poco attente ai diritti delle persone, che derivano dai principi fondamentali dell'ordinamento tributario interno e comunitario.

Una politica tutt'altro che virtuosa quindi, come avevamo anticipato su questa rivista già a fine 2008, che ha avuto effetti particolarmente depressivi nelle Regioni del Mezzogiorno, rilevati impietosamente dal raffronto tra i principali aggregati dei conti economici regionali negli anni 2008 e 2009, pubblicati dall'ISTAT nel mese di ottobre;confermati da un recentissimo studio di UnionCamere sull'andamento del PIL regionale nel 2010 e sulle previsioni per il 2011.

In questo quadro negativo spicca la Campania, con dati che assomigliano ad un bollettino di guerra (PIL -7,9%; spesa delle famiglie -5,7%; unità di lavoro -6,3%, dato più che doppio rispetto a quello nazionale che segna un -3%), amplificati da una politica nazionale che negli ultimi due anni si è limitata a traghettare il Mezzogiorno da un assistenzialismo

Innovazione e Diritto

clientelare senza prospettive, al nulla rappresentato dall'assenza programmatica di quelle politiche nazionali di settore in campo economico, a partire da quella tributaria, indispensabili soprattutto al Sud per riprendere un percorso di crescita.

Va in questo senso anche la scelta del Governo di concentrare le risorse anticrisi sugli ammortizzatori sociali; una scelta condivisibile sul terreno della coesione sociale se fosse stata accompagnata da misure fiscali a favore delle famiglie, il cui peso sociale è particolarmente significativo nelle Regioni del Mezzogiorno.

Politiche abbandonate per inseguire un disegno federalista, confuso nei profili istituzionali, ed approssimativo dal punto di vista finanziario e quindi, almeno in parte, contraddittorio quando non velleitario; comunque inadeguato a cogliere le sfide della mondializzazione.

3)I riflessi distributivi della politica del Governo in assenza di una politica fiscale anticiclica.

Il tema di un maggior controllo e di una migliore qualità della spesa locale,che rappresenta da sempre uno degli argomenti più gettonati impiegati dai federalisti a favore del federalismo fiscale,offre in realtà risposte più problematiche.

La necessità, sottostante al federalismo fiscale, di responsabilizzare la spesa decentrata si scontra, infatti, con la difficoltà di individuare tributi idonei allo scopo, quando la sua quota raggiunge soglie troppo elevate(già oggi arriva quasi al 50% , mentre Germania e Spagna si collocano intorno al 40%).

Basta pensare che la spesa sanitaria è finanziata per oltre il 40% attraverso l'IRAP, con aliquote maggiorate nelle Regioni in cui la sanità è in disavanzo strutturale. Non risulta che le imprese frequentino gli ospedali e si facciano prescrivere sciroppi e ricostituenti: al massimo falliscono!

Ad una prima lettura degli schemi di decreto delegato relativi alla fiscalità regionale e comunale, emerge con evidenza questa difficoltà a far convivere un processo di decentramento articolato e complesso, con una struttura del sistema tributario che richiederebbe una riforma organica di ampio respiro, per restituire competitività al sistema paese.

Per cui, senza significative correzioni di rotta, il federalismo fiscale, almeno nei prossimi anni, rischia di limitarsi ad una sostituzione dei trasferimenti statali soppressi, con quote di tributi erariali, con spazi di autonomia minimi; e di risolversi in una redistribuzione di risorse sul piano territoriale, di cui il federalismo demaniale rappresenta, per gli assetti

Innovazione e Diritto

distributivi e territoriali, una anteprima a dir poco imbarazzante. Un modello che penalizzerà le aree economicamente meno favorite, senza offrire risposte concrete, in termini di sviluppo, alla parte più evoluta ed economicamente avanzata del Paese, che non ha certo bisogno di un federalismo pasticciato e statalista ma di politiche per la crescita, finanziate con un fisco competitivo, che non soffochi stupidamente le imprese e le famiglie, alimentando evasione ed economia irregolare.

Una politica miope che, dietro lo schermo indiscutibile della responsabilizzazione della spesa decentrata, anziché riformare il fisco per rilanciare la crescita , l'unica strada percorribile seriamente per creare risorse aggiuntive indispensabili alla modernizzazione del paese , ha preferito alimentare l'illusione che attraverso un modello di fiscalità territoriale si sarebbero risolti come per incanto i problemi di competitività della parte più dinamica della società e dell'economia nazionale.

Un'illusione non solo egoistica e miope , ma sostanzialmente stupida , condizionata dall'idea che il residuo fiscale che caratterizza le regioni del nord sia il portato degli sprechi e delle inefficienze, più evidenti nel Mezzogiorno , ma diffuse in tutto il territorio nazionale , e non la conseguenza inevitabile di un sistema tributario talmente sbilanciato sul versante dei redditi personali e societari , da avere innestato una vera e propria crisi dello Stato fiscale .

Un sistema in cui , mese dopo mese , la crescita delle ritenute sui redditi di lavoro , inarrestabile nonostante la perdita di posti di lavoro e la riduzione delle ore lavorate , certifica una condizione fallimentare che solo l'illusionismo di cui è capace la politica può immaginare di risolvere con il decentramento fiscale; con il rischio concreto di trasformare un modello di politiche pubbliche in crisi evidente, in una ben più grave crisi istituzionale.

Al Mezzogiorno come al resto d'Italia, non serve una pseudo giustizia fiscale territoriale, che abbia come base una fiscalità sperequata ed inefficiente, ma un sistema tributario riformato che sposti, nel tempo più breve possibile, alcune decine di miliardi di euro dalle imposte sui redditi e sulla produzione a quelle indirette; come non a caso ha fatto la Germania nel 2008. Liberando risorse al Nord per rilanciare la crescita dell'intero sistema Paese e finanziare innovazione e riforme; consentendo all'economia diffusa e frammentata del Mezzogiorno di beneficiare anch'essa di una ripresa, non solo al traino delle aree più sviluppate, ma alimentata dalla maggiore disponibilità di fattori inutilizzati e dall'opportunità di far emergere e consolidare la parte più dinamica del segmento irregolare dell'economia.

E' all'interno di questa cornice di riferimento, che vede nella politica tributaria un evidente elemento di criticità, nel più ampio quadro delle politiche pubbliche, che occorre analizzare le scelte discrezionali assunte dal Governo in campo fiscale negli ultimi due anni.

Innovazione e Diritto

A partire dalla stabilizzazione delle principali imposte che presentano i più marcati elementi di criticità: IRPEF, IRES, IRAP, nei confronti delle quali il Governo ha rinunciato ad introdurre quei correttivi (ritorno alle deduzioni al posto delle detrazioni nell'IRPEF; introduzione di una franchigia ragionevole, sul modello tedesco, all'indeducibilità degli interessi passivi nell'IRES; deducibilità dell'IRAP dall'IRPEF e dall'IRES) utili sotto il profilo congiunturale, ma anche positivi dal punto di vista strutturale, che avrebbero consentito di riprendere il percorso di modernizzazione del sistema tributario e di riequilibrio dei profili distributivi, sul quale il centro destra aveva puntato molto nel triennio 2003/05 e che aveva comunque avuto il riscontro di alcuni risultati significativi, pur se parziali.

Al riguardo, prima di richiamare alcuni elementi di quell'esperienza, successivamente abbandonata, mi sembra opportuno sottolineare ancora una volta il carattere prevalentemente strutturale che caratterizza l'evasione diffusa in Italia e che quindi non si presta ad essere ricondotta nel proprio alveo fisiologico, puntando solo sull'incremento delle misure repressive, il cui effetto prevalente è solo quello di aumentarne il costo, frenando l'economia,senza ridurne significativamente la portata; e la cui efficacia, tra l'altro, si scontra inevitabilmente con l'insieme delle disposizioni premiali, introdotte in tempi diversi e non sempre coordinate a sistema, finalizzate a ridurre il contenzioso.

Per comprendere quanto è avvenuto in campo tributario in Italia nell'arco di un quinquennio, tra il 2003 e il 2008, è opportuno raggruppare i dati da prendere in esame in due periodi caratterizzati da politiche tributarie sufficientemente omogenee: il 2003/06 e il 2007/08, dalle caratteristiche strutturali di segno molto diverso.

In via di estrema sintesi si può individuare nel primo periodo un disegno complessivamente più ambizioso di modernizzazione del sistema tributario dello Stato, che ruota intorno alla legge delega 80/03 che ne costituisce il manifesto.

Disegno basato su una riforma radicale delle imposte sul reddito e su una loro decisa riduzione, di segno forse eccessivamente ideologizzato; la lunga crisi susseguente all'11 settembre 2001, qualche incertezza attuativa,la scarsa convinzione della maggioranza di centro destra sulla linea di fondo della riforma e soprattutto la difficoltà politica di tenere sotto controllo la spesa pubblica, ne avevano ridotto sia la portata innovativa,sia la percezione di essa da parte dell'opinione pubblica.

Va comunque sottolineato che tra il 2002 e il 2006 il taglio delle imposte, in prevalenza sul reddito, era stato di circa 18 miliardi di euro, mentre il gettito dei tributi statali era passato dai 371 miliardi del 2002 ai 447 del 2006, con un incremento di oltre 75 miliardi,

Innovazione e Diritto

pari ad oltre il 25%:un multiplo rispetto alla crescita del PIL reale e significativamente più elevato rispetto alla crescita del PIL nominale.

Un risultato particolarmente lusinghiero, in un periodo caratterizzato da una crescita dei redditi nominali inferiore alla metà, che evidenziava un significativo recupero di basi imponibili precedentemente occultate, motivato essenzialmente da una minore convenienza ad evadere; un dato che avrebbe meritato più attenzione da parte dei Governi che si sono succeduti a partire dal 2006 e che sono sembrati in genere più preoccupanti dei risvolti mediatici della politica tributaria, che di quelli distributivi ed economico sociali.

L'aspetto tuttavia più interessante è rappresentato dal fatto che l'incremento delle entrate era concentrato per il 60% negli ultimi due anni (2005/06), quelli in cui si erano manifestati in misura più evidente gli effetti delle riduzioni fiscali attuate nel periodo precedente, ed aveva riguardato in misura sufficientemente omogenea le quattro maggiori imposte (IRPEF-IRES-IVA-IRAP).

L'IRPEF, al netto delle addizionali locali, aveva visto lievitare il gettito nel biennio 2005/06 da 139,5 miliardi a oltre 162 miliardi di euro, con un incremento del 16% (+22,5 miliardi), nonostante fosse stata oggetto di riduzioni di imposta per oltre 11 miliardi.

Una chiara dimostrazione che, specie nella realtà italiana, caratterizzata da una pressione fiscale squilibrata dal lato dei redditi, per di più mal-distribuita e quindi da evasione ed economia irregolare diffuse, una riduzione mirata delle imposte sui redditi, tesa a favorire l'allargamento degli imponibili, ha effetti positivi netti in termini di gettito senza la necessità di scomodare Laffer. Nello stesso periodo l'IVA aveva registrato un incremento di poco inferiore (+13,7 miliardi, ovvero +14%). D'altra parte l'IRES,introdotta in quel periodo in sostituzione dell'IRPEG era stata oggetto di un autentico boom passando da 28,3 a 39,8 miliardi (+40%); i dati relativi all'IRAP indicano invece un aumento del gettito nel biennio 2005/06 di 5,7 miliardi ed una percentuale di crescita del 17% passando da 33,8 a 39 miliardi di euro.

Il raffronto con il dato relativo all'IVA è in questo caso di un certo interesse: essa segna infatti nel periodo un incremento del 14%, il risultato in assoluto più modesto, specie se confrontato con l'IRAP, al lordo di 800 milioni di franchigia per i contribuenti minori con più di 5 dipendenti.

Un segnale del maggior ruolo che gioca l'evasione in quel tributo, determinato su basi finanziarie, rispetto all'IRAP che, essendo calcolata su basi fisiche, presenta maggiore resistenza al fenomeno dell'evasione rispetto all'IVA; un elemento questo che meriterebbe un approccio meno semplicistico, quando non propagandistico, per la stretta connessione che lega l'imposta sul valore aggiunto a quelle sui redditi.

Innovazione e Diritto

In conclusione, la politica tributaria del centro – destra, pur avendo conseguito alcuni risultati parziali, a partire da quello della riduzione di oltre un punto della pressione fiscale, in un periodo di bassa crescita economica, accompagnata da una minore incidenza del fisco sui redditi di lavoro, sulle famiglie e sulle imprese minori, aveva tuttavia il limite di non essere percepita nei profili innovativi dai partiti del centro – destra,nei quali oggi esaurita rapidamente l'originaria visione liberale , prevalgono orientamenti populisti e statalisti, che aveva condotto quindi al suo abbandono in campagna elettorale e alla sua sostituzione con obiettivi a più elevata suggestione, quali il quoziente familiare e l'abolizione dell'ICI sulla prima casa, inidonei a rendere più moderno, competitivo, ed in definitiva più giusto il fisco italiano.

Al contrario, la politica tributaria del Governo Prodi, in un arco temporale molto più ristretto (poco più di 18 mesi), aveva utilizzato abilmente alcuni punti deboli della politica finanziaria di entrata e di spesa del centro – destra (debolezza nel controllare la spesa, eccesso di condoni e di misure una tantum, imbarazzo e mancata rivendicazione del boom delle entrate del 2006), per mettere in piedi una stretta fiscale senza precedenti su famiglie, lavoro autonomo e imprese minori, finalizzata, dietro lo schermo della lotta all'evasione fiscale, ad alimentare nuova spesa pubblica e riduzioni di imposta per i grandi gruppi finanziari.

Il tutto accompagnato da un uso spregiudicato di strumenti di illusione finanziaria e da retroattività diffuse;basta ricordare la rivalutazione retroattiva degli studi di settore nel 2006, che hanno avuto un impatto sul gettito tributario del 2007 molto più ampio di quello annunciato dal Governo, un incremento della pressione fiscale di 1,2 punti di PIL contro una previsione della metà, ed un effetto non previsto ma prevedibile, (ne avevamo sottolineato i rischi con largo anticipo su questa rivista), di freno sull'economia, evidenziato a partire dall'ultimo trimestre del 2007 dal calo dei consumi interni, compresi quelli alimentari.

Una conseguenza quest'ultima aggravata dal fatto che, mentre l'incremento del prelievo è soggetto, specie nell'IRPEF, a lag temporali molto brevi (nella seconda parte del 2007 in 5 mesi le famiglie e le imprese hanno versato maggiori imposte pari a oltre 43 mila miliardi di vecchie lire!), l'incremento della spesa pubblica finanziato da quella politica, frazionato in mille rivoli, aveva subito molteplici rallentamenti, per la necessità di adottare i diversi strumenti attuativi.

Questo modo di procedere si presta ad alcuni rilievi critici, che possono essere estesi anche alla politica tributaria del Governo in carica,per gli elementi di omologazione che la caratterizzano.

Il primo, relativo all'uso abnorme della retroattività, con la rivalutazione retroattiva degli studi di settore estesi ai redditi d'impresa, prodotti nel 2006, che aveva ritenuto con un

Innovazione e Diritto

solo intervento di dare un colpo all'evasione, aumentando nei settori più esposti, contemporaneamente le aliquote e le basi imponibili delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES).

L'effetto tuttavia, proprio per il carattere retroattivo dell'applicazione degli studi di settore era stato di segno opposto; il prelievo, come era prevedibile, era lievitato tra l'estate e l'autunno 2007 di ben 22 miliardi, provocando un brusco colpo di freno dell'economia, che aveva anticipato gli effetti della crisi finanziaria nella seconda parte del 2008.

Ovviamente, un numero assai consistente di contribuenti, per rimanere congrui con gli studi di settore, non potendo evidenziare ricavi precedentemente non prodotti o semplicemente non fatturati, erano stati costretti a non dedurre una parte dei costi: un ottimo metodo per aumentare senza fatica il gettito, ma lo Stato di diritto è altra cosa.

Il gettito fiscale era comunque lievitato, anche per effetto del forte aumento delle aliquote marginali nell'IRPEF, ma era stato concentrato prevalentemente sui redditi netti e non sull'aumento delle basi imponibili, quindi con effetti marginali sul recupero dell'evasione.

Dal 2008 quindi,quella manovra furbesca si è afflosciata come un soufflè mal riuscito; i contribuenti hanno potuto rimodulare, proprio attraverso gli studi di settore, la propria programmazione fiscale, contenendo notevolmente gli effetti di quella politica,poco attenta ai principi, e in definitiva dalle basi di sabbia. Hanno forse evaso un po' meno, come basi imponibili, ma hanno comunque sottratto al fisco più imposte nette, per via dell'aumento delle aliquote marginali. A parte ogni considerazione sulla legittimità di politiche di contrasto all'evasione così concepite!

La politica tributaria del governo Berlusconi tra il 2008 e il 2010 si presta a rilievi critici di segno non molto diverso,non solo per la sostanziale continuità che ne ha caratterizzato le scelte, rispetto a quelle del Governo Prodi ma per la forte discontinuità rispetto agli indirizzi che avevano caratterizzato la politica tributaria del presidente Berlusconi nella precedente esperienza di governo.

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha cercato di giustificare questa politica, continuista, con l'obiettivo politico di non aver aumentato negli ultimi due anni,alcuna imposta,nonostante la crisi.

Una giustificazione molto debole,perché come abbiamo documentato nelle pagine precedenti,la forte compressione dei primi tre scaglioni e l'aumento delle aliquote marginali nell'IRPEF, negli ultimi quattro anni ha alimentato un drenaggio fiscale particolarmente penalizzante per i redditi da lavoro dipendente e per le pensioni con livelli di poco superiori a quelle minime.

Innovazione e Diritto

L'immobilismo infatti non solo non ha impedito al gettito dell'IRPEF di continuare a crescere, ma ha comportato effetti redistributivi poco trasparenti, a carico dei ceti medi, e di quelli più modesti, con un immediato riscontro negativo dal lato dei consumi familiari.

Un rilievo analogo lo si può formulare per l'assenza di una franchigia rispetto ai limiti alla deducibilità degli interessi passivi,particolarmente penalizzante durante la recessione,per le imprese minori,o magari più indebitate,per avere effettuato investimenti cospicui:non solo la politica tributaria non è stata impiegata in funzione anticiclica,ma il fisco ha preteso di lucrare sugli effetti della crisi sui bilanci delle imprese. Certo la modalità redistributiva con cui era stata tagliata di 5,5 punti percentuali l'aliquota dell'IRES in danno delle imprese soprattutto minori,era stata decisa ai tempi di Visco.

Ma il non aver introdotto una franchigia consistente come è avvenuto in Germania,durante la recessione è una responsabilità politica dell'attuale Governo.

Analoghe considerazioni possono essere rivolte a tutte quelle misure amministrative che incidono sull'attività di accertamento e sulla riscossione,spesso caratterizzare dall'assenza di garanzie nella fase applicativa nei confronti dei contribuenti,che hanno omologato nell'ultimo anno la politica tributaria del governo Berlusconi a quella che aveva caratterizzato il governo Prodi nei due anni precedenti;ed aveva svolto un ruolo decisivo nel prematuro esaurimento di quell'esperienza politica.

Nei primi dieci mesi del 2010 il gettito totale dell'IRPEF ha superato di oltre un miliardo di euro il gettito dello stesso periodo del 2008, anno in cui il PIL era già calato dell' -1,2%; in quello stesso periodo l'IRPEF aveva registrato un incremento di 8 miliardi sul 2007 (+6,6%). In buona sostanza l'IRPEF nei primi 10 mesi del 2010 ha battuto il record del 2008(128.912 miliardi contro 127.790 del 2008) nonostante, l'uso massiccio della Cassa Integrazione sia durato per tutto il 2010, e se ne prevede un freno solo a partire dal 2011. Nel frattempo i posti di lavoro si sono contratti nei 2 anni di circa 600.000 unità; le ritenute sui redditi da lavoro dipendente del settore pubblico sono cresciute del -5,5%; quelle del settore privato del +1,8% e quelle del lavoro autonomo del +1,1%;mentre il PIL, rispetto al 2008 presenta ancora un saldo negativo di -4,3 punti e di 5,5 punti rispetto all'anno precedente.

Non cogliere l'effetto maltusiano di questi dati, sfuggiti di mano alla politica, che insegue lo slogan di non aver messo le mani nelle tasche degli italiani, con aumenti di imposte, che camminano per conto loro, lascia francamente increduli.

Non è necessario convocare un summit di premi Nobel per studiare le cause della scarsa crescita italiana . Basta prendere i dati sull'andamento delle imposte sui redditi e usare un pallottoliere per fare due conti, per comprendere che l'elemento centrale della crisi italiana

Innovazione e Diritto

è l'eccesso di pressione fiscale sui redditi, che "purtroppo" l'evasione non riesce più a correggere. Più tasse per tutti e l'Italia al palo!

Gli effetti recessivi che la politica tributaria sta determinando sull'economia italiana nel 2010,per tanti aspetti simili alla stretta fiscale del 2007,evidenziano,al di là delle responsabilità che appartengono alla politica,che vi è in Italia una disattenzione agli effetti della politica tributaria,non solo dal punto di vista tecnico,giuridico ed economico,ma soprattutto culturale,che deve fare riflettere perchè si accompagna alla crisi delle istituzioni e dello stesso concetto di statualità, ed anzi come cercherò di mettere in evidenza, ne costituisce un tratto saliente.

4) Gli interventi settoriali su singole imposte incidono sulla coerenza e razionalità del sistema:

Un ulteriore aspetto di profilo istituzionale, che emerge con grande evidenza dalla riforma dell'IRPEF del 2007, riguarda l'eclissi del ruolo del Parlamento; una riforma tributaria infilata tra le pieghe della legge finanziaria in altri tempi sarebbe stata improponibile, tanto più che quella tributaria è una delle poche materie in cui, dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, il Parlamento è ancora chiamato a svolgere un ruolo fondamentale.

Quella iniziativa improvvida ha avuto successivamente un indubbio effetto emulativo. Il Governo ha infatti ritenuto, dopo quella esperienza, di potersi appropriare della politica tributaria, prescindendo da qualsiasi confronto e controllo di tipo parlamentare; con il risultato di rivendicare, a se, non solo gli elementi dimensionali di finanza pubblica in cui l' indirizzo politico e prevalente , ma di appropriarsi anche dei profili distributivi delle manovre finanziarie, nei quali il ruolo di garanzia del Parlamento, non dovrebbe essere messo in discussione.

In questa legislatura, all' affievolimento del ruolo del Parlamento che, come vedremo, è stato aggiunto un ulteriore tassello con lo svuotamento della legge finanziaria, la sua trasformazione in legge di stabilità, e il depotenziamento di fatto della sessione di bilancio, che nel nostro modello istituzionale ha una funzione di rilievo costituzionale.

Una riforma motivata con la necessità di adeguare il nostro modello decisionale in tema di finanza pubblica, ai nuovi indirizzi assunti in questo campo dalla UE, dopo la crisi finanziaria del 2008/09. Una tesi che prova troppo perché l'Unione Europea ha posto soltanto dei vincoli di risultato, non di mezzi; gli obiettivi potevano essere rispettati senza stravolgere completamente il ruolo del Parlamento nelle scelte relative alle politiche pubbliche.

Innovazione e Diritto

Chi scrive non ha pregiudiziali di principio verso un modello che renda più rapida ed efficace l'azione di Governo e ne metta in risalto con chiarezza le responsabilità, anche attraverso un ampliamento della funzione di controllo da parte del Parlamento.

Ma questo obiettivo, che evidenzia una tendenza comune alle principali democrazie occidentali, non ha nulla a che vedere con il sostanziale annullamento della funzione parlamentare che ha caratterizzato gli ultimi anni in Italia.

Nelle democrazie funzionanti, alla riduzione dei poteri decisionali del Parlamento fa da contraltare un deciso potenziamento di quelli di controllo, che nel nostro sistema sono semplicemente inesistenti, e di cui rappresenta una prova indiscutibile l'assenza di qualsiasi sanzione per i numeri di pura fantasia con cui il Governo Prodi aveva presentato la riforma tributaria nella legge finanziaria 2007.

In conclusione sul punto, nel periodo 2006/07 la pressione fiscale è cresciuta in Italia di circa 3 punti di PIL (+2,9%), una cifra ragguardevole, che ha riequilibrato parzialmente i conti pubblici senza risanarli, in una fase congiunturale favorevole; ma anche la risultante di politiche radicalmente diverse, con effetti distributivi di segno opposto.

Infatti mentre nel 2006 questo risultato era stato determinato in prevalenza da una serie di misure di alleggerimento fiscale tra loro coordinate, mirate all'allargamento degli imponibili, con un aumento del gettito delle diverse imposte equilibrato anche dal punto di vista distributivo, favorito da una minore convenienza ad evadere, nel 2007 il principale motore della crescita delle entrate tributarie era stato una lievitazione non prevista, o in ogni caso non dichiarata al Parlamento nella sua reale portata, del prelievo tributario nelle imposte sul reddito, pari a oltre mezzo punto di PIL rispetto alle previsioni(+1,2 % contro una previsione di +0,7%),che ha riguardato tutta la platea dei contribuenti evasori e non.

Il confronto di questi semplici dati non può non far riflettere il giurista, il cui ruolo in campo tributario è,in definitiva, quello di individuare gli strumenti più idonei per realizzare gli obiettivi economico sociali che appartengono alla discrezionalità del legislatore.,nel rispetto dei limiti che il sistema di garanzie del diritto nazionale ed europeo hanno posto al suo concreto esercizio, in sintonia con quanto stabilito dai principi fondamentali dell'ordinamento.

Avendo chiaro che nelle società complesse (come l'Italia, per le molteplici differenziazioni economiche, sociali, geografiche, infrastrutturali, ecc.) occorre, specie in campo tributario, evitare sia i rischi di una eccessiva semplificazione, che potrebbe determinare effetti distributivi indesiderati, sia soprattutto la paralisi indotta dalla molteplicità e dalla eterogenesi dei fini,che il legislatore talvolta si autoimpone.

Innovazione e Diritto

Il tema dell'evasione in questo senso è illuminante. Cercare di contrastarla con un impiego distorto (la retroattività) di normali misure discrezionali di politica tributaria, quali la revisione periodica degli studi di settore, per adeguarli alle variazioni del contesto socio economico in cui vengono svolte le diverse attività, come ha evidenziato l'esperienza del biennio 2007/08, non porta lontano.

Lo stesso può dirsi di una diversa sistemazione dei profili distributivi dell'IRPEF, purchè decisa dal Parlamento sulla base di obiettivi predefiniti e di stime attendibili sugli effetti di gettito, orientata da criteri di ragionevolezza, senza indulgere all'abuso di strumenti di illusione finanziaria,incompatibili con la necessaria coerenza del sistema e non venga, applicata come nel 2007 con effetto retroattivo, ai redditi prodotti l'anno precedente.

Le distorsioni indotte da questo modo di procedere estraneo al diritto si ritrovano tutte negli effetti di gettito dell'IRPEF e dell'IRES riformate, che hanno evidenziato tra il 2007 e il 2008 sia una concentrazione del maggior carico tributario sulle imprese minori e su quelle del Mezzogiorno , per i limiti alla deducibilità degli interessi passivi introdotti dalla riforma Visco ; sia una lievitazione poco equilibrata, caratterizzata da evidenti elementi di irragionevolezza del peso dell'IRPEF, in seguito alla sostituzione delle deduzioni con detrazioni d'imposta, e alla revisione degli scaglioni nell'IRPEF sui redditi da lavoro dipendente.

Un esito opposto rispetto alle attese del Governo, tuttavia facilmente prevedibile, perché il forte incremento della progressività marginale, finalizzato a contrastare il maquillage dimagrante cui sono sovente sottoposti i redditi soggetti ad auto-liquidazione, non poteva certo risparmiare quelli assoggettati a ritenuta alla fonte.

I rilievi critici richiamati in precedenza sull'inattendibilità delle previsioni fiscali e sui profili distributivi dell'imposta personale, ritornano oggi attuali, in previsione dell'avvio di un processo di riforma del sistema tributario,su cui al momento vi è solo una manifestazione di intenzioni da parte del Governo, focalizzata in formule generiche (lavoro, famiglia, impresa)che,a seconda delle modalità applicative ,potrebbero avere esiti completamente diversi. Al riguardo,appare utile ricordare che,sulla base di stime formulate dai servizi fiscali della Banca d'Italia (bollettino n. 48/2007), l'IRPEF riformata avrebbe dovuto comportare nel 2007 minori entrate per 590 milioni (220 relativi alla struttura della nuova IRPEF e 370 agli effetti indotti dall'andamento delle aliquote contributive). Nel 2007 l'aumento del gettito era stato invece,superiore ai 10 miliardi di euro, al netto delle addizionali locali, di cui oltre 4,6 miliardi a carico dei redditi da lavoro dipendente.

Una stima prudenziale consente di valutare in oltre 4 miliardi la quota di incremento del gettito determinata dalla struttura della nuova IRPEF, nel primo anno di applicazione.

Innovazione e Diritto

Una cifra elevata, sottratta a qualsiasi valutazione da parte del Parlamento, che ha inciso per circa i 2/3 (2,5 miliardi) sui soli redditi da lavoro dipendente, ed ha rimesso in moto la macchina infernale ed iniqua del drenaggio fiscale, eliminata dai Governi riformisti degli anni '80.

Se si confrontano i flussi relativi al gettito dell'IRPEF nel 2007, che comprende anche la maggior parte dei redditi autoliquidati del 2006, ed il gettito del 2008 per le diverse tipologie di appartenenza (lavoro dipendente, autonomo, redditi di impresa soggetti ad IRPEF, ecc.), i numeri appaiono ancora più illuminanti.

Nel 2007 gli incassi relativi ai redditi soggetti ad autoliquidazione, sospinti dalla rivalutazione retroattiva degli studi di settore e dalla riforma strutturale dell'IRPEF erano cresciuti ad un tasso circa doppio rispetto a quelli da lavoro dipendente (5,8 miliardi di maggior gettito contro 4,2 miliardi relativi ai redditi da lavoro dipendente).

Nel 2008 invece, nonostante l'anticipo della recessione (-1,2 punti di PIL) di almeno 6 mesi rispetto ai maggiori Paesi industrializzati, l'86% del gettito dell'IRPEF ha riguardato i redditi da lavoro dipendente (+9,9 miliardi).

Mentre tutti gli altri redditi hanno registrato un aumento di soli 1.7 miliardi di euro su un totale di 11.6 miliardi:un effetto boomerang che ha riassorbito in un solo anno la minore incidenza relativa dell'IRPEF nei redditi da lavoro dipendente , registrati l'anno precedente .

Dato confermato anche da uno studio dell'OCSE che ha evidenziato,già nel 2008 un aumento del cuneo fiscale in Italia di 0.25 punti nonostante un consistente taglio del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP (circa 5 miliardi).

Conclusivamente sul punto, nel 2007 l'effetto combinato della rivalutazione degli studi di settore sui redditi prodotti nel 2006, soggetti ad autotassazione, e della riforma strutturale dell'IRPEF per quelli da lavoro dipendente,ha evidenziato una dinamica dei primi molto più accentuata.

Nel 2008 invece, mentre l'incidenza della riforma dell'IRPEF si è fatta sentire su tutte le tipologie di reddito, il recupero della possibilità di attuare una programmazione fiscale a partire dai redditi prodotti nel 2007,soggetti ad autotassazione,ha fatto sì che questi ultimi crescessero ad un tasso ben inferiore (+1.6%) rispetto sia ai redditi da lavoro dipendente (+8,3 %) sia rispetto a quelli da lavoro autonomo (+5,1%) soggetti a ritenuta alla fonte.

Questi numeri sono più eloquenti di qualsiasi commento ed evidenziano da un lato,il carattere illusorio di interventi sul sistema tributario che ,prescindendo da qualsiasi principio giuridico, pretendono di contrastare l'evasione aumentando il prelievo per intere categorie di contribuenti sospettate di maggiore propensione all'evasione,senza alcuna selettività.

Innovazione e Diritto

Dall'altro,una consolidata indifferenza a considerare gli effetti economici di manovre delle imposte a carattere discrezionale,che si rileva dal carattere irrealistico delle stime del gettito presentate dal Governo,che accompagnano queste ultime,e dall'eccesso di disponibilità a prenderle per buone da parte del Parlamento.

Dall'angolo visuale del giurista,questo modo di procedere ,discutibile dal punto di vista economico,per i riflessi distributivi inaccettabili che ha determinato sull'IRPEF,una imposta decisiva per garantire,nel concorso alla spesa pubblica,il rispetto del principio di capacità contributiva, comporta rischi ancora più gravi sotto il profilo della tutela dei diritti dei cittadini in campo tributario.

Sia perché accentra nel Governo il potere di spendere e quello di finanziare la spesa attraverso le imposte ,sia perché,dopo la riforma dell'IRPEF del 2007,la sostituzione delle deduzioni con detrazioni decrescenti,ha determinato un aumento dell'aliquota marginale implicita e soprattutto un aumento della progressività marginale per i contribuenti con familiari a carico, privo di qualsiasi ragionevolezza ed incompatibile quindi, con i valori costituzionali.

Un dato tanto più sconcertante in quanto le politiche di sostegno alla famiglia hanno in Italia una dimensione (1,3% del PIL) tra le più basse d'Europa.

5) L'eclissi del diritto tributario tra affievolimento del ruolo del Parlamento e sviamento dai principi costituzionali.

La tendenza a considerare sempre più marginale quando non evanescente il ruolo del Parlamento,senza per questo rendere più rapida ed efficace l'azione di governo,è il portato di una processo involutivo lento che può farsi risalire da un lato,alla crisi del parlamentarismo consociativo degli anni '70 e '80;dall'altro all'avvio,a partire dalla metà degli anni '90, di un processo di decentramento amministrativo a cascata,privo del necessario equilibrio e in molti casi,anche di copertura costituzionale.

La conclusione di questo percorso confuso e magmatico,sfociato nel 2001 nella riforma del titolo V della Costituzione, ha chiuso il cerchio di un modello di Stato a un tempo parlamentare,regionale e federalista in cui la legislazione statale,con poche eccezioni,tra cui spicca quella tributaria e di bilancio,è ormai non solo fortemente limitata per materia,ma risulta ulteriormente condizionata da un modello di potestà legislativa concorrente in cui al Parlamento è data solo la possibilità di fissare i principi fondamentali.

Innovazione e Diritto

Tra questi ultimi ,vale forse la pena ricordarlo, proprio perché la potestà legislativa primaria è ormai attribuita alle Regioni non rientra,al contrario di quanto avveniva in precedenza,quella di emanare norme generali e di coordinamento,nonostante le molteplici aperture della Corte Costituzionale,se non nelle materie (come ad es. quella tributaria o l'istruzione) in cui questa competenza è attribuita allo Stato dall'art 117 II comma

Si deve dare atto alla Corte Costituzionale di avere esercitato in questo campo uno scrutinio attento delle leggi sottoposte al suo esame,finalizzato da un lato, a tutelare l'autonomia di spesa degli enti territoriali in assenza della legge di coordinamento.

Dall'altro a rinvenire,attraverso l'impiego del principio di sussidiarietà ascendente,lo strumento giuridico per assicurare la tutela di interessi unitari non frazionabili,anche nelle materie in cui,ai sensi del III comma dell'art.117, la potestà legislativa è attribuita alle Regioni.

Un modello quindi di ripartizione della funzione legislativa non solo fortemente squilibrato dal lato delle Regioni, per l'eccesso di materie trasferite, che amplifica il problema della tutela degli interessi unitari, ma in cui lo stesso concetto di competenza concorrente o ripartita, si è ormai allontanato dal modello tedesco.

In Germania i Land partecipano e condizionano l'esercizio della potestà legislativa del Parlamento attraverso il Senato, che rappresenta i Governi regionali; il Parlamento a sua volta attraverso l'esercizio della funzione di indirizzo e coordinamento, esercita un ruolo di equilibrio centrale che il Parlamento italiano ha completamente perduto.

Un problema che non potrà essere ignorato ancora a lungo per gli squilibri che determina non solo sul terreno delle politiche pubbliche, che non deve essere confuso, con la possibilità che la Costituzione del 48 offriva al Governo di impugnare nel merito una legge regionale per contrasto di interessi davanti alle Camere. Una formula cancellata dal testo del Titolo V novellato, che non aveva dato luogo ad alcuna impugnativa nell'arco di trenta anni.

Una perdita di funzioni irragionevolmente ampia che sta determinando un evidente squilibrio istituzionale, che si riflette in un affievolimento di ruolo anche nelle materie, quali quella tributaria e di bilancio in cui, la competenza del Parlamento, almeno secondo Costituzione, dovrebbe essere tuttora centrale.

In questo quadro, la funzione di equilibrio della Giurisprudenza costituzionale è stata preziosa ed aveva indicato al legislatore la strada per un riequilibrio di attribuzioni tra ordinamento regionale e statale , che contemperasse un ampio decentramento con una tutela piena degli interessi unitari non frazionabili .

Un percorso obliterato per inseguire la scelta tutta politica di avviare subito il decentramento finanziario, senza riequilibrare quello istituzionale e senza riformare il sistema

Innovazione e Diritto

tributario; uno dei motivi che non hanno ancora consentito al nostro sistema politico, lungo l'arco di circa un ventennio di ritrovare un nuovo punto di equilibrio, funzionale al mutato scenario rappresentato dalla liberalizzazione del commercio internazionale e dall'economia mondializzata.

In questo senso la recessione del 2008/2009 ha rappresentato da un lato un'occasione perduta per avviare questo processo di riequilibrio; dall'altro per gli elementi di coesione che tendono a prevalere nei periodi di crisi, ha anestetizzato i problemi, favorendo l'immobilismo e l'avvio di un riassetto dei poteri nella ripartizione delle risorse pubbliche, che non evidenzia purtroppo un nuovo più funzionale assetto complessivo.

Al contrario mette in luce in modo plastico la somma degli attuali squilibri, resi più evidenti dalla rinuncia ideologica da parte del Governo a sviluppare quelle politiche di settore in campo economico, funzionali al rilancio dello sviluppo del sistema Paese.

Il che, sia detto per inciso, non implica alcuna nostalgia per politiche stataliste o clientelari: mette solo in evidenza l'insostituibilità delle politiche nazionali come elemento di raccordo e sinergico delle politiche territoriali, sviluppate a livello regionale.

Il forte calo della componente turismo nella formazione del PIL in Italia negli ultimi anni (pari ai 3 punti in un quadriennio) sottolinea in modo plastico questa criticità di sistema , presente in ogni settore economico , resa più evidente dalla dimensione del contributo del turismo al PIL(sceso dall'11,9% a circa il 9 %).

Purtroppo gli squilibri istituzionali del modello Stato - Regioni restano e si riflettono in maniera più evidente proprio nel settore tributario, in cui l'esercizio della discrezionalità legislativa non è mai incondizionato, perché incontra precisi vincoli di ordine costituzionale; con il solo limite rappresentato, sul terreno delle prove, dalla difficoltà di evidenziare l'irragionevolezza, ovvero il contrasto, di una norma tributaria con i principi che ne disciplinano,secondo Costituzione, l'esercizio: ed in particolare con i principi di capacità contributiva ed uguaglianza.

Quest' ultimo poi, riconduce necessariamente ad un più generale, ma non per questo meno vincolante, limite rappresentato dalla coerenza del sistema; un principio che si rinviene anche nel diritto europeo, come canone interpretativo dei principi di proporzionalità e non discriminazione.

Principio, come vedremo più avanti, interpretato dalla Corte di Giustizia in modo rigido, ma che, in prospettiva potrebbe rappresentare il minimo comune denominatore tra i principi di diritto tributario nazionale e quelli europei: entrambi sussumibili nel più generale principio di eguaglianza sostanziale, che affiancherebbe nella tributarietà comunitaria alle

Innovazione e Diritto

tradizionali tutele riferite al funzionamento del mercato, quelle limitazioni all'esercizio della discrezionalità legislativa, funzionali a dare effettività al principio di eguaglianza sostanziale a garanzia dei diritti dei contribuenti. Per circoscrivere l'indagine agli ultimi anni non mancano gli esempi di esercizio discutibile della discrezionalità legislativa, quando non di illegittimità manifeste.

Basta ricordare l'IRAP,un'imposta costruita sulla base di uno schema economico apparentemente razionale,il valore aggiunto della produzione,attuato tuttavia senza quei raccordi di tecnica fiscale indispensabili per assicurare coerenza giuridica allo schema impositivo.

Con il risultato di avere creato un tributo che, per aggirare il vincolo comunitario rappresentato dall'art. 33 della VI Direttiva in materia di IVA, che impedisce agli Stati di istituire tributi ad effetto equivalente, determina, nell'impatto con un'economia mondializzata la cui concorrenzialità dopo la recessione del 2008/09 è in ulteriore aumento, una serie di problematiche imprevedibili all'atto della sua istituzione di carattere giuridico, che ne compromettono ormai irrimediabilmente, gli obiettivi economici.

L'IRAP è un esempio di scuola di concertazione tributaria anomala. Al Governo serviva nel 1997 un'imposta con una larghissima base imponibile da attribuire alle Regioni per finanziare la spesa sanitaria, che consentisse di colpire il lavoro autonomo, sospettato di diffusa evasione, senza incorrere nelle censure della Corte Costituzionale, e offrisse al tempo stesso una risposta concreta rispetto all'esigenza di contrastare la protesta leghista.

Il sindacato, a sua volta, vedeva sostituiti i contributi sanitari a carico dei lavoratori, con un'imposta che ne favoriva la traslazione a carico delle imprese. Per una parte di queste ultime, poi , l'IRAP favoriva il decentramento oltre confine delle frazioni del ciclo produttivo , a più elevata intensità di lavoro, con forti guadagni di produttività.

Che lo schema giuridico adottato comportasse anche conseguenze distributive non sempre in linea con i principi costituzionali, era questione che non aveva avuto ingresso al tavolo della concertazione.

Si può ricordare tra gli altri il tema dell'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta sui redditi,minimizzata dagli economisti come un semplice problema di trade-off tra deducibilità ed aliquota del tributo; ovvero da contrastare in quanto poco federalista, perché la deduzione dell'imposta regionale dalle imposte erariali sui redditi determinerebbe perdite di gettito a livello statale crescenti all'aumentare del gettito del tributo regionale.

Obiezione legittima in un modello statuale a carattere confederale, ma priva di senso in uno Stato articolato su basi regionali, caratterizzato da notevoli squilibri territoriali.

Innovazione e Diritto

La riduzione degli oneri tributari a livello dello Stato, connessa con la deducibilità dell'IRAP assolta a favore delle Regioni compenserebbe almeno in parte il maggior carico fiscale a livello locale nelle aree caratterizzate da minore capacità fiscale per abitante; una situazione di fatto ineludibile date le forti differenziazioni territoriali che nessuna perequazione potè eliminare completamente, anche se attuata nel pieno rispetto dell'art. 119 Cost.,dalla quale non a caso la legge 42/09 di delega al Governo sul federalismo si discosta ampiamente, anche su questo punto cruciale.

Occorre poi tenere conto che l'ILOR e i contributi sanitari sostituiti, erano deducibili e quindi consentivano il riporto in avanti in caso di perdite fiscali, mentre l'indeducibilità dell'IRAP penalizza le imprese fiscalmente in perdita, magari per avere effettuato investimenti consistenti; mentre aumenta irragionevolmente la progressività implicita dell'IRPEF per i lavoratori autonomi, o titolari di imprese individuali, soggetti al tributo , perché tassa con aliquota progressiva l'IRAP versata, che per il contribuente non esprime alcun reddito , ma solo un costo indeducibile.

Vi è poi un'ulteriore circostanza che non mi pare sia stata sufficientemente analizzata ed approfondita, che nasce dal collegamento tra principi comunitari e principi costituzionali interni.

La Corte di Giustizia ha salvato nel 2006 l'IRAP con una motivazione formale, relativa all'assenza della rivalsa obbligatoria nell'IRAP stessa, che caratterizza invece l'IVA. Una risposta politica, del tutto inappagante dal punto di vista giuridico che non riguarda l'oggetto del tributo (il valore aggiunto), ma le modalità applicative(come se i contribuenti IRAP lavorassero per il magazzino).

La Corte di Giustizia infatti nel proprio scrutinio, si era limitata a costatare che questo tributo, ormai non più completamente sovrapponibile all'IVA, per la riduzione generalizzata della componente costo del lavoro dalla base imponibile, avviata con il progetto di legge finanziaria per il 2007, non creava discriminazioni a danno di cittadini ed imprese, diverse da quelle nazionali; non contrastava quindi con il divieto di limitazione alla libera concorrenza, imposto agli Stati dall'ordinamento comunitario. Non ci si è però accorti che tra il 1997 ed oggi è intervenuta una riforma costituzionale che, sulla spinta dei principi comunitari, ha affidato alla competenza esclusiva del legislatore statale la tutela della concorrenza.

L'IRAP quindi si è fin qui salvata perché non contrasta con la lettura limitante che ne ha fin qui offerto la Corte di Giustizia, con riguardo ai soli rapporti interstatali.

Ma la tutela della concorrenza di origine comunitaria, costituzionalizzata anche a livello nazionale dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, nel 2001 evidenzia ormai una

Innovazione e Diritto

discriminazione di fondo introdotta da questa imposta anomala, che penalizza le produzioni nazionali, sia quando siano destinate ai mercati esteri sia quando hanno come sbocco la catena distributiva interna (le merci prodotte in Italia assolvono l'IRAP sull'intero valore, quelle importate solo sul mark-up distributivo). Una situazione irragionevole dal punto di vista giuridico dagli esiti paradossali, che ove non rimossa dal legislatore nazionale potrebbe rappresentare un ottimo terreno per quel dialogo tra le Corti su cui da tempo è attestata la nostra Cassazione ed ha visto recentemente significative aperture anche da parte della Corte Costituzionale.

Anche l'uso massiccio di strumenti di illusione finanziaria che ha caratterizzato la riforma dell'IRPEF del 2007,si presta a fondate riserve dal punto di vista della coerenza del sistema, la cui inosservanza costituisce un forte sintomo di mancato rispetto del principio di eguaglianza sostanziale. La più elevata progressività marginale che grava sui titolari dei redditi con oneri familiari a carico rispetto ai contribuenti singoli, evidenzia un chiaro elemento di irragionevolezza,fatto passare quasi sotto silenzio incredibilmente anche dai giuristi, che oltretutto ha accentuato le disuguaglianze distributive anche sotto il profilo territoriale, che ne inficia la legittimità costituzionale.

Analoghe considerazioni possono rivolgersi al nuovo regime forfetario introdotto con la riforma del 2007 per i contribuenti con un volume di affari non superiore a 30000 euro.

L'esigenza di semplificare i rapporti con i contribuenti realmente minimi è apprezzabile e va condivisa. Ma l'assenza di un qualsiasi obbligo contabile,seppur minimo,ha trasformato per questi soggetti l'obbligo tributario non solo in una prestazione di fatto volontaristica, ma anche in un regime di favore per gli eventuali redditi diversi posseduti dal contribuente forfettario, che vengono tassati separatamente quindi con una aliquota progressiva più moderata:due irragionevolezze che non si escludono vicendevolmente,ma si sommano!

In questa legislatura poi,sono state introdotte tre misure fiscali a forte impatto mediatico: l'esenzione dall'ICI sulla prima casa, la detassazione parziale di straordinari, lavoro notturno e premi di produzione, la cedolare secca sui redditi immobiliari,che meritano qualche attenzione in relazione agli effetti di sistema che determinano.

Ciascuna di queste azioni legislative è sorretta da motivazioni di opportunità che tuttavia presentano,sia pure in forma diversa,elementi di contradditorietà che le rendono discutibili ,soprattutto in quanto non inserite in un quadro di riforma sistematica dell'ordinamento.

La tassazione proporzionale dei redditi delle abitazioni(ma perché poi escludere gli altri immobili!) potrebbe essere giustificata dalla coesistenza con un'imposta patrimoniale quale

Innovazione e Diritto

l'ICI;ma l'esclusione della prima casa,che potrebbe trovare una ragionevole motivazione di politica tributaria in un'imposta statale, lascia perplessi in un tributo destinato a finanziare la spesa dei comuni.

Desta ancora più dubbi sotto il profilo sistematico la detassazione della parte mobile del salario (la c.d. produttività). Ovviamente l'esigenza di ridurre il peso dell'IRPEF sui redditi da lavoro dipendente appare condivisibile, specie dopo gli squilibri introdotti dalla riforma del 2007, e lo strumento parziale adottato potrebbe trovare qualche giustificazione temporanea nella necessità di delimitare i costi della riduzione fiscale in tempo di crisi.

Tuttavia la strada scelta è decisamente criticabile, perché segmenta ulteriormente i modelli di tassazione dei redditi da lavoro, senza alcuna logica sistematica e soprattutto senza nessun approfondimento dei profili giuridici.

Dal punto di vista dei principi mi sembra infatti indiscutibile che la produttività del fattore lavoro sia riconducibile, quanto meno in prevalenza, alla struttura organizzativa dell'impresa; non si ponga quindi (con la sola eccezione del lavoro notturno) in relazione, neanche indiretta con il principio di capacità contributiva che,invece ,deve necessariamente essere riferito a ciascun lavoratore, assoggettato all'IRPEF.

Questa misura dagli evidenti profili di irragionevolezza introduce delle disparità di trattamento, dal lato retributivo che contrastano con il principio di non discriminazione comunitario, in quanto prescindono da qualsiasi particolare condizione soggettiva dei beneficiari, in un tributo fortemente caratterizzato sotto il profilo personale.

L'incoerenza sistematica è resa più grave dalla forbice irragionevole tra l'imposta (10%) che viene assolta su una quota parte della retribuzione(fino a 6000 euro su retribuzioni che non superano i 40.000 euro) e l'aliquota marginale normale che non è mai inferiore al 31% e oltre i 28.000 euro raggiunge il 43% (per i contribuenti con familiari a carico l'aliquota marginale cresce ulteriormente) .

Non solo,ma il Governo, in veste di legislatore, ritenendosi ormai svincolato da qualsiasi limite al proprio agire, con un esercizio singolare della discrezionalità legislativa, ha escluso dal beneficio di questo particolare sistema agevolato, tutti i lavoratori del settore pubblico:una disposizione in cui è assente qualsiasi logica sistematica, priva di ragionevolezza, caratterizzata da un palese conflitto di interessi, in violazione del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.). L'esecutivo,infatti,orienta con la propria politica di bilancio la contrattazione nel pubblico impiego,stabilendo il plafond delle risorse disponibili per il rinnovo dei contratti pubblici. Assume quindi,il ruolo di legislatore fiscale e attraverso un uso improprio della politica tributaria,si appropria di una quota del reddito dei dipendenti pubblici maggiore

Innovazione e Diritto

rispetto a quanto il fisco preleva a titolo di imposta e a parità di reddito dai dipendenti del settore privato.

Una opzione che in ogni caso si pone in contrasto anche con la tendenza del diritto comunitario a valorizzare nella propria giurisprudenza,da ultimo in tema di retribuzione e di trattamenti pensionistici,il principio di uguaglianza sostanziale. Ma l'aspetto forse più grave è l'effetto emulativo prodotto da questa deriva estranea a qualsiasi logica giuridica.

Con il decreto estivo ,oltre ad adottare una serie di misure restrittive nel settore del pubblico impiego finalizzate a contenerne la spesa ,il Governo ha introdotto una riduzione del 5% per i redditi lordi superiori ai 90.000 euro e del 10% per quelli superiori ai 130.000 euro,limitata al solo settore pubblico,nelle diverse articolazioni.

Cosa distingua questa misura ad effetto equivalente, da un'addizionale all'IRPEF di pari importo,non è dato comprendere,salvo il fatto che un'addizionale avrebbe richiesto,per ottenere gli stessi effetti,in termini di gettito un'aliquota più che doppia .Una misura limitata solo ad una minoranza dei contribuenti titolari di redditi elevati,palesemente illegittima,ed espressione di un livello di arroganza non comune.

Punto di arrivo estremo della crisi dell'istituto parlamentare, la cui origine, che con il costituzionalismo liberale aveva aperto la strada allo Stato moderno,si fondava sulla separazione fra il potere di spendere,proprio del potere sovrano,e quello di imporre tributi riservato alle assemblee elettive, espressione della sovranità popolare.

Ho voluto richiamare questi esempi perché non rilevano solo dal punto di vista tributario;indicano una diffusa tendenza ad intervenire ex post sulle tante criticità del nostro sistema pubblico,correggendone,di volta in volta,in modo casuale ed estemporaneo , alcuni particolari effetti;senza cercare di risalire alle cause,ed in assenza di una visione sistematica che, tra l'altro, permetterebbe anche di individuare correttamente le priorità.

La crisi dell'istituzione parlamentare, derivata dalla riforma del Titolo V della Costituzione, si era già resa evidente con le finanziarie omnibus del 2005/08, nelle quali sia i Governi di centro-destra, sia quelli di centro-sinistra che si erano succeduti in quegli anni, avevano attratto alla legge finanziaria tutte quelle competenze che ai sensi dell'art. 117 III comma Cost. rientravano ormai nell'ambito regionale.

Dal 2008 al precipitoso arretramento dello Stato, nella cura delle politiche pubbliche, amplificato dalla crisi finanziaria internazionale, ha fatto seguito la costruzione di un modello di decentramento federalista, incentrato su una delega al Governo indeterminata negli snodi cruciali, fortemente squilibrato dal punto di vista della rappresentanza degli interessi diffusi, sia per ragioni connesse con i nuovi equilibri politici delineati dalle elezioni politiche del 2008;

Innovazione e Diritto

sia per il progressivo affievolimento del ruolo del Parlamento, tradizionale luogo di rilevazione e rappresentanza dei diversi interessi, in cui si articola la Comunità nazionale, e stanza di compensazione per quelli meno corporati e quindi più deboli.

Si è avviato quindi un processo di decentramento sostanzialmente dicotomico, caratterizzato dall'assenza di un raccordo coerente tra la necessità di favorire un percorso trasparente di responsabilizzazione delle decisioni di spesa, attraverso il loro finanziamento a carico della fiscalità decentrata; e un processo di decentramento tributario, fondato sulla stabilizzazione del sistema vigente, riformato nel 2007, che ne impedirà di fatto il decollo.

Un percorso istituzionale confuso, poco attento alla necessità di garantire un equilibrio unitario al processo di decentramento fiscale,che solo una riforma strutturale del sistema di imposizione dei redditi, nel più ampio quadro di una riforma complessiva del sistema tributario, che coinvolga anche l'amministrazione dei tributi, potrebbe assicurare.

Una politica intrinsecamente miope, che contrappone artificiosamente le istanze delle aree economicamente più sviluppate ,che aspirano ad un sistema di finanza pubblica meno oneroso e più efficiente, con quello delle Regioni del Mezzogiorno che, con modalità e strumenti tutt' altro che contrapposti, hanno esigenze sostanzialmente analoghe.

Costruendo un percorso federalista che anziché avviare l'indispensabile processo di riforma delle istituzioni, rischia per miopia ed assenza di cultura istituzionale di fare implodere la crisi latente di quelle esistenti.

Innovazione e Diritto

6) La deriva extra parlamentare aumenta le criticità del sistema tributario.

Nelle pagine che precedono, partendo dall'analisi delle politiche pubbliche negli ultimi 5 anni, ho richiamato l'attenzione sul ruolo negativo svolto dal fisco, per il carattere confuso, contraddittorio e privo di qualsiasi sistematicità, che ha caratterizzato gli interventi discrezionali di politica tributaria, a partire dal 2006 e fino ad oggi.

Per avere un'idea ed un'immagine dinamica dell'insostenibilità dell'imposta personale vigente basta considerare che il gettito dell'IRPEF , calato nel 2009 del 3,6% nonostante l'incremento del 5% delle ritenute relative ai dipendenti pubblici , ha registrato già a Febbraio 2010 un incremento dell'1.4% , fino a raggiungere ad Ottobre , ultimo dato disponibile , il +3,3%;ma già ad Aprile tutto il sistema delle ritenute IRPEF (dipendenti pubblici e privati , lavoratori autonomi) indicava un significativo incremento rispetto al periodo precedente.

La questione conclusiva che mi sembra utile proporre è quindi quella di cercare di dare una risposta a questa sottovalutazione della centralità della politica tributaria; per gli effetti negativi che essa riflette sul sistema Paese, sia nel breve periodo sia nelle prospettive di futura crescita.

Basta soffermarsi sui temi ricorrenti della produttività-competitività e dell'evasione, richiamati talvolta con scarsa cognizione di causa, per comprendere che, il principale problema italiano è costituito dal corto-circuito istituzionale che impedisce ai diversi attori ed interessi che caratterizzano una società complessa e diversificata come la nostra, in cui convivono la paura di perdere quanto è stato conquistato negli ultimi 50 anni in termini di benessere e il timore per tanti di vedere quella prospettiva mai raggiunta come un miraggio, di mettersi in gioco e di vedere incanalate le diverse esigenze in un percorso di crescita comune attraverso la politica, che è chiamata a contemperare i diversi interessi, a scegliere e soprattutto a decidere.

Ho richiamato insieme le questioni della produttività e dell'evasione perché sono in qualche modo connesse. Che vi sia in Italia nel settore della grande e media impresa, e non da oggi, un problema di produttività è dimostrato da ultimo da "Fabbrica Italia", il progetto Fiat di raddoppio della produzione automobilistica in Italia con un programma di investimenti che non ha precedenti nel nostro Paese (20 miliardi di euro in 4 anni).

La sfida è quella di poter garantire insieme forti guadagni di produttività, unita con i salari elevati, tipici di un sistema industriale avanzato.

Innovazione e Diritto

Un progetto ambizioso, che evidenzia il ruolo strategico che la grande impresa potrà recuperare in un prossimo futuro, per rilanciare il made in Italy quale elemento trainante di tutto il sistema industriale, moltiplicando le opportunità di attrazione di investimenti dall'estero.

Ma anche i limiti di sistema che il nostro ordinamento tributario scarica sulle imprese, attraverso un'imposta, l'IRAP, che da sola rappresenta un costo aggiuntivo per ogni autoveicolo prodotto in Italia che varia dai 250 euro di un'utilitaria ai 2000 ed oltre di un'automobile di prestigio.

Rappresentazione plastica ed immediatamente percepibile delle diseconomie che penalizzano la nostra industria manifatturiera, ed una risposta ai ricorrenti luoghi comuni sui settori maturi da abbandonare che ci trasciniamo dagli anni '70. Mentre in Germania il gruppo Volkswagen, consolida nell'auto il proprio primato europeo ed una leadership a livello mondiale, seguito dai produttori francesi che grazie ad un'attenta politica industriale, hanno utilizzato la crisi per espandere la loro quota di mercato in Europa. Il nostro produttore nazionale, che oramai copre solo un terzo del mercato interno, mantiene questa posizione attraverso le vendite di auto prodotte in Brasile, Polonia, Ungheria, Turchia e presto in Serbia.

Risparmiando su queste auto i ¾ dell'IRAP che gravano su un'auto prodotta a Mirafiori o a Pomigliano, ma perdendo, nel frattempo, per la cecità del Fisco, impegnato a difendere , con promesse illusionistiche , questo strumento di archeologia fiscale rappresentato dall'IRAP, valore aggiunto prodotto in Italia. Quindi meno salari, meno profitti, molto meno imposte sui redditi, rispetto a quanto il Fisco recupera da un ' imposta come l'IRAP. Per comprendere cosa significhi nel piano industriale questa prospettiva per la Campania, l'area in cui si concentrano oggi le maggiori criticità italiane, basta pensare che il solo stabilimento di Pomigliano a regime comporterà la crescita di 1,7 punti del PIL regionale, mentre almeno un altro punto verrà dal rilancio dell'indotto.

Una svolta per la politica industriale, non solo in Campania, che deve necessariamente coinvolgere la politica fiscale, in una logica di sistema che individui come punto di attracco un rilancio degli investimenti nel settore logistico, che consenta di capitalizzare il vantaggio rappresentato dalla centralità mediterranea dell'Italia che è esattamente l'opposto di quello che si è visto in campo tributario negli ultimi cinque anni.

In un modello produttivo in cui i due terzi degli occupati lavorano in aziende con meno di 50 dipendenti, evasione fiscale, economia irregolare, premi fuori busta, sottofatturazioni delle esportazioni e quant'altro, rendono assai poco significative le analisi aggregate sulla produttività, proprio perché entrano in gioco molte variabili, derivate dall'evasione e

Innovazione e Diritto

dall'economia irregolare, che è illusorio ricondurre semplicisticamente ad un problema di controlli più capillari ed efficaci.

Lo stesso può affermarsi tranquillamente per l'evasione diffusa che è alimentata sia dalla particolare struttura delle imposte sui redditi, sia dalle diverse caratteristiche del sistema produttivo che ne amplificano la diffusione; una condizione peraltro che, come confermano i dati ricorrenti sulla domanda interna, rappresenta in gran parte una diversa ripartizione del reddito tra i fattori , piuttosto che l'alimentazione di un tesoro nascosto al fisco, ma presente sul mercato come consumi, investimenti, risparmio.

Questa constatazione non vuole minimizzare affatto un problema che esiste ed ha, anche in queste manifestazioni, un'ampia portata distorsiva. Intende al contrario sottolineare come evasione ed economia irregolare siano il portato di una tendenza quarantennale a concentrare il prelievo sulla parte nota della ricchezza prodotta annualmente, tralasciando ogni valutazione della ulteriore capacità economica , che non sia riferibile a schemi automatizzati.

La riforma tributaria (dei principali tributi e della loro amministrazione) non può quindi essere interpretata alla luce di motivazioni elettoralistiche. Come ha più volte sottolineato Enrico De Mita nel corso degli ultimi anni,essa deve rispondere innanzitutto ad esigenze sistematiche che investono sia la struttura dei tributi, sia i fini dell'agire dell'amministrazione finanziaria.

Occorre quindi partire dai dati acquisiti in termini di gettito per costruire un modello complessivo di riforma del sistema tributario che guardi sia alla struttura dei tributi sia alla loro amministrazione; ed in cui il diritto rappresenti il filo ideale che tenga insieme i diversi aspetti, seguendo la bussola dei principi fondamentali dell'ordinamento, interni e comunitari.

Da qualche anno in parallelo con una produzione normativa tanto alluvionale quanto disorganica , ho cercato di derivare , dall'andamento del gettito delle principali imposte caratterizzate da interventi discrezionali del legislatore , degli indizi , quando non degli elementi più precisi , circa gli effetti distributivi ed economici da essi prodotti.

Nei diversi rami del diritto , ma particolarmente in quelli a contenuto economico , l'analisi degli effetti delle norme , nella specie tributarie , costituisce l'anello indispensabile per collegare l'elemento soggettivo a quello oggettivo , regolato dalla norma stessa , verificandone in fatto la rispondenza ai principi, in primis , attraverso l'eguaglianza sostanziale , a quello di capacità contributiva .

Dall'analisi di quelli più macroscopici emerge una visione populista della questione tributaria , trasversale alla politica , che si riflette sull'esercizio della discrezionalità da parte

Innovazione e Diritto

del legislatore tributario , in cui è sempre più difficile rinvenire un disegno coerente , attento ai principi , interpretati secondo logiche di sistema.

Questa tendenza non poteva non riflettersi sull'agire dell'amministrazione , la cui preoccupazione tradizionalmente prevalente è quella di fare lievitare il gettito attraverso l'esasperata ricerca sia nell'attività gestionale e di accertamento sia nella predisposizione di nuovi testi normativi , di strumenti automatici di incremento delle entrate.

Il tutto accompagnato da una crescente disattenzione ai profili valutativi della realtà economica su cui deve necessariamente incidere la determinazione del dovuto in campo tributario , che si riflette inevitabilmente in un arretramento dei diritti e delle garanzie che l'ordinamento costituzionale di ogni moderna democrazia riconosce ai propri consociati nell'adempimento del dovere di concorrere alla pubblica spesa.

Ho accennato prima all'esistenza di un corto circuito politico-istituzionale: cercherò di chiarire meglio il mio pensiero, tentando di individuare qualche elemento che possa contribuire a creare un break even e a determinare quindi un punto di svolta.

Il dato centrale della crisi italiana ruota intorno al ruolo dell'istituzione parlamentare. Mentre nella prima grande crisi degli anni '70 la rottura del vecchio equilibrio politico aveva condotto a Governi che erano semplici esecutori delle volontà del Parlamento, tanto che si parlava apertamente di governo del Parlamento e di sistema consociativo, con gli anni Duemila si è assistito ad un fenomeno inverso, non meno distorsivo , ma molto più pericoloso sotto il profilo istituzionale.

Il depotenziamento del ruolo del Parlamento, certificato dalla riforma del Titolo V della Costituzione, ha raggiunto il suo culmine nell'ultimo quadriennio; concentrando gli effetti negativi di questo processo nella perdita di ruolo a favore del Governo, nelle decisioni relative alla finanza pubblica, con particolare riguardo alla politica tributaria.

Certo la tendenza è stata favorita negli ultimi due anni dalla grave crisi finanziaria e dalla recessione che avevano ridotto di molto i margini di manovra nella gestione della finanza pubblica; ma il processo di concentrazione del potere decisionale intorno al Governo, nella definizione delle politiche pubbliche, specie tributarie, si era già assestato, secondo queste linee di indirizzo, nella legislatura precedente.

Basta ricordare la riforma dell'IRPEF del 2007 inserita nella legge finanziaria di quell'anno ed approvata, con il voto di fiducia , senza un minimo di confronto parlamentare sui reali effetti economico distributivi della riforma.

In questa legislatura, questa tendenza ha avuto un'ulteriore accelerazione e consolidamento,con la disarticolazione della sessione di bilancio motivata da pretese esigenze

Innovazione e Diritto

comunitarie. L'elemento chiave è rappresentato dall'anticipazione della manovra finanziaria a Luglio, con il decreto legge di mezza estate e con la trasformazione della legge finanziaria in legge di stabilità praticamente ininfluente sulla legislazione sostanziale di entrata e di spesa ; relegando di fatto la sessione di bilancio ad una semplice ratifica delle scelte operate dal Governo, con la manovra estiva.

Completa il quadro il decreto legge di fine dicembre (il cosiddetto milleproroghe) con cui il Governo da attuazione agli obiettivi fissati con il precedente decreto estivo, non trasfusi nella legge di stabilità.

Una ulteriore frammentazione del processo decisionale, praticamente sottratto a qualsiasi serio controllo parlamentare, con implicazioni evidenti anche di ordine costituzionale.

Ovviamente non sfuggono le problematiche politiche che questa tendenza sottende, ed i rischi di un modello istituzionale che da corpo ad un federalismo di fatto , privo di raccordi con quel che resta dello Stato unitario.

Il permanere (necessariamente temporaneo) di un forte centralismo nella ripartizione delle risorse pubbliche, nella fase transitoria, mentre sembra contrastare le motivazioni autonomistiche alla base di qualsiasi processo razionale di federalismo fiscale , serve soltanto ad occultare un marcato processo in atto di scardinamento del principio fondamentale di unità della finanza pubblica, che è alla base di ogni Stato democratico moderno a prescindere dal modello istituzionale, perché rappresenta la base economica comune che caratterizza il patto sociale e qualifica i diritti di cittadinanza.

In questo scenario politico-istituzionale , confuso , aggravato dagli effetti di una recessione in cui il ritorno al punto di partenza , e cioè il 2007 , si sposta sempre più avanti , ora si parla del 2015 , credo che proprio perché la funzione essenziale del diritto sia innanzitutto quella di regolare i processi decisionali prevenendo i conflitti, costituisca precipuo dovere del giurista segnalare le criticità che questa deriva extraparlamentare comporta.

Non solo lo svuotamento della funzione parlamentare non ha accelerato il processo decisionale, ma la rottura del rapporto Governo-cittadinanza mediato dal Parlamento, che ha storicamente la funzione di rilevare i diversi interessi e di contemperarli secondo priorità condivise, trasfuse nell'azione di governo, comporta perdite di efficacia proprio nell'esercizio dell'attività di governo.

Questione quest'ultima particolarmente rilevante nel campo della finanza pubblica, che riguarda tanto le decisioni di spesa quanto la politica tributaria.

La criticità di questo modello inedito di rappresentanza e governo degli interessi diffusi, che di fatto taglia fuori dal processo decisionale non soltanto il Parlamento ma anche i

Innovazione e Diritto

singoli Ministri, trasformando il Ministro dell'Economia e delle Finanze pro tempore non solo nel decisore politico di ultima istanza, ma nell'unico titolare del potere politico reale,garante di un processo di trasformazione istituzionale che ha tagliato fuori il Parlamento , corrisponda una maggiore efficienza-efficacia della politiche adottate.

Da questo punto di vista le decisioni di politica tributaria richiamate in queste note ne rappresentano la prova più chiara. Così come appaiono evidenti i limiti di un'azione di governo che, nel corso degli ultimi due anni ha certamente evitato che la crisi finanziaria si trasferisse sul nostro debito sovrano, travolgendolo: un dato positivo da non dimenticare, che ha migliorato la credibilità internazionale dell'Italia.

Tuttavia l'insieme degli indicatori sociali a livello territoriale ha evidenziato che mentre il calo del PIL è stato praticamente omogeneo su tutto il territorio nazionale, i contraccolpi maggiori della crisi si sono avuti soprattutto nelle Regioni del Mezzogiorno, colpite dall'assenza di un disegno di sviluppo, capace di utilizzare la politica tributaria sia per fini congiunturali sia con obiettivi strutturali, riformandola.

In definitiva il modello di coesione sociale che ruota intorno agli ammortizzatori sociali ha svolto una efficace azione equilibratrice nelle aree maggiormente industrializzate, più direttamente colpite dalla recessione.

Ma l'assenza di altri strumenti di riequilibrio, quali i bonus famiglia, una misura di sostegno dei redditi familiari discutibile al di fuori dell'IRPEF, ma tutt'altro che irrilevante dal punto di vista dimensionale (1.7 miliardi contro una previsione di spesa di 2.5 miliardi) la cui utilizzazione non a caso nel 2009 era concentrata nelle Regioni del Mezzogiorno, non più prorogati nel 2010, ha accentuato gli squilibri territoriali; ulteriormente alimentati da una stretta creditizia e fiscale sulle imprese individuali e minime che ha colpito indistintamente in tutta l'Italia, e non rappresenta la cura più efficace.

Mentre l'unico ammortizzatore reale diffuso nel Mezzogiorno la famiglia, ha continuato ad essere aggredita da una tassazione sui redditi familiari, dagli effetti sproporzionati, probabilmente sfuggita al controllo degli stessi proponenti nel 2007.

Un'imposta, l'IRPEF, dai molteplici effetti distorsivi stabilizzata dall'attuale esecutivo senza alcun correttivo, il che è semplicemente surreale che consente di far crescere continuamente il gettito senza la necessità di mettere le mani nelle tasche degli Italiani, con la creazione di nuove imposte o l'incremento di quelle esistenti. Una formula,quella delle mani nelle tasche degli italiani francamente inaccettabile che,per un Governo che aveva promesso una rivoluzione liberale,appare quanto meno singolare.

Innovazione e Diritto

Tanto ci pensa la struttura dell'IRPEF, malamente riformata nel 2007, con i suoi automatismi fuori controllo, a determinare il continuo calo del potere di spesa delle famiglie, con effetti non a caso più evidenti nelle Regioni del Mezzogiorno, in cui la recessione ha colpito in misura un po' più contenuta, ma caratterizzate da una numerosità dei componenti dei nuclei familiari, doppia rispetto alla media nazionale.

Un'imposta che in soli quattro anni, tra il 2007 e il 2010 ha visto crescere il proprio peso sul totale delle entrate dal 38% al 44,7%(Ottobre 2010), è un'imposta sfuggita ad ogni controllo ,con effetti di impoverimento sui ceti medi che dovrebbe preoccupare non solo dal punto di vista socio economico, per la tendenziale instabilità che potrebbe provocare all'interno dell'attuale modello istituzionale.

D'altra parte la questione tributaria non assumerebbe il valore centrale che ho evidenziato in precedenza, se non fosse stata accompagnata da una vera e propria crisi di identità del diritto tributario, che coinvolge le politiche pubbliche nel loro insieme.

L'affievolimento della funzione parlamentare nel processo di formazione delle leggi tributarie, ha accentrato nel Governo il potere decisionale e ha messo quindi fuori gioco il naturale interlocutore del giurista che si occupi di questioni tributarie.

Mentre la perdita di ruolo che ha caratterizzato nell'ultimo decennio l'economia pubblica in tutto l'Occidente ha marginalizzato quel dialogo tra economisti e giuristi finanziari che, per alcuni decenni, aveva costituito il presupposto di una efficace politica tributaria.

Questa tendenza è particolarmente negativa, non solo perché i due profili economico e giuridico in campo tributario si integrano vicendevolmente e sono quindi entrambi indispensabili, ma perché il contributo del giurista è insostituibile per caratterizzare le singole imposte , coordinandole tra loro in base a una logica di sistema.

Questione quindi aperta e di particolare rilievo in una fase in cui l'ordinamento tributario italiano è chiamato ad assumere una più ampia caratterizzazione di sistema multilivello. Non può ,beninteso, sottacersi che la discrezionalità è la più tipica manifestazione del potere politico, e la sua concreta delimitazione non sempre può risolversi sul piano del diritto.

Ma in un sistema regolato dal diritto, caratterizzato da interessi costituzionalmente protetti, i limiti alla discrezionalità legislativa rappresentano limiti interni all'ordinamento; il compito del giurista non è quindi quello di rinvenirne di nuovi a tutela dei diritti di cittadinanza in campo tributario, ma quello di rilevare tutte quelle contraddizioni che spesso conducono le norme tributarie ad allontanarsi dai paradigmi fissati in Costituzione, in base a presunte

Innovazione e Diritto

convenienze economiche o applicative, con effetti incompatibili con il principio di eguaglianza sostanziale, e conseguente violazione del principio di capacità contributiva.

Ovvero in quanto non riconducibili nella loro essenza a quel principio di coerenza del sistema, ormai fatto proprio anche dal diritto europeo, che ne evidenzia in ipotesi di contrasto, l'irragionevolezza.

In definitiva il problema del recupero del ruolo del diritto nel settore fiscale non può risolversi invocando l'illegittimità di questo o quell'altro presupposto, in ragione di una pretesa maggiore o minore coerenza con il principio di capacità contributiva, così come declinato dallo Statuto del Contribuente. Come vedremo nel paragrafo successivo,il sindacato sulla legittimità non può che essere un sindacato sul rispetto del principio di uguaglianza sostanziale, giustiziabile, nei limiti in cui l'ordinamento lo consente,dal giudice delle leggi,al metro della ragionevolezza,ovvero affidato al controllo diffuso dei giudici tributari,chiamati a disapplicare quelle disposizioni del diritto nazionale che si pongano in contrasto con i principi comunitari,come interpretati dalla Corte di Giustizia.

La quale,dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona,dovrà necessariamente assumere,con sempre maggiore efficacia,il ruolo di interprete dell'effettività dell'applicazione dei principi fondamentali del diritto tributario europeo negli ordinamenti nazionali.

Una condizione che investirà soprattutto i Paesi dell'Euro,nei quali il coordinamento delle politiche pubbliche,collegate ai vincoli imposti dal Patto di Stabilità si riflette necessariamente anche sulla politica tributaria e ne anticipa l'esigenza di armonizzazione.

7) La riforma tributaria e le sue connessioni con il decentramento fiscale: alla ricerca di un percorso unitario comune.

In questo quadro di riferimento che investe i principi e le funzioni del diritto finanziario, innervati dai principi comuni del Diritto Tributario Europeo, dovrà necessariamente essere inserito, sia il processo di riforma tributaria, di cui l'amministrazione dei tributi costituisce un elemento centrale, sia l'avvio del federalismo fiscale.

Una riforma quest'ultima a cui la politica ha attribuito obiettivi ambigui e contradditori, mettendo insieme, accanto a quello della responsabilizzazione della spesa su cui vi è un ampio consenso,che non può,evidentemente,essere solo affermata,ma va declinata in concreto con strumenti tributari, trasparenti e realmente autonomistici, all'interno di un quadro di spese da decentrare, compatibili con quest'obiettivo, l'altro sottotraccia, di ridurre,attraverso la

Innovazione e Diritto

territorialità delle imposte, il peso eccessivo dei tributi nelle Regioni economicamente più sviluppate del Nord.

Senza neppure porsi il problema delle ragioni che hanno determinato questo squilibrio e quindi rimuovendo il problema, centrale per il fisco italiano, di una sua riforma complessiva, attenta sia ai profili distributivi tra le diverse imposte, e all'interno di ciascuna tra le diverse categorie di contribuenti; sia di un riposizionamento complessivo del sistema tributario, specie se pensato nella prospettiva di un sistema finanziario multilivello, compatibile con i vincoli imposti dall'ordinamento comunitario, in tema di selettività, di non discriminazione e divieto di aiuti di Stato.

Un sistema tributario caratterizzato da un ragionevole equilibrio tra limiti comunitari ed esigenze sistematiche proprie di un ordinamento fiscale funzionale agli obiettivi in tema di eguaglianza di fatto, fissati nella propria Carta Fondamentale, potrebbe stabilire un punto di equilibrio e di compatibilità tra le proprie finalità costituzionali fondamentali (i controlimiti tributari) che sono in gran parte comuni al trattato di Lisbona e alla Carta di Nizza , con quelle stabilite dai trattati stessi. Punto di equilibrio predeterminato nel sistema, che ne evidenzierebbe la coerenza e quindi lo porrebbe al riparo da incursioni immotivate da parte di una giurisprudenza talvolta generalista, fin troppo invasiva della Corte di Giustizia, nella quale la coerenza del sistema, ove fosse il risultato di una riforma sistematica dell'ordinamento tributario, assumerebbe la funzione di controlimite relativo ad un principio fondamentale dell'ordinamento tributario italiano.

Un obiettivo condivisibile, quello di ridurre la pressione fiscale sui redditi, che riguarda peraltro tutta l'Italia, rispetto al quale la cultura giuridica , salvo qualche rara eccezione, ha manifestato un'attenzione distratta, concentrata per lo più sulla tassazione familiare, che la ha condotta a sorvolare sulle degenerazioni sistematiche che la concentrazione del prelievo sui redditi personali e di impresa ha determinato nel corso degli anni. Confinando al più il problema come conseguenza dell'eccesso di evasione fiscale: una singolare lettura del principio di causalità,che nasconde un sostanziale disinteresse da parte della maggioranza dei giuristi, ad analizzare gli effetti economico distributivi dei tributi.

Una scelta,dal mio punto di vista,incomprensibile che evidenzia una visione limitata,oserei dire,asfittica,del diritto tributario, perché l'analisi degli effetti dei diritti economici,la loro effettività ,rappresenta il parametro per valutarne la stessa legittimità costituzionale:presupposto di qualsiasi tributo realmente consentito dalle Assemblee elettive.

Innovazione e Diritto

Un obiettivo quello del riequilibrio del prelievo sui redditi, perseguito con uno strumento improprio del tutto inadeguato,come dimostrano le bozze dei decreti delegati sulla fiscalità regionale e locale.

Il cui modello,incentrato su una devoluzione di poteri e funzioni tanto ampia quanto irragionevole e in molti casi più costosa, dallo Stato alle Regioni, evidenzia uno standard di decentramento neocentralista che ruota intorno a queste ultime, in cui gli spazi di autonomia appaiono marginali ed in cui, ben oltre il testo costituzionale novellato, proprio per la verticalizzazione a cascata del modello di decentramento adottato, i Comuni rischiano di vedere ulteriormente limitata quell'autonomia che lo Stato repubblicano aveva assicurato loro nel tempo; con ricadute negative soprattutto per quelli del Mezzogiorno.

Un percorso lungo e complesso di trasformazione dello Stato, caratterizzato fin qui dalla saldatura delle culture cattolica e marxista , estranee o comunque ostili allo Stato liberale unitario, con le reazioni localistiche alle sfide imposte dalla globalizzazione, presenti principalmente nelle regioni del Nord .

Un cocktail composito , privo di qualsiasi visione , innanzitutto culturale , del futuro dell'Italia,preoccupato solo di dare un seguito ai propri pregiudizi e alla paure,che ha confuso l'esigenza di trasformare lo Stato , modernizzandolo , con l'illusione che l'Italia possa affrontare le sfide della Mondializzazione , comprese le crisi che questo processo determina , facendo a meno dello Stato stesso, destrutturandolo nei suoi gangli essenziali , a cominciare dal Parlamento .

Una visione che trova nella Lega Nord la versione regional-popolare e nel Ministro dell'Economia, una declinazione ben più raffinata e colta. Basata in buona sostanza su uno statalismo senza lo Stato e su una concentrazione dei poteri, estranea al nostro modello costituzionale, privo di elementi di bilanciamento, che proprio per questo richiederebbe aggiustamenti non marginali: in questa prospettiva il federalismo, fiscale e non, costituisce una vuota metafora, ed una lucida operazione di potere, nei fatti secessionista. Una visione oltretutto velata da provincialismo.

Basta guardare agli effetti della recessione del 2009 nei principali Paesi europei per accorgersi che l'economia che ha avuto complessivamente i risultati meno negativi è stata la vicina Francia , che ha , da trent' anni almeno , in atto un processo di decentramento amministrativo , funzionale alle esigenze dello sviluppo e della competitività internazionale, incentrato su un modello di Stato un po' meno centralista , ma non meno efficiente.

In Italia invece il decentramento di funzioni tra Stato e Regioni , costruito intorno alle spinte localistiche dell'unica regione italiana che ha dimensioni statuali , la Lombardia , è stata

Innovazione e Diritto

solo la rappresentazione di una partita di potere , per molti versi velleitaria, comunque non trasferibile alle Regioni più piccole.

Di questa partita di potere è un portato il decentramento localista di tutte le materie a contenuto economico , private della essenziale funzione di coordinamento , necessariamente statale, di cui al terzo e quarto comma dell'art. 117 Cost.

Non vi è chi non veda invece che il decentramento di funzioni verso le Regioni dovrebbe accompagnarsi ad una razionale valorizzazione degli interessi economico sociali,necessariamente unitari,che trovano il proprio fondamento nei valori costituzionali, assenti non solo nella legge delega , ma significativamente estranei al dibattito sul federalismo fiscale .

Principi e valori che, non a caso, pongono al centro della società i diritti inviolabili dell'uomo,sia come singolo,sia nelle formazioni sociali e sono finalizzati a garantire il pieno sviluppo della persona umana; di questi valori, è bene dirlo, nell'attuale processo di decentramento non vi è traccia.

Il Governo,con i primi decreti sul federalismo fiscale ha costruito un percorso di decentramento tributario,specie nella fase di avvio,ingessato , ed assai poco autonomistico,il che ne sottolinea la prevalente motivazione di contenimento della spesa, accompagnata da una redistribuzione territoriale delle risorse eterodiretta dal centro,priva di trasparenza e di fattori oggettivizzanti.

Non solo sarà lo Stato a determinare il livello complessivo della spesa da finanziare attraverso il decentramento tributario,ma i margini di autonomia per ridurre le imposte (leggi: IRAP) a livello regionale saranno modesti nelle Regioni con un più elevato livello di benessere ed inesistenti in quelle del Mezzogiorno o semplicisticamente assimilate al Sud come la Liguria,che non è come sembra credere il Prof. Ricolfi una Regione poco virtuosa.

Semplicemente,stretta fra mare e monti,ha nella geografia una diseconomia esterna ,di cui per altro tutta l'Italia è in vario modo costellata,di cui occorrerebbe tenere conto;sia nella determinazione dei costi standard sia nella regionalizzazione di alcune funzioni.

Nelle pagine precedenti ho sottolineato i condizionamenti ed i limiti,anche di natura politica,che hanno accompagnato nella prima parte della legislatura l'avvio del decentramento tributario verso le Regioni e gli altri Enti locali ed hanno,con ogni probabilità,orientato subordinandole , anche le scelte di politica economica durante la recessione,aumentandone l'impatto economico e i costi sociali, determinando, in campo tributario, un immobilismo, tutt'altro che virtuoso.

Innovazione e Diritto

Immobilismo, sia detto per inciso, che non aveva nulla a che vedere con la necessità di tutelare gli equilibri di bilancio; una gestione attiva della recessione, pur condizionata da squilibri interni di varia natura, ma tutti, alimentati in misura più o meno ampia dagli effetti indotti da una fiscalità fuori controllo, finanziata sia con risparmi di spesa sia con l'aumento di alcune imposte indirette, avrebbe infatti, ridotto l'impatto della crisi e favorito una ripresa più robusta dell'economia basata non soltanto sulle esportazioni, ma sulla crescita della domanda interna.

Naturalmente, come abbiamo sottolineato in precedenza, l'immobilismo tributario aveva poco a che fare con l'obiettivo politico di non aumentare alcuna imposta, anche al prezzo di una recessione più lunga e più dura. L'immobilismo invece è stato utilizzato per avviare una redistribuzione di poteri e delle risorse, privo di trasparenza, sottratto completamente al confronto parlamentare.

Di questo processo rischioso ed ambiguo, l'aspetto più evidente è rappresentato dalla accettazione integrale e senza riserva alcuna del fisco ereditato nel 2008 da Visco e Padoa-Schioppa, che aveva soffocato l'economia italiana a partire dall'ultimo quadrimestre del 2007 anticipando la recessione al 2008, e quindi precedendo quella alimentata dalla crisi innescata dal fallimento della Lehman – Brothers. Un fisco che durante la recessione ha avuto in Italia un ruolo anticongiunturale quasi inesistente (ma l'incentivo all'investimento im macchinari, la cosiddetta Tremoniti ter, pur diluita nel tempo rispetto alle urgenze imposte dalla recessione, ha evidenziato per differenza, l'efficacia di politiche mirate di sostegno all'economia) e che, appena il ciclo economico ha indicato qualche segnale di ripartenza, ha tirato di nuovo il freno a mano fiscale.

Mentre nel 2008, all'atto del suo insediamento, il nuovo Governo aveva attenuato un poco la stretta nella circolazione degli assegni e nelle altre misure di controllo più diffuso, assicurando qualche respiro alle attività minori e marginali, le più incise dalla recessione ; nel 2010 l'agire amministrativo nel campo della politica tributaria ha ricalcato gli indirizzi espressi tra il 2006 e il 2007 da Bersani , Padoa Schioppa e Visco, nei suoi eccessi e nelle sue velleità.

Un percorso che con la soppressione del ruolo e l'immediata esecutività degli accertamenti ha inserito un altro tassello nella compressione dei diritti dei cittadini in campo tributario.

In quale misura questa politica tributaria invasiva ed illiberale certo non nei fini, ma nell'arretramento della tutela dei diritti dei singoli nei confronti dell'agire amministrativo, in contraddizione evidente con la legge 15/2005 sull'azione amministrativa e con il nuovo Codice

Innovazione e Diritto

del Processo Amministrativo del 2010, abbia avuto effetti positivi in termini di maggiori recuperi d'imposta, non è possibile indicare neppure in misura approssimata.

I dati relativi agli incassi collegati con attività di accertamento sono in crescita da diversi anni e riguardano sia il recupero di fasce consistenti di evasione, sia la riscossione di piccole somme di denaro che in passato il fisco non era in grado di incassare.

La dinamica del recupero, d'altra parte, non sembra direttamente ricollegabile alle restrizioni che hanno investito la circolazione del denaro e gli altri mezzi di pagamento tracciabili, essendo in realtà il risultato di una moltiplicazione mirata delle attività di controllo. Si tratta comunque di cifre imponenti (7,2 miliardi di euro nei primi 10 mesi del 2010) che inserite in un sistema di imposizione dei redditi particolarmente oneroso, determinano riflessi di rallentamento sull'economia reale, senza alcuna evidenza di un effetto positivo sugli imponibili, che richiederebbe modifiche incisive del modello di imposizione reddituale.

Come ha dimostrato la ben diversa esperienza del biennio 2005/06 il dato certo è che mentre nell'autunno 2009 l'economia italiana, sulla spinta della ripresa delle esportazioni, e del ciclo delle scorte aveva dato positivi segnali di ripartenza, tutto il 2010 è stato segnato da una pressione sui redditi familiari, anche di origine fiscale, che si è ripercossa inevitabilmente sui consumi, sulla domanda interna e più in generale sulla crescita del PIL.

Non sfuggono le motivazioni politiche di questa mancata azione di governo in campo tributario, condizionata dalle scelte poco meditate di dare assoluta priorità al federalismo fiscale rispetto a qualsiasi altro intervento sulla struttura delle imposte congiunturali o a carattere sistematico; tanto più che la rigida continuità tributaria offriva un'ampia copertura rispetto all'opposizione di sinistra che quella politica aveva voluto. Avrebbe dovuto far riflettere, quantomeno il Presidente del Consiglio, la lunga lettera dell'onorevole Micheli, sottosegretario alla presidenza del Governo Prodi, al Sole 24 Ore che ha datato la crisi di quel governo al Gennaio 2007 , quando la stragrande maggioranza dei lavoratori dipendenti si era vista ridurre la propria busta paga in conseguenza della riforma equa e solidale dell'IRPEF introdotta con la finanziaria di quell' anno.

L'attenzione manifestata in questi giorni dal Governo sul tema del fisco, nella prospettiva di avviare un'ampia riforma del sistema tributario,nonostante le premesse non appaiano favorevoli, non può d'altra parte essere liquidata,con la motivazione che forse era opportuno avviarla già dall'inizio della legislatura, riprendendo il percorso interrotto nel 2006.

Gli anni della recessione hanno evidenziato,in tutta Europa,il ruolo centrale della politica tributaria sia per contenerne gli effetti,sia per cogliere la ripresa e consolidarne la diffusione.

Innovazione e Diritto

L'esempio fortunato della Germania che aveva riformato il fisco nel 2008 spostando 35 miliardi di euro dalla tassazione delle famiglie e delle imprese ai consumi,è al riguardo illuminante. Nel 2009 la recessione non ha risparmiato l'economia tedesca(-4,7 %), ma il riequilibrio del sistema tributario avviato nel 2008,ha non solo consentito a quell'economia di riagganciare la ripresa del commercio internazionale,così come è avvenuto anche in Italia,ma di affiancarla con una altrettanto robusta spinta della domanda interna,di cui purtroppo da noi non vi è traccia, con il conseguente ripetitivo rallentamento autunnale di origine essenzialmente fiscale della crescita (modesta), a cui incredibilmente nessuno sembra porre attenzione.

La riforma tributaria potrebbe quindi costituire una straordinaria occasione per un ripensamento profondo degli attuali equilibri di politica tributaria, nella prospettiva di una ricomposizione unitaria del sistema economico-sociale italiano e del consolidamento di politiche pubbliche capaci di unire il Paese,valorizzando le autonomie territoriali, con un modello di imposizione locale che favorisca la responsabilizzazione della spesa decentrata.

Senza amplificare ulteriormente senza ragione le di per sé vistose differenziazioni che hanno accentuato il dualismo italiano a partire dagli anni Trenta del secolo scorso.

Dualismo significativamente ridotto fino agli anni '80 e rilanciato a partire dagli anni '90 dall'incrocio perverso tra un regionalismo invadente quanto inefficiente e le nuove regole comunitarie connesse con l'avvio dell'Unione Europea e del Mercato Unico, che imponevano un ripensamento complessivo delle politiche pubbliche, di cui purtroppo si sono nel tempo perse le tracce. Da questo trend purtroppo non si discostano gli effetti della recessione del biennio 2008/09, che, nonostante un impatto assai minore delle esportazioni sulla dinamica del PIL nelle Regioni del Mezzogiorno, ha visto un incremento della disoccupazione doppio, rispetto alla media italiana.

Da questo punto di vista l'IRAP rappresenta il manifesto delle illusioni del regionalismo all'italiana:quale ruolo possa giocare un'imposta di questo tipo, in un economia a prevalente vocazione manifatturiera , assolta dalle imprese,per responsabilizzare la spesa sanitaria , è un mistero che nessuno ha provato ancora a svelare,e che prevedibilmente rimarrà tale per molto tempo ancora.

A partire dai primi anni '90 il riequilibrio dei conti pubblici è stato conseguito attraverso un aumento continuo della pressione tributaria ,concentrato essenzialmente sull'incremento del gettito dell'IRPEF ,e in misura minore sulle imposte a carico delle imprese, specie quelle minori.

Innovazione e Diritto

La riforma tributaria dovrà quindi necessariamente prendere l'avvio dall'analisi dei limiti,delle lacune e delle contraddizioni che hanno caratterizzato gli interventi correttivi del modello impositivo dei redditi personali (IRPEF) e societari (IRES – IRAP), nel corso dell'ultimo decennio.

All'interno di questo quadro di riferimento la riforma dell'IRPEF dovrebbe guardare necessariamente ad un modello di imposizione che tenga conto sia della diversa distribuzione del reddito sul piano territoriale sia della diversa numerosità media dei componenti il nucleo familiare, nelle Regioni del Paese , sia del diverso livello di disoccupazione;elementi che purtroppo non si compensano ma semplicemente , nel caso del nostro Mezzogiorno si sommano.

Un tema, quello dello squilibrio territoriale dell'imposizione sul reddito,semplicemente ignorato dall'analisi economica, che, non a caso,ha accompagnato negli ultimi 15 anni il continuo aumento della pressione tributaria sui redditi da lavoro e familiari,ed il declino del Mezzogiorno, particolarmente avvertito nella Campania che, fino agli anni '80, era di gran lunga la Regione più avanzata.

Vi è in Italia un'idea diffusa, alimentata da una cultura statalista abituata a ragionare e a confrontarsi con modelli vecchi di almeno trent'anni ,che considera quello vigente un buon modello di sistema tributario , che non funziona come dovrebbe, a causa dell'elusione e dell'evasione fiscale.

Un'illusione che ribalta il principio di casualità e frena lo sviluppo del Paese, a cui, negli ultimi anni, si è data una risposta con un aumento senza precedenti della pressione tributaria, motivata almeno in parte dall'obiettivo di riequilibrare la distribuzione del prelievo tra i redditi di lavoro e tutti gli altri;una politica tributaria di segno opposto rispetto alla tendenza positiva all'emersione di basi imponibili precedentemente occultate, innescata dalla riduzione fiscale del 2003-05, che ha soffocato la ripresa tra il 2006 e il 2007, di cui incredibilmente nessuno parla, con qualche comprensibile motivazione inespressa.

Quel modello infatti, aveva avviato un positivo recupero di basi imponibili, che ove consolidato avrebbe riportato al centro della questione tributaria i diritti di cittadinanza, riducendo gli spazi allo scambio di favori tra potere e lobbies che ha sedimentato nel tempo l'attuale giungla fiscale.

Successivamente,e sono i giorni nostri, nel corso della crisi più grave degli ultimi 80 anni, si è stabilizzato quel modello squilibrato di fiscalità per inseguire la favola del federalismo fiscale,in cui il lieto fine non è scontato.

Innovazione e Diritto

E questo, sia ben chiaro, non perché un ragionevole decentramento fiscale in funzione responsabilizzante non sia necessario,ma perché la riforma tributaria ne rappresenta all'attualità il logico presupposto e non un improbabile punto di arrivo.

Al riguardo vi è un'evidenza empirica su cui occorrerebbe riflettere: non esiste alcun Paese al mondo delle dimensioni della Grecia, con una popolazione più che doppia rispetto a quella Greca, ed un reddito pro capite molto più basso, diciamo quello portoghese, assoggettato a un'imposizione reddituale comparabile a quella italiana. Eppure questo Paese lo abbiamo, senza accorgercene, in casa: è il nostro Mezzogiorno!

Dal punto di vista della giustizia fiscale territoriale, il federalismo fiscale è sostanzialmente neutrale; dipende infatti in larga parte dalla caratterizzazione distributiva territoriale delle principali imposte in cui si articola l'ordinamento tributario dello Stato.

La giustizia territoriale quindi presuppone una riforma profonda dell'imposizione sui redditi, costruita necessariamente a misura delle aree più deboli, nelle quali vale forse la pena ricordarlo l'aumento delle pressione tributaria è stato negli ultimi 15 anni molto più elevato rispetto alle aree economicamente avvantaggiate, attenta ai profili fiscali della famiglia.

I limiti del modello di tassazione dei redditi familiari in Italia è ben noto e rappresenta quindi uno snodo obbligato di qualsiasi riforma seria.

Assai meno convincenti appaiono, invece, le suggestioni che ruotano intorno al quoziente familiare alla francese, un tema che si vende bene, soprattutto perché non se ne conoscono gli effetti,sia di gettito, sia distributivi.

Il quoziente familiare ha un senso in Francia dove si è sedimentato nell'arco di un sessantennio,ed è integrato da un'imposta di solidarietà sulla fortuna che ha il compito di migliorarne gli effetti distributivi; il tutto è affiancato da un sistema contributivo tra i più onerosi, sostanzialmente regressivo.

Il risultato finale è che l'IRPEF in Francia ha incassato , nel 2007 , 57 miliardi più 4.5 miliardi di euro di imposta di solidarietà sulla fortuna:oltre 110 miliardi in meno rispetto all'Italia,una differenza enorme che rende impraticabile qualsiasi ipotesi di assumerla a modello per la nostra IRPEF, o almeno nel breve periodo , anche nella nozione soft rappresentata dallo splitting tedesco!!

Il riferimento alla Francia dal punto di vista tributario è interessante non solo per essere basato su un modello di tassazione dei redditi familiari particolarmente moderato, ma perché questa opzione si inserisce in un sistema caratterizzato da una elevata pressione fiscale. L'esperienza francese dimostra quindi che è possibile far convivere un sistema fiscale

Innovazione e Diritto

oneroso, ma efficiente, dal punto di vista economico e distributivo, con tassi di crescita dell'economia più che doppi rispetto a quelli registrati nel nostro Paese negli ultimi dieci anni.

Un dato consolidato lungo l'arco di oltre un decennio che dovrebbe far riflettere sull'urgenza di una riforma dell'imposizione sui redditi delle persone fisiche e delle imprese, costruita non su basi teoriche ma su dati reali del modello socio economico italiano, con le sue peculiarità dimensionali e territoriali (dimensioni d'impresa ,diversa distribuzione della disoccupazione e della composizione dei nuclei familiari).

Riformare il fisco risponde quindi in Italia all'esigenza prioritaria di restituire competitività al sistema delle imprese, e capacità di spesa alle famiglie.

Ovviamente l'ordinamento tributario francese non è solo questo.

In Francia la funzione valutativa dell'amministrazione finanziaria nella fase di applicazione dei tributi è assai più ampia rispetto all'Italia; il che spiega le ragioni di tecnica tributaria che hanno consentito in anni lontani e continuano a rendere possibile una imposizione dei redditi delle persone fisiche , che assuma come criterio di soggettività per la definizione della base imponibile non i singoli ma le persone in base alla loro appartenenza ad un "focolare domestico ".

Una pressione fiscale moderata sui redditi ed un'amministrazione che non cerca di catastalizzarli, ma di valutare le situazioni soggettive (la capacità economica) senza trincerarsi dietro schemi formalistici (vincolatezza e non discrezionalità dell'agire dell'amministrazione) hanno consentito uno sviluppo equilibrato della società e dell'economia della Francia, pur in presenza di una pressione tributaria elevata. Con il risultato che la sola imposta sul valore aggiunto ha un rendimento , a parità di aliquote, maggiore di oltre trenta miliardi , rispetto al gettito dell'IVA in Italia.

Non ha quindi senso guardare alla fiscalità francese prendendone un solo segmento; occorre invece un percorso di riforma ben più ampio, modellato sul carattere fortemente duale della società italiana, che consideri quale prima priorità una riduzione consistente della tassazione personale e societaria, che tenga conto della minore capacità economica del Mezzogiorno.

Affiancata da una radicale riforma dell'amministrazione finanziaria, finalizzata a ricondurre nell'ambito dell'azione amministrativa la valutazione in concreto delle diverse capacità economiche , che caratterizzano la frammentata, articolata e al tempo stesso vitale struttura sociale italiana.

Solo in questo senso la riduzione dei vantaggi in sede di definizione concordata delle posizioni reddituali dei contribuenti, introdotta durante l'esame della legge di stabilità 2011

Innovazione e Diritto

come emendamento da parte del Governo, (riduzione delle sanzioni da un quarto a più di un terzo) potrebbe indicare un primo segnale positivo di inversione di tendenza (ma la motivazione appare ancora una volta quella di fare cassa).

La famiglia costituisce sicuramente il punto di maggior criticità dell'IRPEF,in una realtà,come quella italiana,caratterizzata da un onere eccessivo dell'imposta personale ,accompagnata da un'evasione diffusa;quindi una maggiore attenzione alla famiglia dal punto di vista fiscale appare obbligata.

Una soluzione razionale potrebbe essere quella di affiancare a una no tax area,un po' inferiore rispetto all'attuale,la possibilità di dedurre integralmente alcune spese socialmente rilevanti,significative dal punto di vista delle esigenze familiari;con l'ulteriore obiettivo di far emergere una quota di imponibile precedentemente occultata.

Le deducibilità, così definite,potrebbero,in una prima fase, essere riconosciute ,con dei tetti quantitativi crescenti in modo da evitare brusche ricadute sul gettito. A regime queste deducibilità dovrebbero comunque essere consentite senza limitazioni ed essere integrate negli studi di settore relativi ai contribuenti IRPEF,quali indici indiretti per valutare la congruità delle dichiarazioni.

Un'imposta come quella descritta, basata su due scaglioni amplissimi con un'aliquota d'ingresso significativamente più bassa dell'attuale (18% - 20%) e una no-tax area meno ampia, per essere sostenibile sia sul piano del gettito, sia sotto il profilo dell'equità distributiva, dovrebbe essere comunque integrata sia dalla deducibilità di alcune spese personali e familiari, socialmente rilevanti; sia dalla disponibilità di un'offerta di servizi gratuiti a favore di quei contribuenti, o famiglie, titolari di redditi modesti, per i quali le deducibilità consentite dalla legge, non sono fruibili, in tutto o in parte per incapienza.

Non credo, invece, che in un sistema aggiornato di studi di settore,integrato con alcuni elementi patrimoniali, e con i dati relativi all'IRAP,se dovuta,possa trovare ulteriore spazio il redditometro, un precursore troppo rozzo e facilmente eludibile degli studi di settore,rispolverato per cercare di porre un freno agli abusi nel regime forfettario per i contribuenti minimi.

Un modello semplificato di imposizione che dovrebbe essere completamente riscritto, prevedendo alcuni elementi, sia pure rudimentali,di documentazione contabile e, come avviene in Francia, la partecipazione dell'Agenzia delle entrate alla determinazione dell'imponibile forfettizzato.

Nessuno nega l'utilità anche di strumenti quali il redditometro, per stanare gli evasori totali e individuare i soggetti caratterizzati da uno stile di vita anomalo: l'aspetto che lascia

Innovazione e Diritto

francamente perplessi è l'idea di trasformare il redditometro in uno strumento di controllo generalizzato, per tutti i contribuenti, assoggettati agli studi di settore e non mettendo insieme una serie di situazioni e di posizioni reddituali diverse, a partire dalla spesa familiare, in un sistema di imposizione dei redditi, basato su uno schema ed una soggettività tributaria personale. Non solo non vi è alcuna coerenza logica tra lo schema impositivo adottato e lo strumento di controllo, ma in molte situazioni, prevedibilmente, la difficoltà di provare la legittimità fiscale di una serie di spese sostenute in tempi lontani, effettuate da familiari che non sono soggetti d'imposta, spezza quel rapporto di proporzionalità tra obiettivi e mezzi per realizzarli che dovrebbe sempre caratterizzare l'azione amministrativa, anche alla luce dei principi comunitari.

La riserva di fondo si riferisce all'idea che il redditometro sia uno strumento utile per aumentare l'efficacia degli studi di settore ed affiancandoli, idoneo a ridurre la possibilità che gli studi offrono al contribuente di forzarli e quindi di apparire congrui e coerenti anche in presenza di evasione.

Gli studi di settore rappresentano uno strumento complesso che richiederebbe, per migliorarne l'efficacia, di essere integrato da elementi relativi alla situazione patrimoniale del contribuente, da una loro rimodulazione su base regionale e da ulteriori elementi di valutazione riferibili alle principali imposte non deducibili;ma soprattutto di essere utilizzato per applicare uno schema impositivo reddituale caratterizzato da una minore forbice tra l'aliquota distributiva (quella media) e l'aliquota marginale (che incentiva e premia l'evasione)

La loro natura di ausilio alla programmazione fiscale del contribuente, oltre che di strumento di accertamento in fase di controllo non li trasforma, come talvolta vorrebbe l'amministrazione finanziaria, in uno strumento di tipo catastale.

Un modello di riferimento per l'attività dell'amministrazione finanziaria che funziona bene in Francia, in cui l'amministrazione conserva, anche nella società dell'informazione tecnologica , e svolge un ampia ed articolata attività valutativa nella fase anticipata della dichiarazione , affiancata dal modello di imposizione dei redditi delle persone fisiche , più moderato tra tutte le economie avanzate .

Molto meno in Italia in cui l'evasione diffusa è l'ammortizzatore sociale che semplicemente consente a milioni di contribuenti di poter pagare le imposte :con effetti distorsivi e distributivi evidenti.

Costituisce un indubbio merito della giurisprudenza di legittimità, in cui pure affiorano talvolta tendenze sostanzialiste quanto meno discutibili (si pensi ad esempio all'abuso della nozione di abuso del diritto, di cui dà sovente prova l'Amministrazione Finanziaria, indotta

Innovazione e Diritto

dalla individuazione in base ai principi generali dell'ordinamento di una clausola generale anti-abuso non raccordata , nell'impianto motivazionale dalla sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione del 2008 , alla disciplina dell'elusione regolata dall'art.37 bis del DPR 600/'73 ma non solo), l'avere posto un argine alle pretese dell'amministrazione finanziaria, affiancando nell'interpretazione della legislazione tributaria degli ultimi anni, spesso disattenta rispetto ai diritti del contribuente, un'applicazione rigorosa dei principi posti dallo Statuto del Contribuente come indirizzo e limite all'agire dell'Amministrazione Finanziaria.

Si deve in particolare alla giurisprudenza della Cassazione l'avere mantenuto agli studi di settore quella flessibilità che ha impedito la loro trasformazione in strumento per la catastalizzazione dei redditi.Lo studio di settore consente, inevitabilmente, una flessibilità nella determinazione del dovuto, da parte del contribuente, la cui ampiezza è in ragione non tanto della maggiore o minore efficacia del mezzo, ma dalle caratteristiche dei tributi cui si riferiscono gli studi.

In definitiva i maggiori margini di flessibilità degli studi in tema di IRPEF rispetto all'imposta sui redditi societari, piuttosto che evidenziare una carenza metodologica degli studi, indica le criticità dell'imposta personale e quindi, riconduce, anche ai fini del contrasto all'evasione, alla necessità della sua riforma , come precondizione per ricondurla gradualmente , se si vogliono evitare bruschi contraccolpi sull'economia , entro limiti fisiologici .

Al contrario gli interventi parziali per riequilibrare la distribuzione del prelievo tra le diverse categorie di contribuenti, con interventi spot, non inseriti in alcuna logica di sistema sono inevitabilmente destinati al fallimento; basta ricordare la rivalutazione retroattiva degli studi, richiamata nelle pagine precedenti o l'uso improprio del redditometro, avviato da qualche mese.

La tecnica e la logica che ispirano i due strumenti di contrasto all'evasione è infatti completamente differente. La congruità della dichiarazione dei redditi, rispetto allo studio di settore, determina una presunzione di correttezza del comportamento del contribuente, coerente con gli studi,in base al reddito dichiarato che lo mette al riparo dal rischio di un'attività di accertamento .

Il redditometro,invece,introduce una presunzione di reddito in presenza di determinate spese effettuate dal contribuente o dai familiari,e spinge ad occultare il più possibile le spese espressive di un maggior reddito potenziale, non documentabili fiscalmente con facilità. Presenta quindi,strutturalmente un effetto di freno alle spese fiscalmente rilevanti distorsivo, che non si riscontra invece negli studi di settore. Il redditometro di massa non è

Innovazione e Diritto

quindi, un progresso rispetto agli studi di settore; al contrario ne determina solo una tendenziale perdita di efficacia,aumentando la domanda di prestazioni in nero.

Il che, ancora una volta richiama la necessità di coordinare gli interventi, anche parziali in campo tributario, in modo tale da evitare che l'eterogenesi dei fini determini situazioni di contrasto con la coerenza del sistema, ed in definitiva con i principi .

In realtà il decreto legge 78/2010 supera il concetto tradizionale di redditometro per trasformarlo in quello che è subito stato battezzato spesometro;la registrazione nell'ambito dell'elenco clienti e fornitori ai fini IVA di tutte le fatture a partire da 3.500 Euro ed il loro invio telematico all'anagrafe tributaria, sia nel settore business to business, sia nel settore consumer.

L'obiettivo è chiaro, consentire all'Amministrazione Finanziaria di trasformare l'attuale accertamento analitico, in una sorta di accertamento sintetico di massa, risalendo attraverso la spesa familiare ai redditi reali.

L'idea,semplice, può a prima vista apparire geniale, l'uovo di colombo per sconfiggere l'odiata evasione fiscale. Ora, a parte qualche non trascurabile rilievo in termini di privacy e di limitazioni della libertà personale, su cui ovviamente sorvolo, a me sembra che l'unico elemento di certezza che questa idea esprime sia quella di uno statalismo estremo, che dopo avere fallito in tutta Europa nelle forme più autoritarie del comunismo d'Antan, a dominazione sovietica, riemerge in Italia come in un fiume carsico, espressione delle deviazioni prodotte da cinquant'anni di sottocultura, comunista e cattolica, estranee alla logica delle democrazie liberali contemporanee. E fa sorridere che questo modello venga proposto, come punto di arrivo del berlusconismo declinante (un po' meno che il futuro non sembra offrire scenari più allettanti). Quello che non fa sorridere affatto è il semplicismo che accompagna questa ennesima manifestazione di illusionismo fiscale.

Che un modello del genere possa funzionare in una società ad elevato indice di regolarità in cui la distribuzione consumer sia concentrata in grandi superfici, ed in cui la moneta elettronica abbia soppiantato quella cartacea è certo. Che questo modello sia la ricetta per contrastare evasione ed economia irregolare, in una realtà come quella italiana dove il circuito parallelo probabilmente supera complessivamente il 20% del PIL (il che significa che in molti settori il livello è assai più elevato) , con un Fisco tra i più elevati d'Europa (siamo al terzo posto in Europa, ma la ricchezza degli italiani è ben lontana dall'essere la terza d'Europa), per di più fortemente sbilanciato verso le imposte sui redditi, è lecito quantomeno di dubitare .

Innovazione e Diritto

L'ipotesi più probabile è che nel settore business to business i circuiti paralleli si organizzeranno meglio e si consolideranno, e renderanno più difficile il contrasto all'evasione; nel settore consumer invece si ridurranno gli acquisti di alcuni ben tracciabili in cui è più difficile acquistare senza fattura, mentre le spese nel settore dei servizi tenderanno a frazionarsi ed ad aumentare la quota di nero.

Quanto ai beni di lusso, la nautica da diporto di consistente valore, si trasferirà nelle vicine Francia , Croazia, ed in generale in tutta l'area mediterranea, mentre aumenterà il business dei noleggi. Mentre per gli altri generi di valore, non solo gioielli, sarà la manna per i nostri vicini oltre confine.

Su un punto però, visto che Visco è tornato, come è giusto, ad essere un protagonista di assoluto rilevo nella politica tributaria italiana occorre fare chiarezza. Il prof. Visco sostiene che " l'evasione dell'IVA, il vero fardello dei conti pubblici, è calata sensibilmente tra il 2006 e il 2008. Mentre oggi l'evasione è ripartita ". Il carattere approssimativo di queste affermazioni richiede una puntualizzazione. Nelle note che precedono, i dati richiamati sull'andamento del gettito delle imposte tra il 2005 e il 2008 dimostrano esattamente il contrario.

La crescita del gettito dell'IVA, come quello di tutte le principali imposte è cominciato nel 2005 (PIL +0,1%), in seguito ai 6 miliardi di sconti fiscali concentrati sull'IRPEF(aumento della no-tax area e della family-area) e sull'IRAP (per i contribuenti minori decisi con la finanziaria di quell'anno), mentre il calo del gettito dell'IVA a partire dai primi mesi del 2008 è stato determinato dagli effetti della stretta fiscale del 2006/07.

Se poi Visco vuole far credere che il crollo dell'IVA sulle importazioni europee ed extra-europee nel periodo della recessione più grave degli ultimi ottant'anni sia solo il frutto di un aumento dell'evasione, si tratta di questioni di fede, su cui non ho le competenze per addentrarmi.

Adottando invece uno schema di imposizione come quello qui descritto sarebbe possibile nell'arco di un congruo numero di anni,realizzare un modello di tassazione dei redditi personali attento alle caratteristiche socio-economiche e reddituali delle aree in maggiore ritardo di sviluppo; funzionale quindi all'obiettivo di fare emergere le frazioni più competitive dell'economia marginale ed irregolare e di favorirne la crescita innescando un circolo virtuoso,che interesserebbe in vario modo tutta l'economia italiana.

Introdurrebbe infatti,con una opportuna gradualità,un incentivo all'allargamento degli imponibili nelle diffuse ed economicamente rilevanti realtà assoggettate ad autoliquidazione, attraverso la forte riduzione della convenienza ad evadere, che un modello di imposizione reddituale di questo tipo favorirebbe.

Innovazione e Diritto

Determinerebbe inoltre una forte spinta all'emersione delle attività irregolari marginali, consolidando il tessuto economico nelle aree in ritardo di sviluppo, consentendo di finanziare nel tempo, con il maggiore gettito dell'IVA,assicurato dalla riduzione dell'evasione e dell'elusione nelle imposte sui redditi , la graduale scomparsa dell'IRAP, una precondizione per rilanciare la competitività fiscale del nostro sistema tributario.

Non è questa la sede per approfondire una tematica complessa,quale è necessariamente una riforma tributaria di ampio respiro, che riveste, sia aspetti economici e distributivi , sia i profili strutturali dei principali tributi, sia la loro amministrazione ; specie in una realtà che comporterà, nel corso dei prossimi anni un progressivo trasferimento del prelievo e della spesa ad un livello decentrato.

Mi premeva nel corso di queste note di evidenziare da un lato le criticità del nostro sistema di imposizione reddituale, fin qui fortemente sottovalutate negli effetti ,che determina sinergie negative sull'intero sistema economico-sociale del Paese.

Criticità che sono purtroppo le stesse che indicavo in un precedente articolo , su Rassegna Tributaria , di 9 anni fa, sulla crisi dello Stato fiscale, e che naturalmente il tempo non è riuscito a correggere.

Di sottolineare dall'altro, la priorità di assicurare con la sua riforma, attraverso un'attenta riflessione dei profili giuridici, una ricomposizione unitaria del sistema tributario nei suoi aspetti distributivi e territoriali, attraverso la rivalutazione dei principi e dei conseguenti limiti posti dalla Costituzione all'esercizio della discrezionalità legislativa in campo tributario.

Un tema,quest'ultimo,al quale il potere comprensibilmente è poco sensibile e che appartiene alla cultura giuridica di rivalutare,dando piena attuazione,nel concreto esercizio dell'azione amministrativa,ai principi posti dallo statuto del contribuente a garanzia dei diritti dei cittadini in campo tributario.

8) Dalla riforma tributaria al federalismo fiscale e ritorno: uno schema di riduzione triennale dell'IRPEF per correggerne le criticità ed anticiparne la riforma.

In un quadro di riferimento in cui la bussola dei principi costituzionali ha difficoltà ad orientarsi, spiccano naturalmente quelle misure tributarie richiamate in precedenza che incidono più o meno direttamente sugli assetti distributivi dell'IRPEF,la cui pur evidente crisi non è fin qui entrata nel catalogo delle priorità emergenti.

Sia perché se ne sottovalutano gli effetti moltiplicativi delle altre criticità del sistema tributario, che in vario modo incidono sull'economia e ne amplificano i tradizionali elementi di

Innovazione e Diritto

debolezza; sia perché la politica e le rappresentanze di interessi che hanno costruito nel tempo questo modello sperequato poco competitivo, e sostanzialmente iniquo, per l'effetto paralizzante connesso con l'eterogenesi dei fini, e l'incapacità della politica di indicare un percorso convincente che non fosse la favola del federalismo fiscale, non hanno saputo cogliere l'occasione della crisi per avviarne la riforma, quale elemento di contrasto della recessione e di rilancio della competitività del sistema.

Nell'autunno 2010 il Governo, dopo avere declinato la cornice entro cui dovrebbero confluire le grandi linee del federalismo fiscale,con la presentazione delle bozze dei primi decreti delegati,ha annunciato di voler avviare un ampio confronto per dare corpo ad una riforma tributaria che abbia la centro la famiglia,il lavoro e le imprese.

Non si può non sottolineare la singolarità di un percorso riformatore in cui prima viene definita l'architettura della fiscalità regionale e locale, basata,specie per le Regioni, essenzialmente sulla compartecipazione al gettito dell'IRPEF, dell'IVA e sull'IRAP e solo successivamente si decide di dare avvio ad una riforma tributaria che, per avere un senso, dovrà necessariamente incidere sugli assetti delle principali imposte interessate da processi di decentramento, quantomeno ridistribuendone il gettito sia al loro interno sia tra i diversi tributi. Prima di concentrare l'attenzione su alcuni punti qualificanti per un possibile percorso di riforma del sistema tributario dello Stato, che dovrà necessariamente partire dall'IRPEF, occorre confrontarsi con quello che ormai appare l'impianto su cui si fonderà il decentramento fiscale regionale e locale nei prossimi anni: il testo dei decreti delegati, approvati dal Consiglio dei Ministri è infatti al vaglio della Commissione Bicamerale per qualche correttivo minore.

Non è possibile azzardare giudizi sulla praticabilità, coerenza ed efficacia del disegno riformatore, in assenza di una definizione sufficientemente articolata e precisa sia dei costi standard relativi alle funzioni attribuite a Regioni ed enti territoriali, che talvolta si ha l'impressione vengano assimilati con qualche semplicismo di troppo ai listini della CONSIP. Sia del ruolo che assumeranno le Regioni per il finanziamento degli enti locali: una scelta che fa intravedere un decentramento a cascata, che non sembra coerente con l'impianto del Titolo V novellato. La Corte Costituzionale fin dal 2003, nel definire il ruolo della legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non escluse che astrattamente il modello di attuazione del 117-119 potesse essere costruito sulla base di due ordinamenti uno statale ed uno decentrato, che ruotasse intorno alle Regioni, al cui interno avrebbe potuto trovare una disciplina compiuta l'ordinamento degli enti territoriali minori. Una linea a mio parere astratta, che non considera che la disciplina delle funzioni degli enti territoriali è di stretta competenza dello Stato, e non vi è alcun argomento testuale in Costituzione che

Innovazione e Diritto

consenta di prefigurare un sistema costituzionale, in cui sia lo Stato a definire le funzioni degli enti territoriali, lasciando alle Regioni, la cui autonomia finanziaria e tributaria, riconosciuta dalla legge delega n.42/2009 è inferiore a quella che poteva essere consentita da leggi della Repubblica, nel testo costituzionale vigente fino al 2001, la responsabilità e l'onere di assicurarne il finanziamento. Che è invece la soluzione adottata nel decreto sul finanziamento delle Regioni;con la certezza di moltiplicare a cascata, in province e comuni, l'handicap rappresentato dall'appartenere ad un'area territoriale con capacità fiscale inferiore alla media.

Alla minore capacità impositiva propria,sulla cui perequazione è lecito esprimere quanto meno dubbi, si accompagnerà infatti la sostituzione dei trasferimenti statali, con modalità di finanziamento incerte a carico dei bilanci delle Regioni.

Un modello questo, che ovviamente, non ha nulla a che vedere con la responsabilizzazione della spesa, talmente indeterminato rispetto alle funzioni e ai costi degli enti territoriali da mettere in dubbio la stessa possibilità di tenuta del sistema.

Il vuoto di cultura in tutti i sensi che esprime questo modo di procedere, lascia senza parole. Ma su questo punto credo si possa esprimere una parola molta chiara .Le norme attuative della delega (legge 42/2009) sono disposizioni ordinamentali, che riguardano il futuro impianto istituzionale dello Stato.

Sono quindi ovviamente sottoponibili a referendum popolare. Mi chiedo se vi sia qualcuno che possa ragionevolmente pensare, che un disegno tanto rozzo e incolto, quanto stupido, in cui perderebbero tutti gli italiani, senza distinzioni territoriali o politiche, possa superare indenne un referendum?

Occorre poi aggiungere che non vi è alcuna certezza circa il finanziamento delle attività relative alle materie economiche, in assenza di qualsiasi riferimento alla perequazione in cui le Regioni, dopo la riforma del Titolo V, dovrebbero assumere un rilievo centrale; salvo il fatto che viene previsto uno schema basato su una generica perequazione interregionale di tipo orizzontale, sul modello tedesco, ma senza nessuna delle garanzie, a partire da un elevato livello di perequazione,(98%) che caratterizza quel sistema istituzionale.

Una soluzione che contrasta palesemente con quanto stabilito dagli art.117 e 119 Cost. nel testo novellato, che da un lato affida allo Stato la disciplina della perequazione, e quindi adotta un modello di perequazione verticale.

Dall'altro stabilisce che l'insieme delle risorse attribuite al sistema decentrato, consentano l'integrale finanziamento delle funzioni pubbliche loro attribuite: il che riconduce necessariamente ad attribuire in questo campo allo Stato un ruolo non solo centrale, ma non delegabile.

Innovazione e Diritto

Completa il quadro il V comma dell'art. 119 che, ancora una volta, affida allo Stato, nella più ampia cornice dell'unità della finanza pubblica, la promozione dello sviluppo economico e della coesione economico – sociale, il sostegno all'effettivo esercizio dei diritti della persona, la rimozione degli squilibri economico – sociali , attraverso interventi speciali in favore di determinati enti di decentramento territoriale o la destinazione di risorse aggiuntive rispetto a quanto stabilito dal IV comma dello stesso articolo.

Il rischio di un modello di questo tipo, in un sistema in cui lo Stato, a prescindere dagli attuali assetti fissati dal Titolo V della Costituzione tenderà, prevedibilmente, dopo la recessione del 2008/09 a recuperare nuove funzioni di rilievo in campo economico,indispensabili per affrontare una competizione mondiale sempre più agguerrita, è quello di avviare e consolidare un sistema di decentramento tributario, in cui le Regioni più favorite non avranno interesse ad intervenire con misure finanziarie o tributarie proprie, a sostegno delle economie regionali, il cui sviluppo rimarrebbe affidato alle politiche nazionali di settore. Limitando al minimo le risorse da destinare alle politiche economiche, (addizionale IRPEF con aliquote dello 0,9%) le Regioni più favorite non solo graveranno di meno fiscalmente sui propri contribuenti, con una competizione fiscale iniqua attraverso strumenti di perequazione.

Saranno anche chiamate a concorrere in misura più limitata al finanziamento del fondo perequativo, destinato a riequilibrare le diverse capacità fiscali dei territori; e questo rischio è tanto più grave in quanto la perequazione, riguarderà,per le spese non ricollegabili a servizi relativi ai diritti civili e sociali, essenzialmente l'IRPEF e, per ragioni inverse,come vedremo , l'IRAP.

Potrebbe quindi accadere che ove la maggior parte delle Regioni con capacità fiscale superiore alla media applicassero l'addizionale con l'aliquota minima dello 0.9%, la perequazione effettiva potrebbe a limite coprire meno di 1/3 della minore capacità fiscale :uno sberleffo al quarto comma dell'art.119 Cost.

Ma anche l'esito prevedibile di un modello di decentramento , in cui la partita del federalismo fiscale è stata giocata fin dall'inizio con le carte truccate di una delega al Governo (legge 42/2009), in una materia, quella dell'attuazione di norme costituzionali, caratterizzata da una riserva di Assemblea che avrebbe dovuto per motivi evidenti di rappresentatività, consentirne l'approvazione solo con legge parlamentare.

La questione della perequazione, nelle materie non collegate all'offerta di servizi connessi con prestazioni che attendono a diritti civili e sociali rappresenta , comprensibilmente

Innovazione e Diritto

l'elemento centrale di raccordo tra il sistema tributario dello stato e il finanziamento ordinario delle Regioni , affidato nello schema di decreto delegato all'addizionale IRPEF.

La trasformazione dell'IRAP da tributo statale a destinazione regionale in un tributo regionale proprio derivato, una formula significativamente non prevista nell'art.119 della Cost, , con margini di autonomia ulteriormente compressi in relazione con l'addizionale IRPEF, evidenzia un modello di finanza regionale non meno derivato rispetto a quello che si vuole superare.

Uno schema nel quale le uniche certezze sono rappresentate da riduzioni generalizzate di spesa fortemente etero dirette dal centro, che ad essere ottimisti, non migliorerà le condizioni di competitività delle regioni del Nord , aumentando le difficoltà di quelle del Sud , soffocate dal decentramento di maggiori funzioni con minori risorse.

Un modello che ha ben poco a che vedere con la retorica federalista che imperversa come un mantra da un quindicennio, che da corpo a quel sistema di concentrazioni di poteri statalista , senza più lo Stato, che ho richiamato in queste note e che si legge nella nuova architettura istituzionale che si va delineando.

Un sistema in cui prevedibilmente i poteri e gli interessi non regolati e contemperati da modelli bilanciati di rappresentanza , muoveranno lungo un percorso che limitando, comprimendo ed offuscando gradualmente ed in misura strisciante avrà come esito non evitabile l'eclissi del diritto.

Considerazioni analoghe possono formularsi sulla nuova fiscalità comunale, in cui, accanto ai consueti elementi di incertezza richiamati in precedenza, si affianca la nebulosità della nuova imposta immobiliare comunale, nella quale dovrebbero confluire sia le tradizionali imposte patrimoniali, ordinarie o sui trasferimenti, sia l'imposta su alcune tipologie di redditi immobiliari.

Una soluzione che, allo stato appare popolare (esenzione della prima casa dall'ICI - tassazione cedolare dei redditi delle abitazioni) ma caratterizzata da profili distributivi discutibili e da scarsa efficacia come strumento di responsabilizzazione della spesa.

In tutti i casi la materia è troppo nebulosa ed indefinita nei confini per consentire valutazioni fondate su un minimo di attendibilità .

Da questo punto di vista il quadro relativo alla fiscalità regionale appare meglio definito, anche se anch'esso caratterizzato da molteplici criticità. Alle Regioni continuerà ad essere attribuita circa la metà del gettito dell'IVA riscosso in ciascuna Regione; a questo si accompagnerà una compartecipazione al gettito dell'IRPEF affiancata da una addizionale pari

Innovazione e Diritto

allo 0.9% che potrà essere aumentata dalla Regioni fino al 3 % nell'arco di alcuni anni, a partire dal 2014.

Anche l'IRAP rimarrà inalterata per i prossimi anni, mentre a partire dal 2014 le Regioni potrebbero gradualmente sopprimere l'imposta, senza tuttavia poter maggiorare l'IRPEF oltre il tetto attuale pari all'1.4%. Una rigidità e una compressione dell'autonomia fiscale che va ben oltre i limiti in cui veniva riconosciuto alle Regioni dalla Costituzione nel testo del 1948, che ha ben poco a che vedere con condivisibili esigenze di coordinamento, ed evidenzia invece una tendenza al ridimensionamento della spesa regionale, costruito sul modello della Lombardia che non si presta ad essere , all'evidenza, generalizzato.

All'interno di questa cornice lo scenario appare sufficientemente delineato; le Regioni godranno di un'autonomia tributaria molto limitata, non essendo previsto, al contrario da quanto stabilito dall'art. 119 cost. alcun tributo regionale proprio,significativo dal punto di vista del gettito. Al fine di evitare aumenti della pressione fiscale sui redditi da lavoro dipendente e da pensione,l'eventuale maggiorazione dell'aliquota regionale sull'addizionale IRPEF ,e solo su questi redditi,decisa da una Regione si applicherà solo a partire dal III scaglione .

Una soluzione demagogica che introduce una discriminazione qualitativa a favore di una parte dei redditi di lavoro, palesemente incostituzionale;ma è anche una spia del carattere propagandistico con cui il Governo ha avviato lo studio della riforma tributaria ,occasione per una futura campagna elettorale.

In questo quadro l'unico elemento di certezza è rappresentato dal fatto che,a far data dal 2014,anno di riferimento per poter incrementare l'aliquota regionale di compartecipazione all'IRPEF,lo Stato ridurrà quella dell'IRPEF in misura corrispondente.

Il decreto delegato prevede inoltre forti limitazioni anche nell'utilizzazione del gettito delle addizionali ai tributi erariali , un vincolo che a ben vedere è privo di qualsiasi copertura costituzionale perché non è riconducibile ad alcuna esigenza di coordinamento.

L'IRAP, nonostante le promesse di abolizione e la continua erosione dei soggetti a cui è possibile applicare il tributo, determinata dalla giurisprudenza dei giudici di legittimità è destinata, nei prossimi anni a rimanere praticamente intangibile,almeno secondo lo schema di decreto delegato in fase di definitiva approvazione, in special modo nelle Regioni caratterizzate da minore capacità fiscale per abitante.

Una soluzione non soltanto non obbligata, ma decisamente discutibile perché rischia di stabilizzare nel tempo un'imposta che, a tacer d'altro, è ormai incompatibile con un'economia manifatturiera come quella italiana, inserita in un contesto economico mondializzato caratterizzato da un'elevata concorrenzialità.

Innovazione e Diritto

Questo modello di decentramento fiscale allo stato appare quindi, non soltanto assai poco autonomista e condizionato dalla spesa storica, ma anche vincolato dalla scelta impropria di non assorbire l'abolizione dell'IRAP nel disegno di riforma tributaria, ma di lasciarne l'eventualità (remota) a carico dei bilanci delle Regioni.

Una decisione politicamente debole, sostanzialmente contro il Mezzogiorno, come del resto tutto l'impianto dei decreti delegati,a partire dal federalismo demaniale, tecnicamente immotivata, anche perché l'abolizione dell'IRAP in alcune Regioni potrebbe essere letta a livello comunitario come un aiuto di Stato indiretto, comunque illegittimo.

Mentre in quelle costrette a tenerla in vita, per rispettare gli equilibri di bilancio, potrebbe essere considerata una misura discriminante, difficilmente compatibile con la tendenza del diritto europeo di derivare dal principio fondamentale di non discriminazione e dal divieto degli aiuti di Stato, stabilito dagli artt.107 e 108 del Trattato di Lisbona, un più generale principio di eguaglianza tributaria , giustiziabile dai giudici tributari nazionali.

Partendo da questo quadro di insieme, che evidenzia alcune interferenze di non poco rilievo tra federalismo fiscale e riforma tributaria, occorre ora definire preliminarmente gli obiettivi e le linee guida di un percorso riformatore che,proprio perché dovrà necessariamente convivere per lungo tempo con quello vigente,che si intende riformare,dovrà essere declinato per tappe successive,in un arco temporale necessariamente non breve,cercando di contenere al minimo le interferenze tra il sistema tributario dello Stato e la fiscalità regionale e locale.

Su questa rivista,nel corso degli ultimi anni,abbiamo analizzato,a partire dagli effetti di gettito,l'andamento delle principali imposte coinvolte direttamente dagli interventi discrezionali sul sistema tributario, ed amplificate da quelli indotti che, nel corso degli anni, ne hanno determinato gli attuali assetti ed equilibri distributivi.

Prima di individuare ex professo le criticità che una riforma tributaria dovrebbe concorrere a ridurre,quando non a rimuovere del tutto,credo non sia inutile richiamare non solo i principi,ma i vincoli sistematici a cui deve necessariamente adeguarsi un ordinamento tributario conforme a Costituzione.

In questo senso quindi assume un valore maieutico l'obiettivo di espungere dall'ordinamento tutte quelle disposizioni che determinano processi di illusione finanziaria e che per ciò stesso sono in contrasto,sia con la coerenza sistematica che l'ordinamento tributario dovrebbe comunque salvaguardare,sia,come necessario corollario,con il più generale principio di eguaglianza.

Anche per i riflessi che il principio di proporzionalità, che permea di se il diritto europeo, non potrà non trasferire nei prossimi anni nei diversi ordinamenti nazionali;

Innovazione e Diritto

rafforzando il ruolo di garanzia del principio di eguaglianza per la tutela dei diritti dei cittadini anche in campo tributario.

Un tema, quest'ultimo, fin troppo trascurato dagli economisti, che è compito della cultura giuridica portare all'attenzione del decisore pubblico, segnalandone la vincolatività.

Occorre poi sottolineare,per memoria,che la conformità delle disposizioni tributarie ai principi di capacità contributiva e di eguaglianza deve essere necessariamente verificata sul terreno delle prove,sia per le norme impositive in senso stretto, sia specialmente per quelle agevolative,che incontrano,oltre ai richiamati vincoli costituzionali,limitazioni non meno stringenti da parte del diritto europeo,in tema di divieto di aiuti di Stato, e di non discriminazione fiscale: due principi che si collocano su piani in parte diversi, ma che devono necessariamente essere coordinati tra loro a sistema.

In questo ambito deve essere prestata una particolare attenzione a tutti quei profili di tecnica tributaria che,incidendo in vario modo sulla effettiva determinazione del debito di imposta,e quindi sui profili distributivi, ne determinano o meno,a seconda dei risultati,la legittimità costituzionale.

Un primo punto sensibile rispetto a qualsiasi processo di riforma in campo tributario che investa l'imposta personale, è rappresentato dalla individuazione di quelle criticità,sedimentate nel tempo,che rendono del tutto casuale l'ipotesi che a redditi uguali corrisponda lo stesso carico d'imposta.

Un tema non solo italiano, ma che in Italia è stato aggravato nel corso degli anni sia dalla particolare estensione del regime di ritenuta alla fonte dei redditi da lavoro dipendente, sia dalla scarsa attenzione fiscale alla famiglia, che hanno favorito una crescita del cuneo fiscale che non ha riscontro in alcun altro paese avanzato.

Non vi è,quindi,solo un problema di eliminazione degli elementi di illusione finanziaria di cui è costellato il nostro principale tributo specie dopo la riforma del 2007; si tratta al contrario di adottare uno schema impositivo trasparente che favorisca l'allargamento delle basi imponibili;elemento cruciale,non solo per realizzare una migliore distribuzione del prelievo tra le diverse imposte, ma per favorirne la manovrabilità,non solo a fini congiunturali.

Da questo punto di vista,il ritorno ad un sistema basato sostanzialmente su deduzioni per tutti(no tax area e family area) o relative a spese rilevanti dal punto di vista familiare o economico sociale,ne costituisce una indispensabile premessa.

Le detrazioni d'imposta,infatti,appartengono ad una stagione lontana, caratterizzata da pressione fiscale moderata,in cui le detrazioni erano oggetto di scambio al tavolo della concertazione, tra Governo e parti sociali, ed erano fino al 2003 indicizzate, (le detrazioni in

Innovazione e Diritto

quanto sconti d'imposta, si presentano più accattivanti rispetto alle deduzioni dall'imponibile i cui effetti in termini di minore imposta dovuta non sono immediati).

Tutto questo oggi non ha più senso, anche per l'incrocio che le decisioni statali determinano con l'esercizio dell'autonomia regionale; la quale,ai sensi degli art 117 e 119 della Costituzione,deve necessariamente coordinarsi con la legislazione finanziaria dello Stato, ma non può essere compressa al punto da vanificarne il concreto esercizio.

Occorre aggiungere che la sostanziale neutralità di un sistema di deduzioni o di detrazioni modulate in modo da assicurare il medesimo risparmio di imposta, è assicurato solo nel caso di un trade off tra deduzioni e detrazioni in cifra fissa.

Se si adotta invece, come nel 2005, un modello basato su deduzioni decrescenti, e lo si sostituisce con un modello analogo di detrazioni decrescenti, come è avvenuto nel 2007, il quadro cambia radicalmente. Infatti le detrazioni decrescenti aumentano l'aliquota implicita al tasso di decrescenza delle detrazioni stesse, e quindi incidono in maniera poco trasparente sui reali effetti distributivi del tributo.

Un sistema basato su deduzioni ha invece il vantaggio,non solo di favorire ,anche psicologicamente, l'emersione di imponibili precedentemente occultati,puntualmente registrato dall'andamento dei principali tributi nel 2005 e nel 2006 ma di ridurre la forbice tra aliquota media (che definisce il profilo distributivo del tributo) e aliquota marginale che,ove troppo elevata, scoraggia la produzione di nuovo reddito e premia l'evasione.

Un sistema comunque più trasparente, che dovrà prendere necessariamente il posto di quello basato sulla concertazione tra Governo e parti sociali, che ha contribuito a sfibrare la funzione parlamentare, fino ad inaridirla e che oggi non è comunque riproponibile.

Restituendo al Parlamento nazionale,attraverso la legge annuale di stabilità , il ruolo di decisore di ultima istanza nella definizione del rapporto Stato - Regioni nel campo della finanza pubblica; di cui la politica tributaria rappresenta l'aspetto più rilevante.

Se si guarda alla crisi del 2009 da questo angolo visuale, si deve convenire che la recessione ha rappresentato per l'Italia un'occasione perduta per avviare un percorso di riforma tributaria che coniugasse alcuni interventi congiunturali, con un riassetto strutturale di più ampia portata, finalizzato da un lato,a spostare subito almeno un punto di PIL dalle imposte dirette a quelle indirette, per aumentare la competitività fiscale del nostro ordinamento.

Dall'altro, a rivedere gli assetti distributivi delle imposte sui redditi, per correggere gli squilibri che penalizzano le famiglie, i redditi di lavoro (IRPEF) e il sistema delle imprese, specie minori (IRAP e IRES) alimentati dalla improvvisazione che ha caratterizzato la politica

Innovazione e Diritto

tributaria negli ultimi anni. All'attualità, con un tasso di inflazione stabilmente più elevato rispetto alla bassa crescita reale italiana e con i limiti di un sistema politico tanto diverso da quello tedesco, l'ipotesi di mettere in cantiere una riforma delle dimensioni di quella tedesca del 2008 (che non è stata avviata in Italia nel 2009 nelle condizioni più favorevoli), per consolidare la ripresa, non sembra un'ipotesi realistica, ed è comunque fortemente condizionata dall'indisponibilità fin qui manifestata dal Governo ad uno scambio tra meno imposte sui redditi e maggiori prelievi sui consumi.

Con questa premessa,mi sembra utile indicare alcuni obiettivi ai quali dovrebbe essere agganciata la riforma delle imposte sui redditi,nonché i vincoli tecnici che dovrebbero essere rispettati per conseguire gli stessi,nell'arco di alcuni anni.

La crisi dell'IRPEF è dovuta,innanzitutto,al fatto che questa imposta rappresenta da sola ormai oltre il 44,7% del totale delle entrate tributarie dello Stato, al lordo delle addizionali locali, (nel 2007 era il 36,7%)ed ha continuato a crescere, per i redditi da lavoro dipendente nonostante la recessione.

Un livello sicuramente eccessivo, che rende l'imposta particolarmente onerosa nelle aree di maggior benessere,che non ha riscontro in alcuna economia avanzata, e che è aggravato dalle caratteristiche distributive dei redditi sul piano territoriale e dalla loro composizione familiare, alla quale il fisco non sembra prestare la necessaria attenzione, che rende l'imposta particolarmente onerosa nelle aree di maggior benessere.

Questa condizione di criticità ha dato, dopo la parentesi 2005-2008, nuova linfa all'evasione, e a una diffusa protesta fiscale, che ha alimentato negli anni la spinta verso il federalismo. Nelle aree meno sviluppate in cui il rapporto tra livello del reddito e struttura del prelievo è ancora più squilibrato, quando addirittura insostenibile, l'economia irregolare costituisce invece l'ammortizzatore fiscale che ha consentito al Mezzogiorno di sopravvivere, con difficoltà crescenti,evidenziate in particolare dai dati particolarmente negativi dell'economia campana nel biennio 2008/09.

La premessa per una riforma del sistema tributario è rappresentata quindi da una revisione profonda dell'IRPEF, obiettivo non semplice ed ora, come vedremo, ulteriormente complicato dall'avvio del federalismo fiscale, che presuppone la stabilità dell'IRPEF e degli altri tributi coinvolti nel processo di decentramento, almeno nella necessariamente non breve fase di avvio .

Prevedibilmente,quindi,proprio per non interferire sul federalismo fiscale,l'IRPEF riformata manterrà sostanzialmente intatto l'impianto attuale ,che ne ha decretato il fallimento,con una riduzione del numero degli scaglioni ed un'aliquota d'impresso un poco

Innovazione e Diritto

meno oppressiva. Una riduzione debole che non favorirà quell'allargamento strutturale delle basi imponibili dichiarate che dovrebbe rappresentare il principale obiettivo della nuova IRPEF e che è alla base dei principali modelli di imposte personali a livello Europeo.

Una riforma dell'imposta sui redditi personali per dare inizio ad un circolo virtuoso capace di espandere i suoi effetti sull'insieme del sistema tributario, dovrebbe rispondere positivamente ad alcuni vincoli strutturali,economico-sociali e distributivi,che cercherò di indicare in forma necessariamente sintetica, senza pretese di esaustività.

La nuova IRPEF dovrebbe essere strutturata su non più di tre scaglioni (compreso quello ad aliquota zero) la cui ampiezza potrebbe essere gradualmente ampliata in base all'aumento degli imponibili registrato ogni anno, con l'obiettivo strutturale di ridurre il più possibile la forbice tra l'aliquota media, che indica il profilo distributivo del tributo, ai fini del principio di capacità contributiva, e quella marginale che disincentiva la produzione di nuovo reddito e premia l'evasione.

In base all'esperienza e ai limiti sia dell'IRPEF versione 2006, sia soprattutto di quella vigente, ed ai diversi effetti sul gettito dei due modelli,la nuova IRPEF dovrebbe rispettare alcuni vincoli economico-distributivi e di tecnica tributaria,attenti ai principi di capacità contributiva ed uguaglianza.

1)Ritornare ad un sistema di deduzioni sia per la determinazione del minimo imponibile sia per i carichi familiari. Il loro livello,decisamente elevato anche rispetto ad altri paesi europei, è reso meno oneroso,in termini di perdite di gettito,dal fatto che decrescono al crescere del reddito.

Questa caratteristica, che non determina inconvenienti se applicata alle deduzioni,comporta per le detrazioni che operano ex post un incremento implicito della progressività marginale ,che alimenta l'illusione finanziaria e introduce evidenti elementi di irragionevolezza nella diversa e maggiore aliquota marginale che colpisce i titolari di redditi con carichi familiari.

2)Affiancare alla quota esente per minimo imponibile(no tax area) la possibilità di dedurre entro limiti prefissati,da rimuovere nel tempo in parallelo con l'incremento degli imponibili,alcune spese socialmente rilevanti,quali quelle di trasporto(particolarmente rilevanti per i lavoratori dipendenti),per la formazione e la cultura,per la salute,la prevenzione e il benessere fisico. La stessa tecnica dovrebbe applicarsi alle spese familiari,con una quota fissa (family area) ed una mobile collegata ad alcune spese tipiche della famiglia,con figli e anziani a carico. La deducibiltà integrale, quindi non con un'aliquota al 19%, di queste

Innovazione e Diritto

spese,contribuirebbe alla riduzione dell'evasione,particolarmente diffusa nel settore dei servizi alla persona.

3)La forbice tra aliquota media e marginale particolarmente rilevante nell'attuale IRPEF dovrebbe essere contenuta, attraverso una riduzione della quota fissa relativa alla no tax area e alla family area, accompagnata dalla riduzione della prima aliquota dall'attuale 23% ad un 20-15%. Il maggior carico di imposta per i redditi più modesti verrebbe compensato dalle deduzioni indicate al punto 2,che dovrebbero tenere conto delle diverse tipologie di reddito(lavoro dipendente,autonomo,redditi diversi) ai fini della determinazione del dovuto:evitando i rischi di frammentazione e le disparità di trattamento inserite nei modelli di discriminazione qualitativa dei redditi.

4)La rimodulazione del tributo dovrebbe concentrarsi il primo anno sulla sostituzione delle detrazioni con deduzioni dall'imponibile. A partire dal secondo anno potrebbe invece prendere corpo un processo graduale ma continuo di allargamento degli scaglioni (non più di tre), di riduzione delle relative aliquote e di ampliamento della family area, in base agli incrementi reali di gettito realizzati l'anno precedente. L'avvio della riforma potrebbe essere coperto con il taglio di alcune agevolazioni non essenziali e con l'aumento di alcune imposte indirette. La tendenziale proporzionalizzazione del tributo per ampie fasce di contribuenti attraverso il progressivo ampliamento degli scaglioni renderebbe meno convenienti i comportamenti opportunistici e potrebbe quindi favorire il recupero di una quota dei redditi precedentemente sottratti al fisco , con ricadute positive sul gettito delle altre principali imposte .

5)La soglia di reddito oltre la quale un familiare non sarebbe più considerato a carico del genitore o del coniuge,potrebbe essere moltiplicata, rispetto all'attuale irrealistica pari a 2.841 € , che alimenta il lavoro nero , specie femminile ,e gradualizzata in modo da incentivare da un lato, l'emersione di tale lavoro nero. Dovrebbe tendere dall'altro, a sviluppare un modello di workfare finalizzato a favorire l'assorbimento della domanda di lavoro giovanile e femminile,anche part-time e ad incentivare fiscalmente la trasformazione in rapporti di lavoro a tempo indeterminato .

6)Sul versante delle imprese la riforma dell'IRES potrebbe prevedere l'introduzione di un coefficiente correttivo,inversamente proporzionale alle dimensioni d'impresa,calcolato in base ad alcuni elementi reddituali sensibili,con l'obiettivo di aumentare la competitività delle imprese minori e di favorirne,al tempo stesso, la crescita dimensionale.

7)Un altro punto di forte sofferenza del sistema tributario è rappresentato sicuramente dall'IRAP. Si può discutere sulla razionalità economica dello schema adottato nel 1997,per

Innovazione e Diritto

alcuni aspetti sicuramente più progredito rispetto ai tributi soppressi, ma il dato sensibile, è che oggi questo tributo, smontato pezzo dopo pezzo dalla giurisprudenza della Cassazione, relativamente ai contribuenti privi di autonoma organizzazione, non solo quindi lavoratori autonomi, ma anche imprese individuali, rappresenta un incentivo alle importazioni e una penalizzazione delle esportazioni,incompatibile con un'economia mondializzata;l'abolizione della tax professionalle in Francia nel 2010 ne rappresenta una indiretta ,significativa conferma.

L'obiettivo di una sua graduale abolizione si è finora scontrato tuttavia,con la necessità di coprire il mancato gettito destinato al finanziamento di una quota di rilievo della spesa sanitaria delle Regioni. All'attualità, il dato rilevante anche sotto il profilo giuridico è rappresentato dalla opzione prevista dalla bozza di decreto delegato di mantenere l'IRAP come tributo proprio derivato attribuito alle Regioni, con la possibilità di sopprimere il tributo, a partire dal 2014 affidato alla decisione autonoma di ciascuna Regione.

Questa opzione, solo formalmente autonomista, introduce una serie di variabili sotto il profilo giuridico, non sempre apprezzabili, su cui occorrerebbe riflettere.

La prima considerazione da cui si deve necessariamente partire è che il modello di Stato anche dopo la riforma del Titolo V della Costituzione resta, al di là del nomen iuris, adottato per definire il processo di decentramento fiscale, quello di uno Stato unitario, articolato su basi regionali.

La sola ipotesi di prevedere la possibilità di abolire gradualmente il tributo, non regolata nei suoi consistenti aspetti economici e di gettito dal legislatore statale, configura a mio parere un evidente conflitto con l'art. 119 della Costituzione, nella parte in cui ignora il problema della diversa capacità fiscale per abitante dei territori, che non può non rilevare in una vicenda di questa portata , relativa ad un tributo statale il cui gettito è devoluto alle Regioni , ma la cui articolazione è prevalentemente riservata al legislatore statale .

Il riferimento in Costituzione al fondo perequativo, senza vincoli di destinazione di cui al V comma dell'art. 119, destinato a equilibrare le diverse capacità fiscali per abitante espresse dai territori , in collegamento con la compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio stesso , conferma il valore unitario del principio di capacità contributiva nella ripartizione del concorso alla spesa pubblica.

Il principio di territorialità rappresenta invece un semplice criterio di distribuzione del prelievo nei diversi territori, integrato dal fondo perequativo finalizzato a riequilibrare le diverse capacità fiscali, al fine di favorire la responsabilizzazione della spesa , senza alimentare disparità di trattamento irrazionali.

Innovazione e Diritto

La perequazione disciplinata dall' art. 11 della bozza di decreto delegato che riguarda l'IRAP, si riferisce infatti non alla perequazione delle diverse capacità fiscali, disciplinata dal comma 7 , destinata a perequare le diverse capacità fiscali per abitante , ma a quella regolata dal quinto comma che è finalizzato ad accompagnare il passaggio dalla spesa storica ai costi standard, nelle sole materie (quindi non in tutte quelle attribuite alla competenza regionale) per le quali è prevista la copertura integrale dei costi (art. 1 primo comma della bozza di decreto) , a cominciare da quella sanitaria.

E' intuitivo che, la del tutto ipotetica soppressione dell'IRAP sarà più onerosa nelle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, e il decreto nulla prevede per mettere sullo stesso piano le Regioni, nella prospettiva del superamento dell'IRAP.

Una scelta, occorre sottolinearlo,tutta politica che lascia perplessi per i risvolti che è destinata a produrre,innescando un procedimento discriminatorio privo di qualsiasi ragionevolezza,sia sul piano interno sia del diritto comunitario.

In questo senso quindi, lo schema del decreto delegato, non contrasta soltanto con l'art. 119 della Costituzione ma introduce una probabile violazione del principio comunitario di non discriminazione fiscale, interpretato alla luce dei principi di proporzionalità ed eguaglianza.

Si può aggiungere che se le modalità dell'eventuale abolizione dell'IRAP suscitano perplessità rispetto al diritto comunitario, dal punto di vista del diritto interno, la scelta operata dal legislatore statale di ribaltare sulle Regioni l'onere dell'eventuale abolizione dell'IRAP , si pone in contrasto con il divieto di introdurre limitazioni alla libera circolazione delle persone o delle cose a livello regionale.

L'art. 120 Cost. nello stabilire che le Regioni non possono istituire dazi alle importazione ed esportazioni, o provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose, evidenzia un principio generale che non si rivolge solo alle Regioni, ma evidenzia un principio fondamentale dell'ordinamento, che coinvolge ovviamente anche il legislatore statale,quando introduce disposizioni di legge destinate a produrre effetti a livello regionale.

L'assenza di qualsiasi elemento di perequazione ai fini dell'eventuale abolizione dell'IRAP, che tenga conto delle diverse capacità fiscali su base regionale determina quindi un evidente contrasto con i principi di non discriminazione e eguaglianza sostanziale e ne implica quindi la illegittimità, dal punto di vista del diritto interno.

Una soluzione razionale, per favorirne la graduale sostituzione, da parte del legislatore statale, potrebbe essere quella di escludere il costo del lavoro dalla base imponibile del

Innovazione e Diritto

tributo, finanziando l'avvio della manovra con l'aumento di un punto delle aliquote dell'IVA,e di alcune accise ferme da molte anni.

In ogni caso l'aumento del gettito dell'IVA sui consumi interni dovrebbe essere destinato in futuro ad incrementare le quote del gettito dell'IVA da assegnare alle Regioni, in sostituzione dell'IRAP, in modo da assicurarne l'assorbimento nell'arco di alcuni anni.

Per rendere credibile l'obiettivo di una graduale abolizione dell'IRAP privata, tutte le nuove imprese dovrebbero essere escluse dal tributo.

Una misura agevolativa che non contrasterebbe con l'ordinamento comunitario, sa adottata senza alcun effetto selettivo e se inserita all'interno di un percorso finalizzato con certezza a sopprimere questo tributo così anomalo nell'arco di alcuni anni, difeso da una cultura finanziaria autoreferenziale, prevalentemente accademica che è la prima responsabile della crisi del sistema tributario italiano.

Basta ricordare per tutte l'esperienza della DIT ,l'imposizione duale dei redditi delle società di capitali:un'ottima idea,derivata dall'ordinamento tributario svedese,così mal declinata sotto il profilo della tecnica tributaria,da avere determinato nel 2001,ultimo anno di applicazione,riduzioni d'imposta per oltre 18.000 miliardi di lire,concentrate per la modica cifra di oltre 12.600 miliardi su sei grandi gruppi industriali e finanziari!

L'abolizione dell'IRAP,secondo il percorso qui delineato avrebbe il pregio di rilanciare gli investimenti nel settore privato ed avviare un processo di assorbimento della perdita di posti di lavoro determinata dalla recessione.

8)L'attuale regime forfettario è incompatibile per come è articolato oggi,con la nozione stessa di tributo, essendo dominanti i profili volontaristici nella determinazione del dovuto, affidati al buon volere dei contribuenti.

Un modello impositivo particolarmente incentivante per quei contribuenti che, specie nel settore dei servizi possono realizzare una percentuale elevata di attività al nero; per i quali questo regime impositivo rappresenta un autentico paradiso fiscale .Molto meno conveniente invece per i contribuenti minimi ,che avrebbero comunque un carico di IRPEF modesto, sono comunque fuori dall'area di assoggettamento all'IRAP,e non possono dedurre l'IVA,assolta a monte. Sarebbe quindi utile sostituirlo con un sistema di dichiarazione concordata con l'amministrazione finanziaria,secondo uno schema simile a quello adottato in Francia con la déclaration contrôlée, e per i medesimi livelli di ricavi, variabili a seconda delle attività svolte(lavoro autonomo,imprese artigianali e commerciali,etc.).

Non solo,ma la separazione tra attività reddituali forfettizate ed altri redditi ne esclude il cumulo ai fini della progressività:una deroga,quest'ultima,regressiva e priva di qualsivoglia

Innovazione e Diritto

ragionevolezza, che andrebbe in qualche modo corretta;la forte divaricazione fra aliquota marginale e media potrebbe portare infatti all'intestazione di beni patrimoniali,sostanzialmente elusiva. Il successo di un modello impositivo,basato su questi principi,presuppone la riduzione graduale nell'arco di alcuni anni del peso dell'IRPEF sul totale delle entrate.

Riduzione finanziata utilizzando una quota del maggior gettito incassato l'anno precedente non solo dall'IRPEF ma anche dalle altre imposte connesse,a partire dall'IVA , il cui incremento del gettito dovrebbe essere destinato ad assorbire gradualmente l'IRAP.

L'esperienza del 2003-2005 dimostra infatti che quel modello di imposizione se attuato con convinzione e rigore, depurato di alcuni limiti di tecnica tributaria, a partire dal carattere rapidamente decrescente delle deduzioni, e dal livello contemporaneamente troppo elevato sia della no tax area sia dell'aliquota d'ingresso, riduce di molto la convenienza ad evadere e a produrre una parte del reddito in nero.

Vale forse la pena di ricordare che in quel modello, nonostante alcuni inconvenienti, propri di ogni fase di avvio, a partire da una forbice troppo accentuata fra aliquota media e marginale,per il gioco delle deduzioni personali,familiari o specifiche,oltre il 60% dei contribuenti era tassato nel 2006 con l'aliquota marginale del 23%, mentre con quello in vigore oggi non vi è titolare di redditi che non sia un lavoratore part-time a basso reddito ad essere tassato con un'aliquota inferiore al 31-32%, al netto delle addizionali locali.

Il che comporta un'aliquota media significativamente più elevata proprio per i redditi medio bassi che la riforma del 2007 si proponeva di favorire.

Un risultato che dovrebbe indurre a riflettere i sostenitori dell'equità distributiva della riforma del 2007,che ha avuto lo strabiliante esito di super tassare i redditi soggetti a ritenuta(non solo da lavoro dipendente) e di aumentare,con aliquote sproporzionate sui redditi medio-bassi, specie familiari, il premio all'evasione!

Il ritorno ad un modello di imposizione dei redditi personali basato sulla sostituzione delle attuali detrazioni con deduzioni dall'imponibile, potrebbe rappresentare la premessa, riprendendo un'idea che avevo sviluppato all'inizio della legislatura, per un intervento di forte impatto, finalizzato a preparare le basi per una riforma dell'imposta sui redditi personali, inserita in un più ampio disegno di riforma dell'ordinamento tributario dello Stato.

La difficoltà di intervenire con correttivi strutturali incisivi su un tributo che da solo raccoglie ogni anno oltre il 45 % del totale delle entrate, senza determinare brusche oscillazioni nell'andamento del gettito, mi induce a formulare una proposta di semplice gestione e di forte impatto mediatico.

Innovazione e Diritto

Per tre anni tutti i redditi aggiuntivi rispetto a quelli percepiti l'anno precedente che diverrebbe quello di riferimento,verrebbero assoggettati a tassazione separata ,quindi in base all'aliquota media anziché a quella marginale.

L'alleggerimento del prelievo sui redditi aggiuntivi sarebbe molto consistente e percepito come tale dai contribuenti. Consentirebbe di dare respiro a tutti i redditi,compresi quelli da lavoro dipendente, recuperando il drenaggio fiscale degli ultimi sette anni; renderebbe quindi possibile una stagione di rinnovi contrattuali,compatibile con la necessità di garantire consistenti guadagni di produttività al sistema delle imprese. Favorirebbe inoltre significativi recuperi di basi imponibili, precedentemente evase, ed il cui occultamento, perderebbe ogni convenienza.

L'incremento delle basi imponibili non sarebbe quindi l'effetto di rivalutazioni ex lege ma verrebbe orientato dal mercato, sulla base della convenienza e dei rischi di ciascun contribuente, essenzialmente quindi su basi volontaristiche.

Un correttivo di questo tipo non determinerebbe in alcun caso perdite di gettito incompatibili con la necessità di garantire gli equilibri del bilancio,perché comunque verrebbero assicurate maggiori entrate rispetto all'anno precedente; il gettito complessivo crescerebbe ulteriormente per gli effetti indotti dall'allargamento degli imponibili IRPEF,sulle altre principali imposte ed in particolare su quelli dell'IRAP e dell'IVA.

Un intervento così concepito avrebbe il pregio di frenare una macchina, quella dell'IRPEF, ormai impazzita,senza effetti collaterali indesiderabili anche dal punto di vista distributivo, perché la scala di valori fra i diversi redditi non muterebbe mentre,specie se affiancata dalla rivalutazione della soglia di reddito entro la quale un familiare è considerato a carico del genitore o del coniuge, favorirebbe anche l'emersione di ampie sacche di lavoro nero. Ovviamente in caso di evasione i maggiori redditi accertati perderebbero il beneficio della tassazione separata e sarebbero assoggettati all'aliquota marginale e alle connesse sanzioni.

La dinamica degli imponibili favorita dal nuovo sistema di imposizione triennale dei redditi aggiuntivi offrirebbe un'immagine ben più dettagliata delle variegate realtà reddituale delle famiglie italiane rispetto all'attuale IRPEF,fortemente evasa ed elusa,sulla base della quale potrebbe essere successivamente definito il nuovo modello dell'IRPEF a regime.

L'alleggerimento fiscale intorno al quale verrebbe costruito il nuovo modello di imposizione personale verrebbe finanziato anno per anno in base agli incrementi di gettito delle imposte indirette (IRAP e IVA), favorito dall'allargamento degli imponibili, indotto dal

Innovazione e Diritto

regime agevolativo triennale sui redditi personali e con l'aumento di alcune accise, che assicurerebbero la copertura del minor gettito IRPEF, legato alla tassazione separata.

Gli effetti sulla crescita economica sarebbero generalizzati ed offrirebbero, nel corso del triennio, ampi margini per avviare politiche economiche di settore, caratterizzate da uno stretto collegamento tra indirizzi nazionali e modelli attuatori a livello regionale

Negli ultimi dieci anni la questione della bassa crescita, ha avuto cause molteplici (abbandono della lira fluttuante, spostamento degli assi economici verso l'Asia, mondializzazione dei mercati, rapidità delle innovazioni, competitività, limitata dalla frammentazione del sistema di imprese,forte rallentamento dell'economia europea) ed è stata identificata come la "questione settentrionale", proprio perché il rallentamento colpiva innanzitutto il motore dello sviluppo industriale italiano della seconda metà del secolo scorso,localizzato prevalentemente al Nord.

Un'analisi parziale, che non guardava con sufficiente attenzione a quanto avveniva negli altri grandi paesi europei, che non a caso avevano riformato i propri sistemi fiscali per aumentarne la competitività in una economia mondializzata; a cui si è cercato di rispondere con l'esasperazione dei localismi o con politiche pubbliche costose ma prive di un disegno che non fosse difensivo e di una prospettiva di medio periodo, con lo spostamento di una quota del prelievo sulle società da quelle maggiori, di cui si intendeva garantire un certo grado di competitività,attraverso la D.I.T e l'IRAP ,verso quelle minori protette,a loro volta,dall'ammortizzatore anomalo dell'evasione.

Politiche prevalentemente assistenziali e clientelari al Sud,ma poco efficaci anche nel resto d'Italia, per gli inevitabili costi che scaricavano sul sistema tributario,chiamato a finanziare una spesa crescente,poco produttiva.

Il tutto aggravato da un sistema di intermediazione pubblico della ricchezza prodotta,insopportabilmente oneroso (il ceto politico in senso ampio che vive intorno alla spesa pubblica costa in Italia ai cittadini quanto la somma dei costi a carico dei francesi e dei tedeschi:60 milioni di abitanti contro 150 milioni si dividono gli stessi costi!). Un settore, che la crisi non ha neppure sfiorato, avvolto da una nebbia impenetrabile.

Di qui non solo l'aumento continuo della pressione tributaria, ma una sua concentrazione sui redditi, particolarmente squilibrata a danno delle famiglie e delle imprese specie minori,attraverso un aumento insostenibile dell'IRPEF, ampiamente richiamato e documentato in queste note, su cui,in tutta franchezza non vi è più nulla da studiare; accentuato dagli interventi degli ultimi due anni che hanno ulteriormente amplificato le irrazionalità dell'IRPEF.

Innovazione e Diritto

La riduzione della spesa pubblica, un obiettivo che dovrà continuare,anche negli anni a venire,attraverso un processo di riqualificazione necessariamente non breve,offre oggi uno spiraglio per rispondere alla crisi italiana,che precedeva e va oltre la recessione del 2008-09 con politiche nazionali di settore,che necessariamente non possono essere la somma di politiche regionali non inquadrate in un chiaro e coerente disegno unitario.

La programmazione per settori organici, che la parte più attenta della dottrina amministrativistica aveva individuato fin dagli anni '80 del secolo scorso come lo strumento per affrontare,in chiave anticipatrice ed innovativa,il tema della funzionalizzazione dell'attività amministrativa, quale precondizione per la riqualificazione delle politiche pubbliche, ed il contenimento della spesa,trova oggi nuova linfa nella rivoluzione copernicana che ha investito negli ultimi venti anni il diritto amministrativo,praticamente in ogni sua parte.

Le ricadute sul diritto tributario di questa rivoluzione, dovrebbero essere evidenti; mentre si assiste,al contrario,ad una involuzione dei rapporti tra fisco ed Amministrazione che non ha precedenti,sui quali la dottrina dovrebbe iniziare ad interrogarsi,sia per comprenderne le cause,sia per indicare soluzioni e proposte.

9) Conclusioni

In queste note ho cercato di trarre dall'andamento del gettito delle principali imposte negli ultimi 5 anni, qualche elemento utile per un'analisi della politica tributaria, dal punto di vista della struttura delle imposte e dei loro effetti socio- economici in una ottica giuridica.

Un approccio fin qui troppo trascurato, che ha messo in luce tutte le criticità di sistema che caratterizzano l'attuale ordinamento tributario, e l'illusione di poterlo correggere o almeno di ridurne l'impatto nelle aree economicamente più dinamiche attraverso il federalismo fiscale.

Da questa analisi emergono alcune coordinate essenziali, sulle quali dovrebbe concentrarsi non solo la dottrina ma le ricerche nel senso più ampio: che coinvolga quindi anche i giovani studiosi nell'individuazione di un filo conduttore comune, capace di offrire le basi non solo teoriche per una ripartenza della società italiana, nelle sue diverse articolazioni, economiche, istituzionali, sociali.

1) Il primo dato su cui riflettere è rappresentato dallo stretto legame che unisce la crisi dell'istituto parlamentare, espropriato ormai della sua tradizionale funzione legislativa, anche in ambiti quali il diritto tributario, tuttora caratterizzato da un'ampia riserva di legge, e la crisi del diritto finanziario e tributario, incapace ormai di tradurre in norme coerenti con una visione alta della politica, il concorso di ciascuno alla spesa pubblica.

Innovazione e Diritto

Il diritto tributario appare oggi paralizzato, incapace di produrre un sistema di regole idonee ad indirizzare le risorse e dare attuazione a politiche pubbliche, in cui gli obiettivi di sviluppo e di crescita sociale della nostra Comunità, trovino il loro comune denominatore in più solide basi culturali e civili, attenta ai diritti della persona.

Una crisi che parte da lontano, che può farsi risalire agli inizi degli anni '90 e di cui segnalerei come momenti emblematici: la ritenuta del 6x1000 sui depositi bancari stabilita nel 1992 in seguito alla svalutazione della lira e la sentenza della Corte Costituzionale (410/95) che aveva giustificato la retroattività della tassazione delle plusvalenze in materia di indennità di esproprio .

Una decisione singolare, che in pochi giorni determinò un calo dei depositi bancari di oltre 300.000 miliardi di lire, con una perdita in due anni e mezzo di oltre 7.600 miliardi di imposte sugli interessi, contro un incasso realizzato, con lo scippo di circa 4.800 miliardi.

Una crisi dei modelli di rappresentanza degli interessi diffusi, a partire dalla ripartizione del mio e del tuo nel concorso al finanziamento della spesa pubblica, che non si risolve, ripiegando in un localismo illusoriamente difensivo, in una fuga all'indietro, sostanzialmente priva di prospettive. La mia conclusione è che le due crisi debbano essere necessariamente affrontate e risolte insieme: più voce ai diritti e agli interessi diffusi per una più efficace e più equa ripartizione del concorso alla spesa pubblica di ciascuno; recupero di ruolo da parte del Parlamento, attraverso la rilevazione degli interessi, il loro contemperamento e le conseguenti scelte, finalizzate alla riproposizione di una credibile prospettiva di sviluppo per l'intera collettività nazionale.

In questo quadro di riferimento, è forse utile sottolineare che l'unità della finanza pubblica rappresenta un valore costituzionale che permea di sé l'intero ordinamento, in un percorso ideale che lega l'art. 3 al 23 al 53 al 75 e all' 81 Cost. L'unità del sistema finanziario non solo non è alternativa a qualsiasi modello di decentramento istituzionale o finanziario, più o meno spinto, ma ne rappresenta l'indispensabile cornice.

In una prospettiva in cui il decentramento istituzionale rappresenta lo strumento per un'articolazione territoriale della spesa pubblica relativa ai diritti di cittadinanza, su basi convergenti di efficienza, economicità e responsabilizzazione, il federalismo fiscale, potrà rappresentare un elemento di recupero di efficienza economica e di equità distributiva, solo se, come ho cercato di dimostrare in queste note, è inserito in un sistema tributario dello Stato profondamente riformato, attento alle diverse capacità fiscali dei territori.

Un modello di fiscalità ad elevata competitività, capace quindi di finanziare una crescita accelerata delle aree in ritardo di sviluppo, e al tempo stesso di permettere ai territori

Innovazione e Diritto

economicamente più attrezzati di competere in condizioni di parità con le economie più dinamiche e competitive.

Un fisco equilibrato, strutturato in modo da rendere meno allettante la prospettiva di evaderlo, attento ai diritti dei cittadini e al tempo stesso rigoroso.

Un'utopia? Molto più semplicemente quel fisco liberale, che caratterizza con modalità diverse i grandi Paesi Europei, ostacolato in Italia dagli statalisti di ogni colore e ormai scomparso anche dai programmi elettorali.

2) La crisi del sistema tributario è certamente anche una crisi di consenso, essendosi spezzato il legame tra assemblee elettive e decisioni di finanza pubblica, su cui era nato il costituzionalismo liberale nell'800, che ha dato vita allo Stato democratico contemporaneo, quale lo conosciamo oggi, soprattutto nella sua declinazione pluriforme più avanzata, quello europeo.

Ma è anche una crisi che investe i diritti delle persone come singoli, ovvero organizzate in corpi sociali; a questa crisi ad oggi il diritto tributario, spesso ripiegato in un tecnicismo fine a se stesso, ha evidenziato scarsa sensibilità e non si è dimostrato in grado di offrire risposte convincenti, inquadrate in una prospettiva di sistema.

3) L'anomalo profilo distributivo dell'ordinamento tributario italiano, in cui oltre il 60% del gettito è corrisposto dalle famiglie e dalle imprese, attraverso le imposte sui redditi, un rapporto con le imposte indirette, invertito rispetto ai paesi più avanzati ha determinato sia dal punto di vista economico sociale, sia sotto il profilo territoriale, una serie di guasti crescenti, che hanno da un lato resa endemica negli ultimi 10 anni una crescita economica a livello di prefisso telefonico, dall'altro hanno accentuato gli squilibri territoriali sia dal lato del prelievo sia attraverso il ritorno in termini di offerta di beni pubblici.

La giustizia territoriale è stata analizzata esclusivamente dal lato dell'eccesso di prelievo che caratterizzerebbe le regioni del Nord, evidenziato da un elevato residuo fiscale.

La tesi del residuo fiscale avrebbe un senso se la fiscalità fosse espressione dei territori. Al contrario in Costituzione non vi è alcun collegamento tra il principio di capacità contributiva che individua i criteri di riparto ai fini del concorso della spesa pubblica;vi è solo l'indicazione che tra le fonti di finanziamento degli enti territoriali, vi sia anche la compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al territorio.

Proprio sotto questo profilo , il modello di perequazione scelto dalla bozza di Decreto Delegato sul finanziamento regionale appare in contrasto con l'impianto dell'art119 Cost.

Innovazione e Diritto

Poiché oggetto della perequazione è l'addizionale IRPEF, la soluzione più autonomista e al tempo stesso logica, sarebbe quella di graduare le addizionali in base al diverso rapporto fra la capacità fiscale di ciascuna Regione rispetto al dato medio nazionale.

Il livello massimo d'imposizione sui redditi, in questa ipotesi, non muterebbe , perché ad una più elevata aliquota regionale corrisponderebbe una minore imposta erariale.

La responsabilizzazione funzionerebbe perché la maggiore aliquota dell'addizionale regionale sarebbe evidenziata e visibile;infine lo schema sarebbe rispettoso sia degli equilibri delineati dall'art 119 Cost. 4 comma sia del principio di eguaglianza.

D'altra parte nessuno ricorda che la spesa dello Stato centrale nel Mezzogiorno è di oltre un quarto inferiore alla media nazionale, e questo si traduce non solo in una minore offerta di beni pubblici e di qualità più scadente, ma anche indirettamente in minori ricadute territoriali della spesa dello Stato centrale, a partire da quella pensionistica, che nel Mezzogiorno è ben inferiore alla media nazionale, pur essendo fino al 2018 completamente retributiva. Il che conferma che il tema della giustizia territoriale è tema complesso che non si presta a semplificazioni propagandistiche.

La tesi del residuo fiscale, oltre ad avere in sé un elevato contenuto suggestivo, accompagnato talvolta da venature mistificatorie, non ha nulla a che vedere con il federalismo fiscale, che sotto questo profilo, è perfettamente neutrale.

Se in Italia il prelievo fiscale è squilibrato dal lato dei redditi (personali e di impresa) rispetto agli altri principali paesi d'Europa, con una maggiore imposta che oscilla tra gli 80 e i 90 miliardi di euro, non ci si può meravigliare del fatto che il residuo fiscale al Nord sia di poco superiore ai 40 miliardi.

Di questa situazione è ovviamente consapevole il prof. Antonini ,che alla guida di una commissione tecnica incaricata di affiancare il Governo nella predisposizione dei Decreti Delegati in cui le sei regioni del Mezzogiorno continentale sono praticamente non rappresentate, aveva proposto uno schema di decreto sul finanziamento delle Regioni che dimezzava la quota di IVA (dal 47 al 25%) assegnate alle Regioni per il finanziamento della Sanità.

L'obiettivo, ovvio, era quello di sostituire 25 miliardi attribuiti alle Regioni attraverso il gettito dell'Iva (l'imposta come è noto che evidenzia le minori differenze in termini di capacità fiscale e il cui gettito infatti in Germania è tutto attribuito ai Land) con altrettanti mezzi ricavati da una più ampia partecipazione regionale al gettito dell'IRPEf.

Un'ipotesi ovviamente insostenibile sul piano tecnico, saltata immediatamente nella conferenza Stato-Regioni .

Innovazione e Diritto

Ma anche il sintomo della mancanza di equilibrio e del deficit di intelligenza con cui una maggioranza di Governo a trazione nordista , ma con il proprio bacino elettorale prevalente nelle Regioni del Mezzogiorno, pretende di affrontare il delicato tema del decentramento fiscale.

E così un modello di decentramento finalizzato negli obiettivi di qualche ingenuo o illuso a ridurre la spesa responsabilizzandola, e di accompagnarla con un Fisco più equilibrato e trasparente, per rendere l'Italia nel suo insieme più competitiva e moderna, si sta materializzando in un film già visto, in cui autonomia ,responsabilità, ,modernizzazione , competizione , si riducono ad un riassetto di poteri neo-centralista, guidato dalla politica ma ad essa estraneo;in buona sostanza in un neo-centralismo senza Stato, in cui i gruppi di potere che contano, fuori dalle Istituzioni tradizionali, redistribuiscono a loro vantaggio una quota della ricchezza nazionale prodotta.

Senza alcuna idea, neppure in embrione, di quale debba essere il ruolo dell'Italia come nazione, come cultura, come sistema di valori, nella competizione planetaria, dopo la recessione del 2008/09 e nelle turbolenze attuali.

Quello che è comunque certo è che senza una riforma incisiva del sistema tributario, che riequilibri innanzitutto il rapporto tra imposte dirette ed indirette, il Nord, con il modello di federalismo fiscale che sta prendendo corpo, avrà probabilmente un po' meno residuo fiscale, perché una quota maggiore del gettito dei tributi statali rimarrà ai territori.

Ma, con l'abolizione dei trasferimenti a carico del bilancio dello Stato e con un'autonomia tributaria particolarmente compressa, per il contribuente del Nord in termini di imposte pagate cambierà poco o nulla.

I risparmi in termini di spesa pubblica si concentreranno infatti a livello dello Stato, che non solo non assicurerà l'integrale copertura delle funzioni trasferite, ai sensi dell'art. 119 comma 4 Cost.

Ma attraverso il meccanismo dei costi standard livellerà la spesa sanitaria ad un livello inferiore rispetto a quello garantito oggi, senza alcuna certezza che a questo livellamento corrisponderà un'offerta di servizi sanitari comparabile a quelli corrisposti oggi.

4) L'imposta sui redditi personali è ormai una macchina impazzita che impoverisce i ceti medi e attraverso di loro la comunità nel suo insieme.

In quattro anni il peso dell'IRPEF è passato dal 36,7% al 44,7% del totale delle entrate dello Stato al lordo delle addizionali locali e delle imposte sostitutive: una cifra abnorme che alimenta l'evasione, e specie nelle aree economicamente svantaggiate del Mezzogiorno, una diffusa economia irregolare di sopravvivenza.

Innovazione e Diritto

Una situazione insostenibile, sotto il profilo economico e distributivo, su cui occorre fare chiarezza dal punto di vista della ripartizione territoriale.

Di norma quando si parla di evasione e di economia irregolare si tende ad identificare i due fenomeni che hanno in realtà dimensioni ed effetti molto diversi tra loro.

L'evasione infatti sottrae al fisco risorse nette, mentre l'economia irregolare si riferisce a realtà reddituali modeste, che spesso galleggiano intorno al minimo imponibile, ed i cui costi in nero non possono ovviamente essere dedotti.

L'evasione in oltre comporta dei costi sotto il profilo organizzativo che la rendono conveniente solo per realtà di una certa consistenza; mentre le attività irregolari, più diffuse nelle aree meno sviluppate del Paese, comportano perdite di gettito fiscali complessivamente molto inferiori rispetto a quelle determinate dall'evasione.

In ogni caso evasione ed economia irregolare sono, in gran parte, il prodotto di una tassazione molto squilibrata dal lato dei redditi, che non si contrasta con strumenti repressivi ma con riforme strutturali che le rendano meno conveniente.

Altrimenti , ed è quello a cui stiamo assistendo, da cinque anni a questa parte nonostante sia nel frattempo cambiata la maggioranza e l'indirizzo politico di Governo, il direttore dell'Agenzia delle Entrate potrà ogni anno compiacersi del maggior gettito recuperato all'evasione (se 10 miliardi del 2010 vi sembrano pochi!).

Ma forse chi ha la responsabilità politica in questo campo dovrebbe incominciare ad interrogarsi se queste cifre rappresentino l'indicatore di una buona politica tributaria o non siano piuttosto la spia della crisi dello Stato Fiscale e che la poltica tributaria del Governo non sia una medicina, ma sia la principale causa che alimenta questa crisi, fiscale , economica, politica, istituzionale.

D'altra parte il riequilibrio tra imposizione diretta e indiretta, assolutamente prioritario, della cui necessità è convinta la larga maggioranza degli analisti, non passa necessariamente solo per un aumento delle imposte indirette.

Richiede invece una serie di misure equilibrate, finalizzate a favorire l'allargamento degli imponibili nell'IRPEF attraverso interventi sulle deducibilità, sulla no-tax area e sull'aliquota di ingresso che meriterebbe una significativa sforbiciata.

Dal punto di vista perequativo,l'elemento di maggiore criticità nell'IRPEF è rappresentato dal modello di imposizione dei redditi familiari, incomparabilmente meno generoso degli omologhi sistemi francese, tedesco e inglese.

Innovazione e Diritto

La riforma dell'IRPEF dovrebbe partire da questo elemento basilare, di equità fiscale, senza inseguire modelli esteri improponibili, non perché non validi ma perché operano all'interno di contesti molto diversi dal nostro, stratificati nel tempo.

In ogni caso è particolarmente significativo che di fronte alle difficoltà politiche che incontra il pur indispensabile processo di armonizzazione fiscale nell'area dell'Euro, a protezione della moneta comune , i capi di Stato e di Governo della Francia e della Germania abbiano annunciato in questi giorni di voler armonizzare le politiche tributarie dei due paesi.

Una prospettiva di grande interesse ,per l'Europa e per l'Euro, pericolosissima per l'Italia, la cui economia è fortemente integrata con quelle francese e tedesca (per ciascuno dei tre paesi, gli altri due sono i primi due partners commerciali) ,che non può essere tagliata fuori da questo processo , e che ha sempre maggiori difficoltà a convivere con l'attuale modello di fiscalità, profondamente statalista ed illiberale.

Una soluzione razionale potrebbe essere rappresentata da un mix di no-tax area a carattere capitario decrescente e dalla deducibilità piena di alcune spese tipiche di ogni organizzazione familiare (formazione, istruzione e cultura, benessere fisico e spese sanitarie, risparmio familiare di lunga durata, spese per l'acquisto dell'abitazione ecc..), finalizzate a favorire l'emersione di quote imponibili precedentemente occultate.

5) La tassazione dei redditi di impresa presenta analoghi elementi di criticità, sia per il peso rappresentato dall'IRAP, un'imposta che non contrasta con la disciplina della concorrenza sul piano intra - comunitario, ma in compenso la viola visibilmente sul piano interno, favorendo le importazioni che assolvono l'IRAP solo sulla quota di prezzo relativa alla commercializzazione; sia per le limitazioni alla deducibilità di alcuni costi che fanno lievitare l'aliquota implicita dell'IRES, specie per le imprese minori.

Una soluzione razionale potrebbe essere quella di fissare un'aliquota di base moderata per le imprese minori, per le cooperative, e per le attività caratterizzate da un elevato valore sociale, affiancata da aliquote maggiorate per le imprese di maggiori dimensioni e per le attività finanziarie.

Una modalità che non impedirebbe l'impiego della politica tributaria per fini extra fiscali, e non contrasterebbe con il divieto comunitario di aiuti di Stato, perché si baserebbe su maggiorazioni di imposta e non su sconti fiscali; invertendo l'ordine dei fattori il risultato giuridico cambia!

Una condizione che non potrà durare a lungo perché il diritto non può essere considerato alla stregua di un sommergibile che navighi in immersione con i compartimenti stagno chiusi.

Innovazione e Diritto

Un processo di armonizzazione fiscale complessiva, nei paesi dell'Euro, rappresenta un'esigenza di stabilità economica non meno importante della moneta unica a cui dovrà necessariamente affiancarsi, in tempi possibilmente non biblici.

6) Il carattere parcellizzato dell'economia italiana e l'elevatissimo numero di imprese individuali e di lavoratori autonomi, richiede un approccio agli aspetti valutativi delle attività economiche, da parte dell'Agenzia dell'Entrate radicalmente diverso da quello che ha caratterizzato il sistema tributario a partire dalla riforma degli inizi degli anni 70.

La semplificazione normativa e la realizzazione di un modello di imposizione personale, caratterizzato da una duplice riduzione della progressività, che investa sia quella media sia soprattutto quella marginale, dovrebbero costituire la base per una riappropriazione della funzione valutativa delle attività a contenuto economico, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Bisogna innanzitutto abbandonare l'idea che gli automatismi nell'attività di accertamento rappresentino un elemento di maggiore efficienza-efficacia, rispetto alle attività valutative. Occorre quindi rifuggire dalla tendenza ricorrente alla catastalizzazione dei redditi, attraverso l'impiego di strumenti ausiliari di controllo (redditometro e studi di settore), che andrebbero invece considerati solo come strumentali alle attività valutative.

Una tendenza che ha paralizzato nel tempo la funzione valutativa della ricchezza prodotta, che al contrario dovrebbe rappresentare la funzione essenziale dell'agire amministrativo in campo tributario.

7) Il Governo nel corso del 2008 e del 2009 ha perduto un'occasione irripetibile per avviare un'ampia riforma del sistema tributario che coniugasse alcuni obiettivi congiunturali con una riforma organica del sistema tributario dello Stato, finalizzata ad aumentarne la competitività e a riequilibrare le imposte sui redditi sotto il profilo distributivo.

Nelle condizioni attuali il finanziamento di una riforma incisiva del sistema tributario, che ne ribalti gli indirizzi di fondo e riequilibri il rapporto tra imposizione diretta ed indiretta, mi sembra di improbabile realizzazione; difficile finanziarne i costi e sfuggire a logiche redistributive di tipo politico.

La recentissima esperienza degli sconti fiscali nei redditi da lavoro dipendente, basati sulla produttività, o della cedolare secca sugli affitti delle abitazioni, rappresenta una eloquente conferma di questa difficoltà,a programmare misure tributarie di tipo sistematico ed anticipa una tendenza.

Innovazione e Diritto

In questo quadro di riferimento potrebbe essere razionale avviare una riduzione del peso dell'IRPEF, assolutamente indispensabile, attuata senza comprometterne il gettito e senza intervenire sull'architettura complessiva del tributo.

La soluzione, che abbiamo illustrato nelle pagine precedenti, potrebbe essere quella di assoggettare per tre anni a tassazione separata (quindi con l'aliquota media) tutti i redditi aggiuntivi prodotti rispetto all'anno di riferimento; anziché privilegiarne solo alcuni (premi di produttività nel lavoro dipendente privato tassati al 10% e cedolare sugli affitti al 25%).

Una scelta quest'ultima sicuramente popolare ma irrazionale che segmenta ulteriormente l'IRPEF, aumentando ulteriormente le disuguaglianze, proprio nell'imposta che per elezione dovrebbe contribuire a ridurle.

8) La riforma tributaria dovrebbe essere accompagnata sia dalla revisione degli indirizzi dell'agire amministrativo dell'amministrazione finanziaria, sia dalla revisione in senso professionale e garantista del contenzioso tributario.

Abbiamo sottolineato nel corso di queste note lo stretto collegamento tra paralisi istituzionale e crisi del diritto tributario. Se si vuole contribuire alla rivitalizzazione del ruolo del Parlamento è indispensabile riprendere le fila di un ragionamento che riporti il diritto al centro dei rapporti tra cittadini e istituzioni. Da questo punto di vista è intuitivo che nessun ramo del diritto ha effetti coinvolgenti e diffusi, come il diritto tributario.

L'aspetto più preoccupante di questa crisi del diritto è rappresentato da un vero e proprio rifiuto, da parte del Governo, in veste di legislatore, di considerare i principi interni e comunitari, ed il diritto in generale, come un limite da non superare, posto dall'ordinamento a tutela dei diritti dei contribuenti che ormai appaiono, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, come veri e propri diritti di cittadinanza, insieme nazionali ed europei.

D'altra parte tutto si può dire tranne che il Ministro dell'Economia oltre a responsabilità politiche un ruolo politico di governo di primissimo piano , non sia attrezzato dal punto di vista delle competenze tecniche.

In questo quadro il rilancio di una cultura garantista in campo tributario, precondizione per una rivitalizzazione del diritto tributario, rappresenta un compito ed una responsabilità ancora maggiore della dottrina, che non trova oggi, nell'istituzione parlamentare in crisi di identità, quell'interlocutore sensibile e attento, che, nella seconda metà degli anni '90, rivendicò a se stesso, quel compito con l'approvazione dello Statuto del Contribuente.

Questo ruolo della dottrina dovrà necessariamente fondarsi su una osmosi tra principi comuni del diritto tributario europeo e principi nazionali in una duplice prospettiva.

Innovazione e Diritto

Un primo approccio riguarda l'evoluzione del diritto tributario europeo dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona e della Carta dei diritti di Nizza.

La tributarietà europea incontra ancora limitazioni nel passaggio tra la tutela dei diritti individuali nel settore amministrativo e in quello giurisdizionale a quello più debole, che agisce nei confronti dei legislatori nazionali, basato sull'eguaglianza formale e sul controllo del rispetto del principio di non discriminazione fiscale, del divieto di aiuti di Stato e di proporzionalità; che opera essenzialmente, attraverso le sentenze della Corte di Giustizia, mediante il rinvio pregiudiziale e le procedure di infrazione attivate dalla Commissione.

Una modalità utile per migliorare il livello della tutela dei diritti dei cittadini in campo tributario, potrebbe consistere quindi nell'individuare alcune situazioni giuridiche soggettive, interne all'agire amministrativo, ovvero quelle limitazioni del diritto di difesa nell'utilizzazione, ad esempio, delle prove nel processo tributario, che si pongano in contrasto con principi del diritto europeo.

Si tratta all'evidenza di situazioni in cui il giudice tributario nazionale potrebbe, ove opportunamente sollecitato, disapplicare la norma interna in contrasto con i principi fondamentali comunitari, dando seguito a quel sindacato diffuso sull'abuso dell'esercizio della discrezionalità legislativa tributaria, avviato da tempo dalla Corte di Cassazione attraverso il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia di norme tributarie di cui si sospetti il contrasto con i principi del diritto comunitario tributario.

Sindacato diffuso, quello dei giudici tributari che assume una valenza assai più penetrante rispetto al sindacato incidentale della Corte Costituzionale, che per sua natura è un sindacato eventuale, intrinsecamente debole, rispetto alla delimitazione dell'esercizio della discrezionalità legislativa.

Dal punto di vista dei principi che caratterizzano la tributarietà nel diritto europeo, l'aspetto di maggiore interesse per il nostro diritto interno è probabilmente rappresentato dalla ricaduta dei principi fissati dal Trattato dell'Unione Europea di Lisbona, in tema di fonti del diritto.

L'assenza di una fonte intermedia tra norme di rango costituzionale e leggi ordinarie ha rappresentato e continua a costituire un elemento di debolezza del nostro ordinamento statuale, in tutti quei campi in cui occorrerebbe disporre di norme sulla normazione; che nella vigenza dello Statuto del Regno erano disciplinate da leggi generali, non derogabili se non espressamente e mai con leggi speciali, e che oggi in un sistema di fonti rigide appare di dubbia praticabilità dopo l'abrogazione dell'art. 128 Cost., in seguito alla riforma del Titolo V.

Innovazione e Diritto

Penso ad esempio alla legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, richiamata dagli articoli 117 e 119 Cost. e allo Statuto dei diritti del Contribuente, la cui inefficacia nei confronti del legislatore trova divise la Corte di Cassazione, che ne evidenzia gli elementi di vincolatezza, rispetto alla Corte Costituzionale che privilegia il principio delle parità delle fonti e della conseguente applicazione del principio di successione delle leggi nel tempo.

Ma se si guarda al rapporto tra Trattato dell'Unione di Lisbona e Statuto del contribuente, la prospettiva, con tutta probabilità cambia.

In virtù del richiamo esplicito ai vincoli dell'ordinamento comunitario fissati nell'art. 117 primo comma Cost., ritengo che dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona la possibilità di considerare i principi comunitari quali norme interposte ai fini della vincolatezza di quelle disposizioni statutarie che hanno ricadute sulla normazione, rappresentino ben più di una petizione di principio, priva di risvolti pratici.

Il rinvio al Trattato dell'Unione operato dall'art. 117 Cost. che disciplina il riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni dovrebbe poter conferire allo Statuto del Contribuente, attraverso il riferimento agli art. 4 numero 3 e 6 numero 3 del Trattato, che richiamano i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e gli obblighi di assistenza nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati, quella forza giuridica sovraordinata alle leggi ordinarie che il richiamo ai soli principi costituzionali non ha in precedenza consentito.

In buona sostanza il richiamo ai principi del Trattato di Lisbona, attraverso il rinvio operato dall'art. 117 comma 1 Cost. consentirebbe di dare valore cogente a quelle disposizioni dello Statuto del Contribuente che delimitano l'esercizio della normazione in campo tributario e che conferirebbero allo statuto quel carattere di norma interposta, vincolante, per il legislatore ordinario, che fin qui la Corte Costituzionale non ha ritenuto di poter riconoscere.

Contribuendo in questo modo a rivitalizzare il ruolo del Parlamento nella definizione della legislazione tributaria, sottratta alla sbrigatività e all'abuso della decretazione d'urgenza.

Sarebbero ovviamente salve quelle deroghe esplicite che la flessibilità dello Statuto opportunamente consente, destinate in assenza di vincolatività dello Statuto, ad essere considerate come non scritte.

Una soluzione interpretativa forte e al tempo stesso realistica per ricondurre ad effettività il ruolo della funzione parlamentare in uno snodo istituzionale centrale nella ripartizione dei poteri, quale quello di imporre i tributi; potere proprio dell'esercizio della funzione legislativa, tradizionalmente separato da quello di spendere e che come ho

Innovazione e Diritto

evidenziato nel corso di queste note, è stato negli ultimi anni pericolosamente attratto all'esercizio esclusivo della funzione di governo, con esiti tra l'altro particolarmente insoddisfacenti, non soltanto sotto il profilo della tutela dei diritti.

9) Il decentramento fiscale in atto richiederà nei prossimi mesi un ripensamento profondo innanzitutto di metodo. La costruzione di un modello funzionante ma soprattutto funzionale del processo di devoluzione finanziaria, sia dal lato della spesa, sia da quello cruciale del suo finanziamento, un percorso necessariamente lento e graduale, non può vedere fissata l'agenda dalle esigenze propagandistiche di un partito a radicamento territoriale delimitato quale è la Lega Nord.

La riforma tributaria ha alla base esigenze di competitività e di equilibri distributivi che coinvolgono l'Italia nel suo insieme e che nessuna agenda politica può ragionevolmente pretermettere, per la evidente ragione che qualsiasi processo di decentramento tributario è il punto di arrivo di un processo di riforma del sistema tributario dello Stato e non certo la premessa. Solo degli incoscienti o dei ciechi possono non vedere gli effetti prodotti dalla politica tributaria su più versanti negli ultimi 5 anni su tutta la società italiana.

Di questa politica confusa ed aggressiva, ai limiti dell'irresponsabilità, le paternità sono equamente distribuite sia a sinistra sia a destra.

È noto che la riforma dell'IRPEF del 2007 fu imposta con un colpo di mano istituzionale, fuori da ogni reale controllo parlamentare di merito, nella legge finanziaria 2007 da Padoa-Schioppa e Visco; ma è cosa di oggi constatare come quella politica tributaria, che negli ultimi anni ha impoverito il Paese, sia stata incredibilmente stabilizzata dall'attuale Governo, per esigenze squisitamente politiche connesse con la fretta di imporre il federalismo; coprendosi a sinistra con la conferma della politica tributaria del Governo Prodi, al cui contrasto in centro-destra deve con tutta probabilità il successo elettorale nel 2008, ed il ritorno di Berlusconi al Governo. Una scelta che ha ampiamente condizionato la recessione, rendendola più lunga e più dura, specie nelle aree più svantaggiate del Paese, e che ora frena la ripresa da cui dipenderà la possibilità di rimettere in moto il sistema Italia nel suo insieme e non per singoli più o meno fortunati spezzoni.

Questa tendenza, ampiamente prevedibile, ha trovato purtroppo conferma in un recentissimo studio di UnionCamere, sulla crescita del PIL in Italia nel 2010 e nel 2011;i dati più significativi che confermano aggravate le riserve formulate in queste note sull'assenza in Italia di una credibile politica di sviluppo sono 3.

Innovazione e Diritto

Il primo, il più negativo, è rappresentato dal fatto che nel 2010 in 13 Regioni la crescita del PIL sarà inferiore all'1% , mentre nel 2011 questo trend coinvolgerà ancora la metà delle Regioni italiane, comprese tutte quelle del Mezzogiorno.

Nel 2011 è previsto invece un rallentamento della crescita nelle regioni del centro-nord in parallelo con il rallentamento delle esportazioni.

Tuttavia il dato più preoccupante è costituito dalle condizioni di abbandono del Mezzogiorno, stretto tra le difficoltà determinate dall'assenza di qualsiasi politica di sviluppo a livello nazionale e una politica fiscale e creditizia priva di equilibrio, incompatibile con i livelli di reddito di quelle aree. La mia conclusione drastica è che non esistono in Italia una questione settentrionale e una questione meridionale;esiste solo una macroscopica questione fiscale che coincide, per le ragioni che ho cercato di evidenziare in queste note, con la questione meridionale.

Il paradosso è che l'immagine del Mezzogiorno è ormai così deteriorata che il resto d'Italia pur di non prenderne atto , insegue fantasmi localisti o statalisti, e sopravvive in modo sempre più difficoltoso e stentato , con un Fisco generoso con i più forti ed insopportabile con i più deboli, aggressivo,statalista,auto-distruttivo, in una parola illiberale.

Un Fisco che non si presta ad essere corretto ma va ripensato radicalmente, guardando alle economie con cui siamo più integrati:la Francia e la Germania.

Il decentramento fiscale federalista, proprio per le caratteristiche duali che caratterizzano il sistema paese non può prescindere da alcuni punti fermi, non sempre chiari, sia nella legge delega 42/2009 sul federalismo fiscale, sia nei primi decreti delegati.

Occorre innanzitutto che l'equilibrio della finanza pubblica dal lato delle riduzioni di spesa, sia partecipativo e non imposto dall'alto in maniera non sempre limpida ed equilibrata.

L'università sta pagando in questo campo un prezzo elevato con un modello di tagli lineari che, nel presupposto di colpire la proliferazione dei corsi, inefficienze e sprechi reali, (ma se i cicli si sdoppiano è difficile che i numeri non cambino!) ha in realtà penalizzato soprattutto le Università maggiori, quelle con il personale più anziano, che non è stato possibile sostituire; anche in questo caso l'area territoriale più colpita è stato il Mezzogiorno che non ha conosciuto la proliferazione di università minori che ha caratterizzato il Nord negli ultimi dieci anni.

È altrettanto indispensabile individuare un modello di finanziamento delle materie economiche attribuite in Costituzione alla competenza regionale, che non potranno non essere in futuro affiancate anche dalla presenza diretta, di settore dello Stato, cui spetta di fissare gli

Innovazione e Diritto

indirizzi generali, espressione degli interessi unitari non frazionabili, responsabile sotto il profilo finanziario delle politiche economiche nazionali di settore.

Sotto questo profilo l'attuale bozza di decreto delegato sul federalismo regionale è particolarmente insoddisfacente; non solo, come abbiamo già indicato, vi è una assoluta indeterminatezza del livello di perequazione reale, in tutte le materie a carico della fiscalità territoriale, che non a caso verrà fissato solo con l'ultimo decreto. È l'insieme dell'impianto finanziario di questo cruciale settore per le economie regionali a lasciare perplessi.

Il finanziamento del fondo perequativo, infatti, non è costruito in base ad un modello di perequazione verticale, e cioè finanziato a carico dello Stato, con l'obiettivo di perequare le diverse capacità fiscali, come imporrebbero gli artt. 117 e 119 Cost.

È invece finanziato in base all'utilizzazione dell'addizionale IRPEF da parte delle Regioni con capacità fiscale per abitante superiore alla media, che verseranno la differenza positiva in un apposito fondo perequativo. Con il solo risultato certo che quale che sia il livello di perequazione stabilito dalla legge, questo verrebbe raggiunto solo nell'ipotesi del tutto irrealistica che tutte le Regioni applichino l'addizionale al massimo livello possibile, il che ovviamente non è.

Uno schema quindi non saprei se definire più furbesco o più miope, ad elevato tasso di irresponsabilità in palese contrasto non solo con la Costituzione ma con la realtà del Paese.

Su tutti i casi una realtà che in una pluralità di scelte cruciali contrasta con i criteri direttivi contenuti nella delega al Governo ex lege 42/2009, una realtà che con una stupefacente inversione del principio di causalità imputa le difficoltà del sistema Italia al peso che il Mezzogiorno rappresenterebbe per l'intera collettività nazionale.

Dimenticando che fino all'inizio degli anni '80 la crescita del Mezzogiorno è stata più rapida del resto del Paese e non aveva colmato, ma certamente ridotto le distanze, non solo in termini economici, ma di progresso civile.

Mentre il passaggio dalle politiche di sviluppo a quelle clientelari e assistenziali nel Mezzogiorno è stato accompagnato dalle perdite di competitività concentrate nelle aree di più elevato benessere, incapaci di innovare e di attrezzarsi per le sfide imposte dalla globalizzazione. Un sistema produttivo sostenuto negli anni '90 con la svalutazione strisciante della lira e poi con gli ammortizzatori anomali di una spesa pubblica ipertrofica e di una fiscalità priva di equilibrio.

Il federalismo fiscale, inteso come scorciatoia per destinare più risorse alle aree economicamente più avanzate, per rilanciarne la competitività, da questo punto di vista, è una

Innovazione e Diritto

prospettiva fallita prima ancora di nascere, come dimostrano con l'evidenza dei numeri i dati sul fisco prima , durante e dopo la crisi.

Certo è che questo federalismo fiscale miope e squilibrato che si cerca di imporre ad un Parlamento deprivato di funzioni e con tutto il rispetto dovuto all'istituzione, in caduta libera anche dal punto di vista della dignità istituzionale, è già fallito prima di prendere l'avvio perché così com'è non è in grado di offrire una risposta utile neppure a quegli interessi economici, prevalentemente concentrati nelle Regioni del Nord che pretende di rappresentare.

La prova più evidente di queste considerazioni ci è stata fornita in questi mesi dal più significativo gruppo industriale manifatturiero italiano,la Fiat , il cui amministratore delegato, impegnato in una sfida industriale a carattere mondiale, che meriterebbe molta più attenzione e rispetto, ha scelto da Torino di rilanciare la sfida della competizione nell'auto con il progetto di Fabbrica Italia, la modalità probabilmente più intelligente per ricordare i 150 anni della nostra storia unitaria, riportando in Italia; nello stabilimento Giambattista Vico alle porte di Napoli,non certo per motivazioni filosofiche, la produzione della nuova auto dei grandi numeri della Fiat; con il consenso maggioritario dei lavoratori e di quella parte del sindacato disposto a negoziare, come in Germania o negli USA, elevata produttività contro retribuzioni adeguate, nuovi investimenti contro nuova occupazione e sviluppo nella più importante Regione del Mezzogiorno.

In conclusione, mi sembra di avere dimostrato, da un lato la necessità di far precedere il federalismo fiscale dalla riforma del sistema tributario a partire dall'imposta che presenta le maggiori criticità, l'IRPEF; dall'altro la necessità di un periodo intermedio in cui il decentramento fiscale, in fase di avvio, non comprometta le possibilità di riforma del sistema tributario nel suo insieme.

Riforma tributaria, decentramento fiscale ed unità della finanza pubblica, rilancio della funzione parlamentare,recupero del ruolo centrale del diritto, rappresentano 4 pilastri fondamentali su cui costruire un sistema di riforme con l'obiettivo di offrire un quadro di sistema empatico rispetto alla necessità di rimettere in moto, lungo un percorso di crescita civile prima ancora che economico sociale, la nostra comunità nazionale. In questo ambito la cultura giuridica a partire dagli studiosi di diritto tributario e finanziario, a cominciare dai più giovani, sarà chiamata a svolgere un ruolo di approfondimento, di responsabilizzazione e sperabilmente di guida.

Innovazione e Diritto

Innovazione e Diritto

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ABBAMONTE G., Programmazione e amministrazione per settori organici, Liguori, Napoli 1982;

ALESINA A. – ICHINO A.; L'Italia fatta in casa, Mondadori, 2009;

ALFANO A.;Le fonti comunitarie del diritto fiscale:in Diritto della Finanza Pubblica europea – NAPOLI ESI – 2008 ;

ALLENA M., Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte, Giuffrè, 2005

AMATUCCI F. a cura di, Il nuovo si sistema fiscale degli enti locali, Giappichelli, 2010;

ANTONINI L., I principi di coordinamento del sistema fiscale, in AA. VV., Verso un nuovo federalismo fiscale, Milano, 2005;

BAGGIO R., Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, 2009

BANCA D'ITALIA, Bollettino economico e suoi supplementi, 2010

BASILAVECCHIA M., Funzione impositiva e forme di tutela, Giappichelli, 2009;

BASILAVECCHIA M.;"L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea" in RDT 2009 parte I pag. 395 e ss ;

BASILAVECCHIA F., DEL FEDERICO L., OSCULATI F., Il finanziamento delle Regioni a Statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost., in Le Istituzioni del federalismo, 5/2006, 673 ss.;

BENSUSSAN E. M., Le fisc mis en examen, DBS, 2006;

BOERI T. - GUISO L., Ma è possibile tagliare le tasse?, in www.lavoce.info;

BOVI M., La pressione fiscale a carico degli "onesti", in www.lavoce.info;

BOVI M., Quelle tasse occulte che favoriscono l'evasione, in www.lavoce.info;

CAVALLINI CADEDDU L., Il coordinamento della finanza pubblica dopo la riforma costituzionale, in http://joomla.ddp.unipi.it/documenti;

CENSIS, a cura di, Paure globali, Laterza, 2009;

CHIAPPINELLI C., La Corte Costituzionale fa il punto sui rapporti tra dimensione del controllo affidato alla Corte dei conti ed esigenze di coordinamento della finanza pubblica, in Giust. Civ., 7-8, 1617 ss.;

COURTOIS P., L'impot de solidaritè sur la fortune, Litec, Paris;

DE MITA E.; Le basi costituzionali del federalismo fiscale, Giuffrè, 2009;

DEL FEDERICO L., Tutela del contribuente ed integrazione europea, Giuffrè, 2010;

DELZIO F.; La scossa, Rubbettino, 2010;

DI PIETRO A. a cura di, Per una costituzione fiscale europea, CEDAM, 2008;

Innovazione e Diritto

DI RENZO L., PERRONE CAPANO R., Diritto della finanza pubblica europea, ESI, 2008;

FALASCA P., LOTTIERI C.; Come il federalismo può salvare il Mezzogiorno, Rubbettino, 2008;

FALSITTA G., Giustizia tributaria e tirannia fiscale, 2008

FERRARA A., SALERNO G. M. a cura di, Il federalismo fiscale commento alla legge n. 42/2009.

FITOUSSI J. P., Il dittatore benevolo – leggi sul governo dell'Europa, il Mulino;

FORTIS M.; La crisi mondiale e l'Italia, Il Mulino, 2009;

GALLO F., Le ragioni del fisco, Il mulino 2007;

GIAVAZZI F., Giù le tasse ora o mai più, Diritto e Pratica Tributaria, n.1/2008, p. 241;

GIOVANARDI A., L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Giuffrè, 2005;

GRILLET – PONTON D., La famille et le fisc, PUF, 1998;

GUERRA M.C. – ZANARDI A., La finanza pubblica italiana, anni 2004-05-06-07-08-09-10, Il Mulino

INGROSSO M., TESAURO F. a cura di, Agevolazioni fiscali e aiuti di stato, Jovene, 2009;

LEROY M.; Sociologia dell'imposta, Rubbettino, 2007;

LETIZIA L., Verso la riforma della contabilità e della finanza pubblica, in Innovazione e diritto, 3/2009, pp.1-16;

LUPI R., Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica, in Rassegna Tributaria, n. 6/2007, p. 1649;

LUPI R., Evasione fiscale, paradiso e inferno, IPSOA, 2008;

MAGLIARO A. , a cura di Verso quale federalismo?,UNIV di Trento ed.2010;

MARONGIU G., Lo statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli, 2008;

MELIS G.,Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi, Giuffrè, 2009;

MICELI R., Indebito comunitario e sistema tributario interno, Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività, 2009

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Bollettino mensile sulle Entrate tributarie 2005-2010.

MISCALI M., Il diritto alla giusta imposta, Pearson, 2009;

PERRONE CAPANO R., L'Europa tra debolezza dell'Euro e crisi dello Stato fiscale, in Rassegna Tributaria 5/2001, pp. 1319-38

Innovazione e Diritto

PERRONE CAPANO R., L'andamento del gettito delle imposte evidenzia il ruolo centrale della politica tributaria nell'emergenza economica, non solo in funzione anticiclica, in Innovazione e Diritto, 5/2008, pp. 3-37;

PERRONE CAPANO R., Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale, in Innovazione e diritto, 1/2009;

PIZZUTI R. F.; Rapporto sullo stato sociale 2010, Academia Universa Press;

PLAZAS VEGA M., Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario, Jovene, 2009;

PROCOPIO M., Le insufficienti misure anticrisi, Diritto e Pratica Tributaria, n.1/2009, p.83;

REVIGLIO F., Good Bye Keynes? Le riforme per tornare a crescere, Guerini, 2010;

REVIGLIO F., La spesa pubblica, Marsilio, 2007;

RICOLFI L.; Il sacco del Nord, Guerini e associati, 2010;

RIVOSECCHI G., L'indirizzo politico e finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei, Padova, 2007;

RIVOSECCHI G., La riforma della legge di contabilità, tra riaffermazione del diritto al bilancio del Parlamento e concezioni statocentriche del coordinamento della finanza pubblica, in www.forumcostituzionale.it, 8 giugno 2009;

SACCHETTO C. a cura di, La tassazione della famiglia aspetti nazionali e comparati, Rubettino, 2010;

SANTORO A., L'evasione fiscale, Il Mulino, 2010;

SANTORO A., Evasione e studi di settore. Quali risultati? Quali prospettive?, in La Finanza Pubblica Italiana 2006 a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi, Il Mulino 2006, p.297;

SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttive, Giuffrè, 2007;

SCOTTI V.; L'Italia corta, Datanews, 2010;

SEN A.; Globalizzazione e libertà, Mondadori 2002;

SRM Studi, Rapporto 2009 Impresa e competitività, Giannini;

TREMONTI G.; Rischi fatali, Mondadori, 2005;

TREMONTI G., La paura e la speranza, Mondadori 2007;

URICCHIO A., Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali, Cacucci, 2010;

VERSIGLIONI M., Prova e studi di settore, Giuffrè, 2007;

VIESTI G.; Mezzogiorno a tradimento, Laterza, 2009;

VIESTI G., Più lavoro più talenti, Giovani, donne, Sud, La risposta alla crisi, Donzelli, 2010;

Innovazione e Diritto

VILLANI S., Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di "regionalizzazione" dell'Iva e di lotta all'evasione fiscale, in Rassegna Tributaria, n.1/2008, p.137;

Innovazione e Diritto

Innovazione e Diritto