



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Alle origini della depressione italiana: un fisco squilibrato, immobile, senza principi e senza diritto

di Raffaele Perrone Capano

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Alla ricerca delle origini della crisi fiscale – 3. La svolta della politica tributaria nel biennio 2006/2007 – 4. L’impatto della riforma fiscale del 2007 sulla crisi finanziaria e sulla recessione 2008/2009 – 5. La dinamica delle esportazioni come chiave di lettura delle origini interne (fiscali) della crisi – 6. Il ruolo del fisco nella contrazione dei consumi: dalla recessione alla depressione. – 7. Il crollo dei consumi nel Mezzogiorno e il fisco: un’ipotesi interpretativa unitaria – 8. I costi del federalismo fiscale e un fisco senza diritto accentuano la contrazione dei consumi – 9. Il difficile rapporto tra il fisco e le imprese italiane: il caso dell’IRAP e le tendenze evolutive in atto – 10. La “misura sbagliata” dell’evasione e gli effetti inutilmente depressivi delle politiche di contrasto al sommerso – 11. La pratica del “fuori busta” nelle imprese minori, moltiplicatore dell’ evasione all’ IVA, IRES ed IRAP – 12. Gli squilibri distributivi che alimentano l’evasione – 13. Per contrastare l’evasione all’IVA è inutile affidarsi alla fantasia: occorre riformare l’IRPEF – 14. Schizofrenia tributaria: il tax rate soffoca le imprese, eppure abbiamo il primato europeo di agevolazioni fiscali – 15. L’asistematicità dell’ordinamento tributario favorisce la trasformazione della recessione in depressione – 16. Spesa pubblica e politica tributaria: una sinergia negativa che alimenta la depressione – 17. Osservazioni e proposte conclusive

Abstract

This work examines the fiscal Italian crisis, starting from a critical analysis of the evolution of the structure Irpef in 2006/2007. The reform of 2007, highlighting the gap between the average progressivity on the marginal incomes and those minor, much less than the tall ones, caused a strong compression of the household income, and also an excessive weight (60%) of direct tax on the revenues total: an imbalance that anticipates the recession of 2008. The restart of exports in the second half of 2009, dynamics similar to that of the Germany, shows the strong recovery of competitiveness of manufacturing. The work highlights the role of taxation in the contraction of consumptions, due to the regressive character that direct taxes have assumed after the reform of 2007. This trend was amplified with the start of fiscal decentralization that has based on the surtax Irpef markedly regressive and on the competition improper to companies determined from the Irap.

After emphasizing the depressive effects and the effectiveness limited of anti-avoidance measures adopted since 2006, this article concludes with some proposals to revive the economy and to contain evasion to Iva, in the context of a broader tax reform that will ensure equal taxation, competitiveness and development.

Il saggio analizza la crisi fiscale italiana, partendo da un'analisi critica dell'evoluzione della struttura dell'Irpef nel biennio 2006/2007. La riforma del 2007, accentuando forbice tra la progressività media e quella marginale marginale sui redditi minori e medi, molto meno su quelli elevati, ha determinato una forte compressione dei redditi familiari, ed un eccessivo peso (60%) delle imposte dirette sul totale del gettito: uno squilibrio che anticiperà la recessione al 2008. La ripartenza delle esportazioni nel secondo semestre 2009 e la dinamica parallela a quelle tedesche, evidenzia il forte recupero di competitività della manifattura. Il lavoro mette in evidenza il ruolo del fisco nella contrazione dei consumi, per il carattere accentuatamente regressivo assunto dalle imposte dirette dopo la riforma del 2007 e la concorrenza impropria alle imprese determinata dall'IRAP. Dopo aver sottolineato gli effetti depressivi e la scarsa efficacia delle misure anti-evasione adottate a partire dal 2006, il saggio si conclude con alcune proposte finalizzate a rilanciare l'economia e a contenere l'evasione all'IVA, nel quadro di una più ampia riforma tributaria, che assicuri competitività, parità fiscale e sviluppo.

1. Introduzione

Un ricercatore che di qui a cinquant'anni volesse approfondire le ragioni che, nell'arco di poco più di un lustro, hanno trasformato in Italia un brusco picco recessivo innescato dalla crisi finanziaria internazionale del 2008, in una spirale depressiva di lungo periodo, avrebbe non poche difficoltà ad individuarne le cause scatenanti, attraverso la lettura dei fondamentali dell'economia.

E' vero che il nostro sistema economico presentava in quegli anni alcuni elementi strutturali di debolezza, a partire dalla polverizzazione dell'apparato produttivo in un numero sterminato di imprese di dimensioni modeste e di micro imprese, ed era caratterizzato da una legislazione del lavoro pensata per le grandi imprese, che non favoriva la crescita dimensionale di quelle minori. Inoltre non giocava certo a favore del nostro sistema industriale, l'alto costo dell'energia e le crescenti carenze infrastrutturali, a partire dal sistema dei trasporti; senza dire degli extra costi determinati da una burocrazia pervasiva e inefficiente e da un sistema di istruzione poco competitivo, che inevitabilmente si ripercuoteva sull'offerta di manodopera qualificata.

Se a questi elementi strutturali si aggiungono le difficoltà e l'alto costo dell'accesso al credito per le imprese minori e gli effetti sulla crescita e la propensione ad investire di un fisco sempre più pervasivo, squilibrato ed ingiusto, sembra evidente che questa lunga crisi, dai confini temporali indefiniti e dal cui vocabolario sembra cancellata la parola "fine", non può essere letta semplicisticamente come un aggravarsi di antichi squilibri, che si scontrano con problemi territoriali mai risolti (in questo quadro provo disagio perfino a scrivere la parola Mezzogiorno).

Sotto questo profilo la lunga recessione e l'avvitamento depressivo in cui l'Italia è immersa dal 2008, rappresenta la spia di un disagio trasversale crescente, che attraversa le fasce meno avvantaggiate della cittadinanza, nell'intero territorio nazionale: esito inevitabile dell'assenza non solo di politiche di settore, a partire dalla politica industriale, ma dell'eclissi di qualsiasi elemento che possa far pensare a un disegno di politica economica, sia pure in embrione.

In questo quadro d'insieme non propriamente roseo, la grande capacità di adattamento alle esigenze del mercato e l'elevata competitività delle medie imprese italiane, sia nei confronti della Spagna sia della Germania, nonostante una pressione tributaria praticamente doppia, documentata dal rapporto 2000/2010 curato da Unioncamere e Mediobanca (25,2% in Spagna, contro il 25,6%, della Germania e il 48,6% dell'Italia) aveva consentito alla nostra industria manifatturiera di agganciare la ripresa prima di ogni altro concorrente, già nel secondo semestre 2009.

Un segnale di vitalità, quest'ultimo, particolarmente significativo se si considera che tra il 2008 e il 2009 il calo cumulato del Pil in Italia è stato del 6,4%, il dato più elevato registrato in Europa, assieme a quello tedesco. Nel 2010, con una crescita del Pil di 1,6, punti percentuali, non drogata dall'incremento della spesa pubblica e una ripresa delle esportazioni che aveva superato i livelli pre crisi, l'economia italiana si era dimostrata nel suo complesso una delle più reattive e dinamiche.

D'altra parte l'ampio ricorso alla cassa integrazione straordinaria che aveva caratterizzato quel periodo, stava ad indicare un diffuso processo di ristrutturazione competitiva del nostro sistema industriale. Un buon auspicio per il consolidamento della ripresa, svanita nella calda estate 2011, per l'aggressione speculativa al debito pubblico italiano, in seguito alla crisi politica della maggioranza di centro-destra, divisa al suo interno e dimostratasi incapace di indicare al Paese un percorso di crescita economica e di maggiore equilibrio sociale.

Prima di tornare ai nostri giorni, per cercare di offrire una chiave di lettura ragionata dell'Italia che non riesce a ripartire, e dei motivi che da alcuni anni stanno trasformando la ripresa dell'economia, annunciata a scadenze periodiche ravvicinate, in miraggi che puntualmente scompaiono quando il traguardo sembra finalmente a portata di mano, mi sembra necessario fissare alcune date e qualche punto fermo.

Elementi, questi ultimi, che rappresentano altrettante chiavi di lettura per cercare di comprendere le motivazioni essenziali dell'infinita crisi italiana.

Una crisi che, come cercherò di dimostrare, è alimentata, da molte concause, talvolta tanto risalenti da rappresentare delle diseconomie endemiche, a carico del nostro sistema produttivo. Tra queste, la crisi del fisco, alimentata dagli squilibri distributivi provocati da continui interventi improvvisati, in assenza di un disegno di politica fiscale coerente con i principi del diritto tributario, ha svolto, un ruolo crescente di catalizzatore delle criticità che abbiamo richiamato in precedenza, a titolo puramente esemplificativo.

Il filo conduttore della ricostruzione che offro all'attenzione e alla critica è rappresentato dalla necessità di approfondire le ragioni della crisi fiscale; una crisi che non trova riscontro per intensità e durata in nessun altro Paese europeo e che in definitiva si presenta come una profonda crisi del diritto e delle sue istituzioni, con cui dobbiamo necessariamente confrontarci.

2. Alla ricerca delle origini della crisi fiscale

Lo spartiacque per comprendere cosa sia avvenuto in Italia negli ultimi 8 anni è rappresentato dal 2006.

In quell'anno, che, dopo l'attentato del 2011 alle Torri gemelle a New York, è stato quello in cui l'Italia ha registrato il miglior risultato del decennio in termini di aumento del Pil (+2%) le entrate tributarie avevano registrato una crescita di 37,9 miliardi di euro, con un incremento rispetto alle previsioni (+15,5 miliardi) di oltre 22 miliardi di euro.

Una differenza enorme, specie in un anno, il 2006, in cui erano previste elezioni politiche in primavera, una condizione in cui nessun Governo in carica ha interesse a sottostimare le entrate. Un risultato che date le dimensioni non può essere definito prudenziale, ed indica l'inadeguatezza degli strumenti previsionali relativi al dinamica del gettito, utilizzati dall'Agenzia delle entrate in presenza di modifiche strutturali del sistema tributario, quali quelle implicate dai decreti di attuazione della legge delega 80/2003.

Al riguardo non è superfluo ricordare che quella legge di riforma del sistema tributario dello Stato, ha rappresentato l'ultimo atto legislativo in campo tributario accompagnato da un ampio dibattito nell'opinione pubblica e da un serrato confronto parlamentare, che aveva impegnato le Camere per oltre un anno e mezzo. Analoghe considerazioni critiche possono essere rivolte anche al modello previsionale dell'economia italiana, impiegato dalla Banca d'Italia per la stima degli effetti delle politiche fiscali, senza adattamenti.

Il che, serve a giustificare l'impressione di navigazione al buio che emerge impietosamente dall'analisi degli effetti delle manovre di finanza pubblica che si sono succedute dal 2006 a tutt'oggi, al di fuori di qualsiasi visione di sistema. Un profilo di criticità particolarmente evidente in campo tributario, anche per la regressività di molte delle scelte tributarie di questi anni.

Manovre il cui esito, doppiamente negativo, è posto in evidenza non solo dalla spirale recessiva/depressiva, che ha avviluppato l'economia italiana, a partire dal 2011; ma, l'aspetto più singolare di questa vicenda è costituito dal fatto che, di fronte a un esito che non ha paragoni in nessun altro Paese dell'area dell'euro, a nessuno sia venuto in mente che, forse, all'origine della crisi italiana non vi sia una fase recessiva alimentata dagli squilibri economici, ma proprio "questo" fisco, che soffoca le famiglie e le imprese in una camicia di Nessò che alimenta la recessione.

Un sistema distonico rispetto agli altri Paesi ad economia avanzata, il cui unico obiettivo sembra essere quello di procurare comunque nuovo gettito, senza alcun riguardo ai profili distributivi e agli effetti economici, ed ignorando i principi fondamentali del diritto tributario, che sono comuni a tutte le democrazie avanzate, in quanto ne rappresentano il nucleo essenziale.

Un fisco caratterizzato da profili distributivi demenziali, a partire dal peso abnorme delle imposte dirette rispetto ai nostri principali concorrenti, che penalizza le imprese e le posizioni economiche più deboli, a partire dal Mezzogiorno, la principale vittima di "questo fisco" incapace di creare sviluppo, il solo modo per stabilizzare il debito pubblico; una macchina senza freni, che capovolgendo ogni teoria economica, è riuscita a distruggere un multiplo di ricchezza, rispetto a quella che aveva rastrellato dalle famiglie e dalle imprese italiane tra il 2012 e il 2013.

Ma come si sa, in aree fortemente integrate, quali quella dell'euro, che operano nel più ampio quadro di un'economia mondializzata, nel quale l'autarchia non è contemplata, quando

i principi vengono ignorati, il diritto si vendica.

Di questo dato, che emerge in modo drammatico dall'esperienza degli ultimi anni, non sembra esservi alcuna consapevolezza da parte dei diversi Governi che si sono succeduti dal 2008 ad oggi. Basta guardare alla vicenda della cosiddetta "delega fiscale" che in questa legislatura è stata ripresentata da parlamentari vicini al Governo in carica, senza alcuna assunzione di responsabilità da parte di quest'ultimo: il che, sia detto per inciso, in una materia come quella tributaria è semplicemente paradossale.

Una delega, come ci ha di ricordato da ultimo Enrico De Mita, priva di qualsiasi disegno organico, il cui obiettivo reale è quello di consolidare, stabilizzandolo, il sistema tributario vigente, senza affrontare nessuna delle distorsioni che hanno alimentato in questi anni la crisi dello stato fiscale. In definitiva di ingessarlo, con il suo bagaglio di disparità di trattamento e di insopportabili squilibri distributivi.

Torniamo alla 2006; in quell'anno si concludeva la prima fase della processo riformatore avviato dal Governo di centro-destra sin dal 2002; un percorso che aveva condotto, dopo un lungo e approfondito confronto parlamentare, all'adozione della legge 80/2003 di delega al governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato. Di quella riforma, di cui si sono perse perfino le tracce, per responsabilità dei Governi di centro-destra che l'avevano proposta, per poi abbandonarla definitivamente, dopo il ritorno al governo nel 2008, non resta quasi più nulla.

Mi sembra quindi opportuno richiamarne per sommi capi le linee guida caratterizzanti, per meglio evidenziare le differenze rispetto alla situazione attualmente vigente.

In estrema sintesi i capisaldi della riforma erano: A) ridurre la pressione fiscale, senza compromettere il gettito; B) introdurre un sistema più moderno di tassazione del reddito d'impresa, per aumentare la competitività del sistema produttivo; C) riformare l'imposta progressiva sui redditi personali, per alleggerire il peso dell'imposta, ed avviare un sistema più trasparente di imposizione all'interno della famiglia; D) Creare le condizioni per l'avvio del federalismo fiscale.

Si deve riconoscere che questi obiettivi, dopo la prima fase attuativa potevano ritenersi in buona parte raggiunti. La pressione fiscale effettiva, nel quadro di un consistente allargamento delle basi imponibili, che aveva contribuito all'autofinanziamento della riforma, si era ridotta infatti di oltre 18 miliardi di euro, mentre la nuova imposta sulle società, aveva favorito un forte incremento del gettito del tributo, contenendo i fenomeni elusivi tipici dell'IRPEG.

Anche i lavoratori autonomi e le imprese minori (quelle fino a 5 dipendenti) avevano tratto beneficio dalla riforma, per l'introduzione di una franchigia di € 8000 ai fini dell'IRAP.

Da ultimo la sostituzione dell'IRPEF con l'IRE, e l'introduzione di un'ampia no tax area e family area, in sostituzione delle vecchie detrazioni d'imposta in cifra fissa, aveva determinato un consistente alleggerimento degli oneri fiscali per l'insieme dei contribuenti, riservando, tra l'altro, una maggiore attenzione alla famiglia all'interno della nuova IRE.

Sembra superfluo sottolineare che una riforma profonda come quella delineata dalla legge 80/2003, avrebbe avuto bisogno di una fase di assestamento transitoria di alcuni anni, per migliorarne i profili distributivi ed introdurre gli eventuali correttivi suggeriti dall'esperienza. In particolare si può rimproverare a quel modello un eccesso di ideologizzazione (i due soli scaglioni 23% e 33% previsti a regime) e dunque la necessità, per motivi di gettito, di fissare l'aliquota d'ingresso (23%) ad un livello particolarmente elevato (ma non sarà certo questo il motivo della riforma del 2007, che anzi aumenterà l'aliquota del primo scaglione al 26% (23% + 3% di detrazione decrescente) dimezzandone l'ampiezza.

Tuttavia da quel modello emergeva un quadro dei profili distributivi molto più equilibrato rispetto alla situazione attuale: nel 2006 i due terzi dei contribuenti italiani erano assoggettati ad un'aliquota massima del 23% e ad un'aliquota media inferiore, anche di molto. Ma, come vedremo, questa situazione favorevole ad una graduale emersione di base imponibile precedentemente occultata e a un riequilibrio del prelievo tra imposte dirette e indirette, durerà un solo anno, indi sarà spazzata via dalla legge finanziaria per il 2007.

In buona sostanza la riforma del 2003, accompagnata dalla revisione e dall'estensione degli studi di settore alle società di capitali, aveva determinato un minore interesse ad evadere da parte dei titolari di redditi medio bassi, che si era puntualmente ripercosso nel 2006, in una crescita generalizzata del gettito delle principali imposte. Tuttavia è questo è sicuramente l'aspetto più interessante, con una particolarità significativa: la dinamica positiva nella crescita del gettito aveva riguardato indistintamente tutte le principali imposte, ma l'incremento maggiore era stato registrato nei redditi soggetti a dichiarazione, nell'Irap riscossa nel settore privato e nell'Iva, mentre i redditi da lavoro dipendente erano quelli che avevano segnato in assoluto il minor aumento del gettito.

Una controprova dell'effetto di contenimento dell'evasione determinato dalle politiche di emersione delle basi imponibili, praticate in quegli anni, affiancato da un generale alleggerimento della pressione sui redditi personali e di impresa, attento alle esigenze dei

contribuenti minori.

3. La svolta della politica tributaria nel biennio 2006/07

Vediamo ora cosa è accaduto con la legge finanziaria per il 2007 e come il profilo distributivo dell'Irpef sia stato profondamente modificato, apparentemente allo scopo di aumentarne la progressività; in realtà creando le condizioni per una crescente penalizzazione dei redditi medi e modesti, che sarebbe esplosa negli anni successivi. E quel che è peggio facendo ampio uso di strumenti poco trasparenti, affiancati dall'impiego di elementi di illusione finanziaria, di costituzionalità assai dubbia.

Il governo Prodi, d'intesa con i sindacati aveva smantellato nell'autunno 2006 la riforma pensionistica di Maroni, che avrebbe dovuto entrare in vigore nel 2007. Inoltre, con la stessa legge finanziaria, il Governo (ignorando precisi vincoli costituzionali al riguardo), d'intesa con la Confindustria, che era interessata ad un taglio di 5 miliardi di costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, aveva modificato profondamente l'Irpef. Lo strumento impiegato, era stato la rimodulazione degli scaglioni con il dimezzamento del primo e la introduzione di due detrazioni decrescenti al posto delle deduzioni dall'imponibile, stabilite dalla legge 80/2003, finalizzate a detassare il minimo vitale e tener conto degli oneri familiari.

L'appiattimento verso il basso degli scaglioni di reddito, e il carattere decrescente delle detrazioni, hanno determinato per tutti i contribuenti un aumento dell'aliquota marginale implicita, pari al tasso di decrescenza delle detrazioni, mentre la forte riduzione dell'ampiezza degli scaglioni ha fatto sì che al superamento della soglia di € 28.000 l'aliquota marginale applicata sia attualmente del 41% (38% + 3% della detrazione decrescente). A cui vanno aggiunte le addizionali regionale e comunale in costante aumento. In ogni caso una progressività così concentrata verso il basso non esiste in nessun altro ordinamento tributario.

Per memoria, nel 2006 poiché l'ampiezza del primo scaglione era determinata al netto della quota esente per minimo vitale e da quella per i carichi familiari, l'aliquota marginale del 23% era applicata a redditi che al lordo delle deduzioni potevano assorbire anche tutto il secondo scaglione che andava da 26.000 a € 33.500, la cui aliquota era fissata al 33%.

In buona sostanza, come detto, nel 2006, per il carattere mobile degli scaglioni, circa i due terzi dei contribuenti erano assoggettati all'aliquota marginale massima del 23%, mentre le aliquote marginali del 33% e del 39% erano applicate ai contribuenti con redditi medi ed elevati.

Anche in quel modello la differenza tra l'aliquota media che indica il profilo distributivo dell'imposta e l'aliquota marginale era, specie per i redditi medi elevata. La riforma del 2007, inopinatamente, ha moltiplicato questo effetto negativo, accentuandolo soprattutto per i redditi più modesti in cui l'aliquota marginale è un multiplo di quella media. Un intervento dunque profondamente regressivo, attuato, nel silenzio del mondo accademico, con l'avallo delle parti sociali, interessate all'abrogazione della riforma pensionistica (i sindacati) e al taglio di una quota del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP (le organizzazioni datoriali).

Lo scopo inespresso di questa rivoluzione copernicana, era sembrato al Vice ministro Visco che l'aveva ideata, l'uovo di Colombo: attraverso il forte aumento delle aliquote marginali bastava aumentare anche di poco i redditi dei contribuenti soggetti a dichiarazione, attraverso vari strumenti più o meno automatici (dal redditometro, allo spettrometro, fino agli studi di settore) per far crescere in misura consistente il prelievo a carico di queste categorie di contribuenti. Semplice!

No, una soluzione soltanto illusionista, senza riguardo ai principi, con controindicazioni evidenti.

Innanzitutto in un modello che, dopo la legge 80/2003, non prevedeva più l'indicizzazione delle detrazioni e degli scaglioni, diventava sempre più difficile mettere al riparo i redditi da lavoro dipendente dagli effetti negativi in termini di aumento dell'imposta, prodotti dal nuovo schema di determinazione dell'imposta netta, basato su detrazioni d'imposta anziché su deduzioni dall'imponibile.

Basta considerare l'aumento nel gettito delle ritenute Irpef sui redditi da lavoro dipendente nel periodo osservato (2008/2014), per trovare una puntuale conferma a questo assunto, nonostante la contrazione del monte salari per l'uso massiccio della cassa integrazione (svariati miliardi di ore negli ultimi anni) e il forte aumento della disoccupazione, più che raddoppiata dal 2008 ad oggi.

Per valutare l'efficacia dell'aumento indiscriminato delle aliquote marginali come strumento di contrasto all'evasione occorre considerare che l'aumento dell'aliquota marginale opera nei due sensi: avvantaggia il fisco per i redditi dichiarati, mentre per i redditi sottratti all'imposizione, rappresenta un aumento del premio determinato dall'evasione.

In questo senso dunque il nuovo modello di Irpef, si presenta come più oneroso per i contribuenti in regola con il fisco, mentre per quelli scorretti o che operano in settori in cui è più facile evadere, rappresenta un ulteriore incentivo a sottrarsi al dovere fiscale.

Ma c'è di più, poiché l'aumento dell'aliquota marginale è stato molto più consistente per i redditi minori, rispetto a quelli medi, la riforma del 2007, ha fatto svanire di colpo la minore convenienza ad evadere insita nel modello di Irpef riformata tra il 2002 e il 2005. Dunque una misura inefficace dal punto di vista del contrasto all'evasione, inaccettabile dal punto di vista giuridico, per i profili distributivi in evidente contrasto con il principio di capacità contributiva, completamente ignorato; sia per gli effetti depressivi sulla domanda interna di un fisco sempre più oneroso per i redditi medi e modesti, che il potere statalista, diffuso anche nel settore privato, non ha alcun interesse ad evidenziare. Una condizione di criticità che la recessione indotta dall'eccesso di fiscalità mal distribuita, non è stata ulteriormente in grado di occultare, acendo emergere prepotentemente le contraddizioni e gli squilibri innestati dalla riforma del 2007.

Ma su questo profilo torneremo diffusamente più avanti.

Un altro aspetto poco considerato della riforma (forse sarebbe più giusto dire controriforma del 2007) è rappresentato dagli effetti ancora più subdoli che l'abolizione della no tax area e della family area ha prodotto sulle addizionali regionale e comunale all'Irpef. Nel modello vigente fino al 2006, la base imponibile su cui venivano calcolate le addizionali, era presa in considerazione al netto delle deduzioni per gli oneri familiari ed il minimo vitale; in seguito alla sostituzione delle deduzioni con detrazioni d'imposta, la quota precedentemente sottratta all'IRPEF, in quanto dedotta dall'imponibile lordo, è divenuta tassabile.

Le detrazioni d'imposta, sostitutive delle deduzioni, non si estendono infatti alle addizionali locali.

Il che equivale a dire che i redditi più modesti (si pensi a molti pensionati o a famiglie a basso reddito con numerosi familiari a carico) contribuiscono proporzionalmente, per la propria quota di reddito, alle addizionali locali, nella stessa misura con cui concorrono i contribuenti appartenenti agli ultimi decili della scala reddituale. Una soluzione vantaggiosa per gli enti locali che nessun Parlamento, messo nelle condizioni di decidere senza i vincoli imposti dalla fonte legislativa prescelta, avrebbe mai approvato.

Una situazione che oltre ad essere palesemente in contrasto con elementari criteri distributivi, imposti dall'articolo 53 della Costituzione, evidenzia una incomprensione di fondo dei limiti alla discrezionalità legislativa imposti dai principi fondamentali del diritto tributario, costituzionalmente protetti.

Questo vero e proprio capovolgimento della struttura dell'IRE/Irpef, non è stata l'unica

misura tributaria di rilievo introdotta con la finanziaria 2007. La legge infatti, oltre all'aumento dei contributi a carico dei lavoratori per 1 miliardo di euro, aveva introdotto l'indeducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa, quando questi superano la soglia del 30% del risultato operativo lordo (EBITDA). Una misura a fini prevalentemente antielusivi adottata nello stesso periodo anche in Germania, tuttavia con una non trascurabile differenza: il legislatore tedesco aveva infatti previsto una franchigia di 1 milione di euro all'anno di interessi, elevati a 2 milioni di euro dopo la crisi del 2008, mentre quello italiano si era semplicemente dimenticato di prevedere franchigie.

Dunque un maggiore aggravio di imposte a carico soprattutto delle imprese minori, in particolare di quelle insediate nel Mezzogiorno per le quali il costo del danaro è, tradizionalmente, sensibilmente più elevato.

Il Mezzogiorno era stato oggetto di attenzione nella finanziaria 2007 anche per un altro profilo; il Governo, per riportare sotto controllo i bilanci della spesa sanitaria regionale, aveva elevato ex lege l'aliquota IRAP nelle Regioni del Mezzogiorno, (tutte in disavanzo strutturale, tuttavia, caratterizzate da trasferimenti a carico del servizio sanitario, inferiori alla media nazionale) al 5,1% . Una scelta semplicemente assurda, in contrasto sia con il principio di capacità contributiva, (il disavanzo della sanità ovviamente non c'entra nulla con le imprese) sia con la tutela della concorrenza, della libertà di stabilimento e con i principi fondamentali del diritto europeo, che vietano di introdurre barriere di natura fiscale alla libera circolazione delle merci e dei capitali, sia, non da ultimo, con l'articolo 120 della Costituzione.

Senza dire che nel 2005 il rapporto dell'Alta Commissione sul federalismo fiscale, l'ACOFF, aveva ritenuto l'IRAP del tutto inadatta al finanziamento della spesa regionale, per una distribuzione del gettito particolarmente squilibrata rispetto ai consumi (il cosiddetto effetto di "*traboccamento*" per cui l'acquisto di un bene prodotto in una regione diversa da quella di consumo, va a finanziare in prevalenza la regione di produzione e non quella di vendita).

Questa crescita del gettito, motivata con la necessità di finanziare un ulteriore aumento della spesa pubblica, utilizzata come un collante per tenere unita la risicata maggioranza che sosteneva il Governo Prodi nel 2006, era finalizzata in particolare al taglio del cuneo fiscale per 5 miliardi di euro.

L'obiettivo era stato raggiunto attraverso una parziale deduzione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, privilegiando la creazione di nuovi posti di lavoro e la

trasformazione dei contratti a termine, in contratti a tempo indeterminato.

Una misura ovviamente ragionevole, che alleviava un po' il peso per le imprese di questo tributo anomalo, finanziata tuttavia in modo ingannevole: la conseguente riduzione del cuneo fiscale verrà infatti riassorbita in appena un anno, attraverso l'incremento del gettito delle ritenute Irpef a carico del lavoro dipendente (+ 9,9 miliardi di euro su un incremento complessivo dell'Irpef nel 2008, pari a 11,6 miliardi).

Cercherò ora di dimostrare, attraverso l'analisi di una serie di elementi, che vanno dal 2008 ad oggi, che questa politica tributaria, tuttora vigente, imposta senza alcun controllo parlamentare nel 2007 dall'ennesimo ritorno dello "statalismo fiscale", è la principale responsabile della crisi italiana attuale.

Non provo alcuna difficoltà a fare questa affermazione, perché il richiamo allo "statalismo fiscale", non implica valutazioni politiche. Si riferisce in buona sostanza ad un insieme di interessi, economici, accademici, politici, un misto di esigenze reali, di pregiudizi e di luoghi comuni, trasversali ad una politica debole, senza distinzione di colore politico; una politica impegnata ad inseguire i sondaggi e a produrre immagini, alla quale gli interessi organizzati impongono facilmente le scelte che ritengono più confacenti ai propri obiettivi, senza alcuna visione d'insieme.

Dal punto di vista politico infatti, se appare chiaro l'indirizzo statalista della svolta fiscale del 2007, e dunque la responsabilità al riguardo del governo Prodi, è altrettanto evidente che dal 2008 questa politica è stata gestita senza alcun correttivo, anzi rendendola ancor più rigida e stringente, dal Governo di centro destra, tornato al potere in seguito alle elezioni anticipate.

Un Governo diviso, incapace di leggere i segnali chiarissimi di difficoltà che venivano nel 2010 dall'aumento esponenziale dell'indebitamento degli Stati Uniti, che, in assenza di un consolidamento della crescita, avrebbe prima o poi investito anche il nostro debito pubblico. Quel Governo, anziché concentrare ogni sforzo sul rafforzamento della ripresa dell'economia, aveva, senza alcuna indagine preventiva dei costi, accelerato l'avvio del federalismo fiscale, lasciandosi sorprendere dalle pressioni sul debito pubblico italiano nell'estate 2011.

Le vicende successive, fin troppo note, dalla nascita del Governo Monti ad oggi, hanno accentuato le criticità, senza tuttavia incidere sulle tendenze di fondo, che rimangono quelle determinate dalla riforma del 2007. Pertanto, un'analisi puntuale delle misure tributarie più significative adottate negli ultimi tre anni, non mutando i termini di riferimento dell'indagine,

non rientra negli obiettivi di queste note.

Basta ricordare per tutti l'introduzione con l'ACE, nel dicembre 2012, di un nuovo sistema di incentivi alla ricapitalizzazione delle imprese, sostitutivo della vecchia " *dual income tax*", abrogata precipitosamente nel 2002 da Tremonti per i costi e gli effetti distributivi inaccettabili.

Un regalo alle grandi imprese, sicuramente utile, certo non prioritario, finanziato con il taglio delle pensioni.

Un esempio eclatante del ruolo crescente assunto dalle lobbies nelle scelte pubbliche, che non trova alcun contemperamento nella funzione parlamentare, ormai sempre più marginalizzata dall'uso abnorme della decretazione d'urgenza e dal ricorso al dal voto di fiducia.

4. L'impatto della riforma dell'IRPEF del 2007 sulla crisi finanziaria e sulla recessione 2008/09

Vediamo ora di cercare di comprendere se e in quale misura la svolta impressa con la finanziaria 2007 dal governo Prodi, abbia influito sull'andamento dell'economia italiana negli anni successivi, a partire dalla grande recessione 2008/ 2009.

Un primo elemento di riflessione ce lo offre la relazione di accompagnamento alla legge finanziaria 2007 ; in base alle stime del Governo Prodi, la manovra di finanza pubblica avrebbe dovuto comportare nel 2007 un calo di 0,2 punti di PIL rispetto all'andamento tendenziale , con un aumento della pressione fiscale di 0,6 punti di Pil. A consuntivo l'impatto della legge finanziaria dal lato delle entrate, fu ben più significativo; la pressione fiscale aumentò, rispetto alle previsioni, di oltre il doppio (1,25%), mentre il PIL che a settembre registrava ancora una crescita su base annua del 2%, segnò alla fine del 2007 un forte rallentamento. (PIL 2007 + 1,5%)

Al calo del Pil, concentrato nell'ultimo trimestre, nel quale, per il maggiore addensamento di scadenze tributarie, tradizionalmente la pressione tributaria è più elevata rispetto al resto dell'anno,, aveva corrisposto, nella partita doppia del fisco, un aumento della pressione fiscale molto maggiore rispetto alle previsioni, con un incremento cumulato tra il 2006 e il 2007 di 2,9 punti percentuali. (2006 + 1,7%; 2007 + 1,2%).

Arrivati al 2008, la questione dell'impatto sull'economia della riforma fiscale targata Padoa Schioppa e Visco, scompare dalla scena, nella quale ormai primeggiava l'incipiente tempesta

finanziaria, alimentata dall'esplosione della crisi dei mutui " *sub prime*" negli Stati Uniti, innescata dal fallimento della Lehman Brothers, nel settembre 2008.

Occorre aggiungere per completezza, che nel Documento Programmatico di Economia e Finanza (DPEF) 2008/2013, presentato dal nuovo Ministro dell'economia, Tremonti nel luglio 2008, non vi era alcuna stima, ne tantomeno alcuna valutazione critica degli effetti della manovra fiscale effettuata dal Governo Prodi l'anno precedente, salvo la conferma della stabilizzazione della pressione tributaria nel quinquennio, ad un livello ben più elevato (43,3%) di quello lasciato dal Governo Berlusconi nel 2005. (41,6%)

A ben vedere quella che al momento poteva apparire una scelta sorprendente del Ministro Tremonti tornato alla guida del MEF, in realtà era dovuta alla decisione del Governo Berlusconi di realizzare rapidamente il federalismo fiscale e alla necessità conseguente di mantenere un dialogo costruttivo in campo tributario con il PD .

La crisi finanziaria, come tutti ricordano, aveva innescato nell'ultimo trimestre del 2008 un forte rallentamento dell'economia mondiale, perché non vi era alcuna certezza né nelle dimensioni della crisi finanziaria, né nel coinvolgimento dei singoli istituti bancari. Come sappiamo questo aspetto della crisi aveva appena sfiorato il sistema finanziario Italiano, meno aperto alla speculazione internazionale e dunque esposto ai rischi, di quello di altri grandi paesi a partire dall'Irlanda, dalla Gran Bretagna, dalla Germania e dalla Spagna.

In buona sostanza, quando il 1 marzo del 2009 l'Istat comunicò i dati provvisori sull'andamento del Pil nel 2008, l'esito fu una doccia scozzese. Nel 2008 infatti il Pil era arretrato in Italia del -1,3% con un forte distacco del Mezzogiorno, -1,6% rispetto al centro-nord, -0,9%. Si tratta, come ben si comprende di un dato particolarmente significativo, che a prima vista aveva ben poco a che vedere con la crisi finanziaria e con il forte rallentamento dell'economia mondiale.

Tanto vero che, sempre nel 2008, gli altri grandi paesi europei avevano registrato un PIL stazionario o al massimo in calo di uno o due decimi di punto; salvo ovviamente la Gran Bretagna e Irlanda, che erano state le teste di ponte per lo sbarco della crisi finanziaria in Europa, ed avevano visto il proprio sistema bancario in gravi difficoltà per la crisi stessa.

Vi è un altro elemento da non perdere di vista per cercare di cogliere le ragioni di questo maggiore rallentamento nel 2008 dell'economia del Mezzogiorno rispetto al resto d'Italia. Per una serie di ragioni, tra cui spicca una dimensione di impresa significativamente minore rispetto al resto del sistema produttivo nazionale, la quota di esportazioni rispetto al Pil

prodotto nelle regioni del sud è, mediamente circa la metà rispetto al dato nazionale.

In una crisi finanziaria alimentata essenzialmente dal crollo delle esportazioni, il dato relativo al più forte arretramento dell' economia nelle regioni meridionali nel 2008, non può essere stato determinato soltanto dalla crisi finanziaria; tanto è vero che nel 2009, contro un calo del Pil, su base nazionale del - 5,1%, sta un arretramento un po' meno accentuato nelle regioni del sud, -4,3%.

Un serio indizio della natura essenzialmente tributaria del calo del Pil nel 2008,; mentre la contrazione quasi doppia (1,6% contro 0,9% nel centro-nord) registrata dal prodotto interno lordo nelle Regioni del Mezzogiorno evidenzia il carattere accentuatamente regressivo di quell' improvvisato ed anomalo intervento sulla struttura dell'Irpef e sul Irap riscossa nelle regioni del sud, attuato con la finanziaria del 2007.

L'ulteriore stretta fiscale, attuata per decreto-legge nel luglio 2010 dal Ministro Tremonti, non era intervenuta sui profili distributivi del sistema tributario, ma almeno non aveva prodotto effetti recessivi evidenti. Mentre gli interventi di politica tributaria attuati dall' autunno 2011 ad oggi, eccessivi nelle dimensioni ed ancor peggio distribuiti, hanno determinato tra il 2012 e il 2013 un calo del Pil di quasi 5 punti percentuali (2,8% +1,9%). Un dato praticamente doppio rispetto alla Spagna che pure presentava un quadro dei fondamentali economici molto più deteriorato del nostro; basti pensare alla crisi immobiliare alimentata dallo sgonfiamento della bolla speculativa nel decennio scorso; o al tasso di disoccupazione (24%) doppio rispetto alla certo non favorevole situazione del nostro Paese.

Un segnale chiarissimo dei guasti provocati da una politica tributaria autoreferenziale, stabilita dal governo senza il filtro riequilibratore del controllo parlamentare. Un intreccio tra crisi istituzionale, politica ed economica, in cui gli indirizzi impressi all'ordinamento tributario dalla legge finanziaria per il 2007, con gli squilibri distributivi che l'avevano caratterizzata, appaiono imm modificabili: la depressione italiana è racchiusa tutta in questo intreccio inestricabile.

Prima di soffermarci su qualche ulteriore elemento di valutazione proveniente dall'economia reale, utile a confermare il ruolo perverso assunto dalla politica tributaria in Italia a partire dal 2008, mi sembra utile segnalare il dato del Pil 2013: Italia -1,9%; Centro Nord -0,9%; regioni del Mezzogiorno - 3,5%.

Un dato che deve essere letto con particolare attenzione da parte dei giuristi che si occupano di diritto tributario. Non vi è alcuna evidenza che colleghi il peggior andamento

dell'economia nelle Regioni del Mezzogiorno, con un profilo territoriale meno favorevole, quale potrebbe essere un'annata agricola particolarmente negativa. (Nel Mezzogiorno il contributo dell'agricoltura al Pil è maggiore rispetto alla media nazionale) Indica al contrario una condizione di disagio crescente per la parte meno favorita dell'insieme della nostra Comunità, a prescindere dal luogo di residenza, che origina da motivazioni e scelte pubbliche essenzialmente giuridiche, distoniche rispetto ai principi costituzionali.

In buona sostanza il livello significativamente minore (-44 % in media) registrato dal reddito pro capite nelle Regioni del Sud, accompagnato da una maggiore incidenza dei costi tributari del decentramento fiscale, attuato negli ultimi anni, rispetto alle altre aree del Paese, mette a nudo le criticità alimentate dal carattere regressivo assunto dal sistema tributario con la riforma del 2007, amplificate dall'improvvisazione e dal diletterismo che ha caratterizzato la politica tributaria negli ultimi anni.

Difficoltà accentuatasi con il susseguirsi continuo di misure fiscali adottate dal 2011 a tutt'oggi, al di fuori di qualsiasi disegno di politica tributaria, con conseguenti effetti economici depressivi ben più profondi rispetto al brusco arretramento del Pil del 2008/2009. Proprio per questa caratteristica di choc recessivo di elevata intensità e di breve periodo, affrontato con un impiego massiccio degli ammortizzatori sociali, la recessione 2008/2009, non aveva inciso se non molto marginalmente sulla capacità produttiva, rimasta nel 2010, pressoché invariata rispetto a quella anteriore alla crisi.

Anzi la recessione era stata l'occasione per una diffusa ristrutturazione del sistema produttivo, al fine di aumentarne la produttività e la competitività.

Lo stesso non può dirsi per il successivo biennio.

Tra il 2012 e 2013, il carattere endogeno della recessione, di origine essenzialmente creditizia e fiscale, ha condotto a una perdita della capacità produttiva nel nostro sistema industriale superiore al 15%. Un elemento quest'ultimo che merita una particolare attenzione, perché evidenzia un indebolimento strutturale del sistema Italia, su cui è indispensabile una riflessione approfondita dei profili giuridici, non soltanto tributari, che questa tendenza indica.

Partendo da questa considerazione in un recente saggio Bini Smaghi sostiene che nell'attuale congiuntura economica occorra innanzitutto rafforzare la competitività del sistema di impresa; secondo questo autore infatti in una situazione come quella italiana attuale, una politica di sostegno della domanda interna, avrebbe l'effetto di rilanciare le importazioni senza particolari benefici per la nostra economia.

L'opinione è autorevole e va considerata con particolare attenzione.

Credo tuttavia che in questa fase delicatissima della nostra economia (la recessione italiana non ha nulla a che vedere con il temporaneo al resto dell'economia tedesca) occorra una visione di sistema che è sin qui mancata. Il crollo della domanda interna in Italia negli ultimi tre anni è stato determinato in prevalenza da gravi errori nella conduzione della politica di bilancio, con particolare riguardo alla politica tributaria. Lo statalismo dominante che ha orientato, quando non guidato direttamente la politica tributaria italiana negli ultimi anni, ha seguito un indirizzo che può riassumersi nella formula: L'Italia ha “ *un ottimo sistema tributario che non funziona come dovrebbe a causa dell'evasione*”. Una evidente deformazione della realtà, rispetto all'impoverimento crescente della maggioranza degli italiani, in cui il fisco ha svolto un ruolo centrale, che solo uno “ *statalismo fiscale* “ ottuso sembra ignorare.

Da ultimo anche il governatore della Banca d'Italia Ignazio Visco, ha sottolineato l'urgenza di un rilancio della domanda interna che, in una fase di depressione accompagnata da prezzi calanti, presuppone una revisione profonda della politica tributaria; un percorso in senso inverso, rispetto agli indirizzi di politica tributaria attuati dal 2007 ad oggi, di cui il meno che si possa dire è che vi è scarsa consapevolezza.

Un primo segnale di riequilibrio della pressione fiscale nei confronti della parte più debole della nostra Comunità, (peraltro in forte crescita) è non solo doveroso dal punto di vista dei principi distributivi, ignorati dallo "statalismo fiscale"; rappresenta anche un'opzione di segno liberale, che ovviamente non potrà rimanere isolata, ma dovrà accompagnarsi ad una serie di misure finalizzate a rilanciare gli investimenti, ad imprimere una svolta nel mercato del lavoro, eliminando le rigidità d'ingresso e a favorirne la stabilizzazione con incentivi fiscali decrescenti. In buona sostanza un mix di politiche pubbliche, finanziarie, tributarie, industriali, con l'obiettivo di favorire lo sviluppo dell' imprenditorialità minore: quella che risponde con maggiore prontezza agli incentivi specie dal lato occupazionale.

Gli squilibri distributivi evidenziati dalla politica tributaria, a partire dal 2007, aggravati dagli interventi che si sono succeduti dal 2011 a tutt'oggi, imporrebbero di imprimere una svolta profonda al sistema tributario, affiancata da una rigorosa politica di risparmi di spese che ne finanzia il costo. Una politica tributaria che, come una clisidra ribaltata, indica che un tempo è scaduto e che è partito un nuovo inizio, sia incentrata sulla riforma dell' IRPEF e dell'IRAP. Ma la mia impressione è che manchi nelle classi dirigenti la consapevolezza dell'urgenza di una politica di sostegno non assistenziale delle attività minori, strette tra una

fiscalità sempre più opprimente, una burocrazia invasiva, una domanda interna in continuo arretramento e la perdita di rappresentatività del Parlamento.

5. La dinamica delle esportazioni come chiave di lettura delle origini interne (fiscali) della crisi

Nelle pagine che seguono richiederò alcuni dati significativi, caratterizzati da indicatori univoci, che convergono tutti nell'evidenziare gli effetti economici indesiderati di un ordinamento tributario che ha perso ogni caratteristica di sistema, per l'eclissi dei principi che lo ha caratterizzato negli ultimi anni.

Tuttavia neppure il carattere improvvisato della politica tributaria, che non ha risparmiato praticamente alcun settore della società italiana (basti pensare al ciclone che ha investito la proprietà immobiliare) e una concentrazione abnorme della riscossione dei tributi nell'ultimo trimestre, dell'anno che fa schizzare la pressione tributaria al 53%/54%, giustificano da soli una condizione depressiva strutturale che non trova riscontro nei fondamentali dell'economia reale. Questo non significa che il fisco non c'entri con la crisi recessiva, ed occorra cercare altre spiegazioni; : vediamo perché.

Per meglio analizzare la grave crisi odierna, ed individuarne le principali concause scatenanti, il primo elemento su cui conviene fermare l'attenzione è rappresentato dalla dinamica delle esportazioni dopo la grande recessione del 2008/ 2009. Le esportazioni erano ripartite in Italia già nel II° semestre del 2009; nell'autunno 2010 avevano già recuperato i livelli del 2008, nonostante l'accentuata competitività determinata dalla crisi, un segno evidente di vitalità della manifattura italiana. Per comprendere quanto abbiano giocato innovazione e competitività in questo processo basta fissare un dato. Tra il 2002 il 2012 l'avanzo della bilancia commerciale nel settore manifatturiero è praticamente raddoppiato passando da 57 a 105 miliardi di euro; sempre nel 2002 il surplus era determinato per quasi il 60% dai settori tradizionali. (beni per la persona e per la casa)

Nel 2012 il dato si capovolge: le nuove specializzazioni rappresentano oltre il 71% del totale. Non solo: se si prende in esame l'indice Fortis-Corradini che analizza le diverse tipologie di prodotti su cui si articola il commercio mondiale, si scopre che l'Italia è ai primi tre posti nella commercializzazione di 945 prodotti sui 5117 presi in esame dall'indice, per un totale di 183 miliardi di dollari.

Un to quest'ultimo che evidenzia una capacità di innovazione competitiva ben più elevata

di quella che in genere siamo abituati a riconoscere alla nostra manifattura; se si tiene conto che il trend degli scambi internazionali nei prossimi due anni prevede livelli di crescita elevati (dal 3,5% del 2014 al 5,5% del 2016) le possibilità di espansione delle nostre esportazioni, nonostante il colpo di freno dell'economia europea dell'ultimo semestre, dovrebbero permanere positive. Certo vi sono paesi in cui le esportazioni dal 2012 sono cresciute più di quelle italiane, come ha sottolineato da ultimo Bini Smaghi; ma è una singolare idea quella d'immaginare che un sistema economico si comporti come un sommergibile che naviga con le porte stagne chiuse. Il dato della crescita delle esportazioni italiane in un'economia che in due anni ha perduto quasi 5 punti di Pil, con una domanda interna in calo generalizzato, rappresenta un indice di vitalità dell'industria manifatturiera che non va banalizzato; mentre il ruolo negativo svolto dalle politiche pubbliche nell'ultimo triennio, particolarmente accentuato nelle Regioni del Mezzogiorno, evidenzia un profilo di criticità ampiamente sottovalutato.

Tuttavia all'interno di questo variegato quadro di riferimento vi è un profilo su cui occorre riflettere. Se si guarda al cosiddetto " *made in* ", in una classifica relativa all'attrattività dei marchi, rispetto al paese di provenienza, l'Italia risulta solo al quinto posto dietro Stati Uniti, Francia, Germania e Giappone. Si tratta come è ovvio di un'ottima compagnia; appare tuttavia chiaro che per migliorare e consolidare la quota dell'Italia nel commercio mondiale, non ci si può limitare a considerare solo le esportazioni.

Queste infatti vengono trainate innanzitutto dall'immagine complessiva che l'Italia offre di sé. E qui il quadro che presenta il sistema Paese, ad oltre sei anni dall'inizio della crisi, è assai meno favorevole. Mentre Germania e Francia hanno già da qualche anno recuperato i livelli pre crisi, ed anche altri paesi particolarmente colpiti quali la Spagna e la Grecia, hanno visto le loro economie in forte ripresa, lo stesso non può dirsi per l'Italia.

Dopo la stretta fiscale del biennio 2011/2012 eccessiva nelle dimensioni e squilibrata sotto il profilo distributivo, il Governo ha continuato a ignorare i segnali particolarmente negativi provenienti dalla domanda interna e dall'aumento della disoccupazione, confidando in un riavvio dell'economia trainato dall'espansione della domanda estera. Con il risultato di determinare, dopo la recessione 2012/2013, un avvistamento depressivo che non poteva dirsi certo scongiurato dall'aumento del +0,1% del Pil nell'ultimo trimestre 2013.

Una condizione critica, da cui è sempre più difficile uscire, se non se ne analizzano con l'attenzione le cause determinanti.

Cerchiamo allora di capire perché l'Italia non riesce a ripartire, e quale sia il ruolo del fisco.

In un quadro congiunturale in cui la domanda interna appare in difficoltà fin dall'autunno 2007, essenzialmente per effetto della dissennata controriforma tributaria introdotta con la finanziaria per il 2007, la stretta fiscale del 2012 /2013 anziché contenere la crisi finanziaria, ne ha amplificato gli effetti, con un crollo dei prestiti alle imprese (-98 miliardi nel biennio) ed una contrazione dei redditi nominali delle famiglie di -7,3 punti in soli due anni; e quel che è peggio senza alcun significativo miglioramento degli equilibri di finanza pubblica.

Secondo la Banca d'Italia che ha presentato questi dati, il reddito medio delle famiglie italiane nel 2012, al netto dei contributi sociali e dell'imposta sul reddito, è stato di poco più di € 30.000 pari ad una disponibilità media mensile di € 2500. (Tuttavia il 50% dei redditi familiari non arriva a 2000 euro mensili e un altro 20% delle famiglie dispone di un reddito inferiore a € 1500 al mese)

Il cosiddetto reddito equivalente che tiene conto della dimensione e della struttura della famiglia, aveva fatto registrare nello stesso periodo un'andamento analogo (-6%). In questo scenario, il deterioramento maggiore delle condizioni economiche, ha riguardato i lavoratori autonomi che in due anni hanno visto l'indice relativo al reddito equivalente scendere da 144 a 138, rispetto ai dipendenti la cui posizione è rimasta stabile a 109; anche le persone in condizione non professionale non hanno registrato variazione, con l'indice stabile a 91.

Se dal reddito si passa alla ricchezza familiare netta la situazione evidenzia un trend analogo; tuttavia con un significativo incremento della concentrazione della ricchezza. (Il 10% della popolazione registra una crescita della propria ricchezza familiare sul totale, dal 46,6% al 47,7%, nell'arco di due anni)

Un altro sintomo dell'improvvisazione e degli squilibri distributivi che hanno caratterizzato la gestione della finanza pubblica nel biennio 2012/2013 e che, lungi dal contribuire al suo riequilibrio, hanno soltanto prodotto recessione, incertezza e disoccupazione crescente.

Sembra quasi superfluo aggiungere che la percentuale della popolazione sotto la soglia di povertà, già particolarmente elevata, (€ 15.300 per una famiglia di tre persone) ha registrato nel periodo osservato un ulteriore incremento passando dal 14% al 16%.

Sempre nel biennio è aumentata la quota di popolazione che vive in affitto, mentre il numero delle famiglie che posseggono un'abitazione è in calo dell'1,2% (67,2%); a questo dato occorre aggiungere che l'11% delle famiglie ha a disposizione un'abitazione in usufrutto o in uso gratuito.

A questi elementi, particolarmente indicativi di uno stato di grave sofferenza, in quanto concentrati in un solo biennio, (2011/2012) per l'origine essenzialmente interna e la provenienza dei dati (2011/2012) da una fonte ufficiale (bollettino della Banca d'Italia) se ne potrebbero indicare moltissimi altri, indicativi di altrettante criticità. Mi limito soltanto ad aggiungere qualche ulteriore elemento relativo all'andamento dei consumi, dal 2013 ad oggi, confrontandoli con quelli relativi alla macro area Mezzogiorno, per vedere se dal confronto è possibile rilevare ulteriori elementi di riflessione.

6. Il ruolo del fisco nella contrazione dei consumi: dalla recessione alla depressione

L'analisi dei dati sui consumi, sulla produzione e sull'occupazione evidenziano lo stato di profonda crisi che attraversa l'economia italiana: occorre ora cercare di individuarne con la maggiore precisione possibile le principali cause, per non compiere ulteriori errori, che avrebbero per il paese un effetto disgregante, che non voglio neppure evocare.

Si tratta di dati di notevole interesse, perché, dal confronto con l'andamento della produzione industriale, emerge un quadro delle attività produttive sempre più influenzato dalla domanda estera e dalla capacità delle imprese di intercettare una quota crescente.

Un fattore di stimolo alla competitività, che riguarda l'insieme delle attività economiche; che tuttavia si manifesta con particolare evidenza nella crescita delle esportazioni, a partire dai distretti industriali, che registrano dati particolarmente positivi, superiori alla concorrenza tedesca. Un elemento, quello dei distretti, che se da un lato indica nella specializzazione e nella riduzione dei costi anche di origine tributaria, la chiave di volta del successo, evidenzia nelle crescenti difficoltà della domanda interna, il punto nodale di una crisi che ha al centro le politiche pubbliche.

Politiche che hanno soffocato l'economia senza essere in grado di assicurare l'equilibrio della finanza pubblica, con rischi crescenti per la tenuta del debito pubblico, la cui sostenibilità dipende essenzialmente dalla capacità di crescita dell'economia italiana.

Un profilo quest'ultimo aggravato della perdita di rappresentatività e dalla crisi dell'istituto parlamentare, che storicamente ha svolto un ruolo essenziale di equilibrio nella ripartizione dei carichi pubblici, di cui significativamente non vi è traccia nelle decisioni tributarie più recenti.

Dopo un 2012 particolarmente negativo dal lato dei consumi, per il diffondersi sull'insieme delle attività economiche degli effetti della stretta fiscale del 2011/2012, le

indicazioni che vengono dal 2013 evidenziano un'accentuazione della crisi, con un ulteriore calo delle vendite del 2,1% che va dal - 1,4% del nord ovest al - 5.2 % del Mezzogiorno, passando per il 2,5% dell'Italia centrale.

Una crisi dei consumi che investe l'intero settore distributivo, dagli ipermercati ai supermercati di prossimità, passando per i piccoli esercizi, (che sono quelli che registrano il calo maggiore) con una riduzione delle vendite superiore al 3%. In questo scenario particolarmente sfavorevole, si segnala la crescita dell'1,8% delle vendite nei discount; il segno inequivocabile della diversificazione dei consumi e della ricerca di occasioni di risparmio che non intacchino troppo le abitudini di vita delle famiglie.

Il carattere strutturale della crisi dei consumi è ulteriormente confermato dal fatto che il calo delle vendite non ha risparmiato neppure i grandi marchi; nei primi 25 brand solo tre risultano in crescita, nonostante una diffusa politica di sconti che ha riguardato il 27% dei prodotti.

Sempre sul versante delle strategie promozionali attuate dalla grande distribuzione per contrastare la contrazione dei consumi, occorre non perdere di vista che negli ultimi tre anni il totale delle vendite incentivate è passato dal 25% al 30%: in termini di valore il dato è ancora più elevato ed evidenzia una spietata concorrenza distributiva che accelera inevitabilmente la crisi del commercio di prossimità, ancora particolarmente diffuso nelle regioni sottoutilizzate. Una questione rilevante, su cui spicca l'assenza di una politica nazionale di settore e di piani regionali finalizzati alla riqualificazione del commercio di prossimità.

L'erosione del reddito, la disoccupazione crescente e la continua crescita dei consumi obbligati (bollette, trasporti, assicurazioni, tariffe locali ecc.) hanno costretto le famiglie italiane a rivedere le proprie abitudini di acquisto; inevitabilmente i più colpiti sono stati i beni di consumo durevole, dall' auto, all' abbigliamento, agli elettrodomestici, in un quadro che beninteso non ha risparmiato nessun settore, a partire da quello alimentare che evidenzia una diffusa tendenza a sostituire alcuni generi di alimenti con altri di minor valore commerciale. La contrazione di oltre il 5% dei consumi registrato nel Mezzogiorno nel 2013, (contro una media nazionale del 2,1%) con una punta del 7% nel periodo natalizio indica che nella percezione comune la crisi è considerata strutturale e spinge quindi a rinviare ogni spesa non considerata indispensabile.

In questo intreccio di elementi negativi, si è inserita con effetti sinergici, a partire dalla seconda metà del 2011, la crisi politica ed istituzionale che avrebbe condotto alla nascita del

Governo Monti. Un commissariamento delle istituzioni politiche che ha cercato di aggredire la spesa pubblica in alcuni comparti, a partire dal sistema pensionistico e dagli enti territoriali di decentramento, che può essere criticato per alcune scelte di merito, ma non ignorato.

Tuttavia i conti dello Stato nel 2012 presentano alcune gravi contadizioni che hanno innescato il processo depressivo- recessivo in atto: la ripartenza della spesa corrente che, va dato atto a Tremonti di avere tenuto rigidamente sotto controllo nei precedenti 4 anni, per circa 17 miliardi e una contrazione degli investimenti di 38 miliardi, il 40% di tutti i tagli agli investimenti del quinquennio. Senza trascurare gli effetti sinergici negativi di un aumento delle imposte considerato eccessivo (ex post) anche dalla Banca d'Italia, per di più caratterizzato da diffusi elementi di regressività. Un tema quest' ultimo fortemente trascurato nell'analisi della recessione 2012/13, evidenziato dagli effetti recessivi del tutto anomali del moltiplicatore fiscale.

7. Il crollo dei consumi nel Mezzogiorno e il fisco: un tentativo di interpretazione unitaria

L'analisi dell' andamento dei consumi, della produzione e dell'occupazione nel Mezzogiorno, ancora più negativi rispetto al resto d'Italia, non sembrano a prima vista offrire indicazioni molto diverse da quelli che provengono dal resto d'Italia. In questo quadro di riferimento, i dati relativi alla macro area Mezzogiorno presentati dalla SVIMEZ come anticipazione al rapporto 2014, nel quale vengono analizzati gli anni della crisi dal 2008 ad oggi, evidenziano un avvitamento recessivo delle regioni del Sud molto più accentuato rispetto al resto d'Italia al quale, sottolinea la SVIMEZ non sono estranee le politiche pubbliche attuate dai Governi che si sono succeduti a partire dal 2010.

Non è questa la sede per un'analisi critica delle politiche pubbliche che hanno riguardato non solo il Mezzogiorno a partire dagli anni 2000. Basta pensare al calo degli investimenti pubblici, che nelle Regioni del Sud ha assunto il carattere di un crollo; alla spesa per le aree sottoutilizzate, (67%) ben inferiore all'80% fissato dalla legge per la ripartizione delle risorse aggiuntive a favore delle regioni del Mezzogiorno; alla spesa in conto capitale delle grandi imprese nazionali, pari a circa la metà di quelle effettuate nelle regioni del centro-nord; all'accentuarsi del gap infrastrutturale, che ha condotto nel decennio 2003/13 al crollo degli investimenti (-25,5%) privati è una perdita di posti di lavoro che sfiora le 800.000 unità.

L'interesse per i dati provenienti dalla macro area Mezzogiorno, relativi alla seconda fase

recessiva, indotta dalla crisi finanziaria nel 2011 ed alimentata da politiche pubbliche improvvisate e prive di equilibrio, nasce dal fatto che essa offre ulteriori elementi di conferma, in precedenza non disponibili, per valutare l'insostenibilità delle politiche tributarie attuate in Italia a partire dal 2007.

Al riguardo l'analisi della SVIMEZ, evidenzia che le politiche pubbliche attuate dal 2010 ad oggi, hanno determinato una perdita di -9,5 punti di PIL nelle regioni del Mezzogiorno, contro -6 punti nel resto d'Italia. Si tratta di cifre impressionanti, che evidenziano i guasti determinati da una crisi istituzionale profonda, che ha azzerato gli istituti rappresentativi, a partire dal Parlamento, svuotato di ogni ruolo decisionale effettivo.

Dal mio punto di vista l'aspetto più preoccupante non sta nel fatto che il Mezzogiorno è in recessione dal 2008, l'anno in cui si sono esplicitati in pieno gli effetti della controriforma dell' Irpef del 2007, richiamati in precedenza, meno controbilanciati dalla crescita delle esportazioni rispetto al resto d'Italia. Quello che lascia sbigottiti è che, dal 2010 ad oggi, accanto al crollo del PIL del Mezzogiorno, si registra una situazione solo apparentemente più favorevole nel Centro- nord ; in realtà si tratta di un dato ancora più drammatico, perché investe direttamente il nucleo più robusto e competitivo del nostro sistema economico, non solo manifatturiero.

E soprattutto che rispetto a tutto questo l' Italia appare come paralizzata, immobile.

Il lavoro della SVIMEZ si limita a fotografare questa situazione e a richiamare l' attenzione su questi dati di indubbio interesse nella loro durezza, indicando alcuni fattori determinanti, senza tuttavia approfondire adeguatamente il profilo fiscale.

La cosa non deve stupire perché, in Italia si è assistito negli ultimi trent' anni in materia d'imposte ad una sempre più accentuata divaricazione tra gli studi economici e quelli giuridici, con esiti a mio avviso tutt'altro che soddisfacenti. In buona sostanza le generazioni più giovani di economisti pubblici (lo stesso avviene a parti invertite per gli studiosi del diritto tributario), pongono scarsa attenzione alle caratteristiche strutturali del sistema tributario: in genere, quando i conti non tornano, ci si limita a far riferimento all'evasione fiscale, un esercizio facile ma dagli esiti illusori, in qualche caso fuorvianti.

Occorre partire da un punto fermo.

Una contrazione del Pil così forte, in un arco temporale tanto breve ed una forbice così ampia tra il calo del resto d'Italia e il crollo delle Regioni del Sud, non appare giustificato dalle dimensioni della stretta fiscale del periodo 2012/2013, inferiore a due punti di PIL. A ben

vedere anche l'accentuato carattere regressivo della manovra di finanza pubblica attuata dal governo Monti con il decreto "salva Italia" e con la legge finanziaria per il 2013, non spiega da solo un effetto recessivo così profondo e tanto persistente nel tempo.

Per convincersene non è necessario risalire troppo indietro negli anni: basta andare al 2006 per rendersi conto che in quell'anno un incremento della pressione fiscale di 1,7 punti, in seguito all'attuazione della legge delega 80/2003 non aveva impedito una crescita del Pil del 2%.

In buona sostanza il divario del calo del PIL registrato nelle regioni del Sud nel biennio 2012/2013, rispetto al resto del Paese (un dato opposto rispetto alla recessione 2008/2009 in cui, a fronte di una contrazione del PIL sul piano nazionale del -5,1%, le regioni del Mezzogiorno registravano una contrazione del PIL del -4,3%) può spiegarsi, in una macro area in cui la domanda interna gioca nella dinamica del Pil un ruolo maggiore rispetto al resto d'Italia, soltanto con le caratteristiche ulteriormente regressive della stretta fiscale del biennio che hanno inciso su una struttura del sistema tributario di per se squilibrata, distonica rispetto ai principi costituzionali tributari.

Ma se, come cercherò di dimostrare, è proprio così, allora le indicazioni che vengono dalla lettura dei principali indicatori economico sociali provenienti dalla macro area " Mezzogiorno," che evidenziano dati più negativi rispetto a quelli nazionali non sono l'esito di un particolarismo legato alle condizioni socio economiche meno favorevoli di quei territori. Sono al contrario, a partire dalla contrazione dei consumi, più marcata nelle aree caratterizzate da redditi pro capite inferiori alla media nazionale, (stante la maggiore propensione al consumo dei redditi più modesti) l'indice di un disagio più generale che investe l'insieme del territorio nazionale e si riferisce alle fasce di popolazione che hanno condizioni reddituali inferiori di molto alla media nazionale. Una realtà fin troppo trascurata che purtroppo non è concentrata soltanto nelle regioni del Sud.

Una conferma del ruolo negativo svolto dalla politica tributaria negli ultimi anni, viene dai dati disponibili, relativi ai consumi delle famiglie nei primi mesi del 2014. dai quali emerge il persistente trend negativo della domanda interna; il che spiega da un lato l'aumento della disoccupazione, fortemente condizionato dal calo dei consumi e dalla rarefazione del credito, con conseguente crollo degli investimenti; dall'altro il ritorno della recessione nei primi due trimestri del 2014. Gli ultimi dati disponibili, relativi al trend negativo dei consumi nel periodo marzo/ agosto 2014, mettono in luce un ulteriore elemento di riflessione: mentre

nel 2013 la contrazione dei consumi nelle Regioni del Mezzogiorno era stata molto più elevata (-5,1%) rispetto alle Regioni del Centro-Nord (-2,2%) nelle quali il Pil era calato dello -0,9%, contro una contrazione del -4% in quelle del Mezzogiorno, nel 2014 il dato delle vendite nella grande distribuzione presenta un dato negativo -0,7% più contenuto nelle regioni del Centro-Sud rispetto a quelle del Nord -1,6%. Una conferma del carattere strutturale della contrazione del reddito disponibile delle famiglie italiane con redditi inferiori alla media, che non conosce divisioni o confini territoriali ed ha negli squilibri distributivi nell'ordinamento tributario il minimo comune denominatore.

Un segnale quest'ultimo particolarmente negativo, che non può essere affrontato con una politica di annunci e di misure spot. Il riferimento va inevitabilmente allo sconto fiscale di € 80 al mese (in media) introdotto con l'aumento della detrazione a favore del lavoro dipendente, per i percettori di redditi non superiori a € 25.000. La critica non riguarda la misura in sé, nel suo profilo politico che ovviamente non è oggetto di analisi; si riferisce invece all'evidente inidoneità del sistema di detrazioni vigente a darvi attuazione, senza moltiplicare le disparità di trattamento a parità di reddito tra contribuenti. Non deve stupire quindi se, complice una certa improvvisazione e il clima di incertezza, la misura non ha avuto effetti visibili sulla domanda interna.

8. I costi del federalismo fiscale e un fisco senza diritto accentuano la contrazione dei consumi

Certo in questo dato sui consumi non è indifferente l'aumento della disoccupazione, indotto dalla recessione; ma si tratta d'un elemento che da solo non spiega una contrazione della domanda interna molto più elevata di quella che aveva caratterizzato la fase recessiva acuta del biennio 2008/2009, in cui il Pil era calato del 6,4%.

Tuttavia, se si estrapola dal 2013 il dato relativo al mese di dicembre, il quadro si presenta più chiaro; a dicembre infatti tutti gli indicatori richiamati in precedenza presentano indici ancora più negativi, rispetto agli 11 mesi precedenti; con un calo dei consumi pari a -3,8%, ed una contrazione delle vendite che non ha risparmiato neppure i discount. (-1,8%)

Come non collegare questi ulteriori elementi indicativi, all'accentuarsi della pressione fiscale nell'ultimo trimestre dell'anno, (oltre il 54%, contro una pressione fiscale su base annua di poco superiore al 44%) grazie ad un fisco che è talmente autoreferenziale da non porsi neppure il problema di spalmare in modo meno squilibrato il prelievo nell'arco dell'intero

anno solare. Un ulteriore fattore di criticità che potrebbe facilmente essere evitato e che mette in rilievo il ruolo centrale assunto dal fisco nella repentina perdita di potere d'acquisto delle famiglie italiane; una condizione che obbliga ad analizzare con senso critico i profili distributivi delle più recenti manovre fiscali.

A partire dal processo di decentramento fiscale a favore delle regioni e dei comuni, avviato con una legge delega (la legge 42/2009) dai profili distributivi poco trasparenti, che ha trasformato le partecipazioni all'IRPEF, richiamate al II° comma dell'articolo 119 della Costituzione, almeno per quanto riguarda l'IRPEF, in addizionali, per di più regressive. Un modello di decentramento costoso ed inefficiente che ha svuotato di ogni significato il principio costituzionalmente garantito della perequazione delle diverse capacità fiscali per abitante, con l'ovvio risultato di aumentare le disuguaglianze tra le Regioni, aggravando ulteriormente le caratteristiche depressive assunte dall'ordinamento tributario dopo il 2007. Una condizione, che ha comportato un forte incremento delle addizionali all'Irpef a favore delle Regioni e dei comuni; un'operazione politica caratterizzata dal punto di vista distributivo da ulteriori elementi di regressività. Senza perdere di vista che, nonostante l'ulteriore aumento della pressione fiscale e la minore incidenza dei tassi di interesse sul debito pubblico, rispetto al biennio 2011/2012, il riequilibrio effettivo e sostenibile dei conti pubblici, come abbiamo visto, appare ancora lontano.

Un quadro d'incertezza che non favorisce certo la crescita economica, a cui si affianca un aumento del debito insostenibile senza un rilancio dell'insieme delle attività economiche: un obiettivo che appare piuttosto una chimera, se non si pone mano a un ridimensionamento mirato della spesa corrente (acquisto di beni e servizi), affiancato da una riforma competitiva del sistema tributario. Una necessità di cui, nonostante l'esperienza negativa degli ultimi anni, non vi è alcuna consapevolezza, non soltanto a livello di governo.

Occorre pertanto ampliare l'orizzonte dell'analisi, partendo dai principi e estendendola ai profili distributivi assunti dal sistema tributario dopo la riforma del 2007 che, ad un'attenta analisi, appaiono infatti incompatibili con una distribuzione del prelievo tributario, coerente con i principi costituzionali.

Non occorrono troppe parole per spiegare che una profonda crisi di sistema, quale quella che ha investito l'Italia in seguito alla recessione del 2008/2009, non può non riguardare una pluralità di aspetti, a partire da quelli istituzionali, che travalicano la pur centrale questione tributaria. D'altra parte non vi è dubbio che la particolarità del ruolo svolto dalla crisi fiscale,

nel più ampio quadro di difficoltà che ha investito la società italiana negli ultimi anni, sta nel fatto che in essa convergono una serie di circostanze diverse, che si ritrovano tutte nel comune denominatore di una crisi istituzionale profonda.

Partendo da questo dato, prima di indicare le più significative specificità della crisi fiscale che hanno trasformato una grave recessione, in un avvistamento depressivo da cui la società italiana non sembra in grado di trovare il bandolo per uscirne, credo sia necessario stabilire alcuni punti fermi, a partire dai principi fondamentali dell'ordinamento tributario, condivisi con i principali partner europei.

Questi ultimi, in quanto principi fondamentali, rappresentano la cornice entro cui il legislatore è legittimato a esercitare la propria discrezionalità in campo tributario. Pertanto, l'esercizio della potestà tributaria, non può svolgersi prescindendo dai limiti imposti dai principi, interpretati in base ai valori che ai principi sottendono, ignorandoli o peggio aggirandoli. A ben vedere in questa affermazione non vi è nulla di sorprendente, se non un richiamo forte al principio di parità fiscale: il minimo comune denominatore per dare attuazione al principio di uguaglianza in campo tributario, indi al precetto costituzionale fissato nell'articolo 53 della Costituzione.

La separazione dell'esercizio del potere di spendere, che l'articolo 81 della Costituzione affida al Governo, attraverso la predisposizione, in base al proprio indirizzo politico, della legge di bilancio, rispetto al potere di imporre i tributi, riservato alla legge, è diventata nel tempo sempre più labile, fino ad annullare ogni confine.

L'uso abnorme della decretazione d'urgenza e di leggi delega prive di criteri direttivi, da parte del potere esecutivo, ha chiuso il cerchio, facendo venir meno la funzione di garanzia del controllo parlamentare sulle leggi tributarie. Una rottura dell'equilibrio tra i poteri dello Stato, che costituisce il nucleo essenziale di ogni sistema democratico parlamentare, che ha condotto ad una crisi istituzionale senza precedenti, in un'economia avanzata.

La perdita sempre più evidente di contatto con la realtà della società italiana, che ha caratterizzato la politica tributaria negli ultimi anni, ha prodotto una crisi fiscale profonda, dagli effetti potenzialmente disgreganti, che in quanto giuristi non possiamo più ignorare.

Occorre una riflessione attenta sui principi fondamentali, che evidenzia l'insostenibilità di quelle opinioni non solo dottrinarie, (anche la giurisprudenza costituzionale, ha contribuito a questa deriva con un sindacato debole) svalutative delle garanzie costituzionali, che hanno alimentato una deriva sostanzialista della politica tributaria, che ha condotto allo

svuotamento dei principi distributivi ed ha prodotto l'attuale crisi fiscale.

E' all'interno di questa cornice, condizionata da una crisi istituzionale profonda, che occorre analizzare i principali elementi caratteristici del sistema tributario vigente, per individuarne le criticità ed indicare possibili vie d'uscita.

Un primo dato, eclatante sotto il profilo quantitativo, è rappresentato dal peso preponderante delle imposte dirette (sui redditi delle famiglie e delle imprese e sui patrimoni) rispetto al totale delle entrate. Nel 2013 le imposte dirette hanno rappresentato il 59% del totale del gettito tributario; un dato ribaltato rispetto alle principali economie concorrenti, in cui le imposte dirette rappresentano circa il 40% delle entrate tributarie.

A questo risultato si giunge includendo nelle imposte dirette il gettito dell'Irap, che in Italia viene classificata tra le imposte indirette, allo scopo di mascherare la duplicazione d'imposta che l'Irap determina nei confronti dei redditi di lavoro autonomo e d'impresa individuale. (Sembra quasi ovvio aggiungere che negli altri paesi che adottano imposte similari queste sono sempre classificate tra le imposte dirette).

La percentuale del 59% è calcolata prudenzialmente, perché non tiene conto dell'aumento dell'imposta di bollo sulle transazioni finanziarie, che è collocato tra le imposte indirette, ma ha un indubbio carattere patrimoniale. È in ogni caso un dato temporaneo, perché nel 2015 il gettito dell'addizionale regionale all'Irpef dovrebbe passare da poco più di 10 miliardi di euro, fino ad un tetto massimo potenziale pari a oltre 24 miliardi; ma qui il condizionale è d'obbligo perché l'avvitamento recessivo-depressivo non potrà non ripercuotersi sul gettito delle principali imposte.

Questo squilibrio, che ha assunto dimensioni abnormi, dopo la crisi recessiva del 2008/2009 è a sua volta determinato da un ulteriore sbilanciamento interno alle imposte dirette, nelle quali domina incontrastata l'Irpef. Non ci vuol molto a comprendere che in un Paese caratterizzato da un accentuato dualismo territoriale, (non a caso nell'ultimo decennio il divario tra le regioni meridionali e il resto del paese si è nuovamente ampliato) l'eccesso di pressione fiscale sui redditi, rappresenta un freno particolarmente forte alle possibilità di crescita delle aree sotto utilizzate.

Se a questo si aggiunge che la struttura dell'Irpef ha assunto, dopo la riforma del 2007 un carattere accentuatamente regressivo, ben dissimulato con l'impiego sapiente di elementi di illusione finanziaria, attraverso l'adozione di aliquote marginali che non hanno riscontro in nessun altro Paese avanzato, (*l'aliquota marginale implicita del primo scaglione, fino € 15.000, era nel*

2013 del 26%. Dopo l'aumento elettorale della detrazione d'imposta, per i redditi fino a € 25.000, l'aliquota marginale è ulteriormente aumentata, creando ulteriori disparità di trattamento, prive di qualsiasi logica. Ma su questo argomento tornerò più avanti), si comprende facilmente l'effetto distorsivo prodotto da un'imposizione sui redditi personali esorbitante nelle dimensioni e distribuita ignorando elementari principi distributivi costituzionali.

A questo elemento di per sé significativo occorre aggiungere che il trasferimento di funzioni dallo Stato alle Regioni e in misura minore ai comuni, si è accompagnato ad un forte aumento delle addizionali regionali e comunali all'Irpef, caratterizzate anch'esse da ulteriori, ben dissimulati profili regressivi, che hanno accentuato il peso relativo dell'Irpef sui redditi medio bassi.

Come abbiamo accennato in precedenza, la sostituzione delle deduzioni con detrazioni d'imposta decrescenti, non solo ha aumentato l'aliquota implicita, al tasso di decrescenza delle detrazioni; ha anche incorporato nella base imponibile delle addizionali, quella quota di reddito, relativa al minimo vitale e agli oneri familiari, che nell'imposta erariale sono esenti attraverso il meccanismo delle detrazioni l'imposta.

In buona sostanza gli interventi tributari congiunturali che hanno caratterizzato il 2012/13 attraverso l'eliminazione di una serie di sgravi fiscali a favore delle famiglie, hanno soltanto accentuato un profilo distributivo dell'Irpef, strutturalmente squilibrato, amplificandone la crisi; una crisi puntualmente evidenziata dai dati relativi alla domanda interna, che si sono riflessi in un calo generalizzato dei consumi, particolarmente evidente nelle regioni del Mezzogiorno, caratterizzate da un reddito pro capite che è mediamente pari al 56% rispetto alla dato nazionale.

Una condizione, quella della dinamica dei consumi nel Mezzogiorno, in cui la componente tributaria della contrazione dei redditi ha svolto, come indicato dalle anticipazioni della SVIMEZ richiamate in precedenza, un ruolo centrale. In definitiva, la concentrazione della stretta fiscale nell'arco di due anni e una sua conduzione alla cieca, senza alcuna attenzione agli effetti economici, nell'accentuare le differenze tra le regioni del Mezzogiorno e il resto d'Italia, ha reso visibile quello che altrimenti sarebbe rimasto almeno in parte nascosto: il ruolo rilevante svolto dalla componente fiscale reddituale, riformata nel 2007, nella recessione 2008/2009 e a seguire in quella 2012/2013

Una concentrazione degli effetti della politica fiscale non solo congiunturale, (sia dal lato delle entrate sia delle spese) particolarmente squilibrata sotto il profilo reddituale nei confronti

dell'insieme della parte meno favorita della popolazione, (Quindi a prescindere dal territorio di residenza) che ne ha amplificato a dismisura gli effetti recessivi.

L'IRPEF, in seguito ad una serie continua di interventi non coordinati al sistema, è un'imposta dai profili distributivi sempre più fuori controllo: un tributo che, anche per motivi di gettito, rappresenta sul versante tributario il principale responsabile dell'avvitamento recessivo/ depressivo dell'economia italiana degli ultimi anni. Un'imposta la cui crisi non si risolve con interventi spot sulle detrazioni, che moltiplicano le disparità di trattamento ma solo attraverso una sua profonda riforma.

La crisi fiscale, che abbiamo fin qui esaminato attraverso i riflessi che questa ha prodotto sull'economia italiana negli ultimi anni, sia ben chiaro, non si limita soltanto all'IRPEF; basta pensare alla lievitazione del carico tributario nel settore immobiliare, superiore ai rendimenti di mercato; o all'assenza di un'imposta ordinaria sul patrimonio, sostituita da una proliferazione di balzelli a carattere patrimoniale, il più delle volte regressivi; alla tassazione delle partecipazioni azionarie di controllo con un'aliquota inferiore rispetto a quelle minoritarie.

L'assenza di qualsiasi elemento di sistematicità nell'ordinamento tributario, investe tutte le principali imposte, moltiplicando le disparità di trattamento tra contribuenti che esprimono la medesima capacità contributiva. Di qui la necessità di una revisione profonda, che assicuri a tutti un'effettiva parità fiscale nei diversi tributi; indi, dia effettività al principio di capacità contributiva, attraverso il coordinamento sistematico delle diverse imposte, per assicurare un grado elevato di efficienza economica e di equità distributiva.

9. Il difficile rapporto tra il fisco e le imprese italiane: il caso dell'Irap e le tendenze evolutive in atto

Tra gli elementi di criticità che hanno svolto un ruolo rilevante nella crisi fiscale italiana, l'IRAP ha assunto una posizione particolare, anche per le incomprensioni che hanno caratterizzato il rapporto tra economisti e giuristi su questo tributo; difficoltà alimentate anche da ambiguità e reticenze da parte del giudice delle leggi, sia con riferimento al tema della deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, sostanzialmente eluso dalla Corte Costituzionale, sia dell'inclusione dei redditi da lavoro (dipendente e autonomo) nel campo di applicazione del tributo regionale. Un unicum a livello europeo nel campo delle imposte sull'attività produttive: un invito a riflettere per i giuristi che si occupano d'imposte.

D'altra parte anche alcune obiezioni sollevate da qualche autorevole giurista, penso ad esempio alla sottoposizione al tributo di imprese in perdita, spesso contestata, non mi sembra centrata. L' IRAP è un'imposta sul valore aggiunto della produzione, caratterizzata dal modello di deduzione base da base, che si distingue dall'Iva per aver adottato uno schema impositivo reale di tipo reddito, piuttosto che uno finanziario di tipo consumo.

A nessuno verrebbe in mente di sostenere che un'impresa in perdita non debba assolvere l'Iva; il problema è un altro, l'impresa in perdita che paga l'Irap, per via dell' indeducibilità, non può riportare in avanti quella che è a tutti gli effetti rappresenta per l'impresa una perdita fiscale. Ma il problema allora non è quello dell'assoggettabilità all'IRAP delle imprese in perdita, ma quello delle disparità di trattamento determinate dall'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi.

Una questione centrale sotto il profilo giuridico che si salda con le profonde disparità di trattamento che caratterizzano in Italia le imposte reddituali e personali; in cui la progressività, si concentra ormai sui soli redditi da lavoro.

A ben vedere, in un' economia mondializzata caratterizzata da una competizione sempre più stringente, il problema Irap non è neppure quello della penalizzazione delle esportazioni, sul cui costo gravavano i contributi sanitari e gli altri tributi, in primis l' ILOR, che l'IRAP ha sostituito a partire dal 1997. L' IRAP in buona sostanza, ha reso trasparente una componente fiscale del costo delle esportazioni, precedentemente meno evidente, ma pur sempre consistente.

L'IRAP, così come è strutturata oggi in Italia, sia per l'ampiezza della base imponibile, sia per l'elevatezza delle aliquote è un'imposta incompatibile con i principi costituzionali e con le libertà fondamentali garantite dall'Ue, in quanto discrimina irragionevolmente il fattore lavoro e introduce un premio alle importazioni, tanto maggiore quanto più elevata è l'aliquota Irap vigente in una determinata regione: una palese violazione di natura fiscale della libertà di concorrenza

Questo profilo è particolarmente insidioso perché, come una droga, ha un effetto di cumulo, che spiazzare le produzioni nazionali, quando per via dell'imposta, il vantaggio marginale in termini di costo dei prodotti nazionali rispetto alle importazioni si annulla. Un meccanismo subdolo, che non appare immediatamente e agisce gradualmente, espellendo dal mercato quelle produzioni i cui costi marginali non sono più concorrenziali rispetto alle importazioni, per il diverso effetto prodotto dall'Irap, che favorisce i beni importati. Un

processo continuo, a cui non si presta la dovuta attenzione, che influenza innanzitutto la grande distribuzione impegnata in una continua riduzione di costi per contrastare il calo dei consumi.

Altrettanto illegittime, e ancor meno giustificate in quanto scollegate da qualsiasi rapporto con il principio di capacità contributiva, le maggiorazioni di aliquota imposte nel 2006 dal Governo nazionale (Governo Prodi) alle Regioni con la sanità in disavanzo: una disposizione insensata che si pone in evidente contrasto sia con il principio di ragionevolezza, sia specificamente con negli articoli 41, e 120 della Costituzione, in quanto introduce una barriera di natura tributaria alla libera circolazione dei capitali e delle merci in alcune regioni, che limita la libertà fondamentale di stabilimento, garantita dai Trattati europei, priva di qualsiasi giustificazione (il fatto che questi aumenti dell'imposta siano stati introdotti da una legge dello Stato e non dalle singole Regioni non muta ovviamente i termini del problema: l'articolo 120, introduce infatti un divieto generalizzato di ostacoli di natura tributaria alla libera circolazione dei capitali e delle persone tra le Regioni che ha carattere oggettivo).

Non avrei richiamato il tema dell'IRAP, ai cui difetti cronici si aggiungono ogni giorno quelli prodotti dall'aumentata competizione internazionale, se in un recente Convegno promosso a Roma dalla nostra Associazione di docenti di Diritto Tributario sulla delega Fiscale, il dott. Ceriani, un autorevole dirigente della Banca d'Italia, consulente di vari Governi e protagonista diretto della politica tributaria in qualità di Vice ministro nel Governo Monti, non avesse spazzato via con sufficienza ogni critica nei confronti dell'Irap, sottolineando che quel modello di imposta è tanto avanzato ed efficiente da essere stato di recente adottato anche in Francia. Facendoci intendere in buona sostanza che siamo dei provinciali che capiscono ben poco di tributi.

Un'affermazione veritiera, quella relativa alla Francia, ma solo nel senso che il governo francese ha colto l'occasione della recessione per sopprimere ,a partire dal 2009 la vecchia " *taxe professionnelle*".

Una vecchia imposta che aveva sostituito nella metà degli anni settanta del secolo scorso l'imposta di "patente", una delle " *quatre vieilles* " introdotte ai tempi della rivoluzione, particolarmente penalizzante per l'industria manifatturiera, i cui oneri gravavano sul bilancio dello Stato per il 56% del gettito (per via di una serie di esenzioni e riduzioni d'imposta decise nel tempo per ragioni economico sociali) e ha introdotto un tributo, la CET, (contribution economique territoriale) che è il risultato di due diverse basi imponibili, integrate tra loro in

modo che il totale dell'imposta, calcolato in base alle due componenti, non superi il 3% del valore aggiunto economico.

La prima è calcolata sul valore locativo degli immobili impiegati nell'attività economica; è previsto a favore dell'industria manifatturiera un abbattimento del valore locativo nel 30%. La seconda componente della CET, la CVAE colpisce il valore aggiunto economico dell'attività svolta. La somma delle due componenti immobiliare e sul valore aggiunto non può superare il 3% del valore aggiunto economico; quest'ultimo è tassato con aliquota moderatamente progressiva che raggiunge il tetto dell'1,5%, quando il valore aggiunto economico supera i 50 milioni di euro. (50 milioni !!!)

Il valore aggiunto economico è preso in considerazione ai fini della CET, quando supera la soglia di € 152,500; al di sotto di quella cifra è dovuta solo la componente immobiliare dell'imposta. Tuttavia fino alla concorrenza di € 500.000 di valore aggiunto, la CVAE rimane a carico del bilancio dello Stato, che provvede a trasferire i corrispettivi agli enti territoriali, in base delle rispettive quote di ripartizione del tributo.

In definitiva fino a € 500.000 nessun contribuente, persona fisica o impresa assolve l'imposta sul valore aggiunto economico; bisogna arrivare a 3 milioni di euro per vedere applicata un'aliquota dello 0,5% e, come detto, per raggiungere l'aliquota massima dell'1,5%, occorre che il valore aggiunto economico sia pari o superiore a 50 milioni di euro.

Aggiungo per completezza che, nella base imponibile della CVAE, non rientrano né gli interessi passivi, né il costo del lavoro.

Chiunque sia interessato ad un approfondimento dell'argomento, anche per farsi un'idea della serietà con cui ci si occupa di tributi nella vicina Francia, a partire dai profili distributivi, troverà facilmente sul sito del Senato francese un documentatissimo rapporto del sen. Guenet, che dà conto degli obiettivi della riforma, degli effetti raggiunti a partire dal forte recupero di competitività a favore dell'industria manifatturiera e dei possibili correttivi che si rendessero ulteriormente necessari.

Che cosa avvicini l'imposta sul valore aggiunto dell'attività economica francese (CVAE) alla nostra IRAP è un mistero che solo Ceriani è in grado di sciogliere. Il crollo della capacità produttiva, (-15%) della nostra economia, (attenzione non della produzione, calata dal 2008 del 25%) in corrispondenza con la stretta fiscale 2011/ 2013, aiuta con tutta probabilità a sciogliere il mistero.

Occorre aggiungere che non solo la contribuzione economica territoriale francese, ma

l'insieme delle imposte locali sulle attività economiche vigenti in Europa, esclude dalla base imponibile il costo del lavoro, non importa se dipendente o autonomo. La riduzione dell'aliquota base dell'IRAP dal 3,9 al 3,5%, introdotta a partire dal 2014 con il decreto-legge di primavera, (Dl 66/2014) se da un lato indica la consapevolezza del Governo circa la necessità di ridurre il cuneo fiscale a carico delle imprese, evidenzia anche in questo campo una disattenzione al tema dei contribuenti minori, con effetti depressivi crescenti sull'economia. Per questi ultimi infatti, un aumento significativo della no tax area, ferma dal 2006 a € 8000, rappresenterebbe uno strumento di riequilibrio del prelievo, molto più efficace di una riduzione lineare dell'aliquota base dell'Irap; mentre avrebbe, specie se inserita in un disegno complessivo di politica tributaria, teso ad eliminare l'attuale premio che accompagna la distribuzione di quota di salario fuoribusta, un evidente effetto incentivante a ridurre l'evasione fiscale da parte dei contribuenti minori. (Nel 2006 l'introduzione della deduzione di € 8000 a favore dei soggetti Irap con non più di cinque dipendenti aveva comportato in quell'anno un incremento del gettito dell'Irap a carico del settore privato del 10,2% !!!)

Le problematiche poste in evidenza dal processo involutivo che ha caratterizzato l'IRAP dal punto di vista distributivo negli ultimi anni, investono la fiscalità d'impresa nel suo complesso per una pluralità di profili, riferibili sia alla tassazione dei redditi d'impresa, sia alle altre forme di imposizione che gravano sulle imprese, indipendentemente dal fatto che queste producano o meno un reddito, sia alla determinazione della base imponibile, attraverso limitazioni varie alla deducibilità di costi.

Non vi è dubbio che anche i crescenti oneri fiscali a carico delle imprese abbiano giocato una parte importante nell'attuale crisi del sistema produttivo, che vale la pena ricordarlo, a fine 2013, aveva registrato un calo della produzione industriale del 24,6% rispetto al 2008. Tuttavia il carattere particolarmente articolato e l'estremo frazionamento del sistema produttivo nazionale, rendono i dati statistici relativi agli oneri tributari a carico dell'impresa, meno significativi rispetto ad altre realtà impositive, quali quelle richiamate in precedenza. (si pensi ad es. alla struttura impositiva assunta dall'Irpef dopo il 2007)

Da questo angolo visuale pertanto, più che ai dati puntuali occorre fare riferimento ai trend. Anche in questo caso le linee di tendenza indicano un aumento generalizzato degli oneri tributari a carico del sistema produttivo, che ne penalizza in modo significativo la crescita dimensionale e la capacità di investimento.

Prendiamo il rapporto Mediobanca/Unioncamere 2001/2010 sulle imprese medie italiane.

(da 50 a 250 addetti) Si tratta di uno studio di grande interesse in quanto oltre ad indicare le tendenze evolutive caratteristiche del segmento più competitivo delle nostre imprese, aveva messo a confronto questi dati con quelli dello stesso segmento di imprese, nello stesso arco temporale, in Germania e Spagna. Dal raffronto emerge che la pressione fiscale media di periodo su questo segmento di imprese, è stata il 25,2% in Spagna, il 25,6% in Germania e del 48,3% in Italia.

Dopo soli due anni, nel 2012 il tax rate di queste imprese (oltre 4400) era salito al 56,8%. Si comprende allora perché questo importante nucleo di imprese italiane, che nel rapporto escono vincenti in termini di competitività, di capacità d'innovare, di crescere e di competere con successo nei mercati internazionali, sia rispetto alla Germania (essenzialmente per via del minor costo del lavoro) sia della Spagna, si presentino più deboli nei settori ad alta intensità e rotazione di capitale: in questo comparto le imprese italiane sono infatti soltanto un quarto di quelle tedesche e poco più della metà di quelle spagnole.

Se si confronta questo dato con l'ACE, il nuovo incentivo alla ricapitalizzazione delle imprese introdotto del 2012, che ha sostituito la DIT, particolarmente generoso, non sembra azzardato parlare di schizofrenia tributaria.

I dati relativi alla crescita delle esportazioni, dopo la recessione 2008/09 e il rapporto di Mediobanca e Unioncamere sulle imprese medie, sembrano indicare nell'eccesso di fiscalità, specie dopo l'ulteriore aggravio dell'ultimo triennio, l'elemento maggiormente indiziato di avere inciso sulla perdita di competitività delle imprese manifatturiere italiane, nei confronti della concorrenza tedesca. Confermerebbero quindi la tesi sostenuta in questo studio.

Una tesi smentita dalla Banca d'Italia e da ultimo anche da Bini Smaghi, secondo cui invece il principale ostacolo alla ripresa dell'economia italiana sarebbe determinato da una perdita di produttività dell'industria che in base ai dati statistici avrebbe raggiunto in poco più di un decennio i venti punti percentuali. Un'opinione che, tuttavia, per la sua genericità, non offre particolari spunti di riflessione ed è quindi ai nostri fini priva di valore indicativo. Per orientarci meglio nell'analisi dei dati statistici guardiamo per un attimo all'industria manifatturiera; la media degli addetti in questo settore d'impresa è in Italia pari a 3,8, (era 5,3 nel 1990) mentre in Germania sfiora i 18 addetti.

Si tratta di situazioni tanto diverse da essere difficilmente comparabili e dalle quali sembra davvero azzardato trarre conclusioni sulla competitività della nostra industria : mettendo nello stesso calderone, aziende come la Fiat e un'officina di riparazione di auto, che

impiega tre dipendenti oltre il titolare. D'altra parte, come abbiamo già osservato, il dato relativo alla perdita di produttività è contraddetto dalla dinamica e dall'evoluzione qualitativa delle esportazioni, in forte ripresa dalla metà dello scorso decennio, a parte la parentesi della recessione del biennio 2008/ 2009.

Una recentissima pubblicazione di Nomisma ci aiuta a leggere in modo corretto i dati statistici.

Vediamo cosa accade ripartendo le imprese per gruppi omogenei, in base al numero degli addetti, comparandoli con gli analoghi dati rilevati in Germania. Se si considera il totale delle imprese, la differenza in termini di produttività è effettivamente quella indicata in precedenza. Tuttavia se si escludono le imprese che hanno un numero di addetti da 1 a 10, (che in Italia sono molto più numerose) il differenziale relativo alla produttività si dimezza; se poi la comparazione viene limitata alle imprese con più di 20 dipendenti, quelle su cui si concentrano le esportazioni, il dato relativo alla produttività diviene favorevole alle imprese italiane che sorpassano quelle tedesche.

Un risultato ancora più eclatante si registra nell'analisi delle imprese con addetti che vanno da 50 a 250; (quelle analizzate dal rapporto Unioncamere/Mediobanca) qui il vantaggio in termini di produttività delle imprese manifatturiere italiane oscilla tra il 20% e il 28%. E' semplicemente sorprendente che un tema importante quale quello relativo alla competitività della nostra manifattura, venga trattato in modo tanto generico e superficiale, con esiti fuorvianti.

A ben vedere anche questi elementi, che contribuiscono ad offrire un'immagine meno sfocata del nostro sistema produttivo, evidenziano una serie di problemi, a partire dal nanismo, favorito sia dall'eccessiva pressione fiscale e contributiva, sia da una legislazione dei rapporti di lavoro che spinge le imprese a non varcare la soglia di 15 dipendenti. Le cause quindi non vanno ricercate nel sistema delle imprese, ma nell'assenza di una politica industriale; in una legislazione sull'attività delle imprese costruita sulla scala delle imprese di maggiori dimensioni; (non solo in tema di lavoro) in una burocrazia paralizzante e in una fiscalità soffocante, specie per le imprese più piccole, le quali difendono con difficoltà crescenti un loro spazio nel mercato, anche attraverso l'impiego dell'ammortizzatore anomalo dell'evasione fiscale.

Per orientarsi ancor meglio sulle tendenze in atto, che vedono un'ulteriore crescita della pressione fiscale sulle imprese, mi sembra utile richiamare due recenti ricerche. La prima,

elaborata dal Centro studi di Confindustria, utilizza una serie di indicatori, a partire dal " *Total tax rate*" vale a dire l'ammontare complessivo delle imposte che grava sugli utili d'impresa, utilizzato dalla Banca mondiale, per valutare la competitività e l'attività dei sistemi tributari dei diversi paesi.

In base a questo indicatore, l'Italia, con un "total tax rate" al 65,8%, (20,1% sui profitti delle imprese; 43,4% imposte e contributi sul lavoro; 2,1% altre imposte) rappresenta il Paese ad economia avanzata con la più alta fiscalità sugli utili d'impresa; è in ogni caso un dato molto superiore rispetto alla pressione fiscale complessiva di poco superiore al 44% rispetto al Pil.

Si tratta in tutta evidenza di un indicatore di particolare significato, che non deve sorprendere, visto che le imposte dirette rappresentano in Italia il 60% delle entrate complessive.

Ma in un sistema produttivo con circa 1 milione di società di capitali e 3 milioni e mezzo di imprese individuali, questi dati generici sono indicativi del peso complessivo del fisco sulle imprese, ma troppo poco specifici per offrire un'immagine aderente alla realtà, dei profili distributivi che caratterizzano in Italia la fiscalità d'impresa.

Questione indubbiamente centrale, sia per i riflessi economici sottostanti, sia per i profili giuridici, i cui effetti andrebbero valutati al metro della ragionevolezza, in base ai principi distributivi tributari. Principi, va detto con chiarezza, che sono ormai largamente comuni agli ordinamenti nazionali dei singoli Stati; e che non possono essere disattesi, pretermessi o ignorati, a pena di violare i principi fondamentali dell'ordinamento giuridico dell'Ue.

In buona sostanza quello che attenua l'interesse alla posizione della Confindustria è la pretesa di descrivere i fatti, come se la principale Organizzazione nazionale degli imprenditori, forse uno spettatore neutrale e non un attore, protagonista delle principali scelte economiche (a partire dalla politica tributaria) degli ultimi anni. Mentre il tentativo di giustificare gli squilibri distributivi con l'evasione fiscale, quantificata peraltro con un semplicismo disarmante, applicando alle stime dell'economia irregolare la percentuale della pressione fiscale rispetto al Pil, (che sia detto con chiarezza è una stupidaggine) rappresenta una copertura a difesa del sistema vigente e dei privilegi che esso nasconde.

Il secondo studio elaborato da InfoCamere, si riferisce ai bilanci di 300.000 società di capitali, che presentano un utile positivo o che comunque non registrano perdite, depositati in formato elettronico tra il 2011 e il 2012. (Ultimo anno di cui sono disponibili i rendiconti

completi).

Dalla lettura dei dati, assai significativi, emerge innanzitutto che oltre il 41% delle imprese ha registrato un incremento di imposta rispetto all'anno precedente, con un "tax rate" medio (tra IRAP e IRES) pari al 32,6% degli utili iscritti in bilancio. All'interno delle principali classificazioni in cui si ripartono le imprese, appaiono particolarmente significativi i dati relativi alle attività immobiliari, in cui quasi il 54% delle imprese ha visto aumentare il carico fiscale sugli utili ante imposte, nonostante una forte crisi del settore. (Con tutta probabilità l'aumento dell'imposta è dovuto ai limiti alla deducibilità degli interessi passivi rispetto al risultato operativo lordo, il cui onere è lievitato per la forte contrazione delle vendite immobiliari).

Altri due elementi di notevole interesse sotto il profilo tributario, vengono dalle attività finanziarie ed assicurative, in cui il peso delle imposte rispetto all'anno precedente è aumentato in media di € 99.600 e dalle imprese manifatturiere in cui l'incremento dell'imposta medio rispetto all'anno precedente è stato di € 64.000. Da un lato la crescita del carico fiscale sulle attività manifatturiere, evidenzia la particolare vitalità di questo segmento di imprese, nel panorama industriale italiano; (il che evidentemente non autorizza il fisco a tartassarle) dall'altro il forte incremento della pressione fiscale sulle Banche e sulle Assicurazioni, mette in evidenza l'improvvisazione diffusa che accompagna le scelte di politica tributaria. (Come se di volta in volta il problema fosse quello di scegliere il bancomat più vicino per far cassa)

Aumentare a dismisura le imposte, in segmenti di imprese che offrono servizi essenziali all'economia, non sembra il miglior modo per affrontare una recessione, che sta virando verso una depressione di lungo periodo, per i profili distributivi poco meditati che hanno caratterizzato la politica tributaria negli ultimi anni.

Altri elementi di riflessione offerti dalla ricerca, vengono dal rapporto tra tax rate e fatturato, che parte dal 26% per le imprese con fatturato fino a 2 milioni di euro, per salire al 36,5% per quelle fino a 10 milioni di euro, per poi decrescere lentamente al 32,9% per le imprese con oltre 50 milioni di fatturato. Se dal fatturato si passa a analizzare il tax rate dell'impresa in base al numero degli addetti si vede come il carico fiscale cresca, man mano che aumentano i dipendenti: dal 31,2% relativo al segmento delle imprese fino a 15 dipendenti, al 34,6% di quelle da 16 a 200 dipendenti fino a salire al 38% per le imprese con oltre 200 addetti.

Una ulteriore conferma degli effetti distorsivi prodotti dall'IRAP, a partire dal fattore

lavoro, che impongono una profonda riforma del tributo sulle attività delle imprese a destinazione regionale.

Non meno significativo il dato delle imprese in perdita, che è cresciuto in un solo anno di quattro punti, attestandosi al 36%, (su un bacino in questo caso molto più ampio, di oltre 700.000 imprese) con un'aliquota media pari a 28,3%; un'aliquota comunque particolarmente elevata, anche se le società di capitali possono riportare in avanti le perdite fiscali.

Completa la ricerca, un'analisi dei bilanci di un campione significativo di piccole imprese (Srl) con meno di 15 dipendenti e un fatturato inferiore ai 2 milioni di euro operanti a Milano (8000 imprese) Roma (10.000 imprese) e a Napoli (6000 imprese). Dallo studio emerge che nei tre segmenti in cui sono ripartite le imprese, manifatture, costruzioni, e commercio, il *tax rate* a carico della manifattura è pari al 43,5% a Roma, mentre è praticamente uguale a Milano, 39,5% e Napoli 39,8%; anche nel settore delle costruzioni i dati relativi a Milano e Napoli si equivalgono (Milano 40,2% - Napoli 40,6%), con Roma che presenta un'aliquota leggermente più favorevole (37,2%); nel settore nel commercio invece è Napoli a presentare l'aliquota più bassa, 34,9% contro il 38,8% di Milano e il 39,6% di Roma.

Si tratta di dati molto significativi in quanto le aliquote medie nei tre settori presi in esame presentano nelle tre città considerate risultati omogenei, nonostante il fatto che l'imposta media pagata sia più elevata a Milano rispetto a Roma e Napoli ; (probabilmente per la maggiore dimensione delle imprese prese in esame nel campione milanese rispetto alle altre due città).

L'elemento di gran lunga più interessante dello studio è rappresentato dal fatto che da un anno all'altro l'incremento del tax rate registrato dalle imprese osservate nelle tre grandi città campione, è stato generalizzato ed anche abbastanza simile; tuttavia con un maggior onere relativo per le imprese residenti a Napoli, in cui l'incremento di imposta è maggiore rispetto alle imprese romane, caratterizzate da un reddito medio non molto superiore a quello delle imprese napoletane; mentre l'incremento della tassazione rispetto all'anno precedente è in linea con quello delle imprese operanti a Milano. Queste ultime tuttavia si caratterizzano per un reddito e un prelievo medio che è circa il doppio di quello delle imprese osservate, attive nella città campana.

Ne consegue che, in relazione alle dimensioni dell'impresa, l'incremento del prelievo registrato nel 2012 da quelle operanti nel napoletano, è stato significativamente più elevato rispetto a quello registrato nelle altre due grandi città prese in esame: un ulteriore indizio del

carattere erratico, del tutto slegato dal principio di capacità contributiva, con cui sono stati distribuiti, a partire dal 2011 i maggiori oneri tributari a carico delle imprese.

Un ulteriore sintomo di una fiscalità priva di punti di riferimento, che ignora il diritto, ormai avvitata su se stessa.

L'aspetto più preoccupante che emerge dalla lettura di questi dati, dalle tendenze in atto e dalle illusioni autunnali, aggrappate all'incremento dello 0,1% del Pil nell'ultimo trimestre 2013, (qualcosa che somiglia come una goccia d'acqua al margine d'errore statistico) sta nell'incapacità praticamente generalizzata, ai diversi livelli di responsabilità economiche, non solo di Governo, di comprendere che la crisi italiana è strutturale; una crisi che è lo specchio della più ampia crisi delle istituzioni, impegnate ciascuna a difendere il proprio orticello di interessi e di potere, incapaci di esprimere coerenti ed efficaci politiche di settore coordinate a sistema. Un quadro difficile sul quale una fiscalità fuori controllo, gestita in maniera improvvisata, con aumenti di imposte di cui fino all'ultimo i contribuenti non sono messi in grado di conoscere l'importo dovuto, esercita un ulteriore effetto negativo sinergico.

Un quadro desolante innanzitutto sotto il profilo culturale, sul quale imperversa uno statalismo cieco, caratterizzato da retribuzioni molto superiori alla media dei paesi dell'OCSE (non solo nel settore pubblico) e da privilegi sconosciuti in altri paesi dell'UE, un vero e proprio blocco sociale impermeabile a qualsiasi cambiamento, che tiene sotto scacco una nazione intera. Un groviglio di interessi e di affari lontano anni luce dalle crescenti difficoltà in cui si dibattono la maggioranza degli italiani; uno statalismo cieco e irresponsabile a cui, neppure l'ulteriore crollo dei consumi del dicembre 2013, (il mese in cui vengono corrisposte alcune decine di milioni di 13^a mensilità) dopo un anno di record negativi, sembra in grado di accendere una spia di allarme, sugli effetti depressivi di un fisco, sempre più concentrato sulle famiglie e sulle imprese e sempre più caratterizzato da diffusi elementi regressivi.

10. La “misura sbagliata” dell'evasione e gli effetti inutilmente depressivi delle politiche di contrasto al sommerso

Uno dei temi su cui si è concentrata comprensibilmente l'attenzione del legislatore tributario negli anni della crisi è stato sicuramente quello dell'evasione fiscale; gli esiti di questa politica, fortemente influenzata nella scelta degli strumenti, da quel complesso di situazioni diverse che ho definito “*statalismo fiscale*”, messe in atto dai Governi che si sono succeduti a partire dal 2006, hanno assunto un carattere depressivo sinergico sull'insieme delle attività

economiche, già colpite dalla recessione 2008/09, che merita attenzione.

L'oggetto di riflessione di queste note, come detto, si prefigge l'obiettivo di aprire un confronto sulle caratteristiche strutturali del sistema tributario, sulle ricadute critiche che questo ha prodotto negli ultimi anni, per evidenziarne i limiti e i possibili correttivi. Il tema dell'evasione non costituisce l'oggetto di questo saggio; tuttavia vi rientra indirettamente, data la rilevanza che queste politiche hanno assunto nel contesto economico attuale.

Mi limiterò quindi ad alcune sintetiche considerazioni.

Una prima osservazione riguarda lo studio del fenomeno e la stima delle sue dimensioni. Guardando all'economia italiana degli ultimi anni, a partire dalla grande crisi del 2008, che non ha risparmiato alcun segmento della nostra comunità, vi sono pochi dubbi che i capovolgimenti connessi, abbiano costituito un incentivo, nel variegato mondo delle imprese minori e del lavoro autonomo, all'aumento dell'evasione.

Una reazione comprensibile rispetto alla stretta fiscale del 2007, che aveva non solo aumentato fortemente la pressione fiscale sui redditi medi, ma aveva reso ancora più stringenti gli studi di settore, già rivalutati nel 2005 dal Governo Berlusconi: una vera e propria incompatibilità sopravvenuta a seguito della recessione del 2008/09.

Il tema dell'evasione, non solo in Italia, è un tema a cui l'opinione pubblica, specie in periodi di crisi, è particolarmente sensibile; esso viene quindi utilizzato ciclicamente dallo "statalismo fiscale" per giustificare ulteriori incrementi delle imposte. Non deve dunque meravigliare che in materia la pubblicistica sia vastissima. Tuttavia il suo contributo alla comprensione del fenomeno e al suo contenimento appare nel complesso di scarso rilievo.

La spiegazione di questo parziale insuccesso è abbastanza semplice.

In genere gli studi di economia pubblica che si sono occupati del fenomeno, ovviamente le eccezioni non mancano, hanno cercato di calcolarne la dimensione, con una serie di indagini multisettoriali, finalizzate a far emergere le differenze tra le le basi imponibili teoriche delle principali imposte, calcolate in base ai dati di contabilità nazionale, rispetto al gettito effettivo realizzato in un determinato periodo di imposta dai diversi tributi. La differenza sarebbe rappresentata dall'evasione.

Un approccio dal quale emergono, accanto ad elementi di indubbio interesse, incongruenze e contraddizioni maggiori, che rendono questa metodologia priva di utilità pratica se non accompagnata da un'indagine dei profili giuridici, che ne delimiti la dimensione con sufficiente approssimazione e al tempo stesso ne evidenzi con precisione le cause, partendo

dalla struttura giuridica di ciascun tributo. Senza trascurare di porre in evidenza le interrelazioni tra le diverse imposte, che possono a seconda dei casi favorire il contenimento dell'evasione, ovvero alimentarla. Solo un'indagine con queste caratteristiche offrirebbe elementi utili per avviare politiche di contrasto all'evasione realmente efficaci.

Un esempio del carattere distorto dell'analisi economico quantitativa dell'evasione, non integrata dai profili giuridici e distributivi delle varie imposte osservate, che fatalmente conduce ad esiti poco convincenti, è evidenziato dalla pretesa di analizzare il rischio di evasione attraverso lo scostamento dei consumi rilevati in ogni provincia dall'ISTAT rispetto ai redditi delle persone fisiche dichiarati al fisco nella medesima area, senza alcun correttivo. In base a questo approccio emergerebbe una maggiore evasione nei territori economicamente meno avvantaggiati, rispetto a quelli caratterizzati da redditi medi più elevati, che sarebbero quindi fiscalmente virtuosi. In buona sostanza se si vuole semplificare, si potrebbe concludere che i poveri evadono più dei ricchi: un'affermazione sicuramente originale, quantomeno semplicistica, che dovrebbe far riflettere.

Questo semplicismo dagli esiti deformanti è stato smontato con argomenti seri da Moro e Pica in un articolo del 2011 basato su dati del 2008: un anno particolarmente significativo perché ancora poco influenzato dagli effetti della recessione incipiente, mentre erano pienamente operativi gli effetti tributari della riforma Visco del 2007. Quelle cifre, confrontate con quelle recentissime di questo saggio, evidenziano in misura drammatica le dimensioni della crisi sociale e tributaria e i gravi rischi in cui l'Italia è immersa.

Per maggiore chiarezza ne riporto un passo centrale: *“Risulta che nel Mezzogiorno, a fronte di un reddito disponibile delle famiglie al lordo delle imposte, stimato dall'Istat per il 2008 in € 15.300 per abitante, l'imposta pagata è pari a € 1469, con una "pressione fiscale" prodotta dall'Irpef pari al 9,6%; nel Centro-Nord il reddito disponibile è pari a circa € 24.300 e l'imposta a € 2946, sicché risulta una pressione fiscale del 12,1%. Questa differenza è in realtà del tutto esigua, a fronte della forte regressività di tributi come l'Iva o le accise. Se si considera infatti il gettito del complesso delle imposte erariali del 2008, regionalizzato dal Dipartimento delle politiche fiscali, risulta una incidenza delle imposte pagate sul Pil del 21,4% per il Mezzogiorno e del 22,9% per il Centro-Nord; la differenza di 2,5 punti percentuali della pressione fiscale tra le due aree del paese, risultante per l'Irpef, si è quindi ridotta ad un modesto punto e mezzo percentuale. La scarsa progressività del sistema tributario, che queste percentuali non esprimono appieno, non essendo considerate le imposte regionali e locali, determina situazioni particolarmente inique a livello regionale. Dagli stessi dati del Dipartimento delle politiche fiscali risulta infatti per la Campania una pressione fiscale del*

22,1%, superiore a quello di regioni come la Toscana (21,9%) e il Veneto (21,5%) che presentano un Pil pro capite nettamente più elevato (71% per la prima e del 79% per la seconda); e ancora, la Sicilia e la Puglia sperimentano livelli di pressione fiscale pari a quelli del Veneto (21,5) pur avendo un Pil pro capite inferiore per entrambe del 42%. Nel merito, cerchiamo di ragionare sulla base delle informazioni ufficiali disponibili a livello regionale. Da una parte disponiamo del reddito dichiarato ai fini Irpef, dall'altra del reddito disponibile delle famiglie e del prodotto interno lordo, stimati entrambi dall'Istat. Non tutto il reddito prodotto è in realtà assoggettato a tassazione, perché esente o al di sotto di determinati ammontari; quindi la quota di reddito non dichiarato non rappresenta una misura del grado di evasione ma è solo un indicatore di larga massima del fenomeno. Quando poi questa incidenza viene utilizzata per confronti su base territoriale, occorre considerare che in situazioni riferite a livelli di reddito molto diversi la quota di reddito non dichiarato che non costituisce evasione è diversa e maggiore nei contesti economicamente meno sviluppati. Per tener conto di questa circostanza abbiamo detratto dal reddito disponibile la voce "prestazioni sociali" che comprende pensioni e assegni sia di natura previdenziale che assistenziale, prestazioni nelle quali maggiore è la presenza nel Mezzogiorno di redditi esenti o non assoggettati all'Irpef. Il risultato del confronto con il reddito dichiarato ai fini Irpef mostra che quest'ultimo ne rappresenta l'82% nel Mezzogiorno e l'80,7% nel Centro-Nord: in base a questi dati la quota di reddito evaso sarebbe pari al 18% nel Mezzogiorno e al 19% nel Centro-Nord. A livello regionale il livello più elevato di evasione si registrerebbe nel Veneto (22,4%), quello più basso in Sardegna (13,7%). Questi dati trovano conferma nel confronto con il Pil. In questo caso il reddito dichiarato ai fini Irpef rappresenta il 51% del Pil nel Mezzogiorno e il 49,5% nel Centro-Nord; le quote più elevate si registrano in Liguria (56,4%), Umbria e Puglia, quelle più basse nel Lazio (46,7%), Valle d'Aosta e Veneto. Noi non cadiamo di certo nella tentazione di etichettare il Centro-Nord come evasore fiscale. Questi dati, con tutti i limiti che essi hanno, mostrano comunque che è il momento di smettere di attribuire tale etichetta al Mezzogiorno: la realtà è che l'Italia non ha raggiunto l'unità economica ma è unificata nell'evasione."

Da ultimo, da uno studio pubblicato ai primi di agosto di quest'anno su "Il sole 24 ore", si evince che in base ai dati statistici rilevati tra il 2007 e il 2012, la differenza tra redditi dichiarati al fisco dalle persone fisiche (800,4 miliardi) e i consumi delle famiglie (962,7 miliardi) indica maggiori consumi pari a 160 miliardi, 120 al netto delle imposte: una differenza del 22,4% nel 2007, l'ultimo anno prima della grande recessione, che scende al 20,3% nel 2012, in leggero calo (- 2,1%), tuttavia distribuito in misura non omogenea. Lo scostamento in diminuzione nel periodo si concentra essenzialmente nelle regioni del Mezzogiorno, in Trentino Alto Adige e in Umbria, mentre aumenta in tutte le altre regioni del Centro Nord, salvo l'Abruzzo: un sintomo, secondo gli estensori dello studio, di evasione,

concentrata prevalentemente nelle regioni meridionali .

Che in questi dati vi sia anche una componente determinata dall'evasione fiscale è fuori discussione; ma che la percentuale di scostamento tra consumi e redditi, evidenzia una corrispondente maggiore evasione rispetto alle aree in cui la differenza tra consumi e reddito è minore, è qualcosa che andrebbe dimostrato anziché semplicemente affermato.

Una prima incongruenza emerge confrontando l'evoluzione della percentuale di scostamento tra consumi e redditi; se si interpretano questi dati come indici del diverso grado di evasione, l'aumento significativo della presunta evasione nelle regioni del Centro-Nord, appare coerente con la recessione e con gli effetti della crisi; tuttavia, in base a questa chiave di lettura, la riduzione della differenza fra consumi e reddito nelle regioni Meridionali appare distonica rispetto al resto del Paese, perché non spiega una contrazione significativa della forbice rispetto a un calo del Pil che dura ininterrottamente da sette anni, con una diminuzione superiore del 50% a quello peraltro elevatissimo registrato nel resto d'Italia.

In realtà i conti banalmente non tornano.

Questo approccio infatti non tiene conto che in ogni realtà organizzata, accanto ai redditi dichiarati (con fedeltà più o meno elevata) vi è una quota di redditi minori, anche occasionali, prodotti non soltanto all'interno della famiglia, la cosiddetta economia informale, la cui dimensione è tutt'altro che irrilevante, che non compare nelle statistiche dei redditi dichiarati ai fini IRPEF, per la buona ragione che si colloca al di sotto della soglia del minimo imponibile. Accanto a questi redditi esclusi dalle statistiche dell'IRPEF, occorre aggiungere quelli prodotti da immigrati irregolari, che non possono certo essere contrastati come se fossero redditi evasi; lo stesso ragionamento deve essere esteso alle prestazioni in danaro della sicurezza sociale che non compaiono tra i redditi imponibili ai fini dell'Irpef; e ancora ai redditi prodotti in agricoltura, calcolati in larga prevalenza in base alle rendite catastali, molto inferiori ai redditi reali; o alle rendite finanziarie, tassate alla fonte a titolo d'imposta che dunque non rientrano tra i redditi imponibili ai fini dell'IRPEF. Né si possono ignorare i redditi di provenienza illecita, che compaiono tra i consumi ma non tra i redditi. Tutti elementi che mettono in discussione l'equivalenza tra l'evasione fiscale e lo scarto tra consumi e redditi.

Proprio queste considerazioni mi confermano l'idea che il fenomeno dell'evasione sia sopravvalutato, per ragioni politiche, sia rispetto agli altri principali paesi europei, sia come cortina fumogena per occultare la crescente regressività dell'ordinamento tributario,

evidenziata dal peso molto maggiore della recessione nelle regioni Meridionali (che, vale ripeterlo, coinvolge tutte le famiglie italiane con redditi significativamente al di sotto della media).

Infatti, se si esamina lo scostamento tra consumi e reddito non in percentuale, ma in valore, si scopre che la differenza in euro, pur oscillando tra le diverse regioni, è molto più contenuta: se si considera ad esempio il dato delle due regioni più popolose, la Lombardia e la Campania, la differenza è praticamente la stessa, circa 2700 euro.

Questa quota di soggetti, caratterizzati da redditi particolarmente modesti, spesso non continuativi o occasionali, che tuttavia in seguito si trasformano anch'essi in consumi, può essere stimata, solo per semplicità di calcolo, in una percentuale fissa rispetto al totale dei percettori di redditi, a prescindere dal livello dei redditi medi nelle diverse aree territoriali.

Appare intuitivo che là dove il reddito medio è molto più elevato, è il caso della Lombardia rispetto alla Campania, questa quota di redditi non osservati a fini fiscali sarà percentualmente più contenuta rispetto al reddito complessivo: in buona sostanza lo scarto del 15% registrato in Lombardia non indica affatto una minore evasione rispetto al dato della Campania, pari al 30%, ma solo che lo scarto è percentualmente maggiore perché il reddito pro capite in Campania è di molto inferiore. In tutti i casi è chiaro che una ricostruzione di questo tipo, non è di alcun ausilio al fine di indicare una diversa, maggiore o minore propensione ad evadere e soprattutto ad evidenziare le motivazioni che alimentano l'evasione, tanto più in una realtà come quella italiana che presenta accentuate differenze sul piano territoriale, non soltanto dal punto di vista reddituale.

Ma vi è un altro aspetto di indubbio rilievo, evidenziato dai dati pubblicati, che lo studio incomprensibilmente non approfondisce, che ha poco a che vedere con l'evasione, e che attiene alle caratteristiche assunte dall'ordinamento tributario dopo la riforma del 2007.

La contrazione della forbice tra consumi e reddito nel Mezzogiorno, in controtendenza rispetto alle altre regioni, si spiega, senza bisogno di ricorrere ad ipotesi fantasiose, con il carattere regressivo della riforma tributaria del 2007 e con l'avvio del federalismo fiscale, che per gli stessi motivi ha pesato molto di più nelle aree sottoutilizzate rispetto al resto d'Italia, riflettendosi in una riduzione dei consumi. Specularmente il minor peso del federalismo fiscale nelle altre regioni italiane, il che è un dato certo, giustifica l'aumento del rapporto tra consumi e reddito, nelle regioni del Centro – Nord, senza alcun bisogno di chiamare in causa l'evasione fiscale.

Il dato dell'Alto Adige conferma questa interpretazione: presentando i valori reddituali pro capite più elevati, evidenzia anche la differenza in assoluto più ampia, 4000 mila euro. Spiegano il dato in controtendenza rispetto alle altre regioni del Nord, il particolare tessuto economico delle due Province regionali, caratterizzate da un'economia familiare estesa ed efficiente e da una presenza di turismo di provenienza estera (oltre 25 milioni di presenze nel 2013) che, rispetto alla popolazione residente, rappresenta un multiplo rispetto al Veneto, la regione italiana più attrattiva rispetto al turismo internazionale (43 milioni di presenze straniere). In buona sostanza nelle regioni caratterizzate da un forte flusso di turismo turistiche extraregionale, la forbice dei consumi beneficia di spese per molti miliardi di euro che non trovano alcun riscontro in corrispondenti flussi di reddito, che tuttavia nulla hanno a che vedere con l'evasione. Una conferma che cercare di analizzare il complesso tema dell'evasione con modalità tanto semplicistiche è di scarso aiuto per la comprensione del fenomeno: la premessa per qualsiasi politica di contrasto realmente efficace. Vale forse la pena di aggiungere che questo tipo di "studi", trova quasi sempre una base di riferimento nella disinformazione operata da molti anni dall'Amministrazione finanziaria attraverso la veicolazione di dati (veritieri), presentati in modo parziale con esiti quanto meno equivoci.

Che l'approccio statistico quantitativo all'evasione senza approfondimenti conduca a risultati fuorvianti, lo si evince in particolare nelle stime dell'evasione all'IVA; applicando il solito criterio del rapporto tra reddito dichiarato a fini fiscali e consumi, emergerebbe anche in questo caso una maggiore evasione all'IVA nelle regioni del Mezzogiorno rispetto alle aree del Paese caratterizzate da un reddito pro capite molto più elevato.

Qui ad essere in predicato sono le caratteristiche strutturali dell'IVA, che molti analisti dimostrano di ignorare e su cui i giuristi forse avrebbero qualcosa da dire; nonché la struttura dei consumi della macro area Mezzogiorno, che risulta tributaria di merci provenienti da altre regioni, secondo gli studi sempre puntuali della SVIMEZ, per un buon 30%.

Si può senz'altro presumere che nei servizi resi direttamente al consumatore, nelle aree caratterizzate da un livello di redditi sensibilmente inferiore alla media, l'evasione all'IVA possa essere più elevata rispetto ad altre aree del Paese; ma si tratta di realtà complessivamente marginali rispetto al PIL dell'area. In tutti gli altri casi perché vi sia evasione al consumo occorre che vi sia stata anche evasione a monte.

In buona sostanza, nel sistema dell'IVA plurifase, l'evasione segue un percorso opposto rispetto a quello indicato dallo squilibrio tra consumi e reddito: non risale dal consumo alla

produzione, ma segue un percorso inverso, scende cioè dalla produzione fino al consumatore finale. Sembra difficile immaginare che in un'area che consuma il 30% in più di quanto produce vi sia un'evasione endogena più elevata rispetto ad altre aree che producono molto più di quanto consumano.

E' senz'altro possibile che la struttura distributiva delle regioni del Mezzogiorno, in cui resistono ancora numerosi negozi di prossimità, possa essere utilizzata per immettere al consumo merci in evasione dell'IVA, prodotte in altre regioni italiane o importate, su cui non è stata assolta l'IVA a monte. Ma in quest'ipotesi la maggior parte dell'evasione, si registra nelle aree di produzione, non in quelle di immissione al consumo finale. E' lo stesso fenomeno che aveva condotto il Prof. Pica ai tempi della prima Alta Commissione sul Federalismo fiscale (Acoff 2003) a evidenziare l'effetto di traboccamento determinato dall'IRAP, che comportava che l'acquisto nelle regioni del Sud di beni prodotti in altre regioni andava a finanziare in prevalenza i bilanci delle regioni di produzione dei beni e solo marginalmente quelli della regione di immissione del bene al consumo.

Ora, a parte le cifre iperboliche di cui talvolta si favoleggia sui mass-media, in tema di evasione, che derivano dall'applicazione distorta dell'indice relativo alla pressione fiscale, alle stime dell'economia sommersa ed irregolare (come se l'evasione mettesse al riparo dal pagamento di ogni imposta, il che è palesemente una sciocchezza) piuttosto che inseguire cifre ad alto indice di volatilità, a chi scrive sembra più utile cercare di analizzarne le cause che l'alimentano. Un esercizio meno complicato di quanto si possa normalmente immaginare, perché spesso l'origine dell'evasione si colloca all'interno dell'ordinamento tributario: anche se trovare un'affermazione netta in questo senso è piuttosto raro, perché considerata "politicamente scorretta". La crisi fiscale nasce proprio da qui.

Al riguardo si può partire da una considerazione banale.

Se in Italia ogni anno l'evasione immettesse nel mercato interno 15 miliardi di euro aggiuntivi, rispetto agli assetti distributivi anteriori alla riforma fiscale del 2007, immediatamente spendibili, con tutta probabilità l'economia italiana volerebbe; mentre da sette anni oscilla in un pendolo inquietante tra recessione e stagnazione, fino alla depressione odierna.

Tuttavia, come detto, piuttosto che imbarcarsi in una valutazione quantitativa del fenomeno, non facilmente rilevabile dalle statistiche (secondo recenti stime di Eurostat, l'economia non osservata in Italia oscillerebbe intorno al 17% del Pil, contro poco più del

16% della Germania e della Svezia, e l'11% della Francia, un dato per l'Italia probabilmente sottovalutato, che tuttavia si presta ad essere letto come indice di una maggiore presenza di aree marginali nell'economia italiana piuttosto che di una maggior diffusione dell'evasione organizzata) sembra a chi scrive più utile cercare di analizzare le ragioni di una sua supposta diffusione, che ha in Italia al suo centro la famiglia e l'impresa e trae alimento da alcune caratteristiche strutturali del sistema d'imposizione dei redditi, distonico rispetto a quello delle principali economie avanzate.

È vero che l'accentuato frazionamento del sistema di imprese in Italia tende a creare un terreno favorevole alla proliferazione dell'evasione. Ma se si guarda con attenzione al dato dell'economia irregolare in Francia, significativamente più contenuto rispetto ad altri paesi ad economia avanzata, l'attenzione corre al modello di tassazione della famiglia francese, particolarmente generoso per quelle caratterizzate da redditi medi o modesti (anche se fino alla metà degli anni 2000, i maggiori vantaggi in termini di abbattimento della progressività si concentravano sui redditi più elevati).

Una condizione che, come abbiamo visto, la riforma dell'Irpef del 2003/06 aveva cercato di avviare anche in Italia sia pure con alcune contraddizioni, che la controriforma del 2007 ha completamente ribaltato. Il che porta a concludere sul punto che alla base di un'evasione fiscale non fisiologica, vi è sempre uno squilibrio nel sistema tributario, non corretto da parte del legislatore.

11) La pratica del “fuori busta” nelle imprese minori, moltiplicatore dell'evasione all'Iva, all'Irpef e Ires e all'Irap

In Italia il carattere strutturale del fenomeno trova la sua base giuridica nel sistema generalizzato di ritenute alla fonte, proprio dei redditi da lavoro dipendente; nella discriminazione qualitativa delle attività di lavoro diverse dal lavoro dipendente; (un unicum nel panorama tributario europeo) nel mancato coordinamento tra le principali imposte, che comporta disparità di trattamento e doppie imposizioni mascherate; in un sistema di detrazioni d'imposta poco trasparenti, accompagnato da oneri contributivi e soprattutto da aliquote marginali particolarmente onerose, per contribuenti caratterizzati da redditi modesti e medi; da ultimo una diffusa tendenza dell'amministrazione finanziaria a privilegiare nelle strategie di contrasto all'evasione, la realizzazione di strumenti semi automatici di scostamento delle singole posizioni da indici medi, piuttosto che intervenire sul sistema tributario

eliminando le distorsioni non soltanto distributive, che alimentano la convenienza ad evadere.

Una condizione strutturale semplicemente ignorata dall'Amministrazione finanziaria, che alimenta nelle imprese minori la pratica del fuoribusta, ovvero sia della distribuzione di una quota del salario al nero; in buona sostanza l'eccesso di ritenute contributive e fiscali, che passano attraverso i sostituti d'imposta, genera la convenienza ad accordi tra datore di lavoro e lavoratore ai danni del fisco, attraverso la corresponsione di una quota della retribuzione fuoribusta. Questa modalità da un lato consente un vantaggio netto per l'impresa, perché il risparmio conseguito è maggiore rispetto alla perdita determinata da un costo indeducibile (la quota di retribuzione fuori busta). La distribuzione di una parte della retribuzione al nero, consente poi all'impresa di risparmiare l'Irap sulla quota del monte salari non contabilizzata; la pone inoltre in condizione di occultare anche una parte dei ricavi e quindi di poter dichiarare un reddito netto inferiore a quello effettivo, risparmiando la relativa imposta.

Un fisco stupido prima ancora che esoso che, iper tassando il fattore lavoro, determina una convergenza di interessi ad evadere il fisco, che non trova riscontro in nessun altro paese ad economia matura.

Questa condizione diffusa, a cui in genere viene prestata assai poca attenzione, anche in dottrina, determina a sua volta le condizioni per poter vendere una quota delle merci o dei servizi prodotti, senza fattura, quindi evadendo l'IVA. Tuttavia, che alla base di questo fenomeno, vi sia piuttosto una motivazione di convenienza anomala, che la volontà di evadere l'IVA, è dimostrato dal fatto che la sua diffusione non risparmia imprese che per il tipo di attività svolta e di clientela, sono obbligate a fatturare ogni operazione a valle.

Una situazione che potrebbe essere facilmente ribaltata, attraverso una revisione delle aliquote marginali e delle detrazioni nell'Irpef, una diversa articolazione (a titolo di acconto e non di imposta) di una parte del sistema di ritenute alla fonte, (penso alle addizionali all'IRPEF) l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP e la piena deducibilità dell'imposta locale sulla produzione (IRAP), dalle imposte sul reddito. E' tuttavia chiaro che finchè gli studi sull'evasione fiscale sono del tipo di quello richiamato in precedenza, che riprendono in modo acritico ipotesi di lavoro interne all'Amministrazione Finanziaria, è inevitabile che il contrasto all'evasione faccia pochi passi avanti.

Accanto a questo filone di evasione tributaria, tanto diffuso da poter essere considerato endemico al sistema delle imprese minori, (nel quale lavorano 13,5 milioni di addetti, oltre i due terzi della forza lavoro), determinato da convenienze che traggono origine dall'assenza di

sistematicità e dagli squilibri distributivi che caratterizzano l'ordinamento tributario italiano, l'altro principale canale che l'alimenta è costituito dalla sotto fatturazione delle esportazioni per mantenere una quota di ricavi all'estero.

Come si può facilmente intuire anche questa forma di evasione è resa più agevole dall'evasione salariale e contributiva nelle imprese minori, che favorisce la circolazione di merci non contabilizzate: un ammortizzatore fiscale anomalo, che indirettamente distribuisce i propri effetti sull'intero sistema, aumentandone la competitività e rendendo, nella maggioranza delle imprese, poco indicativi i dati relativi alla produttività del fattore lavoro.

Considerare questo fenomeno come una delle possibili forme di evasione da contrastare sembra ovvio, tuttavia pensare di poter combattere il fenomeno moltiplicando i controlli non coglie del tutto nel segno. A ben vedere si tratta di una realtà più complessa, nella quale il prestatore d'opera ottiene una quota di retribuzione netta, senza alcuna ritenuta Irpef e senza i contributi a suo carico; una situazione indubbiamente vantaggiosa, che ha tuttavia come contropartita che, quando il beneficiario verrà collocato a riposo, non riceverà la corrispondente quota di retribuzione differita, per la quale non sono stati versati i contributi e gli verrà corrisposto un assegno pensionistico ridotto.

Anche per l'impresa minore il fuoribusta non rappresenta una scelta priva di costi, perché ne limita la capacità di autofinanziamento. Questa pratica può essere letta, a mio avviso correttamente, come una partecipazione non contrattualizzata del fattore lavoro all'utile dell'impresa, dopo il versamento dell'imposta; a ben vedere infatti questa parte di retribuzione, sia dal punto di vista economico sia sotto il profilo giuridico, è ben diversa dalla retribuzione contrattuale. Si avvicina concettualmente alla nozione di associazione in partecipazione: una redistribuzione dell'utile d'impresa tra i fattori, resa conveniente dall'eccesso di fiscalità sul lavoro, che tuttavia accentua il problema della sottocapitalizzazione della piccola impresa e della sua eccessiva dipendenza dal credito.

Pretendere di reprimere questo fenomeno a valle, senza eliminarne le cause da cui trae alimento, rappresenta un altro esempio di "statalismo fiscale" stupido, inefficace, ed in ultima analisi recessivo.

Mi è sembrato utile fare riferimento, in tema di evasione, al ruolo giocato dalla corresponsione di una quota del salario fuori busta, come elemento per l'innescare sia dell'evasione all'IVA, sia all'IRES e all'IRAP, perché si tratta di fenomeni strettamente connessi, che sia l'Amministrazione finanziaria, sia il legislatore in sede di adozione di

strumenti di contrasto, hanno sempre considerato separatamente, senza cogliere lo stretto legame che le unisce: a partire dalle convenienze fiscali che la alimentano, particolarmente evidenti nelle piccole imprese.

Se si guarda alle politiche di contrasto attuate negli ultimi anni, ed incentrate sul divieto di circolazione degli assegni bancari, sulla limitazione nell'uso del contante, sulla tracciabilità dei pagamenti e sulla diffusione della fattura elettronica, ci si rende facilmente conto che si tratta di strumenti molto diversi tra loro, anche dal punto di vista degli effetti.

Alcuni come la diffusione della fatturazione elettronica, sono sicuramente utili sia a fini di controllo sia per evidenziare un ulteriore elemento di coerenza con gli studi di settore; uno strumento di programmazione e di controllo particolarmente utile se continuamente affinato nel tempo e se applicato ad un sistema tributario equilibrato dal punto di vista distributivo. Tuttavia uno strumento inidoneo a realizzare una catastalizzazione dei redditi di lavoro autonomo e d'impresa minore; un'illusione ricorrente dello "*statalismo fiscale*" quella di aumentare il prelievo sulle attività minori, soggette a dichiarazione, attraverso meccanismi più o meno automatici, dalla "*minimum tax*" degli anni 80, fino allo "*spesometro*" e alla pretesa di contrastare l'evasione attraverso il controllo del carrello della spesa .

Un tentativo quello della catastalizzazione degli studi di settore, avviato con la finanziaria 2007, spazzato via dalla recessione del 2008/2009, che ha condotto ad un loro impiego sempre più marginale e al loro abbandono, quanto meno come strumento di elezione per il controllo delle attività maggiormente indiziate di evadere il fisco: con esiti a dir poco controproducenti. Queste considerazioni, sia chiaro non rappresentano il frutto di opinabili riflessioni personali: trovano precisi riscontri sia nella riduzione degli incassi da parte di Equitalia a partire dal 2012, sia nei rilievi della Corte dei Conti sulla forte contrazione degli accertamenti in base agli studi di settore. Uno strumento di programmazione fiscale e di sussidio alle attività di controllo, che per essere efficace deve essere continuamente aggiornato attraverso l'individuazione di nuovi indici sensibili e l'affinamento dell'attività di accertamento dell' Agenzia delle entrate, che non si presta a essere impiegato secondo le mode.

Il ritorno al redditometro come strumento di contrasto all' evasione, rappresenta infatti dal punto di vista delle tecniche di accertamento, un passo in dietro rispetto agli studi di settore, che come era prevedibile si è ripercosso anche sul versante del gettito in calo negli ultimi 2 anni.

Altri, come l'introduzione di un limite all'uso del contante, (1000 euro) tre volte più basso

rispetto alla Francia (€ 3000), suggerito dalla Banca d'Italia, si prestano a una serie di rilievi che ne mettono in dubbio sia l'efficacia, sia l'opportunità.

Innanzitutto l'introduzione di un limite così basso ha avuto come corollario di estendere un'analoga limitazione alla circolazione degli assegni bancari; una conseguenza dagli effetti improvvidi, specie per le attività minori e per quelle residenti nel Mezzogiorno, le più numerose sul totale della popolazione attiva rispetto al resto d'Europa ed anche le più colpite in una lunga stagione caratterizzata dal calo della domanda interna e da forti restrizioni nella concessione di credito da parte del sistema bancario. (Nell'economia minore l'assegno bancario di cui è noto l'emittente rappresenta un diffuso surrogato del credito bancario)

A questo dato di per sé significativo, occorre aggiungere l'effetto di freno che l'adozione di misure di questo tipo, riverbera sull'insieme del sistema economico. Basta pensare al settore delle costruzioni, certo non aiutato dalla recessione, sul quale si è scaricato nel giro di pochi anni un aumento della fiscalità immobiliare esorbitante; a cui si aggiunge la pretesa del fisco che chiunque acquisti un immobile, debba dimostrare la provenienza della disponibilità finanziaria, limitata all'anno della compravendita.

Una misura poco meditata sotto il profilo degli effetti collaterali, che ovviamente non ha alcun precedente in Europa, finalizzata a incentivare il ricorso al credito bancario negli acquisti di immobili e di beni di consumo durevoli; un ennesimo regalo alle banche, che si è scontrato con la stretta creditizia alimentata dalla recessione. Un corto circuito alimentato da uno "*statalismo fiscale*" sempre più diffuso e aggressivo, di rara incompetenza.

In ogni caso non si possono ignorare le condizioni di contesto in cui determinati provvedimenti sono chiamati ad operare. La drastica riduzione della circolazione del contante, che in una fase di espansione può comportare un temporaneo rallentamento dell'economia, un prezzo tutto sommato sopportabile per ottenere una maggiore trasparenza del sistema, può avere, in una fase di recessione acuta come quella che ha investito l'Italia a partire dal 2008, effetti depressivi inaccettabili, soprattutto nelle aree sottoutilizzate, in cui il credito per le attività minori è una semplice chimera. Nessuno immagina di consentire nuovamente l'impiego del contante al livello in cui circola liberamente in Europa (10000 euro) anche se in questa scelta vi è un elemento di contraddizione; chiunque desideri effettuare una spesa non tracciabile nei limiti di € 10.000, deve solo scegliere il paese europeo più vicino alla propria residenza. Ritengo invece urgente allinearsi in questo campo alla Francia, il paese della zona euro con il limite più basso (€ 3000) dopo l'Italia alla circolazione del contante, per due

ordini di motivazioni principali.

La prima è che, avendo fissato un limite molto basso, chiunque abbia quote di reddito non dichiarate che non vuole tracciare, concentrerà i propri acquisti nei diffusi canali irregolari che la misura vorrebbe contrastare, incentivandoli; in alternativa sposterà facilmente una serie di acquisti all'estero, a partire dai soggiorni di vacanza, sottraendo al fisco una quota di imposte maggiore di quella che la tracciabilità è in grado di far recuperare. Quando, come in Italia attualmente, il limite alla circolazione del danaro è troppo basso, questo rende conveniente di spostare all'estero una quota di consumi per valori relativamente modesti (oltre i mille euro); in buona sostanza, un limite esiguo spinge a moltiplicare le opportunità di effettuare acquisti all'estero, specie per quella parte consistente della popolazione che risiede nell'arco di 200/250 km. da un Paese confinante.

La seconda considerazione, ancor più rilevante è che l'aumento a € 3000 del limite di utilizzo del contante rappresenta una misura indispensabile per rilanciare l'impiego degli assegni. Un sostituto del credito, particolarmente efficace e diffuso in passato nelle attività minori, che in presenza di una stretta creditizia che non accenna a ridursi, andrebbe reintrodotta al più presto, per evidenti ragioni di sostegno della miriade di realtà marginali, che occorre aiutare a crescere, non distruggere.

In ogni caso i richiamati strumenti restrittivi si sono dimostrati del tutto inidonei non dico per contrastare, ma semplicemente per scalfire il fenomeno del fuoribusta e dell'evasione all'Iva ad essa collegata, che per loro natura non sono tracciabili: un elemento distorsivo del mercato, alimentato, come detto da una serie di convenienze anomale di natura tributaria, che non trovano riscontro in nessun altro paese avanzato. Questa politica statalista, priva di efficacia nei settori maggiormente indiziati di evasione, anziché contenerne gli spazi, attraverso una revisione coordinata dei profili distributivi delle diverse imposte che gravano sullo svolgimento dell'attività e sulla produzione del reddito, ha puntato sull'impiego di strumenti indiziari, quali il redditometro e lo spesometro, di cui si è moltiplicato l'impiego e il valore indiziario, estendendoli in modo irragionevole, all'intera platea dei contribuenti.

Strumenti che hanno prodotto effetti marginali dal punto di vista dell'emersione dell'evasione, i contribuenti non sono stupidi; che tuttavia si sono rivelati di particolare efficacia per paralizzare la spesa delle famiglie, con effetti evidenti sulla domanda aggregata.

In tutti i casi una politica di efficacia pressoché nulla per contrastare le due forme di evasione più diffusa richiamate in precedenza, che ne rappresentano la quota di gran lunga

maggiore sul totale.

12. Gli squilibri distributivi che alimentano l'evasione

In buona sostanza lo "*statalismo fiscale*", dopo aver stravolto con la finanziaria 2007, senza una valutazione preventiva degli effetti distributivi, l'intero impianto dell'IRE/IRPEF, riformata nel triennio precedente, invece di correggerne gli aspetti meno convincenti, (ad esempio una no tax area troppo ampia e un'aliquota d'ingresso troppo elevata) che contribuiscono ad alimentare l'evasione, ha considerato quest'ultima causa anziché effetto degli squilibri distributivi introdotti dalla riforma del 2007. Un'inversione del principio di causalità, che non ha certo contribuito a mettere in atto una strategia credibile di contrasto all'evasione.

In effetti il legislatore, stretto dalla necessità di riequilibrare i conti pubblici, anziché contrastare l'evasione là dove essa origina, intervenendo sulle antinomie e le incongruenze strutturali che caratterizzano le principali imposte, ha utilizzato l'evasione come alibi per dare corpo a una stretta fiscale senza equilibrio e soprattutto senza principi e senza diritto.

Ma quel che è peggio, a partire dal 2011, ha aumentato le imposte alla cieca, ignorando elementari esigenze di coordinamento dei profili distributivi dei diversi tributi che in vario modo incidono sui redditi, con il risultato di soffocare la produzione della ricchezza anziché redistribuirla attraverso le imposte: alimentando ulteriori squilibri e fattori di crisi.

Al riguardo sembra utile soffermarsi brevemente su un aspetto del nostro sistema tributario a cui si presta poca attenzione, che è alla base della crisi fiscale in cui l'Italia è immersa.

Al di là dell'abuso gli strumenti di illusione finanziaria, (ad es. le detrazioni decrescenti nell'Irpef determinano un'aliquota implicita più elevata di quella dello scaglione di riferimento, perché ad essa deve sommarsi il tasso di decrescenza della detrazione) se si prescinde da una classificazione del tutto arbitraria dell'IRAP tra le imposte indirette, nel 2013 l'insieme delle imposte a carico delle famiglie e delle imprese, con riferimento al reddito, ha rappresentato il 59% del gettito totale.

Un segnale evidente di un profondo squilibrio del sistema tributario, che non si riscontra in nessun altro Paese, in cui le imposte dirette rappresentano una quota di circa il 40% sul totale delle entrate. Uno squilibrio che nell'Irpef è ulteriormente alimentato dalla elevata forbice tra l'aliquota media (che evidenzia il profilo distributivo di ciascun contribuente) e

l'aliquota marginale. (che rappresenta il peso del fisco su ogni unità aggiuntiva di reddito)

Una soluzione irrazionale, introdotta furbescamente con la finanziaria 2007, per incidere maggiormente sui redditi soggetti a dichiarazione (lavoro autonomo e imprese individuali) sfuggita del tutto al controllo di chi l'aveva introdotta; una modalità distributiva improvvisata che penalizza i bassi redditi, specie quelli da lavoro dipendente, che non hanno costi da dedurre e incentiva l'evasione nei redditi soggetti a dichiarazione, quelli a maggior rischio.

Una condizione che incide in misura crescente sulla competitività fiscale dell'Italia, semplicemente ignorata; e così, il legislatore invece di cogliere l'occasione della crisi per un riequilibrio strutturale del sistema tributario ed eliminare le principali distorsioni che alimentano l'evasione, ha preferito rivolgere la propria attenzione al carrello della spesa delle famiglie italiane.

Una scelta culturalmente, prima ancora che tecnicamente poco accorta, che partendo dalla presunzione di poter contrastare l'evasione a valle, anziché contenerla a monte, con l'introduzione di elementi mirati di contrasto di interessi, nelle operazioni di scambio e nella deducibilità di alcune spese significative della capacità contributiva del soggetto, si è riflessa innanzitutto sui consumi interni, alimentando l'importazione dall'Asia di prodotti a basso costo, incentivati dal peso dell'Irap sulla produzione nazionale.

Una linea di politica fiscale fortemente connotata in senso ideologico, che indica l'assenza di una visione politica globale e di settore, a partire dal carattere duale dell'economia italiana, che imporrebbe un ordinamento tributario meno sbilanciato sul versante dei redditi e meno condizionato da diffusi elementi di regressività. Una politica tributaria caratterizzata da un ostentato disinteresse ai profili giuridici delle imposte, considerati d'impaccio al buon funzionamento del sistema, che ha penalizzato soprattutto le attività economiche minori, strette tra il blocco del credito e il crollo della domanda interna, che non hanno la valvola di sfogo delle esportazioni.

In buona sostanza i recuperi di evasione realizzati all'inizio con questi strumenti, si sono dimostrati dopo i primi successi, illusori e effimeri: hanno spinto gli italiani, impegnati a non veder troppo penalizzate le proprie abitudini di vita e certo non incoraggiati da un fisco sempre più oneroso e pervasivo, a ridurre i consumi contenendo al minimo le spese tracciabili.

Basta guardare a due settori cruciali per l'economia italiana, l'industria dell'automobile e quella del turismo per comprendere quello che sta avvenendo.

Nel 2009, nonostante gli effetti brutali di un picco recessivo che non aveva avuto precedenti nell'Italia repubblicana, sulla spinta di incentivi indirizzati all'acquisto di auto meno inquinanti, l'industria automobilistica italiana aveva prodotto più del doppio delle auto uscite dagli stabilimenti della Fiat nel 2013. (580.000 auto, quelle prodotte nel 1958 . L'anno precedente, con meno di 700.000 unità avevamo eguagliato la produzione del 1976 !!!). Nello stesso 2013 la Spagna ha superato la Francia come secondo produttore europeo dopo la Germania.

In queste cifre vi è l'evidenza del ruolo del fisco, in un settore caratterizzato dalla concentrazione della produzione di auto in pochi gruppi mondializzati, caratterizzati da una competizione crescente e da una concorrenza sempre più spietata, specie nel settore delle auto medie, quelle che l'IRAP penalizza maggiormente. Di qui la necessità del nostro produttore nazionale di riposizionare la produzione in Italia nel settore delle auto di fascia medio alta e alta, in cui è l'attrattiva del marchio e le specifiche qualità del prodotto a fare la differenza e il prezzo.

Per comprendere di cosa sto parlando ricordo che sull'auto di minor prezzo prodotta in Italia (la panda, versione base) gravano quasi 500 euro in più di IRAP rispetto ad un'auto prodotta da un concorrente estero di pari valore. Ogni ulteriore commento è superfluo.

Nel settore del turismo, l'assenza di una politica nazionale del settore, il peggioramento e il costo dei trasporti ferroviari, al di fuori dell'asse dell'alta velocità, le accise sui carburanti più elevate d'Europa e da ultimo la limitazione all'uso del contante, hanno reso il nostro Paese sempre meno attraente per il turismo estero e meno fruibile per ragioni di costo, da una domanda nazionale in calo e orientata a trascorrere le proprie vacanze all'estero per non avere noie con il fisco.

In pochi anni la quota del turismo sul prodotto interno lordo nazionale è scesa dal 12% , a poco più del 9% del Pil nel 2013.(Il quale, a sua volta è in calo di quasi 10 punti rispetto al 2007)

Tuttavia, per gli statalisti, diffusi nel settore privato non meno che in quello pubblico, il principale problema dell'economia italiana, sembra essere rappresentato dall'evasione fiscale piuttosto che dalle distorsioni del sistema tributario, da cui essa trae alimento. Una singolare inversione del principio di causalità, che i gruppi dominanti, non hanno alcun interesse a contrastare e il Parlamento non ha la forza di correggere.

Ovviamente questo non significa negare che l'evasione non rappresenti un problema

anche nel nostro Paese; si vuole solo sottolineare che in Italia è incoraggiata da un sistema tributario squilibrato, che sembra costruito a misura dell'evasione per alimentarla. Senza perdere di vista che la sotto fatturazione delle esportazioni è alimentata dalle incertezze del sistema Paese ed è assai difficile contenerla, senza un ribaltamento di prospettiva.

Nella quota di salario fuoribusta invece la motivazione, come detto, è prevalentemente di tipo distributivo. In buona sostanza si è in presenza di una redistribuzione dei profitti a favore del fattore lavoro, che al netto delle imposte non esisterebbe, alimentato attraverso la pratica del "fuoribusta"; la soluzione comparativamente più vantaggiosa per l'impresa dal punto di vista tributario, che in presenza di condizioni diverse si sgonfierebbe rapidamente. Un sintomo delle distorsioni prodotte dagli squilibri distributivi interni al sistema tributario, che, modificando le convenienze, alterano le scelte distributive all'interno dell'impresa a danno del lavoro regolare, favorendo la pratica del fuori busta.

Questo anomalo processo redistributivo ai danni di un fisco tanto cieco da renderlo conveniente, favorisce guadagni di produttività che sfuggono a ogni valutazione statistica, alimentati, come detto, dalle caratteristiche distorcenti dell'ordinamento tributario.

Una redistribuzione tra i fattori che tuttavia non nasconde alcun tesoro a portata di mano del fisco: in presenza di un fisco "normale" la pratica del "fuoribusta" sparirebbe.

In buona sostanza, a mio avviso, la crisi italiana non trae origine da un livello troppo elevato della pressione tributaria, (ovviamente se fosse minore sarebbe meglio!) ma dal fatto che una pressione fiscale tra le più elevate, non è stata fin qui in grado di assicurare l'equilibrio della finanza pubblica. Il fatto è che la politica tributaria e quella della spesa hanno camminato ciascuna per proprio conto, senza un minimo di coordinamento e senza alcuna considerazione degli effetti combinati di entrambe sull'economia reale, aumentando gli squilibri che avrebbero in teoria dovuto correggere. All'interno di questo scenario caratterizzato da un eccessivo sbilanciamento del peso del fisco sul versante dei redditi delle famiglie e delle imprese, aggravato da una distribuzione fortemente regressiva del prelievo, occorre aggiungere un persistente squilibrio tra entrate e spese, che continua ad alimentare una dinamica del debito pubblico, alla lunga insostenibile.

Ovviamente non ha aiutato neppure la qualità dei tagli alla spesa pubblica, concentrata sulla compressione degli investimenti, sul blocco delle retribuzioni nel pubblico impiego, sui prepensionamenti e il diniego di trattenimento in servizio, accompagnati dal divieto di nuove assunzioni. Dopo anni di questa politica poco accorta, nel 2013 la spesa per gli stipendi della

PA si è ridotta di 8 miliardi, mentre la gestione delle pensioni ex Impdap in precedenza in equilibrio, ha registrato un disavanzo di 12 miliardi, in rapida espansione. Il tutto accompagnato da forti perdite di efficienza nei servizi. Ogni commento è superfluo.

Questa trappola in cui l'Italia è stata condotta innanzitutto per la crisi profonda delle sue istituzioni, a partire dal Parlamento, che ha visto svuotarsi di contenuto la sua funzione decisionale, senza recuperare un'effettiva capacità di controllo dell'azione di governo, non è senza via d'uscita: occorrerebbe una revisione profonda dell'indirizzo statalista che ha guidato la gestione della finanza pubblica senza soluzione di continuità negli ultimi 8 anni, ed ha condotto ad una crisi fiscale senza precedenti in un paese avanzato.

Ne è prova che Paesi caratterizzati da elevata fiscalità, a partire dalla Francia, dalla Danimarca, dalla Svezia, non presentano i sintomi di una crisi fiscale quale quella italiana, che data ormai da sette anni. Una crisi di cui la recessione del 2008/2009 ha favorito il mascheramento e che le continue strette fiscali, che si sono succedute dall'estate 2010, in assenza di qualsiasi visione sistematica, hanno ulteriormente amplificato.

Il ritorno della recessione, nei primi due trimestri nel 2014, di cui avevo indicato il rischio con largo anticipo su questa rivista, relega il modesto risultato dell'ultimo trimestre 2013 (+0,1%) al rango di rimbalzo tecnico.

Il fatto che anche in Francia l'economia abbia evidenziato un forte rallentamento e che nell'ultimo trimestre il Pil sia arretrato in Germania dello 0,2%, non cambia i termini del problema; si tratta infatti di Paesi che dopo aver riassorbito la recessione del 2009 hanno ripreso a crescere da alcuni anni, mentre in Italia, la recessione dal 2008 ad oggi ha registrato un calo cumulato del Pil di quasi il 10%, con picchi nelle regioni del Mezzogiorno di oltre 15 punti.

Considerazioni analoghe possono essere rivolte alla Spagna, al Portogallo e alla Grecia, Paesi in cui la crisi ha avuto costi economico- sociali ancora più elevati rispetto all'Italia; ma le cui politiche di riequilibrio hanno consentito alle economie di questi paesi di riprendere un percorso di crescita.

Di questa esigenza non vi è traccia nei programmi del Governo.

13. Per contrastare l'evasione all'IVA è inutile, affidarsi alla fantasia occorre riformare l'IRPEF

Rispetto a questo nuovoscenario, che vede l'Italia in controtendenza rispetto agli altri

partner europei, prima di formulare in conclusione qualche osservazione propositiva, con riguardo al ruolo centrale assunto nella crisi dagli assetti distributivi del sistema tributario, mi sembra utile richiamare un nuovo singolare indirizzo in tema di contrasto all'evasione, che ha trovato spazio nell'ultimissima versione del disegno di legge di stabilità per il 2015.

In base a una recente indagine del Ministero dell'Economia e delle finanze, l'evasione fiscale può stimarsi attualmente in una novantina di miliardi di euro su base annua. La cifra presa in sé non dice molto, anche perché lo studio non chiarisce in base a quali elementi si sia giunti a determinarla, salvo per un particolare di indubbio interesse: circa la metà delle imposte evase, secondo questa analisi si concentrerebbe nell'Iva, con una cifra stimata in 39,9 miliardi. Una cifra enorme per un unico tributo, che non trova riscontro, almeno in queste dimensioni, in nessun altro Paese dell'Ue.

Il dato, anche se probabilmente un po' sovrastimato, (ma l'ordine di grandezza è quello) è interessante perché evidenzia negli ultimi anni una tendenza alla crescita dell'evasione Iva maggiore rispetto alla crescita del gettito determinata dall'aumento dell'aliquota normale dal 20% al 22%.

Un esito che per le proporzioni assunte fa emergere più di ogni altra imposta, la crisi strutturale del nostro sistema tributario, l'assenza di qualsiasi visione sistematica delle varie imposte e delle interazioni che le accompagnano; e soprattutto il fallimento delle politiche di contrasto all'evasione adottate dai governi che si sono succeduti dal 2006 ad oggi. Tra le grandi imposte l'IVA è infatti quella che strutturalmente dovrebbe presentare maggiore resistenza all'evasione, perché viene assolta dall'acquirente e poi versata dal soggetto passivo, che quindi almeno in teoria non ha interesse a evadere.

A meno che, un fisco eccessivamente oneroso e mal distribuito, nelle imposte collegate all'attività svolta (imposte sui redditi e IRAP), non modifichi le convenienze e spinga a ridurre il valore aggiunto dichiarato, per contenere il peso delle altre imposte e contributi a carico del contribuente, a titolo proprio o in qualità di sostituto d'imposta.

È proprio questa la condizione che caratterizza il rapporto tra datore di lavoro e prestatore d'opera nell'impresa minore; condizione che si è aggravata a partire dal 2006, sia per il forte incremento delle aliquote marginali e delle addizionali locali all'Irpef sulle retribuzioni dei dipendenti, sia per l'aumento delle aliquote dell'IRAP in molte Regioni italiane.

L'incremento dell'evasione all'IVA registrato negli ultimi anni, non deve sorprendere, in considerazione della lunga fase recessiva che ha caratterizzato l'Italia a partire dal 2008.

Tuttavia non si deve perdere di vista il fatto che l'evasione dell'Iva, evidenzia il fallimento dell'illusione statalista di poterla contrastare spingendo sull'aumento dei controlli e sull'adozione di regimi derogatori rispetto a quello ordinario.

Bisogna piuttosto prendere atto che l'effetto depressivo sull'economia italiana della stretta fiscale che ha caratterizzato la politica tributaria a partire dal 2007, senza soluzione di continuità, è stato molto maggiore rispetto ai risultati ottenuti in termini di contenimento dell'evasione fiscale: servirebbe quindi un aggiustamento di rotta che non può prescindere da una serie di interventi coordinati sulle principali imposte.

Nelle giornate di studio annuali dell' AIPDT, la nostra Associazione di professori di diritto tributario a Milano, il prof. Visco in una tavola rotonda, dopo avere ricordato l'attività di contrasto all'evasione fiscale, svolta durante la propria attività di Governo, non senza qualche significativa omissione sui profili distributivi della riforma dell'Irpef che porta anch'essa la sua firma, ha formulato due singolari proposte, decisive a suo parere per contrastare le frodi nell'IVA . La prima si basa sulla trasformazione dell' imposta nell'ultimo stadio del ciclo distributivo in un imposta calcolata con il metodo reale, "base da base," anziché con il metodo finanziario, basato sulla deduzione e sulla rivalsa, propria dell'IVA europea. La seconda sul trattenimento dell'Iva nelle operazioni rese nei confronti della PA, da parte di quest' ultima, che anziché corrisponderla al cedente, la verserebbe su un conto intestato a se stessa.

Sulla prima proposta c'è poco da dire: è il frutto di una dimenticanza, un'imposta del genere di quella suggerita da Visco esiste già, è stata istituita nel 1997, si chiama IRAP, dunque non se né può certo istituire una seconda con le stesse caratteristiche.

Sull'idea del trattenimento dell'Iva da parte della PA in tutte le operazioni in cui l' IVA è a carico di quest'ultima, non ho difficoltà a riconoscere che si tratta indubbiamente di una proposta intelligente per aumentare la liquidità di cassa della PA ; si tratta di vedere se quest' ipotesi sia in qualche modo giustificata, e soprattutto se sia compatibile con la legislazione italiana e non contrasti con il diritto dell'Unione Europea (questioni che Visco banalmente ignora).

Nell'Iva, data la particolare struttura del tributo, occorre distinguere tra vere e proprie frodi che sottraggono danaro all'erario attraverso deduzioni indebite, e l'evasione realizzata attraverso la mancata fatturazione di una quota dell'attività svolta dal soggetto passivo. Questo meccanismo nei confronti della PA è semplicemente impossibile da realizzare, perchè

occorrerebbe la disponibilità di quest' ultima.

Anche la motivazione addotta che lo "*split payment*" avrebbe lo scopo di contrastare l'evasione fiscale, non sta in piedi. L' ipotesi che un'impresa che contragga con la PA, dopo aver riscosso l'Iva dalla PA, in qualità di proprio cliente, si comporti come un "missing trader", che omette di versarla al fisco e subito dopo sparisce, mi sembra francamente fantasiosa. Un'ipotesi del genere può venire in mente soltanto se si immagina che la PA scelga in propri fornitori nei mercati delle pulci o se si preferisce in un suk arabo (mercati italiani con queste caratteristiche non mancano al Nord, al Centro e al Sud); ignorando tutte le garanzie di cui si circonda la PA, quando contratta con i privati, a partire dalla fatturazione elettronica. Ancora più fantasiosa ed irrealistica, se è possibile, l'ipotesi che una impresa che, quando può, porta in deduzione fatture per operazioni inesistenti, ovvero sia inserita in un circuito di frodi carosello, aspiri a diventare fornitore della Guardia di Finanza .

D'altra parte i dati relativi al gettito dell' IVA ripartiti per settori rilevanti, evidenziano un tasso di potenziale evasione nel settore molto più contenuto, nella media europea.

In buona sostanza la giustificazione addotta da qualunque lato la si esamini non sta in piedi. Sarebbe troppo chiedere all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di Finanza di fornire qualche elemento a supporto? Di comunicare qualche dato numerico relativo a fornitori della PA che dopo avere incassato l'Iva da parte di quest' ultima, la hanno trattenuta senza titolo anzicchè riversarla al fisco?

L'idea di Visco, tuttavia non è uno scherzo : è diventata infatti una delle disposizioni della legge di stabilità per il 2015, con una previsione di gettito di 988 milioni di euro; una norma, condizionata alla preventiva autorizzazione della Commissione UE, particolarmente insidiosa perché permetterebbe di fatto allo Stato di non assolvere l'Iva sull'acquisto di beni e servizi, consentendo al privato di portare in deduzione l'Iva "virtuale" in sede di dichiarazione trimestrale o annuale, con il rischio per le imprese che contraggono prevalentemente con la PA, di trovarsi perennemente in credito di Iva.

Dal punto di vista giuridico l'ipotesi, non ci vuole molto a comprenderlo, contrasta radicalmente con lo schema dell'IVA europea, modificandone i meccanismi di funzionamento e compromettendo il principio della neutralità del tributo.

Vale la pena di sottolineare, che definendo "*split payment*" , questa singolare modalità di assolvimento dell'Iva, il legislatore proponente non ha introdotto un' ennesima operazione di inversione contabile (*reverse charge*). Nelle operazioni di inversione contabile ai fini dell'Iva,

diffuse soprattutto nei subappalti in materia edilizia, la filiera dell'Iva non incontra interruzioni, non si determinano doppie imposizioni e l'imposta viene incassata ovvero riversata, in base all'emissione delle relative fatture. Nell'operazione immaginata da Visco invece l'Iva nei confronti della P.A. si trasforma in un'imposta monofase sul valore pieno dell'operazione imponibile, resa dal soggetto passivo dell'Iva nei confronti della PA. Applicando questo schema, in buona sostanza, la Pubblica Amministrazione contraente, oltre ad incassare normalmente l'Iva relativa alle porzioni di valore aggiunto realizzate in una o più fasi precedenti, si tratterebbe tutta l'Iva relativa alla operazione registrata con fattura elettronica, dal proprio fornitore, realizzando così una parziale doppia imposizione, sia pure temporanea.

Al riguardo, pochi dubbi circa l'impraticabilità ed illegittimità dell'operazione alla luce dell'ordinamento europeo. Mi preme però sottolineare che ove mai una pratica del genere venisse autorizzata dalla Commissione UE, una disposizione di questo tipo non costituirebbe un'ennesima manifestazione dello "statalismo fiscale". Qui si è in presenza di qualcosa di diverso e di peggio, di una subcultura autoritaria, che dopo aver prodotto un ordinamento tributario che ha condotto l'Italia ad una crisi fiscale ed una depressione che non è visibilmente in grado di riportare sotto controllo, impone, esercitando il proprio potere, alle imprese ulteriori oneri finanziari indebiti, sconosciuti nell'Europa civile.

Tuttavia l'immaginazione del fiscalismo non conosce limiti o confini: l'ultima trovata è l'istituzione del reverse charge nei rapporti tra grande distribuzione e imprese minori fornitrici. In buona sostanza il fisco pretenderebbe, per tutelarsi dal rischio di evasione, che la grande distribuzione invece di versare l'IVA ai propri fornitori, la trattenesse per girarla al fisco alle scadenze di legge; anche qui il Governo si guarda bene dall'offrire qualche indicazione numerica del rischio evasione che verrebbe eliminato, limitandosi a sostenere che controllare un migliaio di aziende è più facile che verificarne 100.000. Il che evidentemente non è una buona ragione per derogare al sistema comune di funzionamento dell'IVA. Ma è tutto il ragionamento sulla necessità di evitare le frodi che è privo di consistenza ed evidenza, accanto all'arroganza del potere che considera il diritto un mezzo per abusarne, una singolare ignoranza nei meccanismi di funzionamento del tributo.

Anche questa proposta è palesemente illegittima, in quanto viola le regole comuni in tema di neutralità dell'imposta ed è priva di ogni seria giustificazione; il controllo può essere esercitato con modalità informatiche, incrociando i dati acquisiti dalla GDO con quelli delle

partite IVA che hanno avuto rapporti commerciali con la grande distribuzione, nel periodo considerato. E' quello che già avviene normalmente con il controllo incrociato delle ritenute a titolo d' acconto, almeno da quando il trattamento informatico dei dati ha evidenziato l'inutilità dei centri di servizio.

Va aggiunto in ogni caso che l'operazione immaginata per la grande distribuzione non è assimilabile all'inversione contabile nei subappalti in edilizia; in questo settore spesso operano società costruite esclusivamente per trattare uno specifico affare, per cui l'adozione di qualche maggiore cautela può trovare qualche giustificazione. Ma nel settore della distribuzione, caratterizzato da una ristrutturazione epocale, l'inversione contabile oltre a falsare la concorrenza, scarica sulle imprese minori, dei costi indebiti privi di qualsiasi giustificazione, a carico di uno dei segmenti più fragili della nostra economia. Il che non rappresenta certo la migliore terapia per rilanciare un'economia in bilico tra recessione e depressione.

In realtà, con tutta probabilità questa trovata non avrà seguito, perché la richiesta di autorizzazione all' UE verrà rinviata al mittente: o meglio un seguito lo avrà perché la legge di stabilità ha già quantificato in 988 milioni il vantaggio fiscale dello *split payment*, mentre quello relativo all' inversione contabile nella GDO vale secondo la medesima legge 730 milioni . Nuove entrate che, ove non giungesse l'autorizzazione dell' UE verrebbero rastrellate aumentando ulteriormente l'accisa sui carburanti da autotrazione.

In buona sostanza un grande polverone per incassare 1,7miliardi dall'aumento del gasolio e della benzina, imputandone la responsabilità politica all'UE : non dobbiamo stupirci se poi all'estero ci considerano un Paese poco serio.

Difficile poi, per chi ha ancora rispetto per lo Stato e la connessa funzione di governo, trovare un modo per definire un' altra idea geniale : quella di consentire ai lavoratori dipendenti di poter incassare un paio di rate del proprio TFR, in anticipo rispetto alla data del collocamento a riposo; in buona sostanza il Governo, pur di far cassa, (per 2,5 miliardi !) sollecita le esigenze inesprese di milioni di lavoratori dipendenti dopo tanti anni di recessione, senza avvisare il malcapitato cittadino contribuente che su quell' anticipazione, anziché l'imposta ordinaria sul TFR, la cui aliquota è pari al 20%, graverà un IRPEF con aliquota minima marginale superiore al 30% (23% aliquota minima, 3% o 4% tasso di decrescenza delle detrazioni personale e familiare, 4% addizionali IRPEF).

Ovviamente, chiunque abbia un reddito compreso tra a 15.000 euro e 26.000 euro lordi, assolverà un IRPEF con un'aliquota ancora più elevata, tra il 33% e il 36% per giungere, oltre

i 28.000 euro all' aliquota spropositata del 45%, 47%. E' ovvio aggiungere che l'ipotesi di attrarre al regime ordinario dell' IRPEF, la tassazione delle anticipazioni sul TFR è palesemente incostituzionale, in quanto contrasta con il principio della tassazione separata regolato dall' art. 17 del Tuir, che riguarda proprio il TFR (il quale non contempla ovviamente questa ipotesi). In buona sostanza una ennesima trappola fiscale in cui il solo a trarne vantaggio sarà uno Stato fiscale senza pudore, che non rispetta neppure se stesso. C'è da augurarsi che il Parlamento, una volta tanto faccia il suo dovere !

14. Schizofrenia tributaria: il tax rate soffoca le imprese, eppure abbiamo il primato europeo nelle agevolazioni fiscali

Una fiscalità in cui nel tempo, accanto agli oneri si sono moltiplicati anche i privilegi. Questi ultimi sono inversamente proporzionali al grado di democrazia fiscale di un determinato paese. Nel luglio 2011, in piena crisi finanziaria, il Governo Berlusconi aveva inserito in Gazzetta Ufficiale l'elenco delle cosiddette "*expenditure tax*", gli sconti fiscali censiti dal gruppo di lavoro diretto da Vieri Ceriani che aveva indicato in oltre 700 le misure agevolative di cui è costellato il nostro ordinamento tributario.

Si può discutere sul metodo, che ha condotto ad inserire in un unico calderone agevolazioni fiscali di vario tipo, incentivi finalizzati al sostegno di settori economici in difficoltà, deduzioni finalizzate a contrastare l'evasione fiscale ed altre misure di alleggerimento fiscale funzionali alla graduazione del prelievo in funzione della diversa capacità contributiva dei destinatari. Queste ultime infatti non costituendo agevolazioni in senso tecnico, non dovrebbero essere nella disponibilità del Governo, al di fuori di interventi a carattere sistematico, e non potrebbero essere utilizzate come un bancomat, come di fatto è avvenuto, attraverso la pratica sciagurata dei tagli lineari.

La questione della moltiplicazione delle agevolazioni fiscali non deve affatto sorprendere; nei periodi di espansione, l'elasticità dei moderni sistemi tributari caratterizzati da imposte progressive, offre margini per attuare politiche redistributive con finalità essenzialmente politiche, senza incidere sull'equilibrio dei conti pubblici. Nei sistemi politici caratterizzati da un indirizzo prevalente statalista, come la Francia e l'Italia, questa tendenza espansiva del gettito tributario ha alimentato la crescita della spesa pubblica, in altri ha favorito la moltiplicazione delle agevolazioni tributarie settoriali.

Al riguardo si può ricordare che a metà degli anni 2000, in Germania, in vista della

campagna elettorale la Signora Merkel aveva incaricato il prof. Kirckhof, autorevole studioso di diritto tributario, già giudice costituzionale, che con due famose sentenze degli anni '90 aveva dato contenuto reale al concetto di minimo vitale nell'imposta sui redditi personali, di sfoltire l'ordinamento tributario tedesco delle oltre 420 agevolazioni fiscali distribuite a vario titolo tra i contribuenti, sostituendole con un modello di tassazione dei redditi personali più generoso di quello allora vigente (un miraggio per il contribuente italiano).

La Leader tedesca fu costretta a fare precipitosamente macchine indietro, per la reazione negativa dei contribuenti, che dimostravano di preferire le certezze delle agevolazioni godute rispetto agli ipotetici futuri vantaggi; con tutta probabilità la reazione non sarebbe stata la stessa se la riforma fosse stata presentata in un diverso contesto, coinvolgendo anche l'opposizione.

Ovviamente non tutti i benefici tributari di cui sono destinatari i contribuenti, rappresentano lo strumento di politiche clientelari e/o elettorali; non vi è dubbio tuttavia che alla base della degenerazione a cui abbiamo assistito in Italia negli ultimi anni vi sia la crisi della legge, che ha accompagnato la marginalizzazione dell'istituto parlamentare. Sul tema delle cosiddette "*spese fiscali*" si è fatta in Italia nel recente passato, come abbiamo visto, di ogni erba un fascio. Molte di queste infatti sono finalizzate a graduare il prelievo in ragione della capacità contributiva delle diverse fasce reddituali o categorie di contribuenti. Ciò non toglie che la crisi dell'istituto parlamentare, ha peggiorato di molto il quadro di riferimento, lasciando alla discrezionalità del legislatore un potere amplissimo, non sempre utilizzato con equilibrio, in conformità con i principi costituzionali.

Fa comunque specie che negli ultimi due anni e mezzo, in un quadro di stress fiscale crescente, siano state introdotte in Italia 72 nuove agevolazioni fiscali, in media una ogni 15 giorni, con un costo annuo stimato in circa 16,5 miliardi di euro. L'aspetto più discutibile della vicenda sta nel fatto che a fronte delle 10 maggiori agevolazioni, che da sole assorbono oltre 15 miliardi di euro, ve ne sono altre 62 che comportano una perdita di gettito di oltre 1.100 milioni di euro. Se si esaminano con attenzione queste misure agevolative, emerge con chiarezza il ruolo svolto in questo campo dalle lobbies; le rappresentanze degli industriali, ad esempio, sono in prima linea nella richiesta di agevolazioni settoriali, salvo poi manifestare una generica disponibilità al loro ridimensionamento, in cambio di una riduzione del cuneo fiscale.

Il fatto è che in Italia, più che in qualsiasi altro paese avanzato, gli interessi all'interno del

sistema produttivo sono molto articolati, spesso divergenti. Le imprese maggiori, quelle che in buona sostanza decidono la politica della Confindustria, senza trascurare gli interessi di quelle medie, le più competitive, il vero asse portante del sistema manifatturiero italiano, hanno interessi completamente divergenti rispetto alle imprese minori e minime.

Queste ultime, che per decenni hanno rappresentato il grande motore dell'occupazione e l'ammortizzatore che ha consentito alla parte più competitiva del nostro sistema produttivo di ristrutturarsi e crescere senza eccessivi traumi, sono ormai allo stremo; soffocate dal continuo calo della domanda interna, da una legislazione semplicemente incompatibile con le loro dimensioni, e da una fiscalità demenziale che alimenta l'ammortizzatore anomalo dell'evasione, ne impedisce la crescita e le espelle gradualmente ma inesorabilmente dal mercato.

In questo campo quindi emergono con prepotenza le contraddizioni del nostro sistema produttivo, le degenerazioni dello statalismo alla ricerca di occasioni sempre nuove per auto alimentarsi e soprattutto l'assenza di politiche pubbliche degne di questo nome.

Va anche sottolineato che alcune agevolazioni collegate a specifiche attività e azioni economiche, come l'aumento della riduzione ACE per le imprese che incrementa il capitale; la maggiorazione al 50% della detrazione sul recupero edilizio; l'aumento al 65% della detrazione per il risparmio energetico; la restituzione automatica di una parte dell'accisa sul gasolio a favore degli autotrasportatori, rappresentano agevolazioni fiscali con immediate ricadute sull'economia e dunque in molti casi la perdita di gettito è solo virtuale: più che compensata dall'incremento delle basi imponibili determinato dalle agevolazioni stesse.

Resta il fatto che secondo uno studio della Commissione europea, gli sconti fiscali rappresentano in Italia oltre 3 punti di Pil; il doppio di quanto previsto in Spagna e in Belgio, mentre in Francia e in Germania gli sconti fiscali sono rispettivamente 5 volte e 15 volte inferiori a quelli distribuiti nel nostro Paese.

Questi dati non devono stupire; lo statalismo diffuso che caratterizza il nostro Paese non poteva non riflettersi anche in campo tributario. L'intermediazione pubblica della ricchezza, trova la sua massima realizzazione nel togliere ad alcuni per dare ad altri; la cosa potrebbe anche funzionare, se vi fosse trasparenza nelle scelte, conformità ai principi e certezze nelle politiche redistributive. Purtroppo i dati relativi alla continua contrazione ed erosione del risparmio, al crollo dei consumi, all'aumento della povertà e alla concentrazione della ricchezza (l'aspetto meno accettabile per una visione liberale della società conforme ai valori

della Costituzione) che hanno caratterizzato gli ultimi anni, evidenziano un orientamento accentuatamente regressivo delle politiche pubbliche redistributive, a partire da quelle tributarie, che hanno svolto e continuano a svolgere un ruolo centrale nell'alimentare la depressione italiana.

Guardiamo ad esempio all'ACE (questo acronimo nel quale le massaie riconoscono una nota candeggina e che invece è una misura a favore di un target ben determinato d'impres) che ha preso il posto della DIT; si tratta di un'agevolazione alla ricapitalizzazione delle imprese molto interessante, perché l'aliquota per il calcolo dell'agevolazione cresce gradualmente mentre la quota di capitale agevolato si cumula anno dopo anno. Il problema sta nel fatto che l'ACE interessa un numero ristretto di società di capitali, mentre non si applica alle società in regime di contabilità semplificata, e comunque è poco attrattiva per le società di minori dimensioni, le quali anziché ricapitalizzare le imprese, trovano più conveniente distribuire una quota consistente degli utili al fattore lavoro (magari fuori busta per ragioni di convenienza fiscale). Anche la riduzione del carico fiscale relativo all'Irap, ottenuta attraverso un abbattimento crescente della quota dei salari dalla base imponibile, fino alla sua completa esclusione per i contratti a tempo indeterminato e dalla riduzione dell'aliquota, costituisce un esempio di riduzione del carico fiscale più attento alla politica che ai valori costituzionali.

Risulta infatti molto più vantaggiosa per le imprese di maggiori dimensioni, mentre penalizza le imprese minori, che sono quelle che in Italia creano più facilmente, in presenza di condizioni favorevoli, nuovi posti di lavoro. Vi è un'ulteriore profilo che riguarda l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, introdotta dal progetto di legge di stabilità per il 2015 su cui occorre soffermare l'attenzione; ad oggi l'unico incentivo occupazionale a carattere territoriale di qualche efficacia è rappresentato dall'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP del costo del lavoro per le nuove assunzioni nel Mezzogiorno. Con la legge di stabilità questo parziale vantaggio differenziale scompare: una buona notizia per l'intero sistema produttivo, che in questo si avvicina finalmente agli altri ordinamenti tributari europei. Ma non scompare l'esigenza di politiche attive nel Mezzogiorno, in recessione da 7 anni.

Da ultimo, l'avvio dell'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP evidenzia un profilo di coerenza sistematica dagli evidenti risvolti giuridici. Il legislatore del 1997 nel costruire il nuovo tributo regionale, si era preoccupato di dare all'IRAP le

caratteristiche di un tributo reale sulla produzione, la cui base imponibile includeva anche i redditi da lavoro, sia dipendente sia autonomo, allo scopo di aggirare i vincoli imposti dalla sentenza n. 42/1980 della Corte Costituzionale, relativamente all'imposta locale sui redditi (ILOR).

Con l'esclusione dei redditi da lavoro dipendente dalla base imponibile dell'Irap, il tributo regionale perde, nei confronti dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali, la cortina fumogena dell'assoggettamento dei redditi da lavoro dipendente nella base imponibile dell'Irap. Quest'ultima pertanto, a partire dal 2015, assumerà nei confronti dei lavoratori autonomi e imprese individuali sempre più il carattere di un'addizionale ai redditi da lavoro, in contrasto con l'orientamento espresso al riguardo dalla Corte Costituzionale nel 1980. Senza dire che un'imposta che discrimini i redditi di lavoro in funzione della categoria di appartenenza, non trova riscontro in nessun altro paese dell'UE.

15. L'asistematicità dell'ordinamento tributario favorisce la trasformazione della recessione in depressione

La mancanza di una visione sistematica della finanza pubblica, non è certo una caratteristica negativa solo degli ultimi anni, trovando la propria base giuridica nella riforma poco meditata del titolo V° della Costituzione, ed in un'attuazione che, anziché correggerne limiti e criticità, ne ha moltiplicato in misura esponenziale gli aspetti distortivi.

Una condizione di sofferenza dal punto di vista giuridico, aggravata dalla continua erosione della base imponibile dell'Irpef, che, insieme al peso abnorme delle imposte dirette sul totale del gettito tributario, ha determinato una crescente asistematicità dell'ordinamento tributario, che ha prodotto asimmetrie distributive crescenti. Una situazione di sofferenza, confusione ed incertezza che evidenzia una realtà tributaria avvitata su se stessa, ormai fuori controllo: una delle cause maggiori della crisi fiscale, con effetti depressivi crescenti, che allontanano la prospettiva di una sia pur timida ripresa.

Una criticità che uno statalismo sempre più cinico, oltre che cieco, cerca di occultare, spostando l'attenzione su altri obiettivi, quali la minore produttività e competitività delle imprese italiane, che sarebbero alla base della crisi, ovvero sull'evasione fiscale. Questioni sulle quali ho cercato di soffermare l'attenzione nelle pagine precedenti, cercando di porre in evidenza i limiti ricostruttivi dei due fenomeni, che conducono spesso ad interpretazioni fuorvianti.

A questo punto occorre prendere atto che l'ordinamento tributario vigente, in cui è assente ogni riferimento al "*Sistema*", è sempre più lontano, per la larga maggioranza dei contribuenti, da quelle condizioni distributive che nel nostro ordinamento sono stabilite negli articoli 2, 3, 41, 53 e 81 della Costituzione; principi la cui effettiva attuazione presuppone, il rispetto della riserva di legge, attraverso cui si manifesta il consenso della Comunità alle imposte (art. 23 Cost.).

Di qui il richiamo a dedicare maggiore attenzione alla crisi istituzionale e alla necessità che i processi di trasformazione in atto, confusi, spesso contraddittori, convergano in un disegno coerente di riforma costituzionale, attuata con le procedure e garanzie indicate dalla Costituzione. Un'esigenza che investe innanzitutto il diritto tributario, crocevia e al tempo stesso strumento per lo svolgimento delle politiche pubbliche, secondo gli indirizzi segnati dai principi fondamentali dell'ordinamento europeo e della Costituzione repubblicana. In buona sostanza si tratta di dare un assetto coerente, in un quadro di garanzie costituzionalmente protetto, all'attuale confusa stagione istituzionale, in cui allo svuotamento della funzione parlamentare in atto, cosa del tutto diversa da una minore centralità del Parlamento, finalizzata ad assicurare maggiore efficacia e tempestività all'azione di governo, corrisponda anche un maggiore controllo del Parlamento sul Governo, attraverso la possibilità di sottoporre alla Corte Costituzionale, da parte della minoranza parlamentare, il controllo di legittimità della legge prima della sua promulgazione, sul modello francese. Il più semplice ed efficace correttivo, nell'attuale quadro istituzionale, per potere dare effettività ai limiti fissati dalla Costituzione all'esercizio della discrezionalità legislativa in campo tributario. Un'esigenza sempre più avvertita in un ordinamento tributario multilivello in cui l'asistematicità, porta inevitabilmente con sé disparità di trattamento in evidente contrasto con i principi costituzionali. Non sfugge che la caratterizzazione sistematica di un ordinamento è un processo graduale che richiede stabilità politica e un equilibrio istituzionale che oggi non è dato di intravedere; ma occorre quantomeno assicurare che alle incoerenze non si sommino disparità di trattamento del tutto irragionevoli, che diano ulteriore alimento alla crisi fiscale.

Il richiamo ai principi, conduce direi direttamente al tema più scottante, quello della riforma tributaria. Non è questa la sede per ragionare neppure di sfuggita sulla delega fiscale; basta solo prendere atto che l'idea conduttrice che l'ha ispirata, negli anni della sua lunga gestazione, tra il 2011 e il 2014, in cui si sono susseguiti 4 Governi, quella di razionalizzare e stabilizzare l'ordinamento tributario uscito dalla riforma del 2007, è completamente superata

dalle trasformazioni in atto, dall'avvio del decentramento fiscale e dagli effetti distributivi delle principali imposte che sono all'origine della crisi fiscale. Tutti argomenti che la delega o ignora, basta pensare al processo autodistruttivo che ha caratterizzato l'Irpef negli ultimi anni, o all'Irap; ovvero tratta senza alcun coordinamento con le altre imposte, si pensi per tutti alla riforma del catasto, che servirà ad aumentare ulteriormente una tassazione complessivamente autodistruttiva. Senza dire dell'annosa questione della disciplina dell'elusione e dell'abuso del diritto e relative sanzioni, condizionata dalle oscillazioni della giurisprudenza di legittimità e da qualche intervento extra ordinem. O ancora, una crisi profonda ed irreversibile del modello di tassazione delle famiglie e delle imprese, che non può non passare attraverso un'incisiva riforma tributaria, che ribalti gli attuali indirizzi di politica fiscale, le cui conseguenze disgreganti ho cercato di evidenziare analizzandone gli effetti sul sistema economico e sulla società nel suo insieme.

Una riforma tributaria che faccia riferimento non solo ai richiamati principi costituzionali, ma dia effettività ai valori sottostanti ai principi; rammentando che principi e valori rappresentano due aspetti di una realtà indivisibile: "*Simul stabunt simul cadunt*". A partire dal fondamentale principio di unità del sistema finanziario, richiamato nell'articolo 53 della Costituzione, che disciplina il concorso di tutti alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva, mentre indica nei criteri di progressività lo strumento per rendere effettivo il principio di parità tributaria.

Unità del sistema finanziario che rimanda agli articoli 41, 75 e 81 della Costituzione, per dare effettività alla funzione di coordinamento delle attività economiche pubbliche e private e temperare le diverse esigenze finanziarie, sulla base delle priorità indicate dal Governo e approvate dal Parlamento con la legge di bilancio.

Rinvio al sistema, che, non va inteso come espressione di istanze centraliste, superate dalla riforma del titolo V° della Costituzione. essendo al contrario il portato di esigenze pluraliste finalizzate ad assicurare l'eguaglianza di fatto; una garanzia di tenuta del sistema che è politica prima ancora che giuridica. Il modo precipitoso con cui si è cercato di dare attuazione al decentramento fiscale, in una delicatissima fase di trapasso dalla recessione del 2008/2009, alla ripresa del 2010, che indicava nel suo consolidamento la prima priorità, per assicurare la tenuta e la stabilità del debito pubblico, è alla base di tutti i guai che hanno caratterizzato l'economia e la società italiana dal 2011 ad oggi.

Il decentramento fiscale, avviato senza una preventiva definizione dei costi standard e

delle eventuali modalità di rientro, ed attuato senza un minimo di attenzione ai profili distributivi della sua realizzazione, ha ulteriormente alimentato una crisi fiscale che era già in atto dal 2008 e che l'aggravamento della crisi ha reso più evidente. Il Mezzogiorno è stata la prima vittima di questo fiscalismo dissennato, che lo ha precipitato in una recessione che dura da sette anni e di cui si può solo sperare di essere all'ultima curva di un tunnel di cui non si intravede ancora la luce. Non ne scriverei se la principale vittima non fosse l'Italia tutta, la maggioranza dei suoi cittadini, a partire dai meno fortunati, alle prese con un fisco impazzito, caratterizzato da una progressività invertita, che aggredisce in maniera sconsiderata i redditi più modesti, le imprese minime ed individuali, il lavoro autonomo, il reddito "entrata" da lavoro dipendente, tra i più tassati al mondo.

In buona sostanza il recupero del concetto di unità del sistema finanziario e dei complessi equilibri costituzionali che ne garantiscono gli assetti e la funzionalità, costituisce l'unico percorso razionale per consentire da un lato la ripresa dello sviluppo, dall'altro una riorganizzazione del processo di decentramento, che non costituisca una rivincita dello statalismo che sta soffocando Italia, ma al contrario dia voce alle esigenze pluraliste insite nella Costituzione, finalizzate ad assicurare l'uguaglianza di fatto: la cui concreta attuazione, affidata alla legislazione di bilancio è finalizzata a realizzare la parità di trattamento sia dal lato delle entrate, sia da quello altrettanto sensibile della spesa pubblica.

Avendo comunque chiaro che il tempo si è esaurito, che sette anni di crisi, sono un tempo infinito anche per una democrazia solida come la nostra; i dati che vengono dalla società e dall'economia che ho riportato in precedenza, con le loro contraddizioni e contrasti evidenziano i gravi rischi che corre la nostra comunità, nel rifugiarsi in un immobilismo paralizzante, in una fase in cui il confine tra recessione, stagnazione e depressione di lungo periodo, tende ad essere sempre più labile.

La depressione non è dietro l'angolo, ci siamo già dentro. Non si tratta di evocare scenari imprevedibili, basta guardare al Giappone, un paese tanto lontano geograficamente dal nostro, che nel dopoguerra ha prodotto un "miracolo" parallelo a quello italiano; un paese che solo ora sembra uscire da una depressione ventennale, innescata da una bolla immobiliare (ancora una volta!) sulla quale si sono abbattuti come un ciclone gli effetti della mondializzazione, tra la fine del secolo scorso e l'inizio del nuovo millennio. L'Italia è a mio avviso un Paese solido, che vive molto al di sotto delle proprie possibilità, ma che ha al suo interno anche molti fattori di debolezza, che ove non inseriti in un processo di crescita,

possono produrre effetti disgreganti; senza perdere di vista che è inserita in un' Unione, che non ci lascia la libertà di manovra che ha il Giappone.

16. Spesa pubblica e politica tributaria: una sinergia negativa che alimenta la depressione

Uno degli aspetti maggiormente negativi che emerge dalla crisi fiscale, interpretata, in base ad una lettura non distorta del principio di causalità, alla luce degli effetti che essa ha determinato nell'economia italiana nel biennio 2012/2013, è rappresentato da un vero e proprio vuoto nell'essenziale funzione di coordinamento tra la politica tributaria e la spesa pubblica che è chiamata a finanziare.

L'assenza di qualsiasi visione unitaria del sistema finanziario, ha favorito un allontanamento progressivo sia della politica tributaria, sia della spesa pubblica dai principi distributivi costituzionali, che in un sistema ordinato, costituiscono altrettanti limiti alla discrezionalità legislativa.

Dal lato delle entrate gli osservatori hanno interpretato in genere come dato positivo il fatto che nel 2013 vi sia stata una sostanziale tenuta delle entrate tributarie; tuttavia, se si analizza nel dettaglio il gettito delle grandi imposte, emerge che questa stabilità è il risultato algebrico del calo delle principali voci di entrata, compensato dalla lievitazione delle rendite finanziarie e dell'imposta di bollo, in buona sostanza un'ulteriore forma di imposizione patrimoniale mascherata (sostanzialmente regressiva); dall'IMU a carico delle imprese, pari a 3,7 miliardi; dall'acconto maggiorato IRES, che da solo vale 3,5 miliardi e da ultimo dalla crescita del gettito dell'Iva interna. Ma in questo ultimo dato non vi è nulla di positivo perché 4,5 miliardi di maggior gettito non sono il risultato di una ripresa del mercato interno, ma l'esito di attività economiche svolte negli anni precedenti dalle pubbliche amministrazioni, il cui pagamento, per un importo che sfiora i 25 miliardi di euro è avvenuto nel 2013. E ovviamente continua nel 2014, drogando il dato relativo all'IVA interna.

In definitiva la relativa tenuta delle entrate nel 2013 è stata realizzata con una manovra tributaria scaricata per tre/quarti sulle imprese, mentre la quota di maggior gettito fiscale a carico delle famiglie, si caratterizza per l'accentuata regressività.

Il quadro che emerge dall'andamento del gettito tributario nei primi nove mesi del 2014, conferma la tendenza emersa nel 2013, aggravandola. Senza considerare l'intervento spot

sull'Irpef a favore di una parte del lavoro dipendente (redditi fino a € 25.000) che spalma i vantaggi su una platea di 10 milioni di contribuenti, con criteri poco trasparenti, moltiplicando le disparità di trattamento, indi in violazione del principio di capacità contributiva. La sua conferma nel 2015, superando il concetto di temporaneità ed eccezionalità, ne moltiplica i profili di incostituzionalità.

Ma questo non è il solo problema che si presenterà nel 2015.

L'assenza di coordinamento sempre più evidente tra la fiscalità statale e il decentramento tributario, oltre a determinare un profilo distributivo dell'Irpef, a parità di reddito, sempre meno collegato al principio di capacità contributiva, di legittimità assai dubbia, comporterà con tutta probabilità un ulteriore sensibile aumento delle addizionali regionali e comunali all'Irpef, di cui abbiamo in precedenza evidenziato la regressività dei profili distributivi.

Non ci vuole particolare fantasia per comprendere quali potrebbero essere gli effetti sull'economia se nel 2015 le Regioni utilizzeranno in pieno la facoltà che la legge attribuisce loro di aumentare nel massimo l'aliquota dell'addizionale all'Irpef: il gettito più che raddoppierebbe, passando dai 10,6 miliardi del 2014 a 24 miliardi di euro. Un incremento, che anche se di minori dimensioni, non potrà non produrre ulteriori effetti depressivi, date le condizioni di stress fiscale che sono all'origine della depressione stessa. Questo aspetto merita un serio approfondimento; il 2014 è stato caratterizzato da un riavvio della recessione del tutto imprevisto dalla Banca d'Italia e dai suoi autorevoli esponenti con diretta responsabilità di governo.

Il meno che si possa dire è che i Ministri che si sono succeduti al governo dell'economia negli ultimi anni hanno concentrato l'attenzione sui fondamentali dell'economia, sottovalutando gli effetti depressivi sinergici indotti dal susseguirsi di tagli della spesa concentrati sugli investimenti e da misure a carattere tributario, eccessive nelle dimensioni e per di più fortemente regressive nei contenuti.

In vista della legge di stabilità per il 2015, occorrerà grande attenzione a questo aspetto, perché quello che conta maggiormente oggi, non è qualche decimale in più di una crescita sempre annunciata e mai vista da troppi anni (e in questo coro, il silenzio prudente del Presidente del Consiglio è doppiamente apprezzabile), ma l'inversione delle aspettative su cui costruire una ripresa economica robusta, che ci liberi dall'assillo del debito pubblico. In questo senso il profilo deflattivo assunto negli ultimi mesi nella grande distribuzione dai prezzi dei beni di largo consumo, e il calo che ha investito per la prima volta il segmento delle

vendite in promozione, dopo un 2013 che come abbiamo visto ha registrato un arretramento generalizzato dei consumi, deve far riflettere, sulla necessità che nelle politiche di rilancio dell'economia vengano coinvolti tutti gli attori.

Non solo: è ancora più importante che nell'ansia di dare qualche segnale di riduzione degli oneri fiscali sulle imprese, a partire dal cuneo fiscale, il Governo non si faccia prendere la mano dalla tentazione di far crescere il gettito tributario, attraverso ulteriori aumenti di imposte mascherati da meccanismi di illusione finanziaria. Gli esempi richiamati nel testo non inducono certo all'ottimismo. Non è soltanto un problema di credibilità, ma di rispetto delle condizioni minime per cercare di tirar fuori l'Italia da una depressione, che è il frutto combinato di un ordinamento tributario particolarmente oppressivo per i contribuenti minori, di limitazioni insensate agli investimenti immobiliari, di evidenti eccessi nella limitazione dell'uso del contante, che amplificano gli effetti della crisi politica ed istituzionale.

Da questo punto di vista, a mio modo di vedere occorrono chiari segnali subito, nei confronti dei settori più colpiti negli ultimi anni: dai pensionati al pubblico impiego, passando per i circa 4 milioni di lavoratori autonomi e imprese individuali, ovvero i soggetti più colpiti dalle scelte pubbliche degli ultimi anni. Un settore cruciale per la ripresa, a partire dall'occupazione, sin qui ignorato dal Governo che dovrebbe essere al centro della sua azione per il rilancio dello sviluppo.

Ritornando ai profili tributari della finanza locale si può dire che la gradualità degli aumenti delle addizionali Irpef negli ultimi anni, ne ha un po' mascherato gli effetti distributivi penalizzanti per le fasce della popolazione più disagiate; tuttavia già due Regioni particolarmente significative sia sotto il profilo economico sia della popolazione, vale a dire il Lazio e il Piemonte hanno deliberato nel 2014 di portare l'addizionale IRPEF all'aliquota massima del 2,33%. Prendiamo ad esempio la regione Lazio che ha stabilito di utilizzare l'aliquota massima (3,33%) anche nel 2015; se a quest'ultima si aggiunge quella comunale dello 0,9%, si arriva ad un'addizionale pari al 4,23%, applicata proporzionalmente a tutti i redditi, salvo i primi 2 scaglioni, per i quali la maggiorazione dell' addizionale regionale è limitata all'aliquota base maggiorata dello 0,5%

In buona sostanza a partire dall'anno prossimo un contribuente residente nel Lazio che abbia un reddito lordo non superiore ai € 15.000, sarà sottoposto ad una aliquota marginale del 28, 3% (23% aliquota base dello scaglione; 3%, aliquota di decrescenza della detrazione personale; 2,3%, addizionali regionale e comunale all'IRPEF); un livello semplicemente

insensato, per redditi tanto modesti, con effetti depressivi crescenti. Se poi si considerano i redditi d'impresa individuale e di lavoro autonomo, all'aliquota marginale minima del 28,3% che colpisce i redditi da lavoro dipendente, si deve aggiungere un altro 3,9% relativo all'IRAP, che incide su una base imponibile più ampia rispetto al reddito: un' aliquota quindi superiore al 34% semplicemente assurda per redditi così modesti, che non potrà non incidere negativamente sulla "tax compliance", dando nuova linfa all'evasione fiscale e contributiva.

La situazione del Lazio è la prova della necessità di ripensare profondamente sia le modalità di controllo della spesa decentrata sia i modelli di finanziamento vigenti, che in teoria avrebbero dovuto responsabilizzare la spesa e conseguentemente ridurre le entrate. È forse opportuno ricordare che il Lazio, oltre a essere la prima regione italiana a stabilizzare nel massimo l'addizionale Irpef è anche la Regione beneficiaria di una quota dell'IRAP pubblica molto più elevata di quella delle altre Regioni.

D'altra parte basta leggere il rapporto sul federalismo fiscale inviato dal Presidente della Corte dei Conti Squitieri alle Camere nel marzo di quest'anno per cogliere tutte le contraddizioni del modello di decentramento fiscale all'italiana. Mentre negli ultimi 20 anni la pressione fiscale è salita dall'38% a 44,3% del Pil, l'imposizione locale nello stesso periodo è triplicata passando dal 5,5% del Pil al 15,9%, evidenziando il carattere illusionista della promessa che il federalismo fiscale avrebbe comportato minori imposte per tutti.

Un altro aspetto del rapporto della Corte dei Conti su cui occorrerebbe una riflessione attenta, è rappresentato dai profili distributivi del decentramento fiscale: *"..... Sono i territori con i redditi medi più bassi e l'economia in affanno"*, a sopportare i maggiori oneri da questo federalismo fiscale senza qualità. In buona sostanza il rapporto, con la sua autorevolezza conferma quanto indicato nelle pagine precedenti, vale a dire che gli oneri maggiori, nel processo di decentramento sono stati pagati dal Mezzogiorno, a partire da IMU, TARI e TASI; ma sono soprattutto le addizionali ad essere poste sotto la lente dalla Corte dei Conti, perché hanno allargato il gap con il Nord, con i cittadini del Sud che pagano di più a parità di reddito e le imprese sottoposte alla concorrenza fiscale anomala di quelle localizzate in regioni caratterizzate da una minore pressione fiscale sulle imprese, a partire dall'IRAP.

Considerazioni analoghe possono svolgersi per il settore turistico nel quale il 60% delle presenze straniere si concentra tra Veneto, Toscana, Lombardia e Lazio. Anche qui pesa l'assenza una politica nazionale di settore e il gap infrastrutturale, a partire dal sistema dei trasporti del Mezzogiorno, in cui si concentra soltanto un quinto del movimento turistico

proveniente dall'estero, negli ultimi anni ne ha ulteriormente accentuato la perifericità.

L'altro profilo su cui è opportuno concentrare l'attenzione, per interpretare correttamente lo stato di sofferenza in cui versa la finanza pubblica, è rappresentato dagli indirizzi che hanno caratterizzato la spesa pubblica a partire dalla grande recessione 2008/2009. Ovviamente non è questa la sede per un esame esaustivo dei diversi aspetti che hanno caratterizzato la politica della spesa negli ultimi anni; interessa però evidenziare le linee di tendenza ed il grado di coordinamento della politica tributaria rispetto a quella di spesa.

Il confronto sugli ultimi dati omogenei disponibili, relativo alla spesa corrente e a quella per investimenti, effettuate nel quinquennio 2008/2012 dalle pubbliche amministrazioni (Stato ed enti il decentramento territoriale), resi noti dalla ragioneria generale dello Stato per le amministrazioni centrali e dalla Corte dei Conti per gli enti decentrati, offre una serie di indicazioni utili a comprendere i limiti che hanno caratterizzato le politiche pubbliche negli anni della crisi.

Da un lato la spesa corrente è aumentata nel periodo considerato di quasi 18 miliardi di euro, di cui 16,8 miliardi a carico delle amministrazioni dello Stato; dall'altro la spesa per investimenti ha registrato un calo cumulato nello stesso periodo che sfiora i 100 miliardi, di cui circa la metà (45%) a carico delle amministrazioni centrali dello Stato. L'aumento della spesa si è concentrato nell'ultimo anno di riferimento, il 2012, anno in cui il calo degli investimenti è stato pari a 38 miliardi: anche qui quasi la metà ha riguardato il bilancio dello Stato. Il quadro delineato non si presta a troppe interpretazioni: le Amministrazioni pubbliche nel loro insieme hanno considerato politicamente meglio gestibile il taglio della spesa per investimenti piuttosto che quello relativo alla spesa corrente. Una scelta apparentemente più facile rispetto al taglio della spesa corrente, che ha però penalizzato soprattutto le aree del Paese caratterizzate da un maggiore gap infrastrutturale.

A partire dall'inizio della crisi, nel 2008 (in cui la componente tributaria ha giocato in Italia, come detto un ruolo centrale) è emersa un'evidente assenza di coordinamento tra la politica dei tagli alla spesa, che ha inciso soprattutto sulle fasce meno fortunate della popolazione italiana e le misure fiscali che non hanno svolto alcuna funzione di riequilibrio sotto il profilo distributivo, anzi. In buona sostanza già dal 2010, i maggiori oneri tributari decisi dal Governo per ridurre il peso della crisi del 2008/2009 sui conti pubblici e successivamente per far fronte all'attacco speculativo che aveva investito a partire dai primi mesi del 2011 il nostro debito sovrano, si sono concentrati anch'essi in prevalenza sulle fasce della popolazione già

pesantemente colpite dai tagli della spesa pubblica.

In definitiva gli effetti distributivi poco meditati delle politiche pubbliche adottate tra il 2012 e 2013, nel segno dell'emergenza, a partire da quella tributaria, hanno contribuito pesantemente a trasformare nel 2014 la recessione dei due anni precedenti, di origine esclusivamente interna, in un avvistamento depressivo, da cui l'Italia avrà serie difficoltà ad uscire, senza una profonda revisione della politica tributaria.

Un tema questo, che al di là di qualche annuncio non sembra trovare spazio nell'agenda del Governo.

17. Osservazioni e proposte conclusive

L'idea di analizzare la politica tributaria degli ultimi tre anni, alla luce delle conseguenze che questa ha determinato nell'economia italiana, nasce da una duplice esigenza.

Da un lato gli effetti recessivi dell'azione fiscale del governo Monti, per le dimensioni assunte nel 2012, (-2,8% del Pil) e nel 2013, (-1,9%, del PIL) non trovano una spiegazione logica dal punto di vista economico; una manovra che comporti aumenti di imposte e tagli di spese per 30 miliardi di euro, non dovrebbe determinare un aumento delle entrate di soli 11,6 miliardi ed un crollo del Pil del -2,8%, su base annua. Dunque serve un'analisi approfondita sia delle caratteristiche della manovra stessa, sia dei profili distributivi assunti dopo il 2007 dall'ordinamento tributario, alla luce dei decreti attuativi del federalismo fiscale, sui quali, a parte gli studi della SVIMEZ, che si limitano a indicarne gli effetti economici, non vi sono specifici approfondimenti critici, analizzati in una prospettiva giuridica.

D'altra parte mi è sembrato utile sottoporre ad analisi critica la politica tributaria recente, a partire dalle politiche di contrasto all'evasione, per verificarne gli effetti sia in termini di risultati, sia in relazione ad eventuali conseguenze depressive indesiderate.

Per meglio comprendere le indicazioni che vengono dall'andamento del gettito tributario nelle principali imposte e dei loro riflessi sull'economia reale, occorre non perdere di vista le profonde trasformazioni istituzionali che hanno caratterizzato gli ultimi tre anni nei rapporti tra l'esecutivo e le Assemblee legislative. Il problema, sia chiaro, non è più circoscrivibile solo ad un uso eccessivo della decretazione di urgenza; in realtà siamo in presenza di un progressivo svuotamento della funzione parlamentare, con un'assunzione di poteri da parte dell'Esecutivo che si avvicinano a quelli del Governo francese, tuttavia con due importanti differenze. La prima è rappresentata dal ruolo del Capo dello Stato, che in Francia è eletto a

suffragio universale e, dopo l'ultima riforma costituzionale, è anche il capo della maggioranza parlamentare. In Italia negli ultimi anni il ruolo del Presidente della Repubblica, nei rapporti con l'Esecutivo, si è avvicinato gradualmente a quello del Presidente della Repubblica francese, tuttavia in un quadro istituzionale che resta sostanzialmente diverso. A partire dal fatto che mentre in Francia, la maggioranza parlamentare fa riferimento al Presidente della Repubblica, che sceglie il Presidente del Consiglio e nomina il Governo, in Italia il Capo dello Stato è politicamente irresponsabile e la formazione del Governo è tradizionalmente affidata al Presidente del Consiglio che sottopone il Governo al voto di fiducia delle Camere. In questo senso, il potere di nomina da parte del Capo dello Stato, del Presidente del Consiglio e su sua proposta dei Ministri, è stato tradizionalmente un potere attenuato, che lo slittamento verso il modello francese ha amplificato solo negli ultimi anni.

Contemporaneamente ed in misura speculare il rapporto di dipendenza del Governo dalla fiducia delle Camere si è molto attenuato; il Governo attua di norma il proprio indirizzo politico attraverso la decretazione d'urgenza, nei confronti della quale il potere di correzione del Parlamento è sempre più marginale, ovvero attraverso deleghe generiche, sul contenuto delle quali da ultimo il Governo ha chiesto la fiducia. (Un unicum che suscita evidenti perplessità).

Fin qui il processo di convergenza con il modello della quinta Repubblica francese appare abbastanza evidente; tuttavia se ne discosta decisamente, sia per quanto attiene al bicameralismo, che in Francia funziona bene, con un Senato che è espressione diretta delle autonomie locali; sia in modo specifico con riferimento al sistema di garanzie, che nell'ordinamento francese consente su ricorso della minoranza parlamentare, di sottoporre al giudizio preventivo del Conseil Constitutionnel qualsiasi disposizione di legge, sospendendone l'entrata in vigore. Un fattore di evidente riequilibrio tra i poteri, sconosciuto all'ordinamento italiano, che presenta immediati riflessi sulla legislazione tributaria. In base alla giurisprudenza costituzionale francese, una misura come quella dell'aumento medio in busta paga di 80 euro a favore dei lavoratori dipendenti, decisa dal Governo in vista delle elezioni per il Parlamento europeo, sarebbe stata dichiarata incostituzionale, per violazione del principio di parità davanti alla legge tributaria.

Anche da questo punto di vista la recente esperienza costituzionale francese presenta alcuni elementi di indubbio interesse, che meritano una attenta riflessione. Da un lato la riforma costituzionale del 2009 ha unificato la durata del mandato del Presidente della Repubblica

con quello della legislatura e ha stabilito che l'elezione del capo dello Stato preceda il rinnovo dell'Assemblea nazionale, per assicurare l'omogeneità politica tra la maggioranza parlamentare e quella presidenziale, ed evitare il rischio di coabitazione. Una modifica apparentemente di non grande portata, che ha lo scopo di rafforzare la funzionalità e l'efficacia dell'azione di governo. Tuttavia, per evitare squilibri nel sistema, la riforma è stata accompagnata da un rafforzamento degli strumenti di garanzia, con l'introduzione, sul modello italiano, del sindacato incidentale di costituzionalità delle leggi e con una più incisiva tutela dell'indipendenza dei giudici, attraverso la riforma del Consiglio superiore della Magistratura.

In questa cornice di riferimento, l'unico momento in cui il Parlamento sembra recuperare una funzione non marginale è rappresentato dalla legge di stabilità che ha sostituito la legge finanziaria e che affianca la legge di bilancio. Ma anche in questo caso il ruolo del Parlamento tende ad essere fortemente limitato dalla tendenza dei Governi ad introdurre all'interno della legge di stabilità una serie di misure ordinamentali, non consentite dalla legge che regola la sessione di bilancio e l'approvazione della legge di stabilità, che ne comprime ulteriormente il ruolo. Mentre le modifiche introdotte al riguardo ai regolamenti parlamentari dal Governo Monti, hanno ulteriormente limitato le possibilità di emendamento al testo della legge di stabilità proposto dal Governo.

Sembra quasi superfluo sottolineare che tra le leggi che non dovrebbero essere modificate con la legge di stabilità, rientrano a giusto titolo le leggi tributarie. Un divieto che il Governo ignora con sempre maggiore frequenza.

Non deve pertanto stupire la frammentarietà che ha caratterizzato negli ultimi anni la legislazione tributaria, nei confronti della quale il presidio del controllo parlamentare è ormai diventato tanto evanescente da essere sostanzialmente irrilevante. Non ci si deve neppure scandalizzare se poi gli effetti della politica tributaria siano sempre più lontani da quanto immaginato dal normatore proponente. La frammentarietà delle leggi tributarie è infatti il frutto della prevalenza degli interessi particolari, non più controbilanciati dalla funzione di coordinamento e di contemperamento dei diversi interessi, propria dell'azione parlamentare.

Dall'altro mi è sembrato utile sottoporre ad analisi critica la politica tributaria più recente, a partire dalle politiche di contrasto all'evasione, per verificarne gli effetti sia in termini di risultati, sia in relazione ad eventuali conseguenze depressive indesiderate.

Le indicazioni che emergono negli ultimi tre anni, sia dall'andamento delle entrate nelle principali imposte, sia dalla continua contrazione dei consumi e degli investimenti in immobili

e altri beni durevoli, evidenziano una serie di fattori di criticità che sembrano sfuggire ai responsabili della politica economica, specie con riguardo alla politica tributaria. Criticità che attengono sia ai profili contenutistici delle scelte che hanno caratterizzato l'alluvionale produzione normativa degli ultimi anni, sia all'indifferenza rispetto ai principi, che ha inciso profondamente e in modo particolarmente negativo sulla legislazione di settore.

Cosa fare, allora, in campo tributario per cercare di rimettere in moto l'economia, dopo sette anni da dimenticare, ed assicurare al tempo stesso in tempi ragionevoli un elevato grado di competitività tributaria, ad un ordinamento che ha assoluta necessità di recuperare una logica di sistema, orientata dal diritto?

A mio avviso la premessa da cui occorre partire è rappresentata dall'urgenza di ricondurre nell'alveo costituzionale, l'esercizio della discrezionalità tributaria, i cui limiti costituzionalmente protetti, trovavano di norma un punto di equilibrio nella dialettica Governo / Parlamento e in una giurisprudenza Costituzionale attenta a distinguere tra valutazioni di opportunità, proprie della sfera della discrezionalità, sottratte alla propria giurisdizione e fattispecie relative a violazioni di principi, da interpretare ed eventualmente sanzionare sotto il profilo della legittimità costituzionale.

Questa dialettica, in una democrazia parlamentare con un sistema di elezione della Rappresentanza su basi proporzionali, aveva garantito per quasi mezzo secolo un punto di ragionevole equilibrio, che il passaggio confuso a modelli elettivi maggioritari, ha reso sempre più evanescente, fino al punto che oggi di questa dialettica si sono perdute perfino le tracce: Si impone quindi una lettura ben più rigorosa della nozione di discrezionalità tributaria, alla luce del principio di parità fiscale, che dovrà rappresentare il limite che il legislatore - governo, non potrà superare, in assenza di motivazioni che rinviano a differenze, fissate dalla legge, per rimuovere disequaglianze di fatto, indite a dare effettività al principio di eguaglianza. In ogni caso il punto di arrivo non potrà non coinvolgere l'attuale modello di sindacato di costituzionalità, pensato per un sistema Parlamentare eletto su basi proporzionali, ed ormai del tutto inadeguato allo scopo.

La preconditione per il riequilibrio del sistema tributario passa per un recupero del ruolo del Parlamento nelle scelte di politica tributaria. Pensare che la politica da sola sia in grado di recuperare un profilo distributivo tributario coerente con i principi fondamentali del diritto europeo ed interno è del tutto illusorio; solo il pluralismo parlamentare, pur con i suoi limiti, è nelle condizioni attuali, in grado di imporre un nuovo più equilibrato assetto di poteri, senza il

quale il rilancio dello sviluppo è soltanto una chimera.

Negli attuali equilibri europei, nei quali una politica monetaria restrittiva ed istituzioni inadeguate a governarla frenano la crescita economica, l'Italia non può illudersi di uscire dalla depressione in atto, con qualche riduzione fiscale spot, elettoralistica o clientelare. Occorre una svolta profonda della politica tributaria, che ribalti la logica fiscalista e statalista seguita dal 2006, senza soluzioni di continuità, che ha condotto l'Italia alla paralisi, mobilitando ogni risorsa in un disegno riformatore che abbia come linea guida il rispetto del principio di parità tributaria; partendo dalla correzione strutturale di tutte quelle norme che in alcuni segmenti centrali dell'ordinamento, rendono economicamente conveniente l'evasione.

In questo processo di rinnovamento e di riequilibrio, il ruolo della dottrina giuridica è decisivo, proprio perché si tratta di superare consolidati indirizzi di politica tributaria, in cui il diritto appare da troppo tempo muto, incapace di dare voce alle esigenze della nostra Comunità. Senza un ritorno al diritto, i rischi di decomposizione del nostro ordinamento possono trasferirsi dall'economia alle Istituzioni senza trovare risposte, travolgendole.

Nell'immediato penso che le priorità su cui si dovrebbe orientare la politica tributaria dovrebbero muovere secondo le seguenti linee di azione:

- A) affiancare al tentativo in atto da parte del Parlamento di varare una legislazione che faciliti il rientro dei capitali dall'estero, operazione tutt'altro che semplice dopo il danno prodotto anche in questo campo dal governo Monti, in termini di affidamento, una liberalizzazione nell'impiego del risparmio delle famiglie per un periodo breve.

Non si tratta di abbandonare l'idea che chiunque faccia un investimento di qualche dimensione debba essere in grado di provare che quell'investimento sia coerente con il proprio tenore di vita e non venga dal nulla; questa modalità ormai è acquisita nei cittadini; si tratta più semplicemente di rimettere in circolazione, per un breve periodo, risparmi il più delle volte custoditi dalle famiglie come danaro liquido durante la fase acuta della crisi: una sorta di assicurazione contro i rischi connessi con la recessione; secondo molti osservatori la massa di liquidità nella disponibilità delle famiglie italiane al di fuori del sistema bancario sono imponenti; è interesse innanzitutto fiscale rimettere in circolo risorse che altrimenti rimarranno in parcheggio per molti anni; una scelta di questo tipo consentirebbe di mettere in moto in pochi mesi un multiplo delle risorse che potrà mobilitare lo Stato, favorendo la ripresa degli investimenti privati e l'incremento dell'occupazione; ciò determinerebbe un immediato beneficio per i conti pubblici, in particolare per il recupero di risorse da destinare

agli investimenti pubblici, con priorità a quelli dei comuni, i più efficaci per rilanciare immediatamente l'economia e l'occupazione.

Se c'è qualcuno che immagina che impedendone l'utilizzo questi prima o poi emergeranno, attraverso un condono a pagamento è bene che se lo scordi; chiunque voglia impiegare somme imponenti trova il modo di farlo in Italia o all'estero, attraverso qualche canale parallelo, senza difficoltà particolari; mentre chi ha disponibilità di minori dimensioni le utilizzerà per le spese ordinarie, accantonando in banca quanto non utilizzato dal proprio reddito ordinario, per il tempo necessario;

- B) Elevare il limite alla circolazione del contante a livello della Francia (€ 3000); l'idea che si controlli l'evasione attraverso la limitazione all'uso del contante, oltre certi limiti è una delle tante illusioni che hanno accompagnato la crisi attuale, amplificandone gli effetti depressivi; le posizioni marginali che svolgono attività produttive hanno diverse modalità per occultare una percentuale della propria attività, a fini di evasione, a partire dall'acquisto di una parte delle forniture necessarie con lo scontrino fiscale, senza chiedere la fattura; mentre l'eccessiva limitazione nella circolazione del danaro penalizza interi settori, a partire dal turismo e induce milioni di famiglie italiane, soprattutto residenti al nord a spostare all'estero una parte dei propri acquisti.

Un tema quest'ultimo di grande rilevanza economica, rimosso dallo statalismo dominante, che appare prigioniero delle proprie scelte, incapace di correggere indirizzi che, in una prolungata fase recessiva, non potevano produrre certo effetti positivi; il problema non è quello di distruggere l'economia minore, che dà lavoro a 4 milioni di partite Iva (le politiche messe in campo negli ultimi anni si sono dimostrate al riguardo particolarmente efficaci) ma quello di farla crescere, recuperando un ritardo di almeno 30 anni. Occorre uno sforzo enorme, che presuppone una mobilitazione di ogni energia, affiancato da una riforma profonda dei profili distributivi dell'ordinamento tributario; una rivoluzione copernicana rispetto alle politiche degli ultimi anni, che hanno prodotto recessione, depressione, disoccupazione e miseria crescente. Questa misura di semplice buon senso, consentirebbe inoltre, attraverso la ripresa della circolazione degli assegni, di surrogare l'assenza di credito per le attività minori che, assieme a una fiscalità fortemente squilibrata nei confronti dei percettori di redditi modesti, rappresenta l'altro braccio della morsa che sta soffocando l'economia minore;

- C) la terza misura di breve periodo per contenere l'evasione fiscale nelle imprese minori e

rilanciare contemporaneamente l'attività economica dovrebbe essere quella di spezzare il sistema di convenienze fiscali che alimenta la corresponsione di quote di salario fuori busta nelle piccole imprese: una realtà che occupa oltre 13 milioni di soggetti.

La soluzione, sperimentale, in vista di una riforma complessiva del sistema tributario che richiederà un ampio confronto parlamentare e tempi di attuazione non certo brevi, come segnalato più volte da Enrico De Mita, dovrebbe tenere conto delle conoscenze acquisite nel campo delle piccole imprese, a partire dalle più piccole, che presentano indici di produttività minori della media e un tax rate inferiore di oltre 10 punti rispetto alle imprese comprese nel segmento tra 50 e 250 dipendenti, un sintomo evidente di evasione fidscale diffusa. L'ipotesi di intervento dovrebbe riguardare il primo anno le aziende fino a 10 dipendenti, nelle quali la parte mobile del salario (lavoro notturno, lavoro straordinario, premi di produzione, gratifiche ecc.) dovrebbe essere esentata dall'IRPEF; la misura, per la quale potrebbe essere previsto un plafond crescente su base annua (da 3000 sino a 6000 euro in 3 anni) renderebbe non più conveniente la corresponsione di quote di salario al nero; la perdita di gettito relativa all'Irpef sarebbe modesta e verrebbe ampiamente compensata dal recupero dei contributi sociali e dall'aumento graduale del gettito dell'Iva, dell'IRAP e dell'IRES; a partire dal secondo anno la misura andrebbe estesa alle imprese fino a 20 dipendenti, con le medesime modalità; un'iniezione di regolarità nelle attività minori incomparabilmente più efficace rispetto alle strette fiscali degli ultimi anni, che non hanno ridotto l'evasione, ne hanno soltanto aumentato un po' il costo, favorendone la diffusione e la crescita; in ogni caso l'Esecutivo ha gli strumenti per compiere, attraverso un'analisi a campione delle dichiarazioni di questo segmento di imprese, una stima precisa della quota mobile del salario corrisposto ai dipendenti e quindi di modulare un intervento del tipo proposto, senza rischiare perdite di gettito maggiori dei guadagni attesi.

E' chiaro che un'azione di questo tipo non può essere fine a se stessa; dovrebbe quindi essere accompagnata da una riforma fiscale profonda, che si ponga come primo obiettivo quello dell'allargamento delle basi imponibili nelle imposte sui redditi, abbandonando il sistema delle detrazioni d'imposta, scarsamente trasparente e poco manovrabile; ritornando a un modello basato su deduzioni dal reddito, che poi è il modello applicato in tutta Europa, salvo l'Italia.

Una riforma che andrebbe attuata gradualmente nell'arco di alcuni anni e che dovrebbe seguire un indirizzo preciso fino alla sua attuazione a regime: a) assicurare la parità fiscale dei

contribuenti a parità di reddito, eliminando gradualmente tutte le disposizioni che hanno sottratto la maggior parte dei redditi all'imposta personale; b) destinare una quota del gettito fiscale liberato dall'emersione di nuova base imponibile, al finanziamento degli incentivi finalizzati al rilancio dell'occupazione, graduati in funzione delle diverse condizioni territoriali, e soggettive (soggetti in cerca di prima occupazione, soggetti che hanno perso il lavoro, lavoratori di genere femminile; c) impiegare il resto delle risorse aggiuntive per il raggiungimento degli obiettivi della riforma stessa, assicurando per tutti i redditi un'imposizione caratterizzata da una progressività moderata, tuttavia effettiva.

Sono fermamente convinto che un indirizzo di questo tipo, definito con chiarezza attraverso un ampio confronto parlamentare, sia nei profili distributivi, sia nei tempi di attuazione e perseguito con determinazione per diversi anni, fino alla sua piena attuazione, avrebbe effetti sorprendenti in termini di gettito. L'esperienza degli anni dal 2003 al 2006 con gli incrementi di imposta che li hanno caratterizzati, sta a dimostrarlo. Consentirebbe inoltre all'economia italiana di rimettersi rapidamente in moto a pieno regime, rilanciando l'occupazione e facendo emergere gradualmente quella parte di economia irregolare che, in un quadro più ordinato, caratterizzato da una fiscalità sopportabile e da minori oneri impropri, potrebbe trovare un suo spazio sul mercato.

Aggiungo conclusivamente, per chiarezza, che questo percorso virtuoso non dovrà comportare allentamenti nella riduzione della spesa pubblica, premessa alla sua riqualificazione produttiva. Con una pressione fiscale superiore 44%, il bilancio lo Stato galleggia tuttora con disavanzi intorno al 3% del Pil; l'azzeramento del disavanzo ed un elevato tasso di crescita economica sono le sole condizioni possibili per la sostenibilità del nostro debito pubblico nel medio periodo. Sul punto desidero esprimere una parola chiara: sulla spesa pubblica non si può fare demagogia. Bisogna razionalizzare la spesa, a partire dai costi della politica (la Camera dei deputati italiana costa qualche centinaio di milioni in più della somma dei costi del Bundestag e dell'Assemblée Nationale ; tutto il resto costa in proporzione); ridurre gli sprechi, contenere le spese di funzionamento, intorno alle quali esistono evidenti diffuse zone d'ombra, accorpate uffici e servizi, in buona sostanza applicare all'insieme della macchina burocratica quella severa politica di riorganizzazione e risparmi che ha caratterizzato il settore della sanità negli ultimi anni.

Occorre risparmiare ovunque sia possibile nella spesa corrente, a partire da quella per l'acquisto di beni e servizi, lievitata in meno di un decennio del 50% e liberare le risorse per

rilanciare gli investimenti pubblici nel campo delle infrastrutture, dei trasporti, dell'istruzione, dell'innovazione e della ricerca. Settori nei quali l'Italia ha accumulato in questi anni gravi e crescenti ritardi.

Il riferimento alla spesa ci riporta conclusivamente al tema dei tributi, alla loro riforma e al recupero anche in questo settore della centralità del diritto e della conseguente separazione del potere di spendere da quello di imporre i tributi. La crisi fiscale che stiamo vivendo viene da lontano, dall'idea che il fisco possa fare a meno del diritto, che si possano imporre i tributi senza consenso, che il diritto rappresenti una perdita di tempo, che occorra andare alla sostanza.

In buona sostanza che il fisco può fare quello che vuole. Fino al punto che la PA decide di trattenersi l'IVA dovuta ai propri fornitori, con il pretesto della repressione dell'evasione, battezzando il nuovo istituto "split payment", infischandosene del contrasto con il diritto nazionale e europeo. Una concezione autoritaria dello Stato che le nostre generazioni hanno avuto la fortuna di non conoscere direttamente: ma il rumore dei danni provocati da quell'esperienza non è ancora del tutto sopito.

Ci attende come giuristi un compito difficile; non rassegnarsi all'immobilismo, impegnarsi a contribuire a rompere l'assedio della depressione indotta da un fisco mal riformato nel 2007, senza un minimo di confronto parlamentare, dunque privo fin dall'origine del valore giuridico del consenso, senza linee guida, profondamente squilibrato. L'esito non è affidato al caso, dipende dalla capacità che avremo di dimostrare che altre soluzioni sono possibili, che la priorità è quella di fare emergere nuova ricchezza, per farla contribuire al rilancio del sistema Paese, non per distruggerla; che alcuni elementi mirati di contrasto di interessi servono a questo scopo, contro gli statalisti che difendendo l'immobilismo, tutelano precisi interessi e poteri, politici economici, sindacali.

Un percorso complesso in una vicenda segnata da una profonda crisi istituzionale. Tuttavia un percorso irrinunciabile perchè alla lunga non si può immaginare una vera democrazia senza che a questa corrisponda anche una autentica democrazia fiscale.

BIBLIOGRAFIA RAGIONATA ABBAMONTE G. "Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria" sta in: *Del Derecho de la Hacienda Publica al Derecho tributario*, ed. Jovene vol, I° pag.131 e ss.; AMATUCCI F." La fiscalità di sviluppo tra principi costituzionali e vincoli UE", p.459 e ss. in *L'evoluzione*

del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva”, Giappichelli 2014 ; AMATUCCI F.,” Il riconoscimento del potere delle regioni di riduzione e azzeramento dell’aliquota IRAP” in *Rass: Tributaria* 2013 n. 5, p.1093 e ss.; AMATUCCI F. “ L’ influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue sulla individuazione dei soggetti passivi IRES ” , in *Dir e Pratica Trib.*, n. 5 2013 p. 179 e ss.; AMATUCCI F. “Il rafforzamento dei principi comuni europei e l’unicità del sistema fiscale nazionale” in *Riv. Trim. Dir. Trib.* 2013, n. 1 p.3 e ss.: AMATUCCI F. “Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente”, *Rassegna Tributaria* n. 2010 pag. 326 e ss.; AMATUCCI F. “Principi di ragionevolezza ed eguaglianza e capacità contributiva ex art. 3 e 53 ed autonomia tributaria delle regioni” in *Quaderni della rivista di diritto tributario* numero tre 2009 p. 63 e ss.; ARTHUIS J. “S.O.S. Finances Publiques”, Calman – Levy ed. 2011; A.V. “La Réforme Fiscale” *Revue de Finances Publiques* L:G.D.J. ed .n. 116 novembre 2011; A.V. “Constitution et équilibre des Finances Publiques, un débat d’ avenir”, *Revue française de finances publiques* L.G.D.J. ed. n.117 fevrier 2012; BALDACCI M. “ Alcune riflessioni sull’aiuto alla crescita economica”, in *Rass. Tributaria*, 2014 n. 4 p. 711 e ss.; BARASSI M. “La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica”, p.173, in *L’ evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva* a cura di, Salvini L. e Melis G. Giappichelli 2014 ; BASILAVECCHIA M . “ Metodi di accertamento e capacità contributiva.” In *Rass: Tributaria*, n. 5 , 2012 p.1107 e ss.; BATISTONI FERRARA F., Eguaglianza e capacità contributiva, in *Riv. Dir. Trib.* N.2009/6, p.477 e ss.; BERGONZINI G. “ Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?”, in *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini L. e Melis G. , Cedam 2014; BIZIOLI "La disciplina europea e la finanza pubblica, origine evoluzione e crisi del patto europeo di stabilità e crescita" *Riv Dir Fin e Sc delle Fin.* 2012 , n. 1 , p.121 e ss. BORDIGNON M. “L’Europa fatta in casa”, *Il Mulino* ed. 2012; BORIA P. "La tutela giurisdizionale dei diritti stabilita dall’ordinamento comunitario", *RDT*, 2012 , n. 12, p.1093 e ss. CALIFANO C. “ La motivazione degli atti impositivi tra forma e sostanza, principi europei e valori costituzionali”. in *Riv trim. Dir. Trib.* 2013 n.1 p. 81 e ss.; CAPITANI S. "Dall’accertamento sintetico di massa a quello mirato sul "grande evasore "In . *Dialoghi tributari*, 2012, n. 2 , p.138 e ss.; CARBONI G.G.” *Federalismo fiscale comparato*, Jovene 2013; CARPENTIERI L. " L’illusione della progressività " ed. Dike, Roma 2012 CASSESE S. “L’Italia: una società senza stato”, *Il Mulino* ed. 2011; COLLET M. “ L’ impot confiscatoire: question politique,

rèponses juridiques”, in Riv. Trim. Dir. Trib.. 2013 n. 4, p. 797 e ss.; CONTRINO A. “Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività “non autentica” nello Statuto dei diritti del contribuente “, in Rass. Tributaria, 2012 n. 3, p. 589 e ss.; CORALI E “Federalismo fiscale e costituzione”, Giuffrè ed. 2010;CORDEIRO GUERRA R,” Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale “ p.149, in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di Salvini L. e Melis G. 2014 Giappichelli ; CORRADO OLIVA C.” Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili”, *alcune osservazioni sulla loro coerenza e legittimità costituzionale* , in Dir e Pratica trib. 2013, n. 3 , p. 624 e ss.; DAVID C., “Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario: studio comparativo (Germania, Francia, Regno Unito)”, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Delle Fin., n.2008/1, p. 88 e ss.; DE MITA E., Le basi costituzionali del federalismo fiscale, Giuffrè, 2009; DEL FEDERICO L. “La rilevanza della legge generale sul azione amministrativa in materia tributaria e invalidità degli atti im positivi” R D T 2010 parte I p. 729 e. ss.; DELLA VALLE E. “ Note minime in tema di accertamenti standardizzati “, in Rass: Tributaria, 2014 p.695 e ss.; DI PIETRO A. “Il consenso all’imposizione e la sua legge” in Rassegna Tributaria n. 2012 p.11 e ss.; DI PIETRO V. “Riforme di governance economica in Italia e in Europa”, IANUA ed. 2011; DWORKIN D. “ Giustizia per i ricchi”, Feltrinelli 2013 ; FAZZINI E. “Attività economiche e l’ imposizione fiscale”, Cedam 2005; FERRARA A. SALERNO G. “Il federalismo fiscale commento alla legge 42 del 2009”, Jovene ed. 2012; FEDELE A. “ Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all’ imposizione”, in L’ evoluzione del sistema fiscale e il principèio di capacità contributiva”, a cura di Salvini L. e Melis G. Cedam 2014; FICHERA F. “Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano”, in Rass. Tributaria, 2012, n. 4 p.969 ss. Seconda parte, 2013 n.1, p. 211 e ss.; FORTIS M. “La crisi mondiale e l’Italia”, Il Mulino 2009;FREGNI M.F.” Problemi e prospettive dell’Unione fiscale europea”, in Rass. Tributaria 2013 n. 5, p,1061 e ss.; GAFFURI GF.” Ancora sull’ attitudine alla contribuzione “, in Rass. Tributaria 2013 n. 5, p. 975 e ss.; GALLO F. “ Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell’unificazione europea”, in Dir. E Pratica trib. 2014 p1 e ss.; GALLO F. “ L’ applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune”, in Rass. Tributaria, 2014 n. 2 p. 207 e ss.; GALLO F., “L’ evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva”, in Rass. Tributaria 2013, n.3, p.499 e ss. ;GALLO F.

“Mercati finanziari e fiscalità”, in *Rass. Tributaria*, n.1 2013 p. 21 e ss.; GALLO F. “L’eguaglianza tributaria” Napoli 2012 ; GALLO F. “Le ragioni del fisco”, Il Mulino 2011; GIOVANARDI A. “ Le frodi IVA, profili ricostruttivi”, Giappichelli, 2013; GIOVANNINI A. “ Imposizione patrimoniale e principio di capacità contributiva”, in *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini I. e Melis G. 2014 Giappichelli ; GIOVANNINI A. “ L’abuso del diritto nella legge delega fiscale”, in *Riv. Dir. Trib.* 2014, n. 3, p.231 e ss.; GIOVANNINI A. “Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi” in *Rassegna tributaria* n.2011 p. 609 e ss.; GIOVANNINI A. “Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo”, in *Rass. Tributaria* 2012, n.5 p. 1131;GIOVANNINI A.”Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto”, *Rass. Tributaria* 2012 n. 1, p.161 e ss.; GIOVANARDI A.,” Le frodi IVA, profili ricostruttivi”, Giappichell 2013 ; GIRELLI G.”Gli studi di settore quale strumento “multifunzionale” tra dichiarazione, accertamento e processo tributario “, in *RDT*, “012, n. 7/8, p.721 e ss.; GUTMANN D.,” *L’imposition de la famille en France - Quelques éléments de reflection*”, p. 669, in *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini L. e Melis G. 2014 Giappichell ; INGRAO G., “DL anticrisi e “stretta” sulla normativa CFC. Contrasto agli abusi fiscali o miopia del legislatore?”, in *Rassegna Tributaria* n.1/2010, p.87 e ss.; INGROSSO M.” IL ruolo del giurista nell’elaborazione di una legge generale sull’attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione”, in *RDT*, 2012,IRTI N. “Diritto senza verità”, Laterza ed. 2011; KRUGMAN P. “Fuori da questa crisi, adesso!”, Garzanti ed. 2012; LANDAIS C. PIKETTY T. SAEZ E. “Per una rivoluzione fiscale”, La Scuola ed. 2011;LA SCALA E. “Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario “ in *Rass.Tributaria*, 2012, n. 11, 1013 e ss.: p.90 e ss. LA SCALA E. A. “Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali”, Giappichelli ed. 2010; LUCIANI M. “Costituzione, tributi e mercato” in *Rassegna Tributaria* n.4 2012 p. 831 e ss.; LUPI R., *Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica*, in *Rass. Trib.*, n.6/2007, p.1649; Lupi R. “Manuale giuridico di scienza delle finanze” Dike ed. 2012; MARCHESELLI A. “Presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un “*pasticciaccio brutto*” tra illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato”, in *Dir e Pratica Trib.* 2013 n. 5 p.761 e ss.: MARCHESELLI A. “Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti” in *Diritto e Pratica Tributaria* 2011 n.3 p.521 e ss.;MARCHETTI F. “La tassazione del

lavoro:le ipotesi di riforma “ p.683 in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di Salvini L. e Melis G. Giappichelli 2014 MARCHETTO R., "Gli studi di settore dopo le manovre correttive: prime annotazioni critico-sistematiche" in Rass Tributaria, 2012, n.2 , p. 387 e ss.; MARINI G., “ Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative “ in Riv. Tim: Dir. Trib , 2013 n. 2, p. 325 e ss.MARONGIU G, “ Abuso del diritto vs. irretroattività” in Rass: Tributaria, 2012 n. 5, p. 1151 e ss.; MARONGIU G. “Il cd. Federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà “ in Dir e Pratica Trib. 2011, p.219 e ss.;MARONGIU G. “ Lo statuto dei diritti del contribuente”, Giappichelli, 2010; MAZZAGRECO D.,”Profili di tecnica normativa nella codificazione del principio generale anti abuso”, p. 543, in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di Salvini L. e Melis G. 2014 Giappichelli ; MAZZAGRECO D. “I limiti all’attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente”, Giappichelli ed. 2012.;MELIS G. e TISCINI R. “ La tassazione del reddito d’ impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in una prospettiva comparatistica” ,p. 695 , in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di Salvini L e Melis G. 2014 Giappichelli ; MELIS G., PERSIANI A. “Trattato di Lisbona e sistemi fiscali”, in Dir. e Pratica Trib. 2013 n.2 p.267 e ss.; MOSCHETTI F. “I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana”, per “L’ordinamento giuridico nel cammino dell’unione europea”, R.D. 2010 parte I p. 427 e ss.; MOSCHETTI F. “Il ‘principio democratico’ sotteso allo statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva”, RDT n. 7/8, 2011 p. 731 e ss.; NANNICINI T. “Non ci resta che crescere”, Università Bocconi editore 2011; Peillon A. “600 milliards Qui manquent à la France”, Seuil ed. 2012; PERRONE L. “ La dimensione e la quantificazione del reddito “, in Rass. Tributaria , 2014 n.4 p. 679 e ss.; PERRONE L. “Le perdite nell’imposta sul reddito delle persone fisiche”, in Rass. Tributaria 2012 n.5, p.1163 e ss.; PERRONE CAPANO R.,”Origini giuridiche ed effetti della crisi fiscale”, p.343 in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di, Salvini L. e Melis G. Giappichelli 2014;; PERRONE CAPANO R. “Aumentano le imposte, cala il gettito, crolla il Pil: ma per comprendere cosa sta accadendo, è inutile scomodare Laffer ”,in Innovazione e Diritto n. 2 2012, p. 5 e ss.; PERRONE CAPANO R. “La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l’eclissi della politica tributaria frena l’economia ed aggrava gli squilibri territoriali”,in Innovazione e Diritto n.2 2011, p.3 ess.; PERRONE CAPANO R. “Ridurre le imposte sulle famiglie e sulla produzione

per consolidare la ripresa; stabilizzare la pressione fiscale dando avvio alla riforma del fisco per accelerare il equilibrio del bilancio; quadratura del cerchio o avvio di un possibile circolo virtuoso?”, in *Innovazione e Diritto* n.2, 2010, p. 1 e ss.; PERRONE CAPANO R. “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” *Innovazione e Diritto* n.5, 2010, p.1 e ss.; PERRONE CAPANO R. “Per contrastare con efficacia la recessione occorre approfondire di origini tributarie della scarsa competitività dell'economia italiana”, in *Innovazione e Diritto* n.2 2009, p. 1 e ss.; PERRONE CAPANO R. “Il falso mito del contrasto all'evasione come obiettivo di politica tributaria, tra vincoli strutturali dell'ordinamento, riflessi economici delle imposte ed affievolimento dei principi giuridici”, in *Innovazione e Diritto* n.2 2008, p. 1 e ss.; PERRONE CAPANO R: “Verso la finanziaria: quando la crescita dell'entrata rincorre la spesa, tra eclissi del Parlamento e sfide della competizione internazionale”, in *Innovazione e Diritto* n.4 2007, p. 4 e ss.; PERRONE CAPANO R., “Illusionismo finanziario e crisi della democrazia parlamentare tra aumento della spesa pubblica, crescita dissimulata delle imposte e relativi tesoretti virtuali”, in *Innovazione e diritto* n.6 2007; PESOLE D: “Il Salasso”, Lit. edizioni 2012; PETRILLO G.”L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione dei criteri presuntivi “ragionevoli”, in *Riv. Trim. dir. Trib.* 2013, n.2, p.373 e ss.; PESSI R. “La tassazione del lavoro: le ipotesi di riforma”, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini L. e Melis G. Giappichelli 2014 ; PEVERINI L. “I tributi ambientali”, p.719, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini L. e Melis G. 2014 Giappichelli “PISTOLESI, "L'invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa" in *RDT*, 2012, n.12 p. 1131 e ss. PLAZAS VEGA M. “Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario”, Jovene 2009; POGGIOLI M. “L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica”, in *Riv. Dir Trib.* 2014 n.2, p.193 e ss. ; PROCOPIO M. “La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva” in *Dir e Pratica Trib* 2013 n. 5, p.1167 e ss.; PROCOPIO M. “L'Improvvisata (e recessiva) manovra di Ferragosto”, in *Dir. e Pratica Tributaria* n.5 2011, p. 917 e ss.; PROCOPIO M. “Interventi del Governo Monti sul contenimento della spesa pubblica e sul rilancio economico: alcuni spunti critici”, in *Diritto e pratica tributaria* n.1 2012, p. 55 e ss.; PURI P.,” Redditi da lavoro, capacità contributiva e tramonto del mito del

favor per i lavoratori “, in RDT 2012 p n. 11, p.875 e ss.;QUADRIO CURZIO A., Le tasse? Il federalismo le farà scendere, in Dir. e Prat. Trib., n.5 2009, p.1081; RASI F. , “Unificazione delle aliquote sulle rendite finanziarie o rinuncia del legislatore a politiche redistributive ? (Criticità e soluzioni alternative), in Rass. Tributaria n.1 2013, p. 218 e ss.; RAWLS J. “Una teoria della giustizia”, Feltrinelli ed. 2007; RICOLFI L. “La Repubblica delle tasse”, Rizzoli 2011; RIVOSECCHI G. “Il federalismo fiscale e la legge 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, In R.D.T. 2010 parte I, p. 49; RODRIK D. “La globalizzazione intelligente”, Laterza ed. 2011;SACCHETTO C, e DAGNINO A.,” Analisi etica delle norme tributarie”, in Riv trim. Dir. Trib., 2013, p.617 e ss.; SALIN P. “ Ritornare al capitalismo per evitare le crisi,” Rubettino2011 ; SALVADORI M. L. “Democrazie senza democrazia”, Laterza ed. 2011;SALVINI L. “ L’IMU nel quadro del sistema fiscale “, in Rass: Tributaria,2012, p.689 e ss. SALVINI L. – MELIS G. “Financial crisis and single market”, Discendo agitur ed. 2012; SANTORO A. “L’evasione fiscale quanto, come e perché”, Il Mulino 2010; SCABROSETTI S. “Democrazia, crescita e redistribuzione: lo stato dell’arte”, Riv. Dir. Fin. 2010, n.1, p. 28 e ss.; STEVANATO D. "Determinazione della ricchezza, "obbligazioni di riparto" e ricchezza non registrata " Dialoghi tributari, n.1 2013 p.7 e ss. STEVANATO D. , LUPI R., " la “patrimoniale", tra opportunità economica e fattibilità giuridica," in Dialoghi tributari 2012, n. 4 p. 353 e ss, ; STIGLIZ J., SEN A., FITOUSSI J.P. “La misura sbagliata delle nostre vite”, Etas ed. 2010; STORNAIUOLO G. e ALFANO M.R., “Profili distributivi dell’imposizione personale anche alla luce dei processi di decentramento”, p.401, in L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, a cura di Salvini L. e Melis G. ; STRADINI F., “ Profili attuali delle compartecipazioni delle regioni e degli enti locali ai tributi statali.” , Rass: Tributaria 2012, n. 1, p.183 e ss.; TESAURO F., “ Giustizia tributaria e giusto processo”,in Rass. Tributaria, 2013, p. TESAURO F.,”L’abuso del diritto tributario”, in Dir e Pratica Trib. Atti del Convegno di Macerata 29/30 giugno 2012,” p.247 e ss, TINELLI G., “ Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva “, in RDT, 2012, n.1, p.3 e ss.TRIGILIA C. “Non c’è Nord senza sud”, Il Mulino ed. 2012; TURCHI A. “Coscienti evasori - problemi e prospettive dell’obiezione fiscale”, Franco Angeli 2011; URICCHIO A. “Le frontiere dell’imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali”, Cacucci ed. 2010; VERSIGLIONI M. “ Diritto tributario ed “ Equivalent dispute resolution”, “in RDT 2012, n. 3, p.223 e ss. VILLANI M. e VILLANI S.,” *Look at abroad* Lezioni per l’Italia

da alcune sperienze europee di tassazione locale delle attività produttive”, in *Dir. E Pratica Tri. Internaz.* 2014 n. 3 p. 879 e ss. VILLANI M. “Fiscalità ed economia tra principi costituzionali ed esigenze francesi (e non solo)”, in *Innov. E Diritto* 2013, n. 6 p.244 e ss.; VILLANI M. “Irap: spunti ricostruttivi di un percorso indefinito”, in *Innovazione e Diritto* n.2 2012; VILLANI M. “L'abuso del diritto: incomprendione o incertezza delle scelte di fondo”, in *R.D.T.* n.5 2012 parte IV; VITALETTI G. “Principi fiscali ed economia globale” in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.* n.2 2010 parte I, p. 117 e ss.;VITALETTI G. “ L’evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l’emersione”. In *Riv dir. Fin. Sc.Fin.* 2013 , n.1 p: 3 e ss.; ZINGALES L.” *Manifesto capitalista*”, Rizzoli 2012