



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Prima Parte

IL TAGLIO DEL CUNEO FISCALE E' UNA SCELTA CORAGGIOSA. MA LA RINCORSA DEGLI AUMENTI D'IMPOSTA OCCULTI E DEGLI ESPEDIENTI INDICA CHE LA SVOLTA È ANCORA LONTANA

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The work examines the effects on business of the reducing the tax wedge caused by a cut of social charges, comparing it to the exclusion of labor costs from the IRAP's tax base. This latter solution, introduced by the Stability Law for 2015, has several advantages both in terms of tax competitiveness both in view of a restyling deeper of IRAP, on the example of the CVAE in France. The article concludes with a 'critical analysis of new cases of reverse charge in the IVA introduced by the Stability Law for 2015, highlighting the many components of legality.

Il lavoro esamina gli effetti della riduzione del cuneo fiscale sulle imprese determinato da un taglio degli oneri sociali, confrontandolo con l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap. Quest'ultima soluzione, introdotta con la legge di stabilità per il 2015 presenta molteplici vantaggi, sia in termini di competitività fiscale sia in vista di un restyling più profondo dell'IRAP, sull'esempio della CVAE in Francia. L'articolo si conclude con un'analisi critica delle nuove ipotesi di reverse charge nell'IVA introdotte dalla legge di stabilità per il 2015, evidenziandone i numerosi profili di illegittimità.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L'esclusione dei redditi di lavoro dalla base imponibile dell'IRAP: la scelta del Governo e le obiezioni dell'ex ministro delle finanze V.Visco – 3. Le conseguenze dell'eliminazione del fattore lavoro dalla base imponibile dell'IRAP e le ulteriori tappe di una riforma complessiva dell'imposta – 4. La tenuta del gettito nell'IVA affidata a nuovi espedienti: dal reverse charge nella GDO, allo split payment nella P.A. – 5. Il reverse charge nella GDO, tra presunto contenimento dell'evasione e certezza di maggiori oneri

impropri a carico delle imprese – 6. Lo split payment: dallo statalismo all'autoritarismo fiscale
– 7. Conclusioni

1. Introduzione

Dopo il sostanziale fallimento, dal punto di vista del rilancio della domanda interna, dell'aumento di € 80 in busta paga per i lavoratori dipendenti con redditi fino a € 26.000, deciso in primavera con evidenti motivazioni elettorali, il Governo è corso ai ripari¹.

Di fronte all'impossibilità di ottenere in sede europea un alleggerimento significativo degli impegni assunti con incredibile leggerezza dal Governo Monti con il "*fiscal compact*", in tema di riduzione del debito pubblico, senza alcuna contropartita in termini di sostegno non inflazionistico alla crescita economica, che renda possibile onorare l'impegno, il Governo, con un emendamento al disegno di legge di stabilità, ha cercato di imprimere una svolta decisa alla politica tributaria.

La novità, che non a caso si affianca alla delega sulla riforma del mercato del lavoro (il cd. Jobs Act), finalizzata a ridurre le rigidità, si riferisce all'IRAP, un "totem" dello statalismo fiscale, (che ne ha stravolto il modello teorico con obiettivi impropri), stabilendo l'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP del costo del lavoro, limitatamente ai rapporti a tempo indeterminato².

Un intervento riformatore di grande impatto per l'occupazione e per la ripresa degli investimenti privati, che avvia finalmente un processo di riforma della tassazione delle imprese, finalizzato al recupero della competitività fiscale perduta negli ultimi anni; un cambio di prospettiva nell'indirizzo della politica tributaria, di cui non a caso non vi è traccia nella delega fiscale, in corso di attuazione da parte del Governo. Un duplice segnale nel senso del rilancio dello sviluppo, con evidenti effetti sinergici.

È giusto riconoscere che si tratta di una scelta coraggiosa, che abbandonando la logica degli interventi a pioggia, taglia il cuneo fiscale per una cifra vicina ai 10 miliardi, il doppio della riduzione decisa nel 2007; senza il rischio di vanificare il recupero di competitività fiscale dopo

¹ Sulla crisi dell'IRPEF cfr. Corte dei Conti, Sez. Un. in sede di controllo. Rapporto 2014 sul coordinamento della finanza pubblica – maggio 2014

Per una panoramica più generale, cfr. GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in Riv. Dir. Trib., 2013,3, pp.499 e ss.

² Sulle principali criticità dell'IRAP, cfr. VILLANI M., *Le ragioni giuridiche della perdita di competitività dell'Italia nell'esperienza recente*, in *Innovazione e Diritto*, riv. on line., 2013 n. 4, pp. 163 a 197

pochi mesi, come avvenne con il precedente taglio dell'Irap attuato dal governo Prodi, completamente riassorbito a partire dal 2008, per l'aumento della pressione tributaria sui redditi da lavoro dipendente, indotto dalla riforma dell'IRPEF introdotta con la finanziaria per il 2007. Dopo otto anni di politica tributaria caratterizzati da continui aumenti di imposte a casaccio, con una compressione sempre più decisa dei redditi medi e modesti, la consistente riduzione del cuneo fiscale a favore delle imprese, rappresenta non solo una scelta strategica per il rilancio della crescita; potrebbe costituire anche una decisione che indica una netta discontinuità con gli indirizzi di politica tributaria degli ultimi anni.

Queste considerazioni scontano una revisione riequilibratrice dell'IRPEF in tempi brevi, per ragioni di costituzionalità evidenti.

Purtroppo le ulteriori contraddizioni introdotte con la legge di stabilità per il 2015 obbligano alla prudenza: vediamo perché (per un approfondimento sul punto cfr, nota n. 14).

2. L' esclusione dei redditi da lavoro dipendente dalla base imponibile dell'IRAP: la scelta del Governo e le obiezioni dell' ex Ministro delle Finanze V. Visco

Non è forse un caso che a pochi giorni dall'insediamento del Governo Renzi, l'ex Ministro delle finanze dei Governi Prodi, Vincenzo Visco, con un articolo su "Il sole 24 ore" era intervenuto sul tema della riduzione del cuneo fiscale, per contrastare l'opinione diffusa che il modo più opportuno per realizzare questo obiettivo, di cui per altro anche Visco riconosceva l'opportunità, fosse quello di eliminare la componente relativa al costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP³.

L'ex Ministro delle finanze, in quell'articolo, sosteneva invece la priorità di un intervento sui contributi sociali, da attuarsi con una deduzione in cifra fissa pari a 1000 euro, per una quota di contributi pari a circa 8000 euro, riprendendo una proposta dei professori De Vincenti e Pisauo di tanti anni fa.

In buona sostanza si tratterebbe secondo Visco, di introdurre nel sistema dei contributi sociali un modello di moderata progressività per detrazione, in modo da ridurre maggiormente i contributi relativi alle retribuzioni più modeste, rispetto a quelle più elevate. I vantaggi sarebbero evidenti, sia in termini di riduzione del lavoro nero, sia di creazione di nuovi posti

³ V. Visco, "Come ridurre il cuneo fiscale", in *Il sole 24 ore*, 8 marzo 2014

di lavoro, sia rispetto al settore dell'industria manifatturiera esportatrice, le cui retribuzioni sono mediamente più basse rispetto a quelle del settore dei servizi (a partire da banche e assicurazioni).

A prima vista alcune osservazioni richiamate da Visco, sembrano avere qualche fondamento: il vantaggio della soppressione del costo del lavoro dall'IRAP, sarebbe maggiore per banche e assicurazioni, non soltanto per le retribuzioni medie di settore più elevate, ma perché anche l'aliquota Irap relativa a questi servizi è decisamente più elevata, rispetto all'aliquota media. Tuttavia il meno che si possa dire è che il punto di vista rappresentato da Visco è quanto meno parziale; l'ex Ministro delle Finanze sembra dimenticare che l'Irap che grava sul monte salari, non è deducibile dall'imposta sulle società. Una differenza che modifica completamente il quadro delle convenienze⁴.

Dal punto di vista delle imprese e della loro competitività, l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, è sicuramente più vantaggiosa, perché mentre i contributi sociali sono deducibili dalle imposte dirette, lo stesso non avviene per l'IRAP; quindi la componente salariale su cui l'impresa assolve l'IRAP, rappresenta per l'impresa una componente di costo che entra a far parte della base imponibile dell'IRES su cui l'impresa paga l'imposta sui redditi.

Secondo Visco "*...eliminare la componente lavoro dall'imposta significherebbe sia che essa corrisponde concettualmente ai contributi sanitari soppressi (quindi un prelievo sui salari e non sulle imprese), sia decidere che il lavoro non deve più contribuire al finanziamento della spesa sanitaria, mentre continuerebbe a farlo la componente "capitale" (profitti e interessi) il che apparirebbe alquanto singolare. Inoltre si indebolirebbe di molto il vincolo di bilancio per le Regioni per quanto riguarda la spesa sanitaria.*" ...Beninteso si tratta di un'opinione rispettabile, visto che si deve a Visco l'introduzione dell'IRAP nel 1997 e dunque è comprensibile che ne difenda l'impianto; un'opinione tuttavia tutt'altro che convincente, innanzitutto perché sorvola sui profili giuridici, a partire dal principio fondamentale della parità davanti alle imposte, che l'Irap non garantisce; perdendo inoltre di vista che i cambiamenti intervenuti nell'economia mondiale da quella data si contano in anni, mentre dal

⁴ Dal punto di vista delle imprese e della loro competitività, l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, è sicuramente più vantaggiosa, perché mentre i contributi sociali sono deducibili dalle imposte dirette, lo stesso non avviene per l'IRAP; quindi la componente salariale su cui l'impresa assolve l'IRAP, rappresenta per l'impresa una componente di costo che entra a far parte della base imponibile dell'IRES su cui l'impresa paga l'imposta sui redditi

punto di vista degli effetti si possono valutare in decenni.

Quindi, come dimostra da ultimo l'abolizione della tax professionnelle e la sua sostituzione con la CET in Francia nel 2009, che ha adottato un modello impositivo analogo a quello dell'IRAP, correggendone tuttavia i principali inconvenienti, a partire dall'esclusione del monte salari nella base imponibile, un'imposta come l'Irap, che alla fine degli anni '90 non presentava problemi di competitività evidenti, può costituire oggi un elemento distorsivo del mercato interno, incompatibile con un'economia mondializzata. Un aspetto quest'ultimo su cui l'articolo di Visco sorvola.

Al riguardo una prima osservazione, direi dirimente, si riferisce al fatto che nessuno dei principali partner commerciali dell'Italia, che assorbono da soli circa un terzo del totale delle nostre esportazioni, Germania, Francia, Inghilterra, Spagna, include il monte salari nella base imponibile delle rispettive imposte sulle attività produttive. Lo stesso si può dire per le attività di lavoro autonomo, completamente escluse in Spagna, assoggettate all'imposta in Francia per la quota che supera gli € 500.000 (con un'aliquota che arriva allo 0,5% a 3 milioni di euro!!!); quanto alla Germania, la Repubblica federale è stato il primo Paese, all'inizio degli anni 80 del secolo scorso, ad escludere le attività di lavoro autonomo dalla base imponibile della Gewerbesteuer, l'imposta comunale sulle attività produttive, che ha assunto ormai il carattere di un'addizionale all'imposta statale sui profitti delle imprese.

Una seconda considerazione, alquanto suggestiva riguarda il presunto carattere "singolare" di decidere che il lavoro non deve più contribuire al finanziamento della spesa sanitaria, mentre contribuirebbe a farlo la componente "capitale".

Ora, a parte il fatto che Visco conosce i processi di traslazione e sa bene che la quota della componente lavoro nell'IRAP rimane solo formalmente a carico delle imprese, che a loro volta la incorporano nel prezzo di vendita dei beni e dei servizi prodotti, l'idea che le imposte siano neutrali, è questa sì, una opinione singolare.

Dal punto di vista strutturale, mentre l'IVA è un'imposta sul valore aggiunto delle vendite, tendenzialmente afferente ai consumi (ma non è un'imposta sul consumo), l'IRAP è un'imposta sul valore aggiunto della produzione, che si incorpora direttamente nel prezzo di vendita; in buona sostanza l'IRAP si comporta come qualsiasi altro componente di costo, senza bisogno di alcun obbligo di rIVAlsa, come nell'IVA, che senza la rIVAlsa obbligatoria non esisterebbe come imposta.

Discende da questa differenza del tutto formale, l'appiglio che ha consentito nel 2006 alla Corte di Giustizia di salvare l'IRAP con il decisivo contributo della Francia, intervenuta nel giudizio a sostegno della legittimità dell'imposta italiana. Da questo punto di vista l'IRAP sul monte salari non è un'imposta a carico delle imprese, neutrale rispetto fattore lavoro; è piuttosto un elemento di costo, che per la parte eccedente le imposte sostituite penalizza le esportazioni, mentre rappresenta un incentivo anomalo alle importazioni, che assolvono l'Irap soltanto sul mark up relativo all'immissione al consumo. Elemento quest'ultimo decisivo per preferire l'intervento sul cuneo fiscale dal lato dell'IRAP, piuttosto che attraverso la riduzione dei contributi sociali.

L'altro aspetto richiamato da Visco a sostegno della preferibilità della diminuzione dei contributi sociali, rispetto al taglio dell'Irap si riferisce alla riduzione del vincolo di bilancio per le Regioni, per quanto riguarda la spesa sanitaria. Questa considerazione lascia perplessi, anche perché evidenzia una disattenzione ai profili giuridici, inammissibile nel settore delle attività di impresa, regolato sia dal terzo comma dell'articolo 41 Cost. che riserva alla legge la disciplina delle attività economiche, sia dalla specifica riserva fissata nell'articolo 53 Cost., rivolta al campo tributario.

Per il suo collegamento al territorio l'attività d'impresa, così come il possesso di immobili, rappresentano, ove razionalmente strutturati, degli ottimi presupposti su cui costruire tributi locali. Tuttavia l'elemento territoriale, nel caso di aumenti del tributo diversificati nelle varie Regioni, richiede, per essere ragionevole e non introdurre disparità tra le imprese contrastanti sia con il principio costituzionale di parità davanti alle imposte sia con la tutela della concorrenza, anche la presenza di un qualche collegamento con l'attività svolta: non mi risulta che le imprese siano consumatori di prodotti farmaceutici, ovvero che si ricoverino in ospedale, al massimo falliscono.

L'aumento dell'aliquota massima dell'Irap al 5,1% nelle Regioni con la sanità in disavanzo, deciso dal governo Prodi nel 1996, in pratica tutte le Regioni del Mezzogiorno, caratterizzate peraltro da trasferimenti pro capite per il funzionamento del servizio sanitario, inferiori alla media nazionale, è costituzionalmente illegittimo, sia perché prevede una aliquota più gravosa, senza alcun riferimento al principio di capacità contributiva; sia perché si pone in contrasto con l'articolo 120 della Costituzione, che vieta di istituire imposte che ostacolino la libertà di

movimento di persone, cose e capitali⁵.

Vi è poi un altro aspetto che fa riferimento alla trasformazione del sistema pensionistico da un modello a ripartizione a un modello pienamente contributivo, che rende del tutto inattuale l'idea di De Vincenti e Pisauro di tanti anni fa. Nel nuovo modello contributivo italiano è sicuramente possibile introdurre incentivi temporanei finalizzati alla creazione di nuovi posti di lavoro, utilizzando lo strumento della decontribuzione. Si tratta del sacrificio di una parte degli accumuli contributivi nell'arco di alcuni anni, che tutti sono disposti a sostenere, se questo tipo di misura produce un effetto moltiplicativo sulla creazione di nuovi posti di lavoro.

D'altra parte gli ordinamenti tributari, dei Paesi avanzati, compreso il nostro, prevedono incentivi a favore del risparmio di lunga durata, integrativo dei sistemi pensionistici. Se invece si pensa di adottare un modello stabile di riduzione dei contributi, particolarmente significativo per le retribuzioni più modeste, come proposto da Visco, o si pone questa riduzione dei contributi a carico della fiscalità generale, adeguando figurativamente i contributi ridotti a quelli ordinari; ovvero si deve immaginare un modello redistributivo dove i contributi versati sulle retribuzioni più elevate, vengono in parte utilizzati per integrare le pensioni più modeste.

Una doppia progressività, diretta sui redditi ed invertita sul valore dei contributi, che non mi sembra trovi molti appigli dal punto di vista dei principi; comunque, nel momento in cui

⁵ A parte i profili di legittimità, si tratta anche di una scelta politica sicuramente inopportuna, che sommandosi al profilo accentuatamente regressivo assunto dalle addizionali IRPEF, dopo la sostituzione, avvenuta nello stesso anno, della no tax area e della family area, con detrazioni d'imposta che operano esclusivamente nei confronti dell'imposta principale, lasciando del tutto scoperte le addizionali, ha contribuito negli anni della crisi, dal 2007 al 2013, a un crollo del Pil nelle regioni del Mezzogiorno molto superiore a quello delle altre grandi macro aree. (sud 13,5%; nord-est 8,1%; nord-ovest 5,1%). Analoghe considerazioni possono rilevarsi per la ripartizione territoriale delle entrate i cui numeri indice dal 2000 al 2012 passano per l'Italia da 100 a 108; nello stesso periodo nel centro-nord si fermano a 106, mentre nel sud e nelle isole schizzano a 114. Sempre dal lato della finanza pubblica negli stessi anni dal 2000 al 2012, la ripartizione territoriale della spesa primaria è cresciuta in Italia di 13 punti, a 113, mentre nel Centro-nord è schizzata a 116; il dato più basso si registra di nuovo nel Sud e nelle isole in cui la ripartizione territoriale nella spesa primaria si ferma a 105.

Questi pochi numeri sono tratti da un recentissimo rapporto curato dall'Ufficio studi della Banca d'Italia, intitolato *'L'economia delle regioni italiane, l'evoluzione durante la crisi'*⁵, dal quale emerge in negativo il ruolo svolto dalle politiche pubbliche, a partire da quella tributaria negli anni della recessione; spiega inoltre perché la recessione sta mutando geneticamente in una depressione di lungo periodo. Il Rapporto è stato presentato a Napoli il 4 dicembre 2014, presso l'Università Federico II.

una proposta di questo tipo viene formulata, andrebbe esplicitata nei diversi aspetti, non lasciando nell'ombra profili tutt'altro che marginali. Altrimenti si produce soltanto illusionismo finanziario.

In tutti i casi, nell'attuale quadro del commercio internazionale (tanto diverso da quello del 2006), in cui è sempre più difficile tassare il capitale, per la buona ragione che può spostarsi liberamente laddove trova condizioni fiscali più favorevoli, tassare due volte il fattore lavoro, che ha evidenti maggiori difficoltà a trasferirsi da un luogo all'altro, con l'IRPEF e con l'IRAP, per di più attraverso le imprese, rappresenta un vero e proprio errore di prospettiva, sotto il profilo comparatistico; mentre si presenta fortemente regressiva, in base ai normali canoni di una corretta distribuzione del prelievo, se si guarda ad un ordinamento tributario, strutturato a sistema, secondo il dettato costituzionale (art. 53 Cost.).

È ormai un dato di comune esperienza che, nei sistemi ad economia avanzata, il fattore capitale, caratterizzato da elevata mobilità, tende a essere colpito da imposte meno onerose rispetto a quelle che incidono normalmente sul fattore lavoro.

In Italia, in cui il peso delle imposte sui redditi a carico delle famiglie e delle imprese sfiora il 60% del totale, non deve meravigliare che i redditi da lavoro siano incisi in misura nettamente maggiore rispetto ai nostri principali partner e concorrenti; è altresì indubbio che nelle condizioni attuali la soluzione dell'esclusione del fattore lavoro dall'IRAP, rappresenti l'incentivo più efficace alla creazione di nuova occupazione, affiancandosi con effetti sinergici alla riforma dei rapporti contrattuali di lavoro, approvata in questi giorni con il "jobs act".

3. Le conseguenze dell'eliminazione del fattore lavoro dalla base imponibile dell'IRAP e le ulteriori tappe di una riforma complessiva dell'imposta. L'esclusione del lavoro autonomo, da questione politica a problema giuridico

La soluzione adottata per l'abbattimento del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, pur avendo gli effetti positivi evidenziati in precedenza, non è priva di limiti che richiederanno in tempi brevi ulteriori interventi correttivi. Un primo limite è rappresentato dal mantenimento nella base imponibile dell'Irap del costo del lavoro relativo ai contratti a tempo determinato; una disparità di trattamento che non trova ormai giustificazione dal punto di vista dei principi e viola senza alcuna plausibile giustificazione, il principio di parità fiscale, indi il principio di uguaglianza.

Si può comprendere nell'immediato l'opportunità politica di evidenziare una differenziazione a favore dei contratti a tempo indeterminato rispetto a quelli temporanei, in una stagione di contrasti per la introduzione di elementi di minore rigidità nei rapporti di lavoro, finalizzati al rilancio dell'occupazione.

Tuttavia la soluzione adottata, oltre a presentare profili di illegittimità evidenti, contrasta con l'obiettivo di creare nuova occupazione, che certo parte con il piede sbagliato se si penalizzano fiscalmente i contratti a tempo determinato. Anche in questo caso non servono penalizzazioni all'ingresso, ossia rispetto ai contratti a tempo determinato, quanto piuttosto incentivi a trasformare questi ultimi in contratti a tempo indeterminato; quì la soluzione potrebbe essere trovata attraverso una riduzione decrescente dei contributi nei primi anni d' applicazione di un contratto a tempo indeterminato.

Uno schema di questo tipo, ha il pregio di essere flessibile e dunque consentirebbe di graduare il vantaggio, sia come incentivo alla trasformazione dei contratti a termine in rapporti a tempo indeterminato, sia a incrementare l'occupazione in particolari segmenti della forza lavoro, quali l'occupazione di genere, o quella giovanile.

Un indirizzo siffatto potrebbe essere impiegato in modo diffuso nelle principali aree urbane del Mezzogiorno, riprendendo con gli opportuni adattamenti lo schema francese delle zone franche urbane, finalizzandolo alla nascita di imprese minori, di dimensioni tali (oltre i 20 dipendenti) da potersi ulteriormente espandere anche dopo il primo decennio di attività incentivata⁶. Un modello di sviluppo non assistenziale con queste caratteristiche, potrebbe contrastare l'emigrazione di giovani con livello di istruzione medio-alta: tra tutte le criticità che caratterizzano il Mezzogiorno questa è sicuramente quella socialmente più rilevante ed ingiusta. Vanifica i sacrifici di un'intera generazione di famiglie che avendo investito tutto per migliorare le dotazioni di capitale umano del territorio, assicurando un'istruzione universitaria ai propri figli, li vedono sistemati in altre aree del Paese: l'effetto più devastante di una crisi indotta da politiche pubbliche senza qualità, che non hanno bisogno di ulteriori aggettivi per essere rappresentate.

Vale forse la pena aggiungere che l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, dovrebbe comportare una revisione organica del tributo in tempi rapidi, sulla base

⁶ Sul tema della fiscalità come fattore di crescita cfr. COPPOLA P. *Il fisco come leva e acceleratore delle politiche di sviluppo*, specie il cap. V°, Cedam 2012

dell'esperienza acquisita negli ultimi anni in Francia con la componente valore aggiunto della "contribuzione economica territoriale" (CET).

L'IRAP era nata nel 1997 con un duplice obiettivo, uno esplicito l'altro sottotraccia, tuttavia altrettanto chiaro: offrire alle Regioni un tributo dal gettito elevato, ed avviare nel contempo una ricomposizione unitaria di una serie di tributi che consentisse di ridurre l'imposizione complessiva a carico delle imprese. Di qui la previsione, accanto all'imposta sulle attività produttive dell'impresa, di una IRAP pubblica, una forma di prelievo che dal punto di vista tributario è un non senso, e tuttavia accentua i profili distorsivi del tributo sul piano territoriale; attraendo a tassazione nel nuovo tributo a destinazione regionale (IRAP), anche le attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale.

Che quest'ultimo obiettivo rappresentasse il principale interesse politico del Governo dell'epoca è dimostrato tra l'altro dal fatto che, mentre la legge delega si era preoccupata di prevedere una aliquota differenziata e minore per le attività di lavoro autonomo, le quali dal 1980 non erano assoggettate alla principale tra le imposte sostituite, vale a dire all'ILOR, il decreto delegato non aveva introdotto alcuna distinzione, applicando sia alle attività di impresa, sia a quelle di lavoro autonomo, la stessa aliquota base.

Tuttavia a parte questo riferimento storico alle origini dell'IRAP, occorre rilevare che le motivazioni che hanno consentito alla Corte costituzionale di salvare il tributo, nei confronti dell'attività di lavoro autonomo, si basano essenzialmente su una assai generica definizione del concetto di autonoma organizzazione; dal quale discende quale conseguenza residuale, che in sua assenza, l'attività stessa non è assoggettabile all'IRAP.

In buona sostanza la Corte Costituzionale in quella decisione, su cui hanno sicuramente inciso valutazioni politiche, specie in ordine al tema dei rimborsi, è apparsa preoccupata piuttosto di salvare la legittimità del tributo nei confronti dell'attività di lavoro autonomo, che di definire con precisione i confini tra assoggettabilità o estraneità alla sfera di applicabilità dell'IRAP. Lasciando alla giurisprudenza di legittimità il delicato compito di individuare caso per caso, nelle più diverse ipotesi sottoposte al proprio scrutinio, la sussistenza di un'autonoma organizzazione, sulla base degli accertamenti di merito definiti dalle Commissioni tributarie.

Date le premesse non ci si deve stupire che questo percorso tortuoso, ha condotto ad esiti tutt'altro che soddisfacenti dal punto di vista della capacità contributiva e conseguentemente della parità dei contribuenti davanti alla legge tributaria; la giurisprudenza di legittimità è

apparsa infatti più attenta a valorizzare, presunti elementi di differenziazione qualitativa delle diverse situazioni sottoposte al suo esame, ai fini dell'assoggettabilità all'imposta, che a motivazioni collegate ad effettive differenziazioni quantitative della capacità contributiva.

Al riguardo occorre rilevare che con l'esclusione del monte salari dalla base imponibile dell'IRAP, il quadro sia economico sia giuridico dell'imposta regionale sulle attività produttive si presenta ormai decisamente mutato; dunque, in prospettiva si pone sia il problema dell'assoggettabilità al tributo delle attività di lavoro a tempo determinato, sia la legittimità dell'imposizione al tributo delle sole attività di lavoro autonomo.

Sotto il primo profilo mi sembra difficile sostenere che la situazione attuale, ossia l'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP dei redditi di lavoro dipendente, limitatamente a quelli derivanti da contratti a tempo indeterminato, possa stabilizzarsi indefinitamente.

Non ritengo che l'elemento differenziale della durata nei contratti di lavoro sia tale da giustificare un trattamento fiscale più oneroso per i rapporti di lavoro disciplinati da contratti a termine, rispetto a quelli a tempo indeterminato, per la buona ragione che la natura tributaria della scelta operata dal legislatore, lo vincola al rispetto del principio di parità fiscale. Principio che può essere derogato soltanto per un periodo breve, motivato con la necessità di graduare l'arco temporale di attuazione di una determinata misura a carattere tributario, per esigenze di bilancio (in assenza di un sindacato di costituzionalità preventivo come quello del Conseil Constitutionnel).

Il che equivale a dire che ove mai il legislatore volesse differenziare per ragioni politiche, il costo del lavoro nei contratti a termine, rendendoli più onerosi rispetto a quelli a tempo indeterminato, potrebbe eventualmente farlo graduando per un arco di tempo ragionevole, la parte contributiva del salario; mentre non dovrebbe poter utilizzare ai medesimi fini la componente fiscale, condizionata dai principi di parità davanti alle imposte e di capacità contributiva. Con riferimento invece al tema dell'assoggettabilità dell'attività di lavoro autonomo all'IRAP, dopo l'esclusione dalla base imponibile del tributo del monte salari, non vi è chi non veda che si è venuta a determinare una condizione che assomiglia come due gocce d'acqua a quella che aveva condotto nel 1980 la Corte Costituzionale a ritenere l'illegittimità dell'assoggettamento all'ILOR delle attività di lavoro autonomo.

È vero che l'ILOR era strutturata come un'addizionale all'imposta sui redditi e dunque il collegamento con il reddito in quell'imposta era immediato, mentre nell'IRAP il presupposto

del tributo è costituito dallo svolgimento da parte del soggetto passivo di un'attività economica caratterizzata da autonoma organizzazione, e la base imponibile è costituita dal valore aggiunto economico dell'attività stessa. Tuttavia sembra chiaro che, con l'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP dei redditi da lavoro dipendente, connessi con l'attività del soggetto passivo, il risultato dell'attività, trattandosi di lavoro e non di attività produttiva, tende a sovrapporsi al reddito prodotto dalla medesima attività, fin quasi ad identificarsi con quest'ultimo: da questo punto di vista l'attribuzione ex lege all'imposta di un carattere reale non muta i termini del problema.

Né, d'altra parte si può immaginare che si possa ancora utilizzare, ai fini della sussistenza di un'autonoma organizzazione che legittimi la sottoposizione delle attività di lavoro autonomo all'IRAP, la presenza o meno di dipendenti, la cui retribuzione non è presa in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta, nelle attività svolta da un lavoratore autonomo.

Quindi se ci si astrae da riferimenti nominalistici e si esamina la realtà economica sottostante all'imposta, così come aveva fatto la Corte Costituzionale con la sentenza numero 42/1980, ci si rende facilmente conto che l'IRAP, nelle attività di lavoro autonomo, tende a configurarsi come un'ulteriore imposta che incide soltanto sul risultato economico di alcune attività di lavoro (quelle di lavoro autonomo), lasciando fuori dal campo di applicazione del tributo le attività, indi i redditi di lavoro dipendente.

Una disparità di trattamento che si pone in evidente contrasto con il principio della parità dei contribuenti davanti alle imposte, in violazione quindi degli articoli 3 e 53 della Costituzione. Tuttavia la conseguenza di gran lunga più interessante della decisione del Governo di ridurre in modo significativo l'imposizione a carico delle imprese, escludendo la maggior parte del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, emerge proprio dagli ulteriori interventi legislativi, richiamati sinteticamente in precedenza, che dovranno seguire a questo primo intervento, per riequilibrare l'imposta sia dal punto di vista distributivo, sia per ragioni di coerenza sistematica che attengono a principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Si tratta indubbiamente di un profilo di grande attualità, perché consentirebbe, in un disegno complessivo di riforma dell'IRAP, di tener conto della positiva esperienza realizzatesi negli ultimi cinque anni in Francia dopo l'abolizione della *taxe professionnelle*.

Al riguardo basta ricordare che la CVAE, la contribuzione sul valore aggiunto economico delle attività produttive (che esclude dalla base imponibile sia il costo del lavoro, sia gli interessi passivi), che affianca la componente fondiaria della contribuzione economica territoriale (CET), si distingue per la particolare moderazione del prelievo, dato che applica l'aliquota dello 0,5% quando viene superata la soglia di 3 milioni di euro di valore aggiunto economico, per giungere assai lentamente all'1,5%, allor quando il valore aggiunto attinge il livello di 50 milioni di euro.

Una condizione, quella della CVAE in Francia, che minimizza gli inconvenienti in termini di violazione del principio di tutela della concorrenza sul mercato interno, di un'imposta sul valore aggiunto della produzione quale l'IRAP, che penalizza pesantemente le attività produttive, specie minori, svolte in Italia, ed alimenta l'evasione; proprio perché colpendo tutte le attività con aliquote indifferenziate, particolarmente elevate, spiazza soprattutto quelle minori, operanti esclusivamente sul mercato interno, spazzate via dalla concorrenza di prodotti importati, sussidiati dalle elevate aliquote dell'IRAP⁷.

Una revisione dell'Irap, dopo l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile, che ne migliori ulteriormente la competitività e l'efficienza, ridimensionandone necessariamente l'onere, potrebbe essere accompagnata in parallelo, per contenere le perdite di gettito, da una cash flow tax, su tutte le attività rese al consumo finale: un modello impositivo caratterizzata da grande semplicità nella determinazione della base imponibile, particolarmente ampia, e da un'aliquota molto ridotta⁸. Un'imposta di questo tipo infine, potrebbe essere applicata anche alle attività di lavoro autonomo, che in ogni caso dovrebbero uscire dall'ambito di applicazione dell'IRAP, essendo venuto meno il presupposto giuridico, in modo da ricostituire gli equilibri distributivi anteriori all'introduzione dell'IRAP nel 1997.

⁷ Per un'analisi comparata dei sistemi di imposizione locale sulle imprese nei profili giuridici ed economici, in 5 grandi Paesi europei, cfr. Villani M. e Villani S., Look at abroad! Lezioni per l'Italia da alcune esperienze europee di tassazione locale delle attività produttive, in *Dir e Pratica Trib. Inter.* 2014, pp.879 a 956

⁸ Sulla possibilità di affiancare ad un IRAP rimodulata secondo lo schema della CVAE, introdotta in Francia nel 2009, una cash flow tax applicata alla fase del consumo, per minimizzare gli effetti distorsivi sul mercato interno dell'IRAP, cfr. Villani M. e Villani S., *op. cit.*, specie il par. 6.2

4. La tenuta del gettito dell' IVA affidata a espedienti fantasiosi, potenzialmente depressivi, di dubbia legittimità: dal *reverse charge* nella GDO allo *split payment* nella P.A.

Gli interventi tributari maggiormente caratterizzanti, introdotti dalla legge di stabilità per il 2015, comporteranno un taglio delle imposte sul lavoro che, a consuntivo, potrebbe superare i 18 miliardi di euro; a tanto ammonterà infatti sia l'eliminazione della maggior parte dei salari dalla base imponibile dell'IRAP, sia il definitivo consolidamento dell'aumento delle detrazioni a favore dei redditi da lavoro dipendente nell'IRPEF, stabilito nella primavera scorsa.

Non ho difficoltà a riconoscere che la riduzione di origine tributaria del costo del lavoro, per le dimensioni complessive della manovra e per la tipologia degli interventi, costituisce la più importante iniziativa di riduzione delle imposte, attuata in Italia, assieme alla riforma tributaria del 2003/2005. Quest'ultima aveva spalmato le riduzioni fiscali praticamente su tutta la platea dei contribuenti; mentre quella odierna si segnala soprattutto per essere concentrata essenzialmente sulla riduzione del costo del lavoro. Una caratterizzazione che potrebbe costituire un punto di svolta per la ripresa dell'occupazione e degli investimenti privati. Anche se non mancano le criticità, specie per quanto si riferisce alle riduzioni dell'IRPEF, caratterizzate da un'evidente assenza di sistematicità, che richiedono ulteriori misure di riequilibrio distributivo del prelievo.

Tuttavia, c'è da temere che gli effetti di queste misure, sicuramente di grande rilievo per dimensione e concentrazione degli interventi, potrebbero essere inferiori alle attese, sia perché inserite in uno scenario di politica tributaria attraversato da contraddizioni profonde (basta guardare alla delega fiscale, che è tutto tranne una riforma) sia per l'assenza di qualsiasi misura tesa a rimettere in circolo la grande liquidità che ha caratterizzato l'evoluzione del risparmio delle famiglie dal 2010 a tutt'oggi.

Su questo tema, di grande rilevanza per la ripresa della domanda interna, senza la quale l'Italia non uscirà dalla sacca di depressione in cui è stata condotta dall'incapacità di riformare l'apparato pubblico, migliorando il rapporto costi efficacia e da una politica tributaria chiamata a finanziare inefficienze e sprechi, ciecamente regressiva, cercherò di tornare in altra occasione.

Aggiungo, purtroppo, che la legge di stabilità 2015, contiene altre disposizioni che si pongono in netto contrasto con la riduzione del cuneo fiscale, richiamata in precedenza.

Ex multis ne segnalo almeno altre due che, per il contenuto, la dimensione ed il profilo prospettico, meritano un'attenta riflessione ed un breve commento. Mi riferisco all'estensione del " *reverse charge*" nell'IVA ad altri settori, tra cui spicca per importanza economica la grande distribuzione nei confronti dei fornitori e allo " *split payment*" nelle operazioni di acquisto della Pubblica Amministrazione. Si tratta di operazioni per le quali la relazione di accompagnamento alla legge di stabilità, collega un maggior gettito IVA pari a 1,7 miliardi di euro nel 2015.

A queste misure, condizionate ad un' autorizzazione della Commissione UE ad elevato indice di incertezza, si riconnette una clausola di salvaguardia che prevede a partire dal 30 giugno 2015 un aumento delle accise sui carburanti per autotrazione, per oltre 1,7 miliardi.

La motivazione alla base di queste modifiche del funzionamento dell'IVA interna, è apparentemente chiara ed ineccepibile: contrastare l'evasione all'IVA, recuperando maggiori entrate per 1,7 miliardi. Tuttavia si tratta anche di una motivazione in qualche modo reticente, perché non evidenzia con chiarezza le dimensioni delle vendite sottratte al regime ordinario dell' IVA, e dunque non evidenzia né i maggiori oneri finanziari, né la perdita di liquidità a carico del sistema. Un profilo economico di dimensioni che al momento non sono in grado di quantificare con precisione, comunque amplissime, che intervenendo con effetti immediati, determina evidenti squilibri di mercato, che l'economista pubblico non dovrebbe ignorare; questioni all'evidenza tutt'altro che irrilevanti anche dal punto di vista del diritto tributario.

A sostegno di questi interventi che ove attuati integralmente modificheranno profondamente il funzionamento dell'IVA interna, probabilmente per anticipare le prevedibili reazioni dei settori colpiti, è intervenuto con un un articolo sul Il Sole 24 Ore dedicato alla necessità di un salto di qualità nell'azione di contrasto all'evasione, l'ex Ministro delle finanze Vincenzo Visco⁹. Nell'articolo, dopo aver sottolineato che la legge di stabilità 2015 contiene

⁹ Cfr. V.VISCO, "Salto di qualità contro l'evasione", Il sole 24 ore ,17/12/2014. L'articolo è istruttivo perché l'autore, con indiscussa abilità e qualche amnesia nella consecutio temporum, combina insieme elementi tecnici e politici, con l'obiettivo di rilanciare il tema della lotta all' evasione: una questione sulla quale aveva in passato costruito abilmente la propria immagine politica. L'elemento singolare sta nel tentativo di far dimenticare che la crisi dell' IRPEF, evidenziata impietosamente dal Rapporto delle Sez. Unite della Corte dei Conti sul coordinamento della finanza pubblica del 2014, si riferisce a quella riformata con la legge finanziaria 2007 che porta la sua firma. Anche nelle politiche di contrasto all'evasione, la linea, resa più strigente da Tremonti dal 2010 e confermata dai Governi che si sono succeduti negli ultimi anni, è quella tracciata da Visco nel 2007. La cui efficacia, dopo i primi risultati positivi, si è dimostrata alla luce dell'esperienza degli ultimi anni, quanto meno dubbia.

alcune delle proposte contro l'evasione formulate in un rapporto del giugno scorso del NENS (il Centro studi da lui presieduto), in tema di estensione del *reverse charge* nel settore della grande distribuzione e del trattenimento in tesoreria dell'IVA a carico degli acquisti della PA, richiama altre proposte contenute nello stesso rapporto, che potrebbero a suo dire dimezzare l'evasione in alcuni anni.

L'aspetto singolare dell'intervento di Visco si riferisce ad una presunta differenziazione nell'esecutivo in tema di politiche di contrasto all'evasione tra il Presidente del Consiglio e il Ministero dell'economia, che sarebbe tra l'altro evidenziato dal fatto che i rappresentanti del Governo italiano incaricati di difendere presso la Commissione europea l'estensione del *reverse charge* e dello *split payment*, sarebbero poco convinti della manovra e quindi non la sosterebbero con sufficiente impegno. Un singolare processo alle intenzioni, in una vicenda un pochino più delicata e complessa di come viene raccontata da Visco.

L'articolo si conclude lamentando un'insufficiente attenzione da parte dell'Esecutivo alle politiche di contrasto all'evasione.

Il Governo ha risposto a stretto giro, con un emendamento alla legge di stabilità, decidendo di non attendere l'autorizzazione di Bruxelles e di rendere immediatamente applicabile sia lo *split payment*, a partire dal 1° gennaio 2015, sia alcune delle nuove ipotesi di *reverse charge*, che per caratteristiche strutturali, potrebbero in ipotesi incontrare minori ostacoli per ottenere il via libera dalla Commissione.

Un'evidente risposta politica che può essere apprezzata per la tempestività e la determinazione con cui il Governo ha risolto la questione in Parlamento, ponendo fine alle illusioni polemiche di Visco¹⁰.

Tuttavia, per le imprese interessate che dovranno adeguarvisi tra Natale e Capodanno, non è certo un regalo gradito, sia per gli effetti economici tutt'altro che irrilevanti che una

¹⁰ La lettura degli articoli di Visco offre sempre spunti interessanti, trattandosi di uno studioso di qualità indubbia, con alle spalle un'esperienza politica ultratrentennale sia in Parlamento, in qualità di esponente di primo piano del PCI e di principale interlocutore dei Governi dell'epoca, sia al Governo come Ministro delle Finanze e Vice Ministro dell'Economia. E' sicuramente l'esponente politico che ha maggiormente segnato la politica tributaria dell'ultimo quarto di secolo, assieme a Bruno Visentini che ha legato il suo nome alla riforma tributaria del 1971 e alla sua attuazione, nel successivo quindicennio.

Defilatosi opportunamente negli ultimi anni in cui la crisi ha evidenziato i limiti della sua ultima esperienza alla guida della politica tributaria, non avendo più responsabilità politiche dirette, ha ripreso ad intervenire sul fisco con proposte ed interventi di riforma, in cui è difficile separare il profilo scientifico, rispetto a questioni più strettamente politiche, che non dovrebbero essere affidate ad interventi sulla stampa, talvolta impropri, ma richiederebbero maggiore approfondimento nelle sedi appropriate, scientifiche e istituzionali.

misura del genere produce su contrattazioni già definite; sia per profili giuridici, che investono quanto meno la legittimità delle modalità attuative delle nuove disposizioni tributarie, in evidente contrasto coi i principi fissati al riguardo dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Non è questa la sede neppure per sfiorare il tema dell'evasione, se non per sottolineare che non¹¹ basta affermare di volerla contrastare, per poter ottenere risultati concreti. Si può solo osservare garbatamente, che la filosofia di contrasto all'evasione, inaugurata dall'ex Ministro delle finanze tra il 2006 e 2007 e ulteriormente rafforzata negli anni successivi dall'ex Ministro Tremonti, per coprirsi a sinistra in vista dell'avvio del federalismo fiscale, più che per reale convinzione, linea mai abbandonata dai successori, dopo qualche primo prevedibile successo iniziale, si è scontrata con gli squilibri del sistema tributario vigente.

Senza dire della pretesa di contrastare l'evasione, intervenendo sul sistema tributario con misure improvvisate, prive di qualsiasi elemento di coordinamento, semplicemente ignorando principi e regole che caratterizzano gli ordinamenti tributari in ogni democrazia degna di questo nome.

Squilibri innanzitutto distributivi, che le riforme parziali del 2003/2005 avevano contribuito ad attenuare e che gli interventi correttivi poco meditati, introdotti con la legge finanziaria per il 2007, a partire dall'IRPEF, hanno alimentato ulteriormente, creando in una pluralità di situazioni diverse, una forte convenienza ad evadere le imposte¹².

Una condizione che suggerirebbe di incidere a monte sulle convenienze, quindi sui profili distributivi delle imposte, piuttosto che insistere esclusivamente su strumenti repressivi a valle, intuitivamente meno efficaci, come ha dimostrato anche l'esperienza recente.

Una prima osservazione di metodo riguarda le modalità con cui questa trovata, suggerita da un Centro studi privato è stata inserita nella legge di stabilità, con un emendamento al disegno di legge di stabilità, nel corso dell'iter parlamentare, senza passare per il Consiglio dei

¹² L'Irpef dopo la riforma Visco del 2007 è un caso di scuola di progressività irragionevole. La forbice tra aliquote medie e marginali particolarmente elevata per i redditi minimi e modesti e il carattere decrescente delle detrazioni, determina una progressività invertita. Moderata per gli alti redditi, particolarmente onerosa ed aggressiva per quelli che esprimono minore capacità contributiva. La soluzione, adottata per incidere maggiormente sui redditi assoggettati a dichiarazione, in modo da contenere gli effetti dell'evasione, si è dimostrata un boomerang. Le aliquote marginali elevate costituiscono un premio fortemente incentivante per l'evasione e contribuiscono ad alimentare la pratica del fuori busta nel lavoro dipendente. Il bonus di 80 euro mensili, confermato dalla legge di stabilità per il 2015, ha ulteriormente aggravato il fenomeno. (vedi sul punto la nota n. 14)

Ministri.

Un iter propositivo quantomeno singolare, in una vicenda quale la sessione di bilancio, di rilievo costituzionale, per il rapporto fiduciario che lega il Governo e il Parlamento, attraverso l'approvazione della legge di stabilità.

Non meno stupefacente che ne sia stata prevista l'applicazione fin dal primo giorno di entrata in vigore della legge, in contrasto con il buon senso prima ancora che con lo Statuto dei diritti del contribuente.

5. Il reverse charge e lo split payment, tra presunto contenimento dell'evasione e certezza di maggiori oneri impropri a carico delle imprese

Venendo al merito della proposta, la prima questione che occorre approfondire è sicuramente quella dell'estensione del *reverse charge* ad altri settori economici, non previsti dalla legislazione vigente. Fino ad oggi la legge, prudentemente ha circoscritto l'inversione contabile ai subappalti, limitatamente al settore delle costruzioni.

Con la legge di stabilità per il 2015, il nuovo regime verrà esteso alla cessione di quote di emissione di gas a effetto serra, alle cessioni di gas e di energia elettrica effettuate a soggetti passivi rivenditori residenti nel territorio dello Stato, alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione e completamento di impianti nelle costruzioni, ai fornitori della Grande distribuzione.

L'inversione contabile in tema di fatturazione e versamento dell'IVA rappresenta una questione delicata sotto il profilo tecnico, che va usata quindi con particolare cautela e parsimonia, perché se da un lato sembra offrire qualche garanzia in più, nei settori più esposti all'evasione, sul corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA, ne altera tuttavia profondamente i meccanismi di funzionamento. In buona sostanza il ricorso al *reverse charge* impedisce al subappaltante disonesto, che ha incassato l'IVA dal proprio committente, di trattenerla per se, anziché di riversarla al fisco, al netto dell'IVA assolta a monte, con un effetto di contenimento dell'evasione evidente.

Tuttavia il *reverse charge* produce anche l'effetto opposto, di spingere una parte dei contribuenti sottoposti al regime di inversione contabile, a cercare di acquistare beni e servizi senza fatturazione, visto che non potranno rivalersi dell'IVA assolta a monte, con un effetto indotto sull'evasione che, a seconda dei settori, può condurre ad esiti molto diversi da quelli

immaginati. Non vi è, banalmente una relazione diretta tra la stima dell' evasione in un dato settore e l'efficacia delle misure adottate per contrastarla, che ove non meditate possono essere addirittura controproducenti.

Alcune delle nuove ipotesi di *reverse charge*, si riferiscono a settori molto specifici, nei quali sembrano sussistere realmente i presupposti per l'applicazione dell'istituto dell'inversione contabile e dunque non meritano particolare attenzione; anche se non tutti sembrano esposti allo stesso modo al rischio di eversione. Il che, a ben vedere, dovrebbe rappresentare una preconditione per l'introduzione di qualsiasi ipotesi d'inversione contabile.

Lo stesso non può certamente dirsi della GDO, nei confronti della quale il *reverse charge*, rischia di produrre effetti negativi maggiori rispetto al vantaggio di un presunto contenimento dell'evasione tributaria.

Su questo aspetto non privo di rilevanza, la relazione di accompagnamento al disegno di legge di stabilità, non dedica neppure un rigo.

In effetti, trasferendo gli obblighi di versamento, dal venditore al committente, viene interrotto il normale (e corretto) funzionamento del meccanismo di deduzione e rIVAlsa, che determina il valore aggiunto prodotto da ciascun soggetto passivo dell'IVA, dunque il suo debito d'imposta.

In buona sostanza attraverso il *reverse charge* il committente anticipa al fisco l'IVA evidenziata in fattura dal fornitore ma non versata dal medesimo, diventando ai fini dell'IVA creditore del fisco, con costi finanziari aggiuntivi notevoli; prevedibilmente un multiplo di quanto lo Stato riuscirà ad avvantaggiarsi, essenzialmente in termini finanziari, attraverso questo ennesimo espediente (la giustificazione del contrasto all'evasione, rischia infatti di trasformarsi in un boomerang). Anche a prendere per buona la tesi che collega a questa misura un effetto positivo per l'erario che sfiora il miliardo di euro, appare sorprendente che non sia stata formulata alcuna stima sui maggiori costi a carico delle imprese, sia diretti, sia indiretti per il drenaggio di liquidità, dalle imprese al fisco, indotti dal nuovo regime di inversione contabile applicato alla grande distribuzione.

Costi che per le imprese si trasformeranno in maggiori oneri e in minori profitti, con ulteriori effetti sul gettito di imposte non meno importanti, quali l'IRES e l'IRAP.

Quello che è evidentemente sfuggito agli statalisti, inventori di questa ennesima ed anomala prestazione patrimoniale imposta, motivata con l'esigenza di contrastare l'evasione fiscale e di

fatto introdotta per trasferire dai soggetti passivi IVA all'amministrazione Finanziaria, i vantaggi finanziari insiti nel meccanismo della deduzione e della rIVAlsa nell'IVA, è che questa misura penalizza le produzioni nazionali rispetto ai prodotti di importazione e sottrae liquidità alle imprese in una fase tanto difficile dell'economia nazionale; una serie di effetti collaterali concatenati che potrebbero distruggere un multiplo di ricchezza rispetto al maggior gettito di IVA atteso.

Qualcosa di simile rispetto a quanto già avvenuto nel 2012, con gli aumenti d'imposta regressivi a carico delle famiglie, con la sola differenza che questa volta il bersaglio è costituito da un segmento essenziale del sistema d'impresе operanti nel settore manifatturiero ed agroalimentare.

Come anticipato, il reverse charge è stato già da svariati anni utilmente applicato al sistema dei subappalti nel settore delle costruzioni, in cui l'impresa vincitrice dell'appalto, spesso ne affida l'esecuzione almeno in parte in subappalto ad imprese minori, in molti casi costituite proprio al fine di offrire la propria opera in quello specifico affare.

In questa situazione, in cui una quota significativa di lavori viene realizzata da imprese diverse da quelle che si erano viste aggiudicare l'appalto, l'inversione contabile rappresenta da un lato uno strumento di garanzia del corretto versamento dell'IVA relativo all'esecuzione dei diversi contratti; dall'altro facilita le possibilità di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di attività molto specifiche, quali i sub appalti che, per le particolari modalità di esecuzione, si prestano a moltiplicare le occasioni di frodi. Si tratta comunque di condizioni assai particolari, che non è dato di riscontrare in alcune delle misure introdotte con la legge di stabilità 2015.

Una condizione quest'ultima che, tuttavia, non può giustificare da sola l'adozione di un meccanismo di *reverse charge*. Occorre anche che la relazione tra committente e fornitore presenti un particolare intreccio, ed una continuità di rapporti nella fase di esecuzione, tale da favorire la possibilità di collusioni e frodi.

Insomma la pratica dell'inversione contabile non può essere giustificata solo con l'esigenza di facilitare i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria; occorre anche che si creino condizioni che presentino, come nel caso dei subappalti, un legame continuativo ed economico tra il committente e l'impresa incaricata del subappalto e un forte rischio potenziale che l'impresa affidataria dei lavori in subappalto, dopo l'esecuzione dei lavori e l'incasso dei

corrispettivi, cessi di esistere senza lasciare traccia. Una condizione simile a quello che avviene con le frodi carousel in altri settori economici, caratterizzati dalla rapidità dei passaggi dalla produzione/importazione alla distribuzione e al consumo.

In caso diverso, l'effetto prevalente del *reverse charge*, rimane quello di introdurre modifiche al sistema comune dell'IVA europea, che determina interferenze evidenti con il corretto funzionamento del Mercato Unico e finisce quindi con lo scontrarsi con le ragioni di fondo che sono alla base di un'imposta come l'IVA. Che non consentono ai Governi di stravolgerne il funzionamento per propria comodità. Tutte questioni che gli economisti, autori di queste proposte, tendono ad ignorare, che tuttavia pongono evidenti profili di legittimità sia dal punto di vista del diritto interno sia da quello non meno rilevante del diritto europeo.

Non mi pare che queste siano le condizioni in cui opera la grande distribuzione in Italia. Basta essere appena informati su come funziona il sistema di approvvigionamenti e sul ruolo delle grandi centrali di acquisto insediate ad Amsterdam, o la funzione di traino alle vendite determinato dalle offerte (che nel 2013 hanno rappresentato il 30% delle vendite in volume, ed un livello ancora più elevato in valore) o ancora la crescente centralità dei marchi proprietari, ed il ruolo di traino del settore svolto dai grandi players francesi, tedeschi e della cooperazione nazionale, per comprendere che la GDO che si procura l'ortofrutta acquistandola da una miriade di piccolissimi fornitori sparsi sul territorio e che si comporta allo stesso modo negli altri settori merceologici, rappresenta un film di fantascienza, buono per essere proiettato in qualche Centro Studi.

In buona sostanza basta leggere i dati relativi all'andamento dei consumi negli ultimi tre anni, indifferentemente al Nord, al Centro e al Sud, per rendersi conto che una misura di questo tipo, sconvolgendo i meccanismi della deduzione e della rivalsa, propri del regime comune dell'IVA, oltre a facilitare le attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria (1000 imprese della distribuzione sono più semplici da controllare rispetto a 150.000 fornitori) ha come principale effetto di trasferire il vantaggio finanziario dell'incasso dell'IVA sulle vendite, dagli aventi diritto, ossia dai fornitori alla Grande Distribuzione e da quest'ultima, allo Stato. Si tratta dunque all'evidenza di una facilitazione sicuramente comoda per l'Amministrazione Finanziaria, ma con altrettanta certezza di una facilitazione indebita, il cui vantaggio in termini finanziari rappresenta un sotto multiplo del costo, non quantificabile precisamente perché legato ai tempi dei rimborsi IVA, che questo ennesimo espediente

illusionista, scaricherà sul fronte economico più delicato: quello della domanda interna.

A conferma di queste motivate preoccupazioni critiche, sono stati pubblicati in questi giorni i dati sui rimborsi IVA del 2014, in calo di 2,5 miliardi rispetto all'anno precedente.

L'aspetto più sconveniente di questa vicenda, è quella di aver cercato di usarla, attraverso i media, come merce di scambio nella partita che il Governo sta giocando con la Commissione europea, scaricando sull'Europa la responsabilità di un eventuale diniego, a cui farà seguito un ulteriore aumento delle accise sui carburanti. Come se fosse una questione di diritto europeo e non essenzialmente di buon andamento della Pubblica Amministrazione e di rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento nazionale, far funzionare correttamente il nostro sistema tributario, a partire dall'IVA.

Senza ricorrere ad espedienti consimili e a strumenti di illusione finanziaria, in contrasto con le regole della concorrenza e con il regime comune dell'IVA, di cui il meno che si possa dire è che non siano stati valutati gli effetti economici ulteriori.

Se si considera poi che il settore della grande distribuzione è caratterizzato da un tasso di evasione particolarmente contenuto, mentre la maggior parte dei prodotti immessi al consumo è fornito da imprese di dimensioni medie, nelle quali la diffusione dell'evasione incontra limiti strutturali evidenti, la "novità" introdotta nella legge di stabilità, appare in stretta continuità con gli interventi tributari degli ultimi anni, caratterizzati da un fisco cieco, in cui l'assenza del diritto, è in questo caso, aggravata dalla nessuna considerazione di non meno importanti ragioni economiche.

Sotto questo profilo si può far osservare, con tutto il possibile garbo, che al di là delle perdite finanziarie per un sistema (quello della grande distribuzione e dei suoi fornitori), sotto pressione dal 2011 per il crollo della domanda interna, una misura di questo tipo avrà come effetto immediato quello di aumentare la quota di beni importati, ai quali non si applica il "*reverse charge*", rispetto ai prodotti nazionali. Questo effetto, prevedibilmente, si estenderà anche ai prodotti a marchio proprio, per i quali aumenterà la convenienza a produrli all'estero e ad importarli: una ulteriore perdita fiscale che non mi azzardo a quantificare, salvo ad essere certo che rappresenterà un multiplo rispetto alle maggiori entrate determinate dall'impiego distorto di strumenti di ingegneria fiscale, che ignorano il diritto senza considerare preventivamente gli effetti diretti e soprattutto indotti di misure improvvisate di questa natura.

Sembra chiaro che il principale motivo che spinge l'Amministrazione a chiedere

l'autorizzazione ad una deroga così vistosa al sistema comune di funzionamento dell'IVA, nasce dal desiderio di appropriarsi del vantaggio finanziario (temporaneo) determinato dal meccanismo di determinazione dell'imposta, basato sugli istituti della deduzione e della rivalsa; mentre quello di contenere al minimo le attività di controllo, rappresenta una motivazione di facciata per ottenere una deroga dall'UE, in uno dei settori caratterizzati da maggiore resistenza all'evasione: una condizione che fa venir meno il presupposto giuridico per qualsiasi deroga al sistema comune dell'IVA europea.

6. Lo split payment nella PA: quando lo statalismo fiscale degenera in autoritarismo

Se possibile, presenta aspetti ancora più singolari la richiesta italiana di autorizzazione alla UE di introdurre nel sistema comune dell'IVA il cosiddetto "*split payment*", nei casi in cui la Pubblica Amministrazione intervenga sul mercato in qualità di acquirente di beni o servizi. L'iniziativa viene rappresentata da ultimo dal prof. Santoro con lungo articolo sul "sole 24 ore", come una chance in più contro evasione nell'IVA¹³. In estrema sintesi, nei casi in cui la PA opera sul mercato come acquirente di beni o servizi, secondo questa nuova disposizione, introdotta anch'essa con un emendamento alla legge di stabilità 2015, ed al vaglio della Commissione europea, ai fini di una eventuale autorizzazione, le Amministrazioni Pubbliche anziché versare l'IVA ai propri fornitori, provvedono a trattenerla presso di sé.

Secondo questo studioso, l'aspetto positivo della proposta è che questa non si basa su ipotesi costruite a tavolino, ma sulla base di studi sulla propensione ad evadere nei principali macro settori, affiancati da quelli relativi agli accertamenti tributari. Questa affermazione consentirebbe di chiudere la partita prima ancora di aprirla, visto che il settore dei rapporti con la PA è tra quelli a più basso indice di evasione all'IVA.

Comunque gli accertamenti tributari, anche in questo caso in base a stime dell'Amministrazione Finanziaria si avvicinerebbero ai 500 milioni di euro e dunque rappresenterebbero circa la metà dell'evasione stimata sulla base di elementi empirici; tuttavia sottolinea il prof. Santoro, dato lo spazio temporale piuttosto ampio che intercorre tra la fase di accertamento e quella della riscossione dei tributi, il gettito effettivo degli accertamenti è molto inferiore agli stessi; mentre il meccanismo dello *split payment*, consentirebbe di

¹³ Sul punto cfr. Santoro a., *Dallo split payment una chance in più contro l'evasione IVA*, in *Il sole 24 ore*, 2671172014, p. 45

recuperare sia l'evasione a valle, accertata e non riscossa, sia quella a monte.

Ci si potrebbe chiedere banalmente, se la cosa fosse così semplice ed automatica come la descrive il prof. Santoro, come mai a quasi mezzo secolo dall'entrata in vigore dell'IVA comunitaria, nessuno ci abbia pensato prima.

In realtà la risposta la offre proprio Santoro, secondo cui i fornitori abituali della PA sono solo il 7% del totale. Nella maggior parte delle situazioni quindi si introduce nel meccanismo di funzionamento dell'IVA, basato sugli istituti della rivalsa e della deduzione, un elemento distonico rispetto al sistema, che spingerà gli operatori che hanno assolto l'IVA a monte e non possono più portarla in deduzione a valle, a cercare di acquistare a loro volta una parte delle proprie forniture, senza assolvere l'IVA. Un effetto moltiplicatore facilitato dalla struttura estremamente frazionata del sistema produttivo italiano.

In buona sostanza lo split payment assicura che la quota d'IVA trattenuta dalla PA sul prezzo d'acquisto sia esattamente quella relativa al valore delle forniture corrisposto dalla PA; ma non garantisce affatto che alla formazione del prezzo non concorra anche una quota di valore aggiunto che non ha assolto ovvero a solo parzialmente assolto l'IVA; ed è intuitivo che questo riguarderà anche le altre forniture che una parte del settore distributivo è disposto ad acquistare senza fattura. Un effetto moltiplicativo dell'evasione che quantomeno ridimensiona fortemente il vantaggio in termini di contrasto all'evasione di meccanismi artificiosi quali lo split payment.

Il fatto che solo una parte ristretta dei fornitori della P.A. si potrebbe trovare ad essere in credito d'IVA, e che i costi di un doppio sistema contabile, potrebbero essere riconosciuti dal fisco e portati in deduzione dall'imposta sui redditi, sembra un elemento sufficiente per chiedere l'autorizzazione a avviare questa pratica che, ricorda significativamente il professor Santoro, non ha precedenti in nessun altro Paese europeo.

Forse occorre partire proprio da questo elemento fattuale, per cercare di comprendere le cause che non hanno consentito a questi ragionamenti di decollare, anche se espressi in modo garbato e suggestivo, da ultimo dal prof. Santoro. Vediamo perché.

Una prima considerazione riguarda il tasso di evasione, che nelle imprese che sono in rapporti con la PA, appare particolarmente contenuto; comunque non tale da giustificare una deroga tanto vistosa al regime comune dell'IVA (si veda in proposito lo studio sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario presentato nel maggio scorso

dalla Corte dei Conti). Una seconda ragione, non marginale, è costituita dal fatto che le operazioni osservate, dal punto di vista della costruzione giuridica, non rassomigliano nemmeno alla lontana ad ipotesi di reverse charge. Una differenza che non può essere ignorata.

La questione è piuttosto semplice. Nelle operazioni in cui interviene la PA, in funzione di acquirente finale di una determinata operazione imponibile, non vi può mai essere una operazione di inversione contabile quale quella disciplinata nelle ipotesi di reverse charge, per la buona ragione che l'Amministrazione pubblica, nell'ipotesi in cui si realizza lo split payment, si presenta come consumatore finale, indi come debitore dell'IVA sui propri acquisti.

Se le si consentisse di trattenere tutta l'IVA sugli acquisti, l'imposta sul valore aggiunto delle vendite, si trasformerebbe, è questo il professor Santoro lo sa bene, da un'imposta plurifase sul valore aggiunto, in un'imposta monofase al dettaglio, con la possibilità, per gli altri soggetti che sono intervenuti in quel particolare ciclo produttivo, di recuperare, ove non lo abbiano già fatto, successivamente in tutto o in parte l'IVA versata.

Non c'è alcun bisogno di rivolgersi a un grande studio tributario internazionale, per rendersi conto di quanto un modello di questo tipo sia lontano dal sistema di funzionamento dell'IVA. Il contrasto all'evasione, su cui è bene fare chiarezza a cominciare da questa vicenda, non rende lecita quella che appare a tutti gli effetti un'appropriazione indebita temporanea di una quota di IVA sicuramente già incassata dal fisco e restituita poi con i comodi dell'Amministrazione finanziaria all'impresa fornitrice, che anziché incassarla, è costretta ad anticiparla al fisco, senza alcun motivo ragionevole.

Da come la vicenda è descritta da Santoro, circa la metà dell'IVA accertata riguarda, in base a stime dell'amministrazione finanziaria, le imprese fornitrici; anche l'altra parte dell'evasione settoriale potenziale si basa su stime dell'Amministrazione Finanziaria, della cui attendibilità c'è quanto meno da dubitare. Basti pensare proprio alle stime sull'evasione all'IVA, calcolate sullo scostamento tra i dati territoriali riferiti ai redditi e quelli rilevati dai consumi, dai quali emergerebbe una maggiore evasione all'IVA nelle aree economicamente più svantaggiate del Paese, per rendersi conto che si tratta di stime caratterizzate da un elevato indice di improbabilità, per non dir altro¹⁴.

¹⁴ In buona sostanza, in un sistema produttivo come il nostro, in cui le imprese con più di 5 milioni di euro di volume di affari sono meno di 50.000, rispetto a circa 1 milione di società di capitali, non deve affatto stupire

Tornando quindi allo split payment, questo si configura, solo per le vendite nei confronti della P.A. nella trasformazione dell'IVA al dettaglio, da imposta plurifase sul valore aggiunto in un'imposta monofase sul valore degli acquisti della P.A.; con il vantaggio per quest'ultima di potersi finanziare a spese dei propri fornitori; quindi una pratica non solo contraria, ma del tutto incompatibile con il funzionamento del Mercato unico e con il regime comune dell'IVA.

Sgombrato il terreno da questo profilo sostanziale, veniamo al nocciolo della questione, ossia all'IVA versata ai fornitori e recuperata solo in parte, per comportamenti illeciti di questi ultimi. E qui effettivamente sembra difficile orientarsi per i profili sconcertanti della proposta.

È possibile che un'alta dirigenza, pagata secondo le stime dell'OCSE solitamente precise, oltre tre volte più della media, non sia in grado di organizzare i propri servizi in modo da garantirsi circa la corretta destinazione dell'IVA versata dalla PA ai propri fornitori? Che tra le garanzie relative alla rispondenza delle forniture a quanto pattuito contrattualmente dalla PA con i propri fornitori, non vi sia anche quella di accertarsi che l'IVA versata dalla PA sui propri acquisti, sia effettivamente riversata, al netto delle deduzioni, all'amministrazione tributaria? Che sia così difficile, con l'estensione dell'obbligo della fattura elettronica a tutte le operazioni con la PA, di evidenziare rapidamente le partite IVA che presentino dati incongrui e sottoporle ad accertamento? Che sia lecito scaricare sui propri fornitori, l'onere finanziario dell'inefficienza della PA?

Da ultimo nessuno si pone il problema dei fornitori della PA che non potendo più scaricare l'IVA assolta a monte andranno a caccia di beni e servizi in evasione all'IVA con la quasi certezza dell'impunità? Apparentemente questo comportamento sembrerebbe neutrale per la PA acquirente: meno IVA assolta a monte dal fornitore, minor prezzo finale, minore IVA trattenuta sull'acquisto effettuato dalla PA.

In realtà non è così, perché gli acquisti di beni e servizi della PA sfiorano i 140 miliardi di

che vi sia una maggiore concentrazione di quelle più piccole, fino a 10, o fino a 20 dipendenti, nella macro area Mezzogiorno; e dunque non ci si deve meravigliare che in quell'area vi sia una maggiore concentrazione di evasione all'Iva al dettaglio. Ma a parte le prestazioni di servizi a consumatori finali, che rappresentano in tutt'Italia una quota marginale del Pil, per tutte le vendite di prodotti in evasione all'IVA, occorre che il venditore si sia procurato una quota delle merci, senza fattura.

È un dato di comune esperienza che l'evasione nell'imposta sul valore aggiunto non sale dalla distribuzione alla produzione, ma segue all'evidenza un percorso inverso: poiché oltre il 30% dei prodotti venduti nella macro area Mezzogiorno provengono da altre zone del Paese, è lecito non prendere per oro colato le stime sull'evasione fornite dall'Agenzia delle Entrate.

euro e dunque introducono nel mercato una domanda potenziale di beni in evasione all'IVA di dimensioni notevolissime, che verranno poi immessi sul mercato in altri settori ben più difficili da controllare rispetto ai rapporti commerciali con la PA.

In ogni caso, questa misura non si presenta, come nelle normali ipotesi di *reverse charge*, come un correttivo rispetto al rischio di evasione concentrata in alcuni particolari settori; ha invece molto più semplicemente lo scopo di consentire alla PA di procurarsi dei vantaggi finanziari, scaricando parallelamente i relativi oneri a carico dei fornitori privati.

In buona sostanza un'ennesima operazione di finanza creativa, incurante di principi giuridici elementari, che introduce nuovi oneri a carico del sistema produttivo, incompatibile con il sistema comune dell'IVA, di cui stravolge le regole a proprio esclusivo vantaggio, modificando il contenuto economico di contratti già definiti in ogni aspetto, salvo il pagamento del corrispettivo da parte della P.A.

Una situazione difficile da definire, immaginabile solo all'interno di un ordinamento giuridico senza regole e garanzie certe per i cittadini, non solo in campo tributario, effetto di una strisciante, poco appariscente e per questo ancor più pericolosa deriva antidemocratica.

Un altro esempio di questa "finanza creativa" lo si ritrova nella possibilità per i dipendenti del settore privato, di chiedere nei prossimi tre anni, che la quota di salario differito (il cosiddetto TFR), anziché essere accantonata, possa essere anticipata di mese in mese. L'obiettivo di rilanciare i consumi che ha ispirato la proposta può essere condiviso; meno apprezzabili invece le modalità attuative che, non prendendo in considerazione gli accantonamenti pregressi, considerano i trasferimenti aggiuntivi in busta paga in quota TFR, alla stregua degli tutti altri redditi, quindi assoggettati alle elevate aliquote marginali che caratterizzano l'IRPEF. E vero che i datori di lavoro avranno interesse a spiegare ai propri dipendenti, che la quota anticipata di TFR dal punto di vista fiscale è un regalo avvelenato, perché l'imposta aumenta quasi del doppio; ma se è discutibile che lo Stato non abbia incoraggiato fiscalmente il successo di questa opportunità, assoggettando questi redditi aggiuntivi al regime della tassazione separata, è sicuramente ancora peggio che il legislatore non si sia sentito obbligato a chiarire ai propri concittadini, questo risvolto del TFR in busta paga, che quasi ne raddoppia il peso dell' IRPEF.

Da queste brevi considerazioni emerge un elemento fortemente sottovalutato, che rappresenta tuttavia un aspetto centrale della crisi fiscale italiana: l'indifferenza ai principi

giuridici e la sottostima delle interazioni che caratterizzano i rapporti tra i diversi tributi, che ne condizionano reciprocamente gli effetti. Basta pensare, per tutti all'intervento di riduzione dell'IRPEF a favore dei redditi di lavoro dipendente; una misura che discrimina sia gli altri redditi di lavoro, sia gli assegni mensili dei pensionati. Una disparità trattamento che, per poter essere plausibile, avrebbe dovuto essere inserita all'interno di una norma quadro che facesse riferimento al riordino, in tempi brevi, dell'insieme della tassazione dei redditi di lavoro¹⁵.

Al riguardo vale la pena di ricordare che la giurisprudenza costituzionale ha considerato ammissibili questo genere di disparità di trattamento, solo se temporanee e se inserite in una prospettiva più ampia di revisione dell'imposizione, per settori economici omogenei; mentre altri ordinamenti quali quello francese, nel quale la legge disciplina il sindacato preventivo di legittimità, ad iniziativa della minoranza parlamentare, il Conseil Constitutionnel, ove investito di una delle questioni richiamate in precedenza, ne avrebbe sancito l'incostituzionalità, per violazione del principio della parità dei contribuenti rispetto alla legge tributaria.

7. Conclusioni

La prima legge di stabilità presentata dal Governo Renzi, si segnala per alcune novità significative, a partire dal taglio del cuneo fiscale che investe sia l'IRPEF a carico del lavoro dipendente, sia l'esclusione del monte salari (con qualche eccezione) dalla base imponibile dell'IRAP. Si tratta, come detto di misure importanti sia sotto il profilo qualitativo, sia sul piano dimensionale, tenuto conto della fase depressiva che sta attraversando l'Europa tutta. E qui una prima riflessione è d'obbligo.

La depressione europea è figlia della gestione opportunistica degli interessi delle banche francesi e tedesche, da parte dei rispettivi Governi, nella prima fase della crisi greca, che ove gestita con maggiore tempestività e più equilibrio nella scelta degli interventi, da parte dei grandi paesi europei, avrebbe potuto chiudersi con costi incomparabilmente minori, non solo

¹⁵ L'aumento delle detrazioni a favore dei redditi da lavoro dipendente, fa emergere un altro aspetto che riguarda direttamente la questione del contrasto all'evasione. E' noto che le detrazioni decrescenti aumentano l'aliquota marginale implicita dell'IRPEF al tasso di decrescenza; fino al 2013 questa aliquota ulteriore era per i redditi da lavoro dipendente del 3%, mentre quella relativa agli oneri familiari era pari all'1%. Con l'aumento delle detrazioni a favore dei redditi da lavoro dipendente fino al tetto di 26000 euro, pari a circa 1000 euro, introdotto nel 2014, per questi redditi l'aliquota marginale è ormai aumentata di un altro 4,1%, raggiungendo, per i redditi da 15000 a 26000 euro, l'aliquota abborriva del 34%. In buona sostanza, i futuri aumenti contrattuali si rimangeranno maggiorato tutto il vantaggio dell'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP. Un altro record in tema di illusione finanziaria!

per la Grecia.

In buona sostanza la crisi dei debiti sovrani, che a partire dal 2011 ha coinvolto altri paesi, caratterizzati da una dimensione economica ben maggiore, quali la Spagna e l'Italia, ha condotto ad aggiustamenti graduali ex post della politica monetaria nella zona euro, che non hanno potuto evitare insufficienze e ritardi, proprio per l'assenza di una politica fiscale e di bilancio comune. Una condizione di diffusa incertezza che ha condotto a un forte rallentamento dell'economia europea tra il 2012 e il 2014.

Tuttavia rappresenterebbe un grave errore prospettico considerare la depressione italiana, come una delle tessere del più vasto mosaico rappresentato dalla crisi che coinvolge i principali paesi d'Europa; a partire dalla Germania la cui politica interna, per alcuni profili, è anch'essa un elemento di instabilità. Questa fase di forte rallentamento dell'economia europea si è ripercossa anche sulle esportazioni italiane, che pur essendo ben più diversificate nei mercati di sbocco rispetto a 10 anni or sono, dipendono tuttora per qualcosa più della metà dai mercati dell'Unione Europea.

In buona sostanza in un quadro di forte rallentamento dell'economia europea ed in particolare della zona euro, si inserisce in Italia la crisi della domanda interna, sbocco naturale di una lunga fase recessiva affiancata da una stretta fiscale, eccessiva nelle dimensioni e fortemente regressiva nei contenuti, che ci sta conducendo a tappe forzate dalla recessione ad una depressione di lungo periodo.

Se si parte da questa analisi realistica del quadro congiunturale italiano, di cui la macro area Mezzogiorno, che si avvia ad entrare all'ottavo anno di recessione consecutiva, rappresenta la più evidente manifestazione di una crisi di sistema, si deve prendere atto con rammarico che la legge di stabilità per il 2015, pur presentando alcune novità significative, è lungi dal rappresentare quella svolta che l'Italia aspetta ormai da troppi anni. Una condizione di incertezza alimentata dall'improvvisazione che ha accompagnato le politiche pubbliche, a partire dal 2006, che ha esasperato i profili depressivi di una politica tributaria e della spesa, fortemente caratterizzata in senso regressivo.

A questa caratterizzazione critica appartengono lo *split payment* e l'estensione del *reverse charge* nella grande distribuzione, introdotte dalla legge di stabilità: manifestazioni di uno statalismo miope, che pur d'incassare qualche centinaio di milioni non ne calcola gli effetti sull'economia e l'incentivo ad evadere il fisco che misure di questo tipo, introducono come tosine all' interno

del sistema produttivo.

Tuttavia anche quest'esito non deve sorprendere, sol se si guardi ai profili distributivi della principale imposta italiana in termini di gettito ossia all'IRPEF. Un imposta caratterizzata da una serie di squilibri e di contraddizioni interne che l'hanno trasformata in uno dei più evidenti elementi di criticità per l'insieme dell'economia italiana.

Come ho avuto modo di indicare nelle pagine precedenti, il consolidamento della maggiorazione delle detrazioni IRPEF per i redditi da lavoro dipendente e l'abbattimento del costo per lavoro nella base imponibile dell'IRAP, potrebbero rappresentare finalmente un punto di rottura e al tempo stesso di svolta e rilancio dell'economia italiana. Tuttavia il condizionale è d'obbligo, perché gli elementi di criticità che hanno caratterizzato la principale imposta italiana, l'IRPEF negli ultimi anni riverberano i loro effetti negativi sull'insieme del sistema tributario, introducendo una serie di elementi depressivi nell'economia, la cui correzione rappresenta il presupposto per una ripresa non effimera dell'economia italiana¹⁶.

D'altra parte la diffusione di ulteriori incrementi di imposte, sparsi a piene mani all'interno della legge di stabilità, per circa 10 miliardi di euro, resi meno visibili dall'impiego sapiente di meccanismi d'illusione finanziaria, ma non per questo meno avvertiti dal sistema economico, ed il ricorso a strumenti fantasiosi ed in tutti i sensi precari, quali quelli illustrati nelle pagine precedenti, anch'essi fortemente depressivi, mettono in luce il permanere di una serie di criticità strutturali, che non vengono purtroppo scalfite da qualche segnale positivo introdotto con la legge di stabilità per il 2015. Un aspetto della crisi questo, tanto più grave, in quanto si ha la sensazione che si tratti di criticità innanzitutto culturali, non solo non individuate, ma neppure percepite indirettamente. Una ragione in più perché anche in campo tributario si avverta finalmente l'urgenza di riportare il diritto al centro del sistema. Ma questo è un altro risvolto della crisi, che esula dall'oggetto di queste note

¹⁶ Alla crisi dell'IRPEF è dedicata la principale sezione della Seconda parte del rapporto sul coordinamento della finanza pubblica, dedicato agli strumenti per le politiche pubbliche, dal titolo eloquente: "L'IRPEF, un'arma spuntata." pp. da 51 a 86 Corte dei Conti Sez. Unite in sede di controllo, Maggio 2014