



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**5**

**2016**

## PARTE PRIMA (dottrina)

### **Nonostante l'ammortizzatore (anomalo) dell'evasione, l'economia italiana stenta a ripartire. L'assenza di sistema e il fisco senza freni bloccano la crescita**

*di Raffaele Perrone Capano*

#### ABSTRACT

*The work is divided into two parts (the second will be published in the next issue) it aims to provide a legal analysis of the phenomenon of tax evasion and its dissemination through the study of the evolution of the income tax system, to Since the reform of 1971/72, up to the present day.*

*The survey focuses on the most significant measures, starting from the 1996/1997 reform, to the Act no. 80 of 2003 and the subsequent interventions of the 2006-2007 period, highlighting the links between tax structure and growth of evasion.*

*The evolution of the tax authorities during the crisis years, in the 2015 report of the Court of Auditors, confirms this analysis. He concludes the first part of the essay the deepening of relations between the IRAP and the implications that can be drawn on the subject of evasion.*

#### SINTESI

*Il saggio, diviso in due parti, (la seconda verrà pubblicata del prossimo numero) si propone di offrire una analisi giuridica del fenomeno dell'evasione fiscale e della sua diffusione, attraverso l'approfondimento dell'evoluzione del sistema di imposizione sui redditi, a partire dalla riforma del 1971/72, fino ai giorni nostri.*

*L'indagine si concentra sugli interventi più significativi, a partire dalla riforma del 1996/1997, fino alla legge delega n. 80 del 2003 e ai successivi interventi del periodo 2006/2007, evidenziando i collegamenti tra struttura dell'imposizione e crescita dell'evasione.*

*L'evoluzione del fisco negli anni della crisi nel Rapporto 2015 della Corte dei conti, conferma tale analisi. Conclude la prima parte del saggio l'approfondimento dei rapporti tra i IRAP e le implicazioni che se ne possono trarre in tema di evasione.*

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L'evoluzione del sistema tributario, e la diffusione dell'evasione dalla riforma tributaria del 1972/73 ai giorni nostri – a) *La prima fase del processo riformatore: gli interventi di riforma del 1996/97* – b) *L'inizio degli anni 2000 e la delega per la riforma del sistema tributario dello Stato (legge n.80/2003)* – c) *Gli effetti depressivi delle misure fiscali del 2006/07, anticipano in Italia la recessione indotta dalla crisi finanziaria internazionale del 2008* – 3. Il fisco negli anni della crisi, nel Rapporto della Corte dei Conti sul coordinamento della finanza pubblica del 2015 – 4. I limiti degli studi quantitativi sull'evasione: il caso dell'IVA e i rapporti con l'IRAP – 5. Conclusioni

## 1. Introduzione

Ai primi di luglio, l'attenzione è stata attratta da un dato dell'Istat, fortemente distonico rispetto a quanto indicato dalle prime stime sul Pil 2015 comunicate il 1 marzo e soprattutto rispetto alle attese; vale a dire che nel 2015, a sorpresa, il Pil delle sei regioni del Mezzogiorno, ha registrato una crescita superiore al resto d'Italia (+1% contro il dato nazionale pari a +0,8%).

L'aspetto interessante di questo dato non è tanto legato al profilo quantitativo, modesto e all'interno di un quadro complessivamente insoddisfacente; ma al fatto che esso si pone in evidente controtendenza rispetto ai rapporti della SVIMEZ degli ultimi anni; dai quali emergeva che nel periodo terribile che va dal 2008 al 2014, il crollo del prodotto interno lordo e del reddito pro capite, nel Mezzogiorno, era stato molto più elevato rispetto al dato complessivo registrato dall'Italia (-13,4% contro il 9,1%). Né le anticipazioni della stessa SVIMEZ per il 2015, facevano presagire uno scenario diverso.

Un risultato, è bene precisarlo fin d'ora che non può essere certo attribuito alla congiuntura internazionale sfavorevole, a seguito della crisi finanziaria del 2008, e al rallentamento strutturale della crescita nell'area dell'euro. È infatti un dato di comune esperienza che le esportazioni hanno un'incidenza sulla formazione del Pil nelle regioni del Mezzogiorno che è circa la metà, rispetto al dato nazionale.

In buona sostanza, come vedremo in seguito, l'avvitamento recessivo dell'economia nelle regioni del Sud a partire dal 2012, è essenzialmente il frutto delle politiche economiche, soprattutto fiscali attuate in quegli anni, con un diletterismo incosciente, tuttavia attento a non colpire gli interessi più forti o, soltanto, politicamente meglio rappresentati.

Basta pensare, per farla breve, al carattere fortemente recessivo della politica tributaria, avviata a partire dalla seconda metà del 2011, e ulteriormente inasprita nel 2012; o al taglio degli investimenti pubblici, che ha colpito duramente l'Italia intera, ma la cui concentrazione nelle regioni del Mezzogiorno è stata più che doppia rispetto alla media nazionale. Da ultimo occorre ricordare, per chi non se ne fosse accorto, che le attuali difficoltà del sistema bancario italiano, che stanno

seminando incertezze a piene mani e tirando il freno all'affannato motore dell'economia italiana, hanno ben poco a che vedere con la crisi finanziaria del 2008/2009, essendo il risultato di politiche pubbliche che, anziché risanare i conti pubblici, hanno determinato il crollo della domanda interna e la crisi del sistema di imprese minori, posizionate essenzialmente sul mercato domestico, moltiplicando chiusure delle aziende, fallimenti e un abbattimento della capacità produttiva, rispetto al 2007 di circa il 20%, concentrato essenzialmente negli ultimi quattro anni.

L'effetto di quelle politiche, eccessive nelle dimensioni e squilibrate dal punto di vista distributivo, valutate negativamente, ex post, anche dalla Banca d'Italia, è stato drammatico per le regioni del Mezzogiorno, ma, è stato accompagnato da un elemento di chiarezza, su cui mi sono soffermato in un precedente articolo; quello di avere evidenziato, che la crisi italiana e le difficoltà al suo interno, delle aree meno avvantaggiate, non ha nulla di geografico, è solo un problema di concentrazione degli effetti recessivi della crisi, e della diversa efficacia delle politiche messe in campo per contrastarla.

Partendo da questa evidenza, emerge con grande chiarezza, che vi è tanto sud nelle realtà minori delle regioni del Nord; ve ne è un po' di più, in quelle dell'Italia centrale, mentre nelle regioni del Mezzogiorno, la differenza è rappresentata da una maggiore concentrazione delle difficoltà, accompagnata da maggiori carenze infrastrutturali e da minori servizi pubblici, in ogni caso di peggiore qualità.

In buona sostanza, se si considera che il calo del Pil registrato in Italia negli ultimi sette anni, è stato influenzato negativamente dal maggiore calo del reddito pro capite e del Pil nelle regioni del Sud, si comprende l'interesse per questa, che comunque la si legga, appare una buona notizia.

Il partito di maggioranza, memore del detto popolare "piove governo ladro", senza neppure soffermarsi sui dati di dettaglio comunicati dall'Istat, si è subito affrettato ad intestarsi i meriti di quanto accaduto, nel Mezzogiorno.

Ma come spesso accade ai detti popolari, espressione di antica saggezza, e come certificherebbero anche in questo caso gli economisti, vale a dire che non vi

è alcuna evidenza empirica che i Governi abbiano un'influenza sul clima, anche in questo dato, il governo non c'entra per nulla, ma in compenso c'entra, eccome, il clima: vediamo perché.

Se confrontiamo i principali indicatori economici, registrati nel 2015 nelle quattro grandi macro aree in cui viene ripartita a questi fini l'Italia, (nordest, nordovest, centro, sud e isole) emergono alcune significative differenze che occorre valutare, per non correre il rischio di prendere un abbaglio.

La produzione industriale nel Mezzogiorno del 2015 non indica alcun elemento espansivo rispetto all'anno precedente (+0,1%), nonostante la forte crescita del comparto automobilistico.

Se si tiene conto che l'incremento a due cifre della produzione di autoveicoli in Italia, nello scorso anno, si è concentrato essenzialmente negli stabilimenti Fiat insediati in Campania, in Abruzzo e in Basilicata, caratterizzati da profonde ristrutturazioni ed investimenti per alcuni miliardi di euro negli ultimi 4 anni e nei produttori di componentistica, concentrati in quelle regioni, a cui si contrappone il fermo dell'attività dello stabilimento di Cassino, coinvolto anche esso da una radicale ristrutturazione, per la produzione dei nuovi modelli Alfa Romeo, la conclusione è abbastanza semplice.

Nel Mezzogiorno la produzione industriale è ancora in calo, mentre il +0,2% registrato nelle regioni del Centro, dato certo non positivo, è dovuto in gran parte al blocco temporaneo della produzione di autoveicoli a Cassino.

In buona sostanza la robusta spinta data dal settore auto alla produzione industriale nelle regioni del sud, è riuscita a occultare l'ulteriore calo dell'industria manifatturiera e a rendere meno evidente, ma non a compensare, il dramma politico giudiziario che ha investito l'acciaieria di Taranto, negli ultimi quattro anni. Una conferma di questo dato viene dall'ulteriore calo dei servizi finanziari, professionali e rivolti alle imprese che segnano nel Sud un - 0,6%, mentre l'andamento degli altri servizi è stazionario. Gli unici dati positivi vengono dall'occupazione in crescita dell'1,5%, e dall'aumento dei consumi, +2,6% contro il dato stazionario (+0%) che caratterizza l'Italia nel suo complesso.

L'incremento dell'occupazione in particolare, piuttosto che l'effetto della ripartenza delle attività economiche in quelle aree, sembra essere il risultato della trasformazione, di rapporti di lavoro subordinato, mascherati in precedenza come prestazioni di lavoro autonomo, attraverso l'apertura di partite IVA; una trasformazione, va detto, favorita dall'aumento dei controlli e soprattutto dai generosi incentivi alla stipula di contratti di lavoro a tempo indeterminato.

In buona sostanza la crescita del Mezzogiorno nel 2015 è stata spinta da condizioni meteo particolarmente favorevoli che hanno determinato un aumento della produzione agricola del 7,3%, contro il dato nazionale dell'1,6%. Poiché la componente agricoltura rappresenta nelle regioni del Mezzogiorno una quota del Pil oltre tre volte maggiore di quella nazionale, si comprende come la sensibile crescita della produzione agricola, sia stata determinante nell'aumento del reddito pro capite e nella formazione del Pil.

Una conferma di questo dato, emerge dall'andamento del commercio, stazionario nel resto d'Italia (+0,2%), in crescita del 2,6% nelle regioni del Mezzogiorno.

Un dato positivo dunque, nel quale tuttavia il ruolo della politica è stato complessivamente marginale. Un elemento questo che deve far riflettere, per due ordini di considerazioni. La prima è che si tratta di un dato irripetibile, che trova purtroppo conferma nel rallentamento delle produzioni agricole nel primo semestre del 2016, in particolare nelle regioni del Mezzogiorno. La seconda, di ordine sistematico, riconduce direttamente alla politica tributaria e al regime particolarmente favorevole, su base catastale, che caratterizza l'imposizione dei redditi delle attività agricole minori, particolarmente diffuse nelle regioni del sud.

Un aumento del reddito disponibile, non intaccato se non in minima parte dal lato delle imposte, che si è riflesso anche sulla crescita del settore delle costruzioni (+1,4%), e, come detto, dei consumi delle famiglie. (+2,6%).

Nel primo semestre 2016, al prevedibile rallentamento della produzione agricola nelle regioni del Mezzogiorno, ha corrisposto in parallelo un rallentamento dei consumi delle famiglie, evidenziando ancora una volta gli ostacoli, a partire dal

fisco che impediscono all'Italia di crescere; nonostante il fatto che alcuni interventi, come il bonus di € 80 al mese ai lavoratori dipendenti con un reddito lordo non superiore a € 26.000 (di costituzionalità peraltro assai dubbia), e l'incisiva decontribuzione, per i nuovi contratti a tempo indeterminato, abbiano dato un po' di respiro alla domanda interna. Ma, dal lato del fisco serve ben altro.

Come è stato sottolineato più volte in questa rivista nel corso degli ultimi anni, quello che rende insopportabile il fisco italiano, a parte il costo degli adempimenti amministrativi e burocratici, e ne evidenzia il carattere recessivo, non è la pressione fiscale complessiva, pure assai elevata, ma lo squilibrio della ripartizione del prelievo tra le principali imposte, al di fuori di qualsiasi disegno di politica tributaria degna di questo nome, e soprattutto il carattere regressivo della sua distribuzione tra i contribuenti.

In buona sostanza, a partire dal 2007, con tutta probabilità il fisco ha rappresentato il fattore che ha contribuito maggiormente al crollo della domanda interna, proprio perché la sua distribuzione ha penalizzato eccessivamente i contribuenti a reddito medio basso. Un aspetto decisivo, su cui la politica ovviamente sorvola, ignorato dall'Agenzia delle entrate; quest'ultima preferisce concentrare la propria attenzione sull'evasione fiscale, una facile via di fuga quando non si ha nulla da dire, sorvolando sulle cause interne al sistema tributario, che ne rappresentano il brodo di cultura e che talvolta contribuiscono direttamente ad alimentarla. Come vedremo in seguito, demagogia e disinformazione non costano nulla, ma se poi l'Italia stenta a crescere, è inutile cercare lontano, basta guardare in casa propria, al fisco, per comprendere quel che non va.

## **2. L'evoluzione del sistema tributario, e la diffusione dell'evasione dalla riforma tributaria del 1972/73 ai giorni nostri**

### *a) La prima fase del processo riformatore: gli interventi di riforma del 1996/97*

Nell'ampio e variegato contesto degli studi di politica tributaria, il tema dell'evasione, evocato più che altro con motivazioni politiche nei primi anni di applicazione della riforma tributaria del 1972/73, per la moltiplicazione del numero

dei contribuenti, che aveva accompagnato la riforma, ed aveva rivoluzionato il rapporto tra quest'ultimi e l'Amministrazione finanziaria, del tutto impreparata ad una rivoluzione di quelle dimensioni; da ultimo per gli ampi effetti redistributivi che quella riforma aveva portato con sé, il che non poteva non determinare un profondo cambiamento del rapporto tra i contribuenti ed il fisco.

Se si torna col pensiero alla crescita tumultuosa che aveva caratterizzato l'Italia negli anni che avevano preceduto la riforma, alla moltiplicazione delle attività economiche di dimensioni piccole e piccolissime, in precedenza non tassate, o colpite con imposte reali, che non comportavano la tenuta di una contabilità, almeno come siamo abituati a considerarla oggi, si comprende facilmente quanto quei cambiamenti avessero inciso sull'evasione fiscale, favorita dalla polverizzazione del sistema produttivo e distributivo, dalle carenze legislative e dall'assoluta impreparazione della struttura amministrativa, a gestire una platea di contribuenti passata in pochissimo tempo da pochi milioni ad oltre 40 milioni di soggetti.

L'attenzione al fenomeno aveva preso corpo, nel sistema politico sociale e nell'opinione pubblica, alla fine degli anni '70 del secolo scorso, quando l'elevata inflazione, in seguito alla recessione del 1976 e alle turbolenze non soltanto politiche che l'avevano accompagnata, aveva posto in evidenza gli squilibri determinati dalla nuova articolazione delle imposte sui redditi, solo in parte corretti dagli interventi della Corte costituzionale del 1976 e del 1980.

Censure, quelle sul cumulo dei redditi familiari nell'IRPEF e sulla discriminazione qualitativa dei redditi nell'ILOR, che avevano messo in discussione, occorre ricordarlo, due dei principali pilastri, assieme alla progressività per scaglioni, del nuovo modello d'imposizione dei redditi personali, che aveva sostituito l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta complementare progressiva e l'imposta di famiglia.

In buona sostanza la Corte costituzionale aveva ritenuto costituzionalmente illegittimi, i principali criteri distributivi del nuovo sistema di tassazione dei redditi personali introdotto dalla riforma tributaria del 1972. Una situazione di sofferenza, corretta solo con interventi parziali, che si è trascinata per un trentennio, fino alla

legge 80 del 2003 di riforma del sistema tributario dello Stato, su cui ci soffermeremo più oltre.

Occorre ricordare al riguardo, che l'introduzione dell'IRPEF nel 1972, aveva fortemente penalizzato dal punto di vista distributivo i redditi da lavoro dipendente, rispetto agli altri redditi assoggettati all'IRPEF.

In precedenza infatti i salari erano assoggettati all'imposta di ricchezza mobile, un'imposta proporzionale con un'aliquota inferiore a quella delle altre categorie reddituali, assoggettate alla RM e decisamente inferiore a quella del primo scaglione dell'IRPEF (pari al 10%) comune ormai tutti i redditi; si aggiunga che ai redditi da lavoro dipendente era riconosciuto, ai fini della determinazione dell'imposta di ricchezza mobile, un abbattimento di  $\frac{1}{4}$  dei redditi effettivamente percepiti. Una condizione ben più favorevole rispetto alle detrazioni d'imposta previste dall'IRPEF, per determinare la quota di reddito rappresentativa del minimo vitale, non assoggettabile al tributo.

È in quegli anni che, accanto all'indicizzazione annuale degli scaglioni e delle detrazioni, venne introdotto l'attuale sistema di versamenti periodici dell'IRPEF, in acconto e a saldo, essenzialmente con l'obiettivo di avvicinare la posizione fiscale dei percettori di redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, a questi ultimi. Un correttivo importante, che tuttavia non modificava a se non in parte, i limiti strutturali dell'IRPEF del 1972.

Non sto qui a ricordare i vari tentativi posti in atto nel corso degli anni '80, dal redditometro, alla minimum tax, ai condoni periodici, per cercare di determinare una ripartizione sufficientemente equilibrata dell'imposizione sui redditi, personali e d'impresa, tra le diverse categorie di contribuenti; nonché alla scarsa attenzione al rapporto tra imposizione fiscale e famiglia, nonostante gli interventi al riguardo della Corte costituzionale, che fa del nostro sistema tributario un vero e proprio "*unicum*" in Europa.

La prima svolta nei profili distributivi dell'imposizione sui redditi, si ebbe con la riforma dell'IRPEF del 1996/97 e con la contestuale introduzione dell'IRAP, che aveva sostituito i contributi sanitari e la vecchia imposta locale sui redditi, l'ILOR,

(deducibile dalle imposte sui redditi, al contrario dell'IRAP) modificando profondamente, e con modalità poco trasparenti, gli assetti distributivi dell'imposizione sui redditi, personali e d'impresa, stabiliti dalla riforma tributaria del 1972/73 ed integrati dagli interventi della Consulta del 2006 e del 1980.

Occorre riconoscere che il modello di imposizione sui redditi, determinato da quel processo riformatore, che era stato accompagnato da una ristrutturazione profonda dell'amministrazione finanziaria, con la creazione delle Agenzie delle entrate, aveva alla base un disegno di razionalizzazione e di modernizzazione del sistema tributario, apprezzabile, che teneva conto dei profondi cambiamenti che avevano caratterizzato l'Italia, la sua economia e le abitudini di vita dei suoi cittadini, nel precedente quarto di secolo. Una revisione complessiva dei profili distributivi delle imposte sui redditi, o comunque riferibili al reddito, per adeguare il sistema tributario a tale mutata realtà.

Di tutto questo va dato atto al Ministro delle finanze dell'epoca, il professor Vincenzo Visco, profondo conoscitore della macchina tributaria italiana, per essere stato negli anni precedenti il principale interlocutore dell'opposizione di sinistra, in qualità di deputato della sinistra indipendente, del Ministro delle finanze, prof. Visentini.

I limiti strutturali di quella riforma, che aveva come principale obiettivo quello di riequilibrare il prelievo tra i diversi percettori di reddito, era stato quello di concentrare l'attenzione sui profili distributivi della riforma, senza accompagnare questo processo con la necessaria gradualità ed equilibrio. La revisione della scala distributiva dell'IRPEF, con l'aumento dell'aliquota del primo scaglione del 10% al 19%, e la contestuale riduzione dell'aliquota massima dal 55% al 45% (non ricordo al proposito alcuna critica da sinistra al riguardo), rispondeva come stai trovato chiamata ad esigenze realistiche di recupero di competitività e di riequilibrio del sistema.

Tuttavia il sostanziale raddoppio dell'aliquota del primo scaglione, accompagnato dall'introduzione dell'IRAP, a carico dei redditi da lavoro autonomo, in precedenza non assoggettati all'ILOR, in seguito alla sentenza n.42/1980 della

Corte costituzionale, senza alcuna differenziazione di aliquota (peraltro prevista dalla legge delega), aveva determinato un sovraccarico di imposta, concentrato in un arco temporale ristretto, sulle attività minori, che non poteva non avere effetti sull'evasione.

Infatti, la prevista redistribuzione del prelievo a favore delle imprese maggiormente strutturate (che hanno minori possibilità di evadere) stimato in 7000 miliardi di lire, rispetto alle imprese individuali e ai lavoratori autonomi, su cui erano concentrati i maggiori oneri legati all'introduzione dell'IRAP, che aveva convinto i vertici della Confindustria ad appoggiare la riforma, si realizzò in minima parte, o non si realizzò affatto, proprio per l'aumento dell'evasione.

In ogni caso, con l'introduzione della "*dual income tax*", a beneficio delle società di capitali, la riforma si presentava vantaggiosa in termini di riduzione d'imposta, per la parte meglio strutturata del sistema di imprese italiane.

Le attività minori, strette tra l'avvio degli studi di settore, che avevano dilatato le basi imponibili, la nuova struttura delle aliquote dell'IRPEF, penalizzanti per i redditi minori soggetti a dichiarazione e l'introduzione dell'Irap, avevano reagito alla riforma aumentando l'evasione. Un processo facilitato proprio dall'aumento dell'aliquota dei primi scaglioni, con un esito opposto a quello sperato, tuttavia prevedibile.

Per meglio comprendere il rapporto che lega tra loro le varie imposte, ai fini dell'evasione e delle politiche più idonee a contrastarla, occorre richiamare almeno tre elementi, caratterizzanti la riforma del 1997. Il primo è rappresentato dalle caratteristiche proprie dell'IRAP, un tributo a carico del valore aggiunto della produzione che, incorporando nella base imponibile il costo degli interessi passivi e, soprattutto il costo del lavoro, presenta una base imponibile molto più ampia e meno esposta all'evasione, di quella dell'ILOR che aveva sostituito, e della stessa imposta sul valore aggiunto euro comunitaria, di cui costituisce di fatto un duplicato.

Questo elemento strutturale aveva comportato, ipso facto, un forte incremento del cuneo fiscale, ulteriormente amplificato dall'indeducibilità del tributo regionale

dalle basi imponibili dell'IRES e soprattutto dell'IRPEF, ed indirettamente aveva introdotto nel sistema un ulteriore incentivo ad evadere.

Il secondo elemento strutturale che aumentava la convenienza ad evadere, era rappresentato dall'aumento del cuneo fiscale, determinato dalla riforma dell'IRPEF, dall'introduzione dell'IRAP e dalla contemporanea riduzione dell'imposta sulle società (IRPEG), che incrementava ulteriormente la convenienza ad evadere. Quando la somma delle imposte e dei contributi che incidono direttamente o indirettamente sul fattore lavoro, divengono superiori al risparmio determinato dalla deducibilità della quota di salario corrisposta fuoribusta, la spinta ad alimentare questo processo, nelle realtà economiche che, per organizzazione e struttura lo consentono, trova facile alimento.

Viene infatti introdotto nel sistema, un elemento distorsivo difficilmente controllabile, che alimenta questa forma di evasione, che non lascia tracce, intuitivamente assai difficile da contrastare.

Il terzo elemento è rappresentato dalla necessità di mantenere all'interno dell'impresa, un rapporto coerente tra il valore aggiunto della produzione e valore aggiunto delle vendite; quindi tra l'imponibile definito ai fini delle imposte dirette (IRPEF, IRES, IRAP) e quello relativo all'imposta sul valore aggiunto euro comunitaria (IVA). Tema a cui, il meno che si possa dire, è che l'Amministrazione finanziaria, continua a non prestare la dovuta attenzione, pur essendo stata, nell'eclissi della politica, la protagonista assoluta delle scelte di politica tributaria dell'ultimo decennio.

È interessante notare che, nonostante i profondi cambiamenti strutturali che avevano caratterizzato l'economia italiana negli anni '90 dello scorso secolo, e la significativa ristrutturazione che aveva investito il sistema tributario alla fine di quel decennio, l'evasione fiscale non sembra registrare quella contrazione, che la ristrutturazione del sistema distributivo e lo sviluppo di nuovi servizi a domanda, avrebbe dovuto rendere possibile.

E' probabile che questo aspetto, sia stato determinato dal mancato coordinamento dei profili distributivi del prelievo tra le diverse imposte, su cui mi

sono soffermato in precedenza; a cui occorre aggiungere l'assenza di gradualità e la dimensione eccessiva dei processi redistributivi innescati dalla riforma del 1997, che avevano aumentato le resistenze dei contribuenti, rispetto alle crescenti pretese del fisco. Ora, al di là del fatto che il coordinamento tra i profili distributivi delle diverse imposte, risponde a precisi vincoli di ordine costituzionale in tema di effettività della capacità contributiva realmente incisa, sembra evidente che l'assenza di coordinamento tra le diverse imposte, non sfugge ai contribuenti, pronti ad utilizzare le opportunità che il sistema tributario offre, per auto ridursi le imposte.

*b) L' inizio degli anni 2000 e la delega per la riforma del sistema tributario dello Stato (legge 80 /2003)*

Non è un caso che il cambio di indirizzo politico, all'inizio degli anni 2000, abbia avuto come obiettivo principale la riforma del sistema tributario, anche in vista dell'attuazione del federalismo fiscale. La legge 80/2003, che aveva delegato il Governo a riformare il sistema tributario dello Stato, aveva come principale obiettivo quello di realizzare una riduzione generalizzata dell'imposizione sui redditi delle persone fisiche, a partire da una maggiore attenzione alle condizioni familiari, e la modernizzazione dell'imposizione del società di capitali; questi obiettivi, in base alla legge delega, dovevano essere accompagnati da un processo di allargamento delle basi imponibili, attraverso l'affinamento degli studi di settore e la loro estensione alle società di capitali.

Per queste ultime il disegno riformatore prevedeva la sostituzione della vecchia imposta sulle persone giuridiche (IRPEG), con una nuova imposta sui redditi delle società, strutturata su basi più moderne, con l'obiettivo di favorire l'internazionalizzazione delle imprese più dinamiche, migliorandone la competitività fiscale, ed al tempo stesso di aumentare il gettito dell'imposta, al fine di poter se non eliminare, ridimensionare il peso dell'IRAP, fortemente condizionante la competitività delle imprese, per il fatto di colpire le esportazioni, esentando in parallelo le importazioni.

Quel disegno riformatore, approvato dalle Camere dopo un confronto parlamentare particolarmente lungo ed approfondito, era stato accompagnato da una serie di misure, tutte caratterizzate dall'obiettivo di favorire l'emersione di nuova base imponibile, finanziando per questa via, in buona parte le riduzioni di gettito, previste in particolare per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e per l'IRAP. Il nuovo modello d'imposta personale era stato caratterizzato, tra l'altro, dalla sostituzione del vecchio sistema di detrazioni d'imposta, per tener conto del minimo vitale e dei carichi familiari, con la creazione di due aree deducibili dal reddito complessivo: la *no tax area* per sottrarre all'imposizione la quota di reddito non assoggettabile all'IRPEF ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, in quanto espressiva del minimo vitale; e la *family area* per tenere conto degli oneri familiari, relativi ai componenti della famiglia, considerati fiscalmente a carico del contribuente.

L'esito di quella riforma, nonostante le difficoltà determinate dal periodo di crisi, provocato dall'attentato alle torri gemelle, negli Stati Uniti, nel 2001, aveva presentato una serie di aspetti positivi, a partire da una riduzione del gettito delle imposte interessate alla riforma, superiore 18 miliardi di euro, senza che questo comportasse una riduzione complessiva del gettito, anzi.

In particolare, l'introduzione dell'IRES, aveva razionalizzato l'imposizione del reddito d'impresa prodotto dalle società di capitali, adeguandola alla mondializzazione dei mercati, per aumentare la competitività internazionale delle imprese, riducendo gli spazi che avevano favorito nella vecchia IRPEG la diffusione di comportamenti elusivi. Questo elemento trova conferma nel forte incremento del gettito dell'IRES tra il 2005 e il 2006, premessa per l'avvio di una riduzione dell'IRAP, che ne minimizzasse i noti inconvenienti in termini di competitività e di concorrenzialità rispetto alle importazioni, non assoggettate al tributo regionale.

Non meno incisivi erano stati gli interventi nel campo dell'imposizione personale progressiva (IRPEF). Il nuovo schema di IRPEF, basato su deduzioni decrescenti dall'imponibile, in sostituzione delle vecchie detrazioni in cifra fissa, aveva reso tra il 2004 del 2006 il nuovo modello di imposizione dei redditi personali, più

trasparente, più simile a quello vigente negli altri principali paesi europei, più equilibrato dal punto di vista distributivo, da ultimo meno incentivante rispetto al fenomeno dell'evasione.

Obiettivo quest'ultimo, realizzato sia attraverso una revisione degli studi di settore, che aveva implementato le basi imponibili dei contribuenti soggetti a dichiarazione (imprenditori individuali e lavoratori autonomi), senza sconvolgerne i meccanismi, come sarebbe avvenuto a partire dal 2007.

Questo allargamento delle basi imponibili, come vedremo più avanti, era stato favorito dalla nuova struttura delle deduzioni e delle aliquote, che avevano fatto sì che nell'IRPEF riformata, oltre i 2/3 dei contribuenti rientrassero nel primo scaglione tassato con l'aliquota marginale del 23% ed aliquota media più bassa in funzione del reddito. In buona sostanza l'ampliamento delle basi imponibili dichiarate dai contribuenti, favorito dalla riforma strutturale dell'IRPEF, aveva avuto effetti molto limitati in termini di aumento del peso dell'imposta; la maggioranza dei percettori di redditi assoggettati a dichiarazione, nonostante la rivalutazione degli studi di settore, aveva infatti dovuto corrispondere nel 2006, un'imposta minore rispetto a quella calcolata in base allo schema impositivo vigente fino al 2003.

La riduzione del prelievo era stata ancora più evidente per i redditi da lavoro dipendente, che avevano registrato una diminuzione generalizzata dell'imposta; più marcata in percentuale rispetto al reddito per i redditi più modesti, più consistente in assoluto per i redditi più elevati, il che in un'imposta progressiva è inevitabile. Un risultato che aveva determinato molte critiche, anche da parte di osservatori accademici, gli stessi che qualche anno prima non avevano trovato nulla da ridire rispetto alla riduzione di 10 punti dell'aliquota dell'IRPEF applicata ai redditi più elevati, introdotta dalla riforma Visco del 1997.

Gli effetti positivi del processo di riforma fiscale avviato tra il 2003 e il 2005, avevano avuto un immediato riscontro, nell'incremento delle entrate tributarie nel 2006, che avevano registrato maggiori incassi rispetto alle previsioni di bilancio di oltre 22 miliardi di euro, per un totale di 37,9 miliardi. Un risultato non previsto, ma del tutto prevedibile, che secondo alcuni, era stato determinato dall'effetto Visco;

secondo questa teoria, invero singolare, dopo le elezioni regionali del 2005, che avevano avuto un esito insoddisfacente per il governo di centrodestra,, una parte consistente degli evasori, in vista delle prossime elezioni politiche, temendo il ritorno dell'ex Ministro Visco alla guida del Ministero delle finanze, aveva deciso spontaneamente, di far lievitare le proprie dichiarazioni dei redditi, riducendo l'evasione.

Si tratta, all'evidenza di considerazioni di particolare originalità e valore scientifico, che aiutano a comprendere perché in Italia sia così difficile attuare una politica tributaria degna di questo nome, lasciando campo libero all'evasione fiscale.

L'aspetto di maggiore interesse, messo in luce dall'incremento del gettito delle imposte nel 2006, sta nel fatto che quei risultati positivi erano concentrati prevalentemente nei redditi soggetti a dichiarazione, ed avevano riguardato tutte le principali imposte, compresa l'IVA, vale a dire l'imposta in cui storicamente si concentra in Italia la maggiore propensione ad evadere.

Il nuovo modello di imposta sui redditi personali, uscito dalla riforma del 2004/2005 era stato determinante per l'avvio di questo ciclo virtuoso; occorre tuttavia riconoscere che il nuovo schema impositivo non era privo di inconvenienti, a partire dall'ulteriore aumento dell'aliquota del primo scaglione reddituale passata, dal 19% al 23%. Questa scelta, motivata dall'obiettivo essenzialmente ideologico di giungere ad un sistema di imposizione a due aliquote (23% e 33%, in modo da far coincidere l'aliquota più elevata con quella prevista per l'IRES) non era priva di inconvenienti dal punto di vista tributario.

Lo schema, per assicurare una riduzione del prelievo ai titolari di redditi modesti, obbligava, data un'aliquota d'ingresso elevata, ad introdurre una *no tax area* particolarmente ampia, per intuibili ragioni di tenuta del sistema.

Una soluzione non priva di conseguenze indesiderate, perché un'elevata forbice tra aliquota media ed aliquota marginale, amplifica il cuneo fiscale, ha effetti negativi sul drenaggio fiscale, ed in definitiva, introduce nel sistema alcuni elementi di instabilità, quali ad esempio, un ulteriore incentivo ad evadere il fisco.

Evidentemente si tratta di inconvenienti di tipo applicativo, che non mettevano in discussione gli effetti positivi del nuovo schema impositivo, in termini di trasparenza e di parità di trattamento tra i contribuenti, uscito dalla riforma del 2003, che lo avvicinava, sotto il profilo strutturale ai modelli d'imposizione dei redditi diffusi nei principali Paesi europei.

Tuttavia sarebbe sbagliato sottovalutare, questi limiti strutturali caratterizzanti il nuovo modello di imposizione dei redditi nell'IRPEF, introdotto nel biennio 2004/2005. È ben vero che nell'intenzione del legislatore della riforma, questo aspetto avrebbe potuto essere corretto, man mano che il gettito della nuova imposta si fosse stabilizzato. Tuttavia l'esperienza successiva ha seguito un percorso diverso; sui cui effetti, per una serie di circostanze fortuite ed interessi diversi, convergenti, è mancato un serio approfondimento critico da parte della dottrina: con conseguenze negative che il trascorrere del tempo, come vedremo, non ha attenuato.

Contribuendo per questa via, ad amplificare le criticità della imposta sui redditi delle persone fisiche, accentuate dall'assenza di coordinamento con gli altri principali tributi; rendendo sempre più evidente il carattere disorganico dell'ordinamento tributario italiano, terreno ideale per favorire lo sviluppo dell'evasione.

*c) Gli effetti depressivi delle misure fiscali del 2006/07, anticipano in Italia la recessione indotta dalla crisi finanziaria internazionale del 2008*

Se l'approvazione della legge delega n.80/2003, era stata oggetto di un lungo ed approfondito confronto parlamentare, lo stesso non può certo dirsi per le modifiche introdotte al sistema di imposizione sui redditi (IRPEF e IRES e IRAP) dal Governo Prodi con la legge finanziaria per il 2007, che si prestano a forti riserve di metodo, ed a critiche di merito, sia per gli strumenti adottati sia per gli effetti che questi avrebbero prodotto.

Ovviamente sorvolo sui profili politici della vicenda, che per alcuni aspetti richiama la ben più impegnativa riforma fiscale del 1997.

Dal punto di vista del metodo le riserve sono evidenti; intervenire su una riforma in fase di avvio, con una serie di correttivi poco trasparenti, che ne modificano profondamente i profili funzionali, utilizzando in modo sapiente i meccanismi di illusione finanziaria, per rendere poco percepibili, i reali obiettivi distributivi della controriforma dell'IRPEF, evidenzia accanto ad un'indubbia abilità politica, un evidente sviamento dai principi che regolano l'esercizio del potere di imposizione, nel nostro modello costituzionale.

Da questo punto di vista, le critiche riguardano innanzitutto lo strumento adottato, vale a dire la legge finanziaria, uno strumento istituzionalmente inadatto a realizzare riforme ordinamentali, quali quelle introdotte con la legge finanziaria per il 2007, in campo tributario. L'obiettivo del governo era abbastanza chiaro: reperire le risorse necessarie per mantenere insieme, dando nuovo impulso alla spesa pubblica, una maggioranza di governo molto articolata dal punto di vista politico, particolarmente debole sul piano numerico in Senato. Affiancare a questo obiettivo politicamente vitale, una serie di misure di alleggerimento fiscale, a favore del sistema produttivo, che, attraverso la rappresentanza confindustriale, aveva sostenuto in campagna elettorale la coalizione di centrosinistra guidata da Prodi.

La manovra predisposta da Padoa Schioppa e da Visco, era articolata lungo tre direttrici principali; la prima, rivolta al mondo dell'impresa, aveva ad oggetto il taglio del cuneo fiscale, attraverso l'abbattimento di una quota consistente del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap; a questa misura che comportava in fase d'avvio risparmi per le imprese pari a 5 miliardi di euro, la legge finanziaria aveva affiancato la riduzione dell'aliquota dell'IRES dal 33% al 27,5%; intuitivamente questi obiettivi non presentavano elementi di criticità, dal punto di vista giuridico.

La seconda linea di azione, interveniva invece sulla struttura dell'IRPEF, con l'obiettivo dichiarato di riequilibrarne gli assetti distributivi stabiliti dalla riforma del 2004/05, troppo favorevoli, secondo il governo Prodi ai redditi medio alti; questo obiettivo veniva raggiunto attraverso una rimodulazione degli scaglioni e delle aliquote, affiancata dall'abbandono del sistema di deduzioni (no tax area e family

area) decrescenti e dal ritorno al precedente modello, basato su detrazioni d'imposta, anch'esse decrescenti.

L'incremento dell'aliquota a carico dei redditi più elevati, e la riduzione da 100.000 a € 70.000 della soglia di applicazione dell'aliquota, elevata dal 39% al 43%, era coerente con gli obiettivi dichiarati. Lasciava invece francamente perplessi, il dimezzamento del primo scaglione, e l'aumento delle aliquote implicite, determinato dalla sostituzione delle deduzioni, il cui carattere decrescente non modificava le aliquote nominali, con detrazioni decrescenti, in cui, all'aliquota nominale, occorre affiancare quella determinata dal tasso di decrescenza delle stesse (3%, per quella sostitutiva della *no tax area*; 1%, per quella riferibile alla family area).

Sembra infatti a chi scrive, francamente improbabile che il modesto incremento della detrazione d'imposta introdotta in sostituzione della "*no tax area*", potesse compensare, per un arco di tempo sufficientemente ampio, il dimezzamento dei due primi scaglioni e soprattutto l'aumento del 3% delle aliquote implicite a carico dei contribuenti con un reddito annuo non superiore a € 56.000. Il medesimo ragionamento deve essere esteso alla detrazione d'imposta decrescente, per oneri familiari, riconosciuta ai contribuenti con un reddito annuo non superiore ad € 80.000, la cui aliquota aggiuntiva era pari all'1%.

In effetti, nel 2007, primo anno del ritorno alle detrazioni d'imposta nell'IRPEF, al posto delle deduzioni, introdotte con la legge n.80/2003, illustrate in precedenza, l'obiettivo di spostare una quota del gettito dell'IRPEF, dai redditi di lavoro a tutti gli altri, sembrava conseguito. L'incremento del gettito registrato in quell'anno dall'IRPEF, era stato maggiore per i redditi diversi determinati in base a dichiarazione, rispetto a quelli da lavoro dipendente. Anche questo obiettivo sembrava dunque centrato.

Ma si trattava di un risultato fragile, e di breve durata, almeno in parte disancorato dai nuovi assetti distributivi assunti dall'IRPEF con gli interventi correttivi introdotti con la finanziaria per il 2007. In ogni caso questo risultato era il frutto di condizioni irripetibili, per altro di legittimità assai dubbia, quali la

rivalutazione retroattiva dei parametri degli studi di settore, stabilita con la legge finanziaria per il 2007, che aveva introdotto il nuovo modello di determinazione dell'imposta nell'IRPEF.

Nel 2008, ad appena un anno dall' introduzione del nuovo schema impositivo, l'aumento delle aliquote implicite, non solo aveva comportato un forte incremento del gettito dell'IRPEF; ma aveva determinato una concentrazione abnorme di tali aumenti, nei redditi da lavoro dipendente, che avevano registrato un maggior gettito di 9,9miliardi di euro, su un totale di 11, 6 miliardi.

Si tratta di un esito tutt'altro che sorprendente, sol che si consideri che nel 2006, gli articoli 12 e 13, che regolavano nel Tuir la "no tax area" e la "family area" avevano la caratteristica di disposizioni generali, di lettura e l'applicazione sufficientemente semplice e chiara; mentre le analoghe disposizioni che regolano il nuovo sistema di detrazioni decrescenti, occupa 7,5 pagine di un codice tributario!

Ogni commento sul punto è superfluo, tanto appare evidente la pratica impossibilità di garantire il principio costituzionale di parità di trattamento dei contribuenti nelle leggi tributarie, attraverso un guazzabuglio di disposizioni quali quelle regolate dagli articoli 12 e 13 del TUIR, nel testo attualmente vigente.

Ma se questo aspetto dell'IRPEF riformata nel 2007, evidenzia un profilo di criticità che si pone in conflitto con i principi che regolano l'esercizio della discrezionalità del legislatore in campo tributario, vi è un ulteriore aspetto, assai poco osservato, determinato dalla sostituzione delle deduzioni relative alla no tax area e alla family area, con detrazioni d'imposta, che mette in rilievo un ulteriore profilo di illegittimità, dei correttivi all'IRPEF introdotti nel 2007, con riferimento al principio di capacità contributiva.

Mi riferisco agli effetti che l'abbandono delle deduzioni dall'imponibile, finalizzate ad assicurare effettività al principio di capacità contributiva, ha prodotto sulle addizionali locali. Fino al momento in cui la tutela del minimo vitale e quella relativa agli oneri familiari era garantita attraverso la determinazione di una quota di reddito deducibile dalla base imponibile, queste tipologie di redditi, inespresse di capacità contributiva erano sottratte non solo all'imposta erariale sul reddito

delle persone fisiche; erano anche automaticamente escluse dalle addizionali all'IRPEF, a favore delle regioni e dei comuni.

Ovviamente questa esclusione dalla area dell'imponibilità, non determinava alcun privilegio per questi redditi; al contrario aveva lo scopo di escludere dall'area dell'imponibilità questa tipologia di redditi, comunque non espressivi di capacità contributiva, indipendentemente dal soggetto, o dai soggetti a cui verrebbe destinata l'imposta.

Ora, mentre per la revisione degli scaglioni e delle rispettive aliquote, il Governo proponente poteva giustificarsi riconoscendo che gli effetti fiscali della manovra erano stati sottovalutati; la medesima indicazione non poteva essere utilizzata con riferimento al maggior gettito prodotto dall'attrazione nell'area dell'imponibilità, dei redditi precedentemente esclusi dall'imposizione, in quanto rientranti nella "no tax area" e nella "family area". Sembra chiaro che alla base della decisione di tornare al sistema di detrazioni d'imposta, vi sia stato proprio l'obiettivo di incrementarne il gettito, occultandone gli effetti, con questa modalità, a dir poco obliqua, sulla cui illegittimità costituzionale non credo sia necessario spendere troppe parole.

In punto di fatto, anche ai fini di offrire una valutazione quantitativa degli effetti di questa decisione improvida, ricordo che il peso delle addizionali all'IRPEF nell'ultimo decennio si è moltiplicato, fino a giungere nel 2015/16, nelle aree caratterizzate da un maggior peso delle addizionali, ad un'aliquota complessiva del 4,3%: dunque particolarmente onerosa per i contribuenti a basso reddito.

Mi sembra interessante aggiungere, come elemento di riflessione ulteriore, che la Provincia regionale di Bolzano, ha escluso i redditi rientranti nei primi 2 scaglioni dell'IRPEF, dall'addizionale regionale e comunale, proprio per rispettare i limiti costituzionali al riguardo.

In buona sostanza il governo Prodi aveva utilizzato l'obiettivo politico del tutto lecito di aumentare (moderatamente) il prelievo sui redditi più elevati, per occultare l'aumento (ben più consistente dell'imposta) a carico dei redditi più modesti. Una manovra quindi assai discutibile sotto il profilo del merito, certamente incostituzionale per la parte in cui assoggettava (ed assoggetta tutt'ora) alle

addizionali locali, redditi inespessivi di capacità contributiva, in violazione dell'art. 53 della Costituzione.

La terza linea di intervento della manovra fiscale introdotta con la finanziaria per il 2007, era anch'essa finalizzata a reperire nuovo gettito, per finanziare il taglio del cuneo fiscale. Tra le tante ne segnalò in particolare due: la limitazione della deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES, che non potevano superare il 30% del risultato operativo lordo (EBITDA); questa misura presa a prestito dalla Germania se ne differenziava tuttavia per non aver previsto alcuna franchigia, mentre nel sistema tributario tedesco, la stessa limitazione era stata introdotta con una franchigia pari ad 1 milione di euro (elevata 3 milioni negli anni della Grande recessione)!

Ovviamente si trattava di una misura particolarmente penalizzante per le imprese di minori dimensioni, ed in particolare per quelle localizzate nelle regioni del Mezzogiorno, in cui notoriamente i tassi di interesse praticati alle imprese sono significativamente più elevati.

A questo prodotto di un fiscalismo miope, se ne può affiancare un altro, vale a dire l'aumento dell'aliquota dell'Irap, dal 4,25% al 5,1%, nelle regioni che presentavano i bilanci della sanità in disavanzo. Anche in questo caso si tratta di una decisione di tipo politico, tuttavia criticabile con argomenti strettamente giuridici. A parte la considerazione banale che non vi è alcuna relazione tra disavanzo della sanità e sistema produttivo, l'aumento dell'aliquota stabilito dal Governo, si poneva in immediato contrasto con l'articolo 120 della Costituzione, perché introduceva un ostacolo consistente di natura tributaria alla libera circolazione delle persone, dei capitali e delle merci. Principio inserito nel nostro ordinamento dalla Costituzione del 1948, che aveva avuto un ulteriore rafforzamento con i trattati di Roma del 1957, istitutivi della CEE, che impediscono di introdurre barriere di natura tributaria, all'esercizio delle quattro libertà fondamentali.

Ho limitato l'analisi critica di queste misure ai profili giuridici, più evidenti, che investono innanzitutto delicati equilibri istituzionali (lo svuotamento della funzione

decisionale e di controllo nel campo dei tributi che la Costituzione assegna al Parlamento, attraverso l'uso improprio della legge finanziaria), perché, come cercherò di evidenziare in seguito, gli squilibri distributivi interni ai principali tributi, e l'assenza di coordinamento tra gli stessi, rappresentano un profilo poco osservato, tuttavia determinante, che alimenta il fiume carsico dell'evasione fiscale.

Questo non significa che i correttivi introdotti nel sistema tributario con la legge finanziaria per il 2007, non si prestino a rilievi critici anche dal punto di vista politico.

Ma non credo che soffermarsi su questo profilo modifichi il quadro d'insieme, qui sinteticamente esaminato, del tutto carente dal punto di vista giuridico.

Restano invece incomprensibili, dal punto di vista politico, le ragioni che nell'estate 2008 avevano spinto il nuovo governo di centro-destra, insediatosi dopo aver vinto le elezioni anticipate nella primavera di quell'anno, proprio sui temi del fisco, a non riprendere il disegno riformatore, interrotto dalla breve parentesi del governo Prodi, ed a fare propri gli indirizzi di politica tributaria di quel Governo, compresi i più elevati livelli della pressione fiscale, raggiunti nel 2007.

L'abolizione dell'ICI sulla prima casa, promessa da Berlusconi nella campagna elettorale del 2006, che lo aveva condotto all'opposizione, ed attuata nel 2008, non deve trarre in inganno. Con tutta probabilità, il nuovo Governo di centro-destra, impegnato ad accelerare l'attuazione del federalismo fiscale, aveva trovato comodo di poter utilizzare il maggior gettito prodotto dalle misure fiscali adottate da Prodi, Padoa-Schioppa, e Visco, senza approfondire i profili distributivi di quelle misure, qui sinteticamente richiamate; che avevano maggiormente colpito proprio gli insediamenti economico sociali e territoriali che avevano assicurato nel 2008 al centrodestra un'ampia maggioranza parlamentare.

Un profilo quest'ultimo, che evidenzia più di qualsiasi altro, la crisi profonda che attraversa la democrazia rappresentativa nel nostro Paese, che si trasmette amplificandola, all'intera società. Le difficoltà economiche da cui l'Italia non riesce a liberarsi, sono l'effetto e non la causa di questa crisi istituzionale, che si è riflessa

sui corpi intermedi, elemento essenziale di ogni democrazia matura, ormai privi di rilevanza sociale e di rappresentatività.

Bastava leggere i numeri del Pil registrati in quell'anno (Italia -1,3%; centro-nord -0,9%; a sud -1,6%), con la volontà di capire quel che stava accadendo in Italia nella seconda metà del 2008, per comprendere che quei dati avevano ben poco a che vedere con la crisi finanziaria internazionale innescata dal fallimento della Lehman Brothers, nel settembre 2008.

Il calo molto più consistente dell'economia nelle regioni del Mezzogiorno, nelle quali le esportazioni, come è noto, contribuiscono al Pil in una misura inferiore alla metà della media nazionale, evidenziano che il calo del prodotto interno lordo, non aveva niente a che vedere con la crisi finanziaria. La sua origine andava ricercata infatti nella stretta fiscale del 2006/07 ed era il risultato delle decisioni di politica tributaria, di segno regressivo, attuate dal governo Prodi, nei due anni precedenti.

Per chi avesse la curiosità di approfondire queste tematiche, troverà in quegli anni, su questa rivista, molteplici contributi al riguardo, tutti documentati sulla base di dati ufficiali (Istat, Mef, Banca d'Italia, Eurostat).

In buona sostanza, il picco recessivo, concentrato nell'arco di poco più di un semestre, tra la fine del 2008 e la prima parte del 2009 (Pil -5,2%), aveva contribuito a mascherare gli effetti strutturalmente recessivi delle modifiche introdotte all'IRPEF e all'IRAP nel 2007. Va in questo senso anche la riduzione del cuneo fiscale, riassorbita nell'arco di un solo anno, dunque del tutto inutile, come abbiamo documentato in queste note.

L'intreccio, tra il picco recessivo del 2009, amplificato dalla stretta fiscale 2007/08, e la significativa ripresa del 2010, avrebbe potuto dare avvio ad una svolta virtuosa, all'economia italiana, se il governo avesse impiegato le poche risorse disponibili, per affiancare il processo di ristrutturazione produttiva, avviato dalla parte più dinamica delle imprese, nel segno di un'accresciuta competitività.

Tema questo ampiamente trattato negli studi di Marco Fortis, pubblicati in quel periodo su "Il Sole 24 ore", che documentato i recuperi di competitività dell'industria manifatturiera in quegli anni, smentendo tutti i catastrofismi interessati intorno al

tema della perdita di competitività del nostro sistema di imprese, a partire dagli anni 2000. Basta escludere dal calcolo le imprese fino a 10 addetti (in Germania il numero di addetti medio è di circa 18 unità, contro le 3,8 della manifattura italiana) perché i dati relativi alla produttività delle due grandi manifatture europee si equivalgano. Se si ripete l'indagine limitando l'osservazione alle imprese con oltre 20 dipendenti si scopre che la produttività italiana scavalca quella tedesca con guadagni che arrivano a oltre 20 punti.

Come questo sia stato possibile è ampiamente documentato dagli studi di Fortis. A questo aggiungerò, in conclusione, alcune considerazioni di carattere tributario, che attengono alla struttura distributiva delle diverse imposte e all'evasione.

Sfortunatamente il Governo Berlusconi aveva sottovalutato i rischi che le turbolenze finanziarie del 2008 ed il picco recessivo del 2009, avrebbero determinato in un sistema Paese caratterizzato dal terzo debito pubblico del pianeta, ed aveva spostato il proprio obiettivo primario sull'accelerazione del processo di riforma federalista dello Stato.

Non aver compreso che quello non era il tempo per "giocare a Monopoli" con il federalismo fiscale, per l'aumento dei costi che questo avrebbe inevitabilmente portato con sé, quantomeno nella fase di avvio, aveva infatti contribuito ad accelerare la crisi politica latente, interna al centrodestra, creando le condizioni ideali per l'attacco speculativo al debito pubblico italiano. Segnando la fine di quella stagione politica ed accompagnandola con una serie di extra costi, economici, politici, sociali, che la via maestra delle elezioni anticipate, nel 2011 avrebbe potuto quantomeno contenere nelle dimensioni.

Sembra superfluo aggiungere che l'instabilità e gli effetti recessivi prodotti dal dilettantismo delle manovre di finanza pubblica, adottate tra il 2011 e il 2013, vanno tenuti distinti dai limiti e dagli squilibri prodotti nell'ordinamento tributario, dalle modifiche introdotte con la legge finanziari 2007, non coordinate al sistema. Tuttavia non vi è dubbio che l'aumento della pressione fiscale registrata nel 2007, doppia rispetto alle previsioni del Governo, determinata dall'improvvisazione che

aveva caratterizzato quegli interventi, che si erano rivelati sostanzialmente regressivi, abbia contribuito ad amplificare ulteriormente gli effetti recessivi delle misure fiscali, eccessive nelle dimensioni e fortemente regressive nei contenuti, introdotte dal governo Monti tra il 2011 e il 2012.

Un profilo, quest'ultimo, che non poteva non avere qualche conseguenza anche sul tema dell'evasione fiscale.

### **3. Il fisco negli anni della crisi, nel Rapporto della Corte dei Conti sul coordinamento della finanza pubblica del 2015**

La questione dell'evasione e della sua maggiore diffusione rispetto ai principali Paesi europei, è un tema ricorrente nel dibattito politico nazionale. Essa emerge periodicamente, come un fiume carsico, quando la politica ha bisogno di un alibi per giustificare il mancato raggiungimento degli obiettivi promessi; o più semplicemente quando le cose non vanno come si vorrebbe. Per scomparire nuovamente, quando l'economia volge al bello.

L'aspetto meno convincente di questo modo di argomentare, nasce dal fatto, che l'evasione fiscale, sicuramente diffusa nel nostro sistema economico, come del resto in tutti i sistemi caratterizzati da una pressione fiscale onerosa e da un numero particolarmente elevato di lavoratori autonomi e di imprese individuali, secondo le stime correnti non avrebbe registrato significative variazioni, nel corso del tempo. E questo, nonostante le trasformazioni profonde che hanno investito nell'ultimo quarto di secolo il sistema produttivo e distributivo in Italia.

È mia opinione che questo dato richieda qualche ulteriore approfondimento, per evitare di giungere a conclusioni fuorvianti. In particolare, occorre tener conto dei profili giuridici e delle interconnessioni che caratterizzano le diverse imposte per analizzare il fenomeno evasione nelle sue dinamiche reali. Con tutta probabilità il solo approccio possibile per poter mettere in campo politiche di contrasto efficaci. Tuttavia se si analizza il nostro sistema tributario, nelle sue diverse articolazioni, l'impressione che se ne ricava è che una visione unitaria, di sistema, relativamente

alle imposte, sia praticamente inesistente; salvo una costante, vale a dire un fiscalismo esasperato che emerge lungo l'arco dell'intero sistema tributario.

L'opposto, rispetto a quanto necessario per avvicinare l'insieme di imposte, tasse ed altri balzelli, ad un sistema ordinato di prelievi, coerente con il secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione.

Nel corso del 2015 sono stati pubblicati 2 ampi studi sulla diffusione dell'evasione in Italia, da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, e dal Centro studi della Confindustria.

A questi lavori, dedicati specificamente all'analisi del fenomeno dell'evasione fiscale si affianca il **Rapporto 2015 della Corte dei conti, sul coordinamento della finanza pubblica**. Si tratta di un lavoro di notevole interesse innanzitutto dal punto di vista documentale, perché analizza i profili contenutistici delle manovre di finanza pubblica attuate tra il 2008 e il 2014, vale a dire negli anni della crisi finanziaria. Uno strumento prezioso per cercare di comprendere le dinamiche che consentono all'evasione di svilupparsi, all'interno di un quadro economico sociale profondamente mutato, rispetto al periodo precedente.

Dal rapporto, in cui i diversi aspetti sono descritti in modo analitico, con un ampio supporto di tabelle e di grafici, emerge il ruolo che le politiche redistributive, specie fiscali, attuate a partire dal 2011, hanno avuto nell'alimentare, dopo la fase acuta della crisi finanziaria (2008/09), i processi recessivi che hanno caratterizzato l'economia italiana tra il 2011 e il 2014. Particolare attenzione viene dedicata nel rapporto alle politiche di contrasto all'evasione come strumento di copertura delle manovre di finanza pubblica, nell'ambito della politica di bilancio in quel periodo.

Cerchiamo quindi di analizzare brevemente quanto emerge da questi lavori, con l'obiettivo, se possibile, di trarre qualche considerazione sulle condizioni strutturali che alimentano l'evasione fiscale, sui profili giuridici, e sugli strumenti e gli interventi utili a contenerne le dimensioni entro limiti fisiologici.

In particolare il capitolo dedicato dal Rapporto della Corte dei Conti al **"Il fisco degli anni della crisi"**, tra il 2008 e il 2014, rappresenta un contributo prezioso per comprendere il ruolo svolto dal fisco, sia nell'ambito della politica di bilancio di

quegli anni; sia, più in generale, per evidenziare il ruolo che le manovre fiscali hanno avuto sul calo dei redditi delle famiglie, indi sulla domanda interna, amplificando l'impatto recessivo sull'economia reale delle politiche di riequilibrio della finanza pubblica, di portata complessivamente modesta.

Nonostante lo sforzo fiscale a cui sono state sottoposte le famiglie e le imprese nel periodo osservato.

L'impatto particolarmente negativo di quelle politiche nelle regioni del Mezzogiorno, le meno influenzate dalla crisi finanziaria internazionale, con esiti depressivi su tutti i principali indicatori economici, a partire dal PIL, aiuta a comprendere i limiti delle politiche di finanza pubblica e gli effetti negativi prodotti dai profili redistributivi poco meditati, assunti della politica tributaria tra il 2008 e il 2014.

Al riguardo mi sembra utile riportare un passo del rapporto che introduce il Capitolo II relativo a "Il fisco negli anni della crisi":

*"La crisi che negli ultimi sette anni ha investito l'economia italiana si è riflessa anche sugli assetti del sistema tributario e sulle scelte di politica fiscale. Un quadro macroeconomico deteriorato e basi imponibili cedenti hanno condizionato il livello e la dinamica del prelievo. Differenze nella tenuta del reddito disponibile e nella difesa degli stili di consumo hanno aumentato i conflitti distributivi e le responsabilità del fisco nel temperarli. La conservazione di regimi tributari di favore e la propensione ad evadere sono state interpretate come soluzioni compensative di una deludente economia reale.*

*In questo contesto, la politica tributaria si è trovata a dover fronteggiare un duplice impegno. Da un lato, l'esigenza "strutturale" – ribadita fra il 2011 e il 2014, da ben quattro d.d.l. di riforma – di rivedere il sistema di prelievo in direzione di minore onerosità, di maggiore equità distributiva e di un impiego efficiente dei fattori produttivi per il sostegno della crescita. Dall'altro, la necessità "congiunturale" di un impiego della leva fiscale per garantire gli equilibri di finanza pubblica.*

*Le evidenze quantitative del periodo 2008-2014 suggeriscono una sostanziale tenuta del gettito complessivo e di quello tributario in particolare. Più arduo risulta,*

*invece, discernere fra i fattori che vi hanno contribuito. Tre gli interrogativi:*

*i) quanta parte delle variazioni di gettito intervenute riflettono gli andamenti delle grandezze macroeconomiche di contesto (Pil, consumi, investimenti, prezzi, scambi internazionali...)?*

*ii) quanto, invece, è riconducibile a interventi normativi che hanno mutato l'assetto e i parametri della tassazione (aliquote, imponibile, estensione dei trattamenti agevolativi)?*

*iii) infine, in quale misura hanno influito sulla dinamica delle entrate reazioni di comportamento dei contribuenti, in risposta a mutati livelli impositivi o, più semplicemente, come conseguenza di un diverso clima economico?*

*In questo capitolo del Rapporto ci si concentra sul secondo interrogativo, approfondendo gli effetti che le manovre varate fra il 2008 e il 2014 hanno prodotto sulla dinamica e sulla distribuzione del prelievo e le implicazioni che ne potrebbero derivare per il futuro, a partire dall'anno in corso.*

*Per misurare l'impatto delle numerose misure che hanno visto la luce negli ultimi sette anni, sono stati utilizzati i dati contenuti nelle Relazioni tecniche che accompagnano ogni provvedimento: dati ufficiali (di fonte MEF), dunque, che riflettono valutazioni ex ante, soggette per loro natura a un livello di incertezza crescente (quanto al contesto macroeconomico e alle reazioni di comportamento dei contribuenti) con l'estendersi del quadro temporale della previsione. Tale limite, tuttavia, non condiziona la potenzialità informativa dei dati in questione che, in ogni caso, testimoniano delle scelte di politica fiscale e degli obiettivi perseguiti dal legislatore. Una chiave di lettura, questa, che va tenuta presente anche quando si confrontano le stime formulate in sede di previsione con le evidenze che risultano a consuntivo."*

Non è questa la sede per un approfondimento dei numerosi paragrafi del Rapporto che si riferiscono ai diversi aspetti della politica tributaria, anche se alcuni, penso in particolare all'evoluzione della politica tributaria degli enti territoriali, evidenziano la forte penalizzazione che questa ha determinato nei territori caratterizzati da minore capacità fiscale. Effetto inevitabile di un

decentramento fiscale improvvisato e demagogico, che ha obliterato i vincoli costituzionali stabiliti dall' art,119 in tema di perequazione.

Al riguardo lo studio della Corte dei Conti assume come base di riferimento per l'analisi delle disposizioni tributarie, il contenuto delle relazioni ministeriali che accompagnano l'introduzione delle diverse misure di natura fiscale; il che condiziona in parte il valore critico del Rapporto, non la sua utilità. E' la stessa Corte infatti a sottolineare che i dati previsionali non sempre corrispondono a quelli a consuntivo, soprattutto in un lungo arco di tempo caratterizzato da una profonda recessione. Di qui l'interesse del rapporto innanzitutto dal punto di vista fattuale, perché la grande mole di dati riportati rappresenta di per sé una base di grande interesse per l'analisi della politica tributaria negli anni della crisi: evidenziandone contraddizioni e limiti, specie sotto il profilo distributivo, che spiegano, più di qualsiasi studio specialistico, le cause endogene di una crisi fiscale, che l'establishment è impegnato con ogni mezzo ad occultare.

In questa prospettiva, anche ai fini di evitare il rischio di dispersione, rispetto al tema del lavoro, mi limiterò a richiamare l'attenzione sugli aspetti del Rapporto che coinvolgono più direttamente il tema dell'evasione fiscale, per trarne, se possibile, qualche ulteriore indicazione.

Non si può tuttavia ignorare un dato generale, che caratterizza la politica tributaria nel periodo osservato (2008-2014); vale a dire il numero spropositato di provvedimenti (45) e di misure fiscali (758), adottati dai vari Governi, che, in base alla ricostruzione della Corte dei Conti, hanno movimentato nell'arco dei sette anni presi in esame del rapporto, 520 miliardi di risorse, tra maggiori entrate e riduzioni d'imposta, con un saldo positivo cumulato di 145 miliardi, in sette anni.

Secondo il Rapporto della Corte, *"Le stime riportate nelle Relazioni tecniche suggeriscono, innanzitutto, che dei 145 miliardi di maggiori entrate nette iniettate nel sistema tributario, la parte chiaramente riconducibile a misure di natura redistributiva dovrebbe commisurarsi ai due terzi circa (poco più di 95 miliardi). Anche in questo caso, si tratta di effetti accumulati nell'intero periodo 2008-2015, come risultato delle maggiori e delle minori entrate recate dai provvedimenti varati in ciascun anno ed*

*aventi carattere strutturale.”*

La dimensione particolarmente elevata dei profili redistributivi della politica tributaria negli anni della crisi, rappresenta un dato incontestabile. Tuttavia nei termini riportati dalla Corte dei Conti, non è facile orientarsi sugli effetti redistributivi reali; e soprattutto se questi siano in sintonia con i principi distributivi tributari, sia più in generale con l'articolo 41 della Costituzione, che finalizza gli interventi pubblici in campo economico a fini sociali.

Sembra evidente a chi scrive che una forbice così ampia tra risorse movimentate e l'aumento del gettito che ne è derivato, rende di assai difficile lettura gli effetti reali delle diverse misure di politica tributaria, specie sotto il profilo distributivo; indi alimenta meccanismi di illusione finanziaria di dubbia legittimità, finalizzati ad attuare politiche redistributive poco trasparenti, non sempre coerenti con il principio costituzionale di capacità contributiva.

Un esempio per tutti di misure fiscali discutibili, sicuramente non prioritarie, viene offerto dal decreto " *salva Italia* " con il quale il governo Monti da un lato ha tagliato strutturalmente le pensioni, con profili distributivi particolarmente penalizzanti per i cittadini nati a partire dal 1951, che si sono visti prorogare mediamente la data di collocamento a riposo di 6/7 anni; dall'altro ha introdotto un'agevolazione fiscale particolarmente generosa a favore delle imprese che si ricapitalizzano attraverso l'ACE, trasferendo a capitale gli utili realizzati ogni anno, in esenzione d'imposta.

L'arbitrarietà, prima ancora che la regressività di manovre di questo segno appare tanto evidente da evitare ogni commento.

La Corte dei conti analizza criticamente gli effetti redistributivi degli incrementi di gettito cumulati, prodotti dalle manovre tributarie di quegli anni, come risultato algebrico di aumenti di alcune imposte e di riduzione di altre. Emerge infatti con chiarezza, proprio per il numero spropositato di misure adottate, che queste siano, in prevalenza, il frutto di spinte contingenti, al di fuori di qualsiasi disegno di politica tributaria degno di questo nome.

Le conclusioni a cui perviene il rapporto appaiono, da quest'angolo visuale, condivisibili; tuttavia l'analisi della Corte circa i profili distributivi del sistema tributario, avrebbero forse meritato ulteriore approfondimento.

I massimi giudici contabili esprimono un giudizio critico sulla ripartizione del prelievo tra le principali imposte, sottolineando il peso eccessivo rappresentato dalle imposte dirette, a carico del fattore lavoro e dei redditi d'impresa, rispetto alle imposte sui consumi e sul patrimonio, un dato strutturale, secondo la Corte, che penalizza la crescita economica.

Tuttavia un'analisi che si limiti agli aspetti classificatori della ripartizione del prelievo tra le diverse imposte, rischia di condurre a conclusioni poco convincenti, proprio dal punto di vista distributivo.

Basta pensare all'IRAP, un'imposta sul valore aggiunto della produzione, che non trova elementi di confronto in nessun Paese ad economia avanzata, i cui effetti si discostano dall'IVA, sul piano quantitativo, per il fatto di avere una base imponibile più ampia rispetto all'imposta sul valore aggiunto euro-comunitaria; per non essere deducibile dalle imposte sui redditi, nonostante l'adozione di un modello impositivo di tipo reddituale; da ultimo per escludere dal tributo i beni importati.

Una serie di elementi, compresa la determinazione su base fisica e non finanziaria dell'imposta dovuta, ed il carattere di imposta monofase che la avvicinano dal punto di vista classificatorio ad un'imposta diretta; ma il cui onere tende a trasferirsi sui consumatori con effetti non dissimili, rispetto a quanto avviene nell'IVA (con l'avvertenza che avendo l'IRAP una base imponibile calcolata su elementi reali e non su base finanziaria, a prope io sono stato incaricato di parità di aliquota l'IRAP, presenta una maggiore incidenza sui consumi rispetto all'Iva, ed una maggiore resistenza all'evasione).

Il che comporta un maggior peso effettivo delle imposte sui consumi rispetto al gettito totale, rispetto a quanto rivelato dalla tradizionale classificazione dei tributi in imposte sui redditi, sul patrimonio e sui consumi. Lo stesso può dirsi per la tassazione immobiliare e patrimoniale: l'imposta sulla proprietà immobiliare, come detto, è infatti affiancata da tributi comunali che utilizzano il valore locativo degli

immobili come base di calcolo per tributi sui servizi locali, classificati tra le tasse, la cui caratterizzazione patrimoniale è tuttavia evidente.

Anche i redditi da capitale non si sottraggono a queste considerazioni, in quanto caratterizzati da graduazioni del prelievo tra i diversi percettori di tali redditi, non sempre in linea con i criteri distributivi stabiliti dall' articolo 53 della Costituzione, che imporrebbe al legislatore di assicurare la parità dei contribuenti rispetto alla legge tributaria: il che, nel nostro ordinamento tributario, in una pluralità di casi tutt'altro che infrequenti o marginali, non è dato di rilevare.

Se si sposta il punto di osservazione alle principali misure tributarie adottate nel periodo considerato, con l'obiettivo di porre sotto controllo l'andamento della finanza pubblica, ci si avvede facilmente che i profili redistributivi delle manovre, vanno ben oltre il dato puramente classificatorio, per investire in modo diretto gli aspetti contenutistici, di alcune tra le principali misure adottate in quegli anni.

Si pensi al forte aumento che ha caratterizzato l'imposizione dei redditi immobiliari e delle rendite finanziarie negli anni della crisi, la cui incidenza è stata proporzionalmente maggiore per i contribuenti appartenenti alle fasce di reddito più modeste. Dell'impiego distorsivo del patrimonio immobiliare a fini fiscali ho già accennato; le stesse considerazioni possono estendersi all'imposizione delle rendite finanziarie, non meno sperequata.

E' pur vero infatti che prima della crisi la fiscalità sulle rendite finanziarie in Italia era di norma più contenuta rispetto ai principali partner europei; ma questa caratterizzazione apparentemente agevolativa veniva di fatto ribaltata, se si tiene conto che in numerosi Paesi, anche europei, le rendite finanziarie sono tassate al netto della svalutazione monetaria, mentre la scelta di tassarle con un'imposta cedolare ovvero di inserirle tra i redditi assoggettati all'imposta personale progressiva, appartiene al contribuente, che può optare indifferentemente per l'imposizione personale, ovvero per quella cedolare, in base alle proprie convenienze.

In buona sostanza, mentre l'imposta cedolare in Italia tende ad assicurare un'imposizione uniforme, con un livello d'imposizione minima particolarmente

elevato, in altri ordinamenti la cedolare ha lo scopo di determinare un'imposizione massima minore di quella che si avrebbe assoggettando le rendite finanziarie all'imposta personale progressiva: può sembrare un dettaglio, ma dal punto di vista distributivo il modello italiano, ancora una volta penalizza i redditi più modesti, una costante della politica tributaria negli anni della crisi e dell'eclissi del Parlamento.

In Italia quindi, l'aumento dal 12 % al 26% della ritenuta a titolo d'imposta sulle rendite finanziarie, stabilito nel corso degli ultimi anni, ha comportato un aggravio d'imposta molto più elevato per tutti quei contribuenti, che scontano nell'IRPEF un'aliquota media inferiore al 26%.

Un profilo regressivo evidente, con effetti collaterali indesiderati sulla propensione al risparmio, e sul livello dei consumi delle famiglie. Se a questo dato si aggiungono i forti aumenti delle imposte indirette, a partire dall'Iva e dalle accise sulle fonti energetiche e sui carburanti, (23 aumenti in 7 anni!) e i tagli ai servizi offerti dalla spesa pubblica, non ci si deve stupire dell'avvitamento recessivo che ha caratterizzato l'economia italiana tra il 2012 e il 2014.

Se poi si osserva l'imposizione dei redditi di lavoro, ci si rende facilmente conto degli effetti distorsivi, assunti dalla tassazione con aliquota del 10% dei cosiddetti premi di produttività.

L'agevolazione riguarda, infatti, un numero esiguo di imprese (poco più di 7500 su oltre un milione e centomila società di capitali), ed introduce una differenziazione nell'imposizione dei redditi da lavoro nell'imposizione personale, che non sembra in linea con i principi distributivi di natura tributaria, proprio perché avvantaggia un numero tanto ridotto di imprese, tale da produrre effetti distorsivi innanzitutto sotto il profilo della parità di trattamento dei contribuenti davanti alla legge fiscale.

Conclusivamente, sembra opportuno accennare agli sgravi fiscali introdotti nell'IRPEF a favore di una parte soltanto dei redditi di lavoro (quelli di lavoro dipendente, entro il tetto di 26.000 euro lordi, con esclusione di tutti gli altri). Una misura singolare, che il Rapporto si è limitato a evidenziare attraverso l'indicazione dei dati cumulati relativi agli incrementi e alle riduzioni d'imposta, ripartiti in base

agli aggregati: 1) redditi di lavoro; 2) redditi d'impresa, 3) consumi. 4) immobili; 5) redditi da capitale, senza precisazioni ulteriori.

La riduzione del prelievo non ha infatti investito l'insieme dei redditi di lavoro: si è limitata ad aumentare le detrazioni d'imposta solo ad una parte dei titolari dei redditi da lavoro dipendente, con esclusione di tutti gli altri, a partire dai titolari di pensioni. Una duplice discriminazione, quantitativa e qualitativa, che ha modificato i profili distributivi della principale imposta del nostro sistema tributario, senza alcuna giustificazione plausibile.

Una scelta sicuramente in contrasto sia con il principio di eguaglianza, sia con quello di capacità contributiva, che ne costituisce la specificazione nel settore tributario, che ha moltiplicato le disparità di trattamento, tra i percettori di redditi di lavoro, accentuandone i profili d'incostituzionalità.

A considerazioni analoghe si può giungere con riferimento all'incremento della tassazione dei redditi d'impresa, per i quali il contemporaneo effetto di sgravi d'imposta e di ulteriori incrementi dei medesimi, ha, anche in questo caso, determinato scarsa trasparenza nei profili distributivi, con disparità di trattamento rispetto alle leggi tributarie, difficilmente compatibili con il nostro ordinamento costituzionale. Ma questi approfondimenti, tutt'altro che privi di rilievo, in uno studio sull'analisi del fisco negli anni della crisi, tuttavia estranei rispetto agli obiettivi descrittivi del rapporto, non trovano comprensibilmente spazio, nell'analisi svolta al riguardo dalla Corte dei conti.

Per quanto riguarda più direttamente il tema dell'evasione, il rapporto si limita a sottolineare che secondo studi recenti (F. Schneider, *The Shadow Economy in Europe*, 2013), il livello dell'economia sommersa o irregolare è in Italia un po' superiore alla media europea (22%), e significativamente più elevato rispetto ai Paesi ad economia matura.

Se si prendono in considerazione le stime pubblicate da Eurostat, i dati appaiono meno negativi per noi. Opportunamente il Rapporto sottolinea due aspetti non sempre considerati negli studi sull'evasione. Il primo si riferisce ad un dato di fatto

spesso trascurato quando si parla di evasione, vale a dire che i due fenomeni, economia sommersa ed evasione, coincidono solo in parte.

A ben vedere, un'ampia fetta di economia irregolare riguarda infatti realtà reddituali marginali, spesso inferiori al minimo imponibile nell'imposizione dei redditi, ovvero a quel segmento dell'economia familiare definito dagli economisti, economia informale, che distribuisce al interno della famiglia una quota del reddito prodotto su base familiare.

Si tratta di realtà, che specie nelle aree meno sviluppate del Paese, non solo nel Mezzogiorno, rappresentano una quota non trascurabile dei consumi, che tuttavia sfuggono alla tassazione, in quanto inferiori al minimo imponibile stabilito dalla legislazione tributaria.

Un'ulteriore considerazione riguarda la stima dell'evasione, nell'economia irregolare; il più delle volte attraverso un'operazione a dir poco semplicistica, dopo aver stimato l'economia irregolare, le si applica l'aliquota relativa alla pressione fiscale, ad esempio 43%, rispetto al Pil, e si pretende che la cifra che ne risulta rappresenti la quota di imposte e di contributi sociali sottratti dall'evasione fiscale al sistema pubblico.

Non occorre spendere troppe parole per sottolineare che una metodica di questo tipo conduce a risultati fuorvianti. L'economia irregolare, comporta banalmente anche una riduzione del carico fiscale rispetto all'economia regolare; ma non bisogna dimenticare che l'economia irregolare assolve praticamente tutte le imposte indirette, compresa l'IVA sugli acquisti, che ovviamente le attività irregolari possono dedurre solo parzialmente, in coerenza con la quota di reddito dichiarata al fisco.

Date queste premesse, il Rapporto prende in esame le misure di contrasto all'evasione contenute nelle manovre di finanza pubblica nel periodo 2008/2014 e il gettito attribuito alle stesse, ricavato dalle relazioni tecniche che hanno accompagnato i provvedimenti varati in quegli anni; in base a quanto indicato dal MEF, i provvedimenti finalizzati al contrasto all'evasione sono 13 sul totale di 45 richiamato in precedenza.

Con riferimento al gettito cumulato, atteso da tali misure, esteso al 2015, sempre in base ai dati del Ministero dell'economia e finanza, la quota di maggiori entrate legate alle politiche di contrasto all'evasione, ammonterebbe a 64 miliardi, su un totale di 145 miliardi, distribuite in vario modo nell'arco dei sette anni considerati.

Sulla base di tali elementi, il Rapporto divide le politiche di contrasto all'evasione in tre "stagioni" diverse.

La prima stagione quella che abbraccia il periodo 2008/2011, vale a dire l'arco temporale maggiormente influenzato dalla crisi finanziaria internazionale, è anche quella più interessante dal punto di vista delle misure adottate. Questo periodo, nel quale l'equilibrio dei conti pubblici si era rilevato più a rischio risulta caratterizzato,

*"...da una strategia di contrasto all'evasione arricchita con l'introduzione di un'ampia messe di misure, i cui effetti, quantificati e iscritti a bilancio a riduzione dell'indebitamento netto, spiegano una quota crescente delle maggiori entrate nette attese nel periodo (fino al 75 per cento delle manovre 2011). E' questa la fase in cui vedono la luce misure accreditate di rilevanti effetti sul gettito: dal piano di controlli basato sull'accertamento sintetico ("redditometro") del DL 112/2008, al contrasto del distorto utilizzo delle compensazioni fiscali e ai paradisi fiscali del DL 78/2009; dal contrasto al fenomeno delle imprese in perdita "sistematica" e dell'aggiornamento dell'accertamento sintetico del D.L. 78/2010, alla revisione degli studi di settore del DL 138/2011.*

Il secondo periodo, "che si riferisce al biennio 2012/2013, si caratterizza: *"Per una finanza pubblica meno restrittiva e, con essa, un ricorso molto limitato alla lotta all'evasione come soluzione per prefigurare forme di prelievo. In questo periodo, dunque, il contrasto all'evasione registra soprattutto gli effetti di gettito rinvenienti a tale titolo dalle misure varate nella prima fase del settennio. Di nuovo sul fronte antievasione, risulta, invece, iscritta a bilancio una sola misura (il contrasto degli abusi nell'utilizzo dei crediti IVA in compensazione prevista dal DL 16/2012)."*

Il 2014, segna l'avvio di una terza stagione della politica di bilancio *"...in cui, pur continuando a prevalere i connotati espansivi, si registra un'inversione nell'adozione e contabilizzazione a fini di copertura di misure di contrasto all'evasione. Talora, si*

*tratta dell'iscrizione a bilancio, ritenendole acquisite, delle "maggiori entrate strutturali dal 2014 all'esito della prima valutazione dei risultati 2013 derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale", come si esprime il DL 66/2014."*

Infine, con riferimento ai provvedimenti introdotti con la legge di stabilità 2015, il rapporto sottolinea che gli effetti ascritti alle nuove misure di contrasto all'evasione, come già sottolineato dalla Corte, in sede di Audizione presso le competenti Commissioni parlamentari e in occasione di uno specifico Rapporto dedicato ai contenuti definitivi della legge di stabilità per il 2015, assumono particolare rilievo *"si tratta di interventi che operano in diverse direzioni: talora, accentuando il conflitto d'interessi in chiave di recupero di base imponibile (raddoppiando, all'8 per cento, la ritenuta sui compensi corrisposti a fronte di spese di ristrutturazione edilizia); altre volte puntando a favorire la tempestiva acquisizione di un maggior gettito, sia pure offrendo al contribuente l'opportunità di una significativa transazione (nuove regole in materia di esercizio del ravvedimento operoso); altre volte, ancora, intervenendo sul processo di acquisizione del gettito all'Erario (introduzione ed estensione dei meccanismi del Reverse charge e dello Split payment), nel presupposto che derogando alle regole di versamento e di liquidazione dell'IVA, nonché accorciando il percorso consumatore finale-Erario, si determinino benèfici effetti sul gettito. In tutti i casi, si tratta di misure di dimensioni rilevanti dalle quali è atteso un significativo contributo alla crescita del gettito fin dal primo anno di applicazione (il 2015): 4,3 miliardi che, sommati ai poco più di 10 miliardi che rappresentano l'effetto di trascinamento dalle misure adottate fra il 2008 e il 2013, portano a poco meno di 15 miliardi i proventi attesi nel 2015 dalla lotta all'evasione: il 67% delle maggiori entrate nette che deriverebbero nell'anno in corso dall'insieme delle manovre 2008- 2014."*

In buona sostanza, secondo il Rapporto, gli effetti delle misure di contrasto all'evasione, introdotti con la legge di stabilità 2015, appaiano particolarmente significativi, in quanto da sole rappresentano circa 1/3 delle maggiori entrate cumulate, ascrivibili alle politiche di contrasto all'evasione messe in campo a partire dal 2008.

Come ho avuto modo di sottolineare in un precedente articolo, la scelta dell'Esecutivo di contrastare l'evasione nell'IVA attraverso una sempre maggiore estensione dei meccanismi di inversione contabile, presta il fianco a riserve dal punto di vista tecnico, quando il suo impiego non trova giustificazioni in situazioni di particolare criticità dal punto di vista dei controlli.

In buona sostanza, è vero che il reverse charge riduce il rischio di evasione, ma occorre non dimenticare che questo modello di applicazione dell'IVA, specie se generalizzato, penalizza il sistema delle imprese, rispetto al funzionamento dell'IVA, che occorre non dimenticare è un'imposta armonizzata a livello europeo. In definitiva mentre i primi interventi di reverse charge, avevano interessato settori sensibili quali quello dei subappalti, alcuni interventi successivi, non si sottraggono alla critica, di comportare incrementi del gettito dovuti non alla riduzione dell'evasione ma semplicemente al fatto che l'inversione contabile determina un forte incremento dell'Iva a credito, non immediatamente deducibile, il cui recupero è condizionato dai rimborsi che l'Amministrazione gestisce con grande prudenza e senza alcuna fretta.

In buona sostanza, un ennesimo espediente per fare cassa, che rende non neutrale l'imposta per i settori sottoposti ad inversione contabile, che rende quindi l'IVA italiana meno europea.

In particolare nel caso dell'estensione dell'inversione contabile riferita a beni di provenienza estera, il meccanismo di inversione contabile serve a poco, quando quote significative di merci importate, di origine extracomunitaria, provenienti da un altro Paese dell'Unione, sono immesse sul mercato interno senza assolvere l'IVA. Che questo sia un fenomeno in crescita è dimostrato dal fatto che è sempre più frequente acquistare sul mercato, non soltanto on-line, merci importate di produzione nazionale.

La questione non deve stupire, perché il regime provvisorio di assolvimento dell'IVA in ambito europeo (che dura ormai da un quarto di secolo), presenta una serie di smagliature che hanno prodotto nel tempo l'aumento dell'evasione dell'IVA all'importazione di beni provenienti da altri Paesi dell'Unione, non solo in Italia; in

questi casi l'efficacia dei meccanismi di inversione contabile per contrastare l'evasione è praticamente nulla.

Un discorso diverso, più articolato, merita lo Split payment, vale a dire la mancata corresponsione dell'IVA da parte della Pubblica Amministrazione ai propri fornitori; in buona sostanza la PA trattiene l'IVA da essa dovuta e la versa su un di conto dedicato del Ministero dell'economia e delle finanze. A prima vista sembra un'operazione "geniale": si tratta di una misura che comporta nell'immediato un notevole incremento del gettito dell'imposta sul valore aggiunto, che tuttavia non nulla a che vedere con il contrasto all'evasione fiscale.

In pratica, con lo Split payment, il legislatore, del tutto indebitamente, ha trasformato nei rapporti con la PA, l'IVA da imposta plurifase sul valore aggiunto, in un'imposta mono fase sulle vendite, in cui l'acquirente finale è rappresentato dalla Pubblica Amministrazione. In queste condizioni l'incremento del gettito non deve evidentemente stupire; ma soprattutto non può essere considerato come recupero di imposte precedentemente evase. L'Amministrazione infatti, incassa sulle proprie forniture, l'IVA sul valore aggiunto cumulato, relativo alle precedenti fasi produttive e di commercializzazione, per le quali ha già incassato l'IVA dovuta nelle fasi precedenti.

L'incremento a due cifre del gettito deriva sul mercato interno (tra il 17% il 18%) nei primi due mesi del 2016, nei quali i fornitori hanno regolato l'IVA trattenuta dalla PA nel 2015, evidenzia, brutalmente il carattere illusionistico dell'operazione: alla maggiore IVA incassata dal fisco, si contrappone un corrispondente incremento dell'IVA che dovrà essere rimborsata ai fornitori. In buona sostanza un'operazione essenzialmente contabile, di fatto una partita di giro, tuttavia non neutrale. I costi dello split payment, ancora una volta vengono scaricati sul sistema delle imprese: gli effetti negativi di questa "non politica tributaria" vanno ben oltre il maggior costo a carico delle imprese, per le quali la politica tributaria presenta l'immagine di una ricerca senza fine di sempre nuovi espedienti volti ad aumentare il prelievo.

Un modello comportamentale, quello del fisco che determina un effetto sinergico rispetto alle cause strutturali dell'evasione, incrementandone la diffusione.

Uno degli aspetti di maggior interesse che emerge dal Rapporto, si riferisce, significativamente, alla "Revisione delle tax expenditures", tra il 2008 il 2015: dai progetti alle scelte legislative".

Sul punto mi sembra opportuna una sottolineatura dell'abuso che viene compiuto in documenti pubblici, di formule provenienti dalla lingua inglese, il cui unico effetto è quello di limitarne la comprensione a una cerchia ristretta di addetti ai lavori.

In buona sostanza l'"inglesorum" sostituisce il "latinorum" di Manzoniana memoria, ma l'obiettivo rimane lo stesso!

La formula "spese fiscali", si riferisce all'insieme delle misure che comportino benefici fiscali; si va dalle diverse forme di riduzione d'imposta per fini agevolativi, introdotte dal legislatore per obiettivi di politica economica e sociale, all'esenzione del minimo vitale nelle imposte sui redditi, che tecnicamente non è una misura agevolativa; la sua funzione infatti è quella di escludere dall'imposizione quella parte di reddito che il legislatore è tenuto a non considerare a fini positivi, per rispettare il principio di capacità contributiva.

Il primo aspetto posto in rilievo dalla Corte dei conti, è rappresentato dal fatto che in Italia le diverse misure agevolative, rappresentano l'8% del Pil, un primato che condividiamo con l'Australia; un dato quattro volte superiore a quello francese, e otto volte maggiore di quello tedesco!

La Corte sottolinea inoltre che l'erosione fiscale prodotta dalla moltiplicazione delle agevolazioni nel corso del tempo, ha una portata superiore all'evasione; con la differenza, aggiungo, che mentre l'evasione viene stimata, con un ampio margine di approssimazione, il costo in termini di perdita di gettito, determinato dal fenomeno dell'erosione, può essere calcolato in modo ben più preciso.

In base ad una ricerca promossa recentemente dal MEF, è emerso che le misure agevolative censite dal gruppo di lavoro erano all'epoca 720; oggi il loro numero è ulteriormente aumentato.

Il 65% del gettito, determinato in oltre € 250.miliardi di euro, è concentrato nelle 10 agevolazioni più consistenti; quelle con tutta probabilità più ragionevoli, in quanto collegate all'obiettivo di graduare il prelievo in modo da rispettare il vincolo della capacità contributiva.

Sembra difficile poter affermare che un'analogha condizione si estenda alle altre oltre 700 agevolazioni censite.

Il DEF per il 2011, in seguito al riacutizzarsi della crisi finanziaria, che questa volta aveva preso di mira il debito pubblico italiano, aveva posto l'obiettivo di una **"drastica riduzione de regimi di favore di esenzione ed erosione"**, destinandone il gettito alla riforma del sistema fiscale. Sulla stessa linea, la legge delega n.23/2014, di riforma dell'ordinamento tributario aveva stabilito tra l'altro **il "riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale"**, con l'obiettivo di destinare i recuperi di gettito realizzati attraverso il taglio delle agevolazioni fiscali, alla riduzione della pressione tributaria.

Un obiettivo realistico, in uno scenario di finanza pubblica in cui, ai vincoli europei in tema di contenimento strutturale del disavanzo, che avevano comportato, a partire dal 2011 una serie di misure di contenimento della spesa pubblica, si affiancavano gli effetti depressivi dal lato delle entrate tributarie, prodotti della stretta fiscale avviata nello stesso periodo. Una scelta necessitata, che tuttavia non ha avuto alcun seguito.

Ma non è tutto; negli anni della crisi la Corte dei conti ha censito 202 misure fiscali a carattere agevolativo, *"...i quattro quinti delle quali si concretizzano nell'estensione di agevolazioni esistenti o nell'introduzione di nuove ("aumenti"), laddove la parte residua è rappresentata da misure di cancellazione o di ridimensionamento di misure esistenti ("riduzioni")*.

L'aspetto di maggior rilievo evidenziato dalla Corte è rappresentato dall'andamento crescente del saldo netto positivo delle misure di incremento delle

agevolazioni, rispetto ha quelle che comportano riduzioni. Sulla base delle relazioni tecniche di accompagnamento delle diverse misure che, a partire dal 2008 hanno introdotto modifiche agli assetti delle “*spese fiscali*,” emerge che il saldo positivo delle misure agevolative, che comportano sconti fiscali, anche per effetto del trascinarsi che le riduzioni strutturali delle imposte determinano negli anni successivi, al netto di provvedimenti di riduzione delle agevolazioni stesse, è passato da poche centinaia di milioni delle 2008, a circa 10 miliardi nel 2015.

In particolare, nel solo 2015, la somma delle misure agevolative introdotte con sei decreti legge e con la legge di stabilità del 2015, avrebbe comportato aumenti delle agevolazioni per 6 miliardi di euro.

In definitiva in base a quanto emerge dal Rapporto della Corte dei conti, tra il 2008 2015 le misure fiscali in tema di agevolazioni sono state pari a 51 miliardi di euro; i tagli hanno riguardato circa 11 miliardi, dunque l’incremento delle agevolazioni fiscali, di vario genere è stato pari a oltre 40 miliardi di euro. Nello stesso periodo l’incremento delle entrate tributarie è stato pari a 335 miliardi; dunque le riduzioni delle agevolazioni fiscali vi hanno contribuito soltanto per il 3%, mentre oltre 1/5 delle minori entrate registrato in quegli anni è stato determinato proprio dall’aumento delle agevolazioni fiscali.

In conclusione secondo la Corte dei conti, “*...se le tax expenditures, non avessero registrato l’evoluzione stimata dalle relazioni tecniche, le maggiori entrate nette registrate nel sistema tributario nel periodo 2008-2015 a seguito di variazioni normative, sarebbero risultate superiori di quasi il 28%. E le eredità negative che il gettito del 2015 incorpora, dopo un settennio in cui il “riordino” delle agevolazioni è rimasto sostanzialmente disatteso, allenterebbe di oltre 16 miliardi (un punto di Pil) la sua ipoteca sull’indebitamento netto.*”

Conclusione questa del tutto condivisibile, con una precisazione: gli incrementi delle agevolazioni, hanno subito un’impennata, a partire dal 2014, con l’introduzione di una serie di misure fiscali agevolative finalizzate a spezzare l’avvitamento recessivo del periodo 2011/2013. Queste hanno riguardato essenzialmente le imprese (attraverso l’aumento crescente delle deducibilità nell’IRAP e nell’IRES e la

detassazione degli investimenti) e le famiglie (beneficiarie della detassazione parziale dei salari per la produttività, della deduzione delle spese per badanti e delle detrazioni per ristrutturazione edilizia). A queste occorre aggiungere l'aumento significativo delle detrazioni IRPEF, limitato ai soli lavoratori dipendenti con reddito lordo non superiore a € 26.000 annui.

Ad alcune di queste misure, si può rimproverare di essere prive di una visione organica, e dunque, dato il carattere episodico di essere poco efficaci. Un esempio in questo senso viene dagli incentivi introdotti nel 2015 per favorire la diffusione dei contratti di lavoro a tempo indeterminato, attraverso una generosa decontribuzione dei contributi sociali; la riduzione degli incentivi nel 2016, ha comportato una drastica diminuzione della stipula di nuovi contratti a tempo indeterminato. La conferma di questa osservazione viene in positivo dalle misure agevolative che hanno riguardato l'edilizia ed in particolare le abitazioni.

La loro efficacia si è andata consolidando nel tempo, con effetti benefici sul gettito tributario, sia per l'emersione di base imponibile precedentemente evasa, sia per l'incremento continuo della spesa del settore, determinato dalla stabilità delle agevolazioni.

Riserve poi, sotto il profilo della legittimità, possono indirizzarsi agli interventi di riduzione strutturale dell'IRPEF che, nel caso dell'aumento delle detrazioni, hanno riguardato solo una parte, sia pure consistente dei redditi da lavoro; mentre nel caso degli sconti per il c.d. "*salario di produttività*", un profilo di dubbia legittimità è rappresentato dal numero marginale di imprese coinvolte in questo beneficio di ordine fiscale, che taglia fuori la larghissima maggioranza dei lavoratori italiani.

In buona sostanza il principio di capacità contributiva e la qualità dei contribuenti davanti alla legge tributaria, trasformati in optional.

Quello che non emerge dal Rapporto della Corte dei conti, in quanto non rientrante nell'obiettivi di una relazione di carattere generale sul coordinamento della finanza pubblica, è un'analisi puntuale della miriade di agevolazioni a pioggia (oltre 720) censite dal gruppo di lavoro sulla revisione delle agevolazioni fiscali, che assieme a quelle più importanti, finalizzate a perseguire obiettivi di interesse

generale, costituzionalmente protetti, determinano perdite di gettito pari ad 8 punti di PIL, evidenziando anche per questa via, il carattere asistemico del nostro sistema fiscale.

Sul terreno scivoloso dell'evasione fiscale, che rappresenta l'obiettivo principale di queste riflessioni, sulle sue dimensioni, sulla sua distribuzione, il Rapporto si mantiene significativamente prudente, sottolineando che il confronto tra le stime del gettito, attribuite alle diverse misure di contrasto e i dati effettivi, rilevabili a consuntivo, è poco significativo proprio per la scarsità dei dati relativi agli incassi. Di qui l'invito della Corte a non usare le previsioni di gettito, attribuite a misure di contrasto all'evasione, per coprire nuove spese.

Questo non sminuisce affatto il valore del rapporto, anzi; il carattere erratico e l'assenza di trasparenza degli effetti distributivi di gran parte delle misure fiscali adottate negli anni della crisi, il cui gettito cumulato, 145 miliardi di euro, rappresenta meno di 1/3 rispetto alla totale delle misure fiscali decise nel periodo, 520 miliardi, parla da solo. Se a questo si aggiunge il peso abnorme delle agevolazioni tributarie, pari all'8% del Pil, viene da chiedersi se lo scarso livello di "compliance", vale a dire di adesione spontanea dei contribuenti alle pretese del fisco, rappresenti un indicatore della scarsa coscienza collettiva degli italiani nei rapporti con Stato, o non, più semplicemente, la conseguenza sgradevole di un fisco senza qualità.

Il che, in termini giuridici, si traduce nella consapevolezza, ampiamente diffusa tra i cittadini, degli squilibri che caratterizzano la ripartizione degli oneri fiscali tra i consociati. Una condizione che non è dato riscontrare negli altri grandi Paesi europei, che mina alla base il consenso che, nelle democrazie contemporanee colora un sistema fiscale conforme ai principi costituzionali. Non ultima conseguenza della crisi dell'Istituto parlamentare e del sostanziale svuotamento della garanzia della riserva di legge.

#### **4. I limiti degli studi quantitativi sull' evasione: il caso dell'IVA e i rapporti con l'IRAP**

Come ho avuto modo di indicare in precedenza, lo studio dell'evasione fiscale è un tema non facile da inquadrare, innanzitutto perché, intuitivamente, si riferisce ad una realtà per sua natura nascosta; a questo occorre aggiungere le implicazioni economiche, politiche, sociali, connesse al fenomeno, che talvolta influiscono sull'architettura strutturale del sistema tributario, rendendolo più o meno resistente ovvero permeabile all'evasione fiscale.

Una realtà, dunque, la cui analisi, in un Paese complesso come l'Italia, è resa più difficile dai diversi livelli di sviluppo che caratterizzano i territori, dalla concentrazione della produzione industriale e dei servizi in alcune aree; dall'incidenza dell'agricoltura nell'economia del Mezzogiorno; dal ruolo del turismo che nelle aree a vocazione turistica incide in misura significativa sul rapporto tra reddito e consumi; fenomeno che caratterizza anche le grandi aree metropolitane.

Da ultimo occorre considerare, sempre sul piano territoriale, il diverso tasso di disoccupazione; il peso svolto dagli strumenti di sostegno dei redditi, a carico della sicurezza sociale, non considerati nella base imponibile dell'IRPEF.

Si tratta di elementi, altri se ne potrebbero indicare, che a loro volta si combinano in vario modo tra loro; ciascuno dei quali, anche se preso in considerazione, ai fini di una stima dell'evasione, presenta margini di apprezzamento piuttosto elevati; tutti elementi che sommati tra di loro, possono, per successive approssimazioni, condurre a conclusioni sensibilmente diverse dalla realtà, indi fuorvianti.

Sempre ai fini della stima dell'evasione, e della comparazione con altri ordinamenti tributari, occorre poi considerare che in funzione del diverso grado di coordinamento che esiste tra le diverse imposte, e delle modalità più o meno complesse attraverso cui si determina l'imposta netta nei principali tributi, si possono determinare interferenze più o meno marcate, che incidono sulla determinazione del dovuto. Basta pensare, a mo' d' esempio al diverso ruolo che giocano le deduzioni, rispetto alle detrazioni d'imposta, e agli ammortamenti nelle imposte sul reddito, compresa l'IRAP; ovvero le spese di investimento nell'imposta sul valore aggiunto.

In questo senso la presa in considerazione degli effetti del coordinamento tra le grandi imposte, non rappresenta un elemento estetico, ovvero una manifestazione di formalismo giuridico; al contrario costituisce il presupposto per assicurare una distribuzione del prelievo conforme al principio di capacità contributiva, avendo riguardo al fatto che la moltiplicazione dei presupposti impositivi, il più delle volte, riguarda il medesimo contribuente.

In buona sostanza, l'assenza di coordinamento tra tributi che incidono attraverso presupposti giuridici diversi sul medesimo bene economico, quali ad esempio l'IVA rispetto all'IRAP, ovvero complementari, quali l'IRAP rispetto all'IRES e all'IRPEF, in assenza di meccanismi di riequilibrio, quali la deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, o l'esclusione dei salari dalla base imponibile dell'imposta sulle attività produttive, per evitare la doppia imposizione del fattore lavoro, rappresentano altrettante variabili che non possono essere ignorate.

Si tratta infatti di altrettanti elementi che tendono ad incidere in misura più o meno marcata sul rapporto tra il gettito dei tributi ed i dati di contabilità nazionale relativi ai presupposti economici degli stessi, rendendoli meno attendibili. Da ultimo occorre considerare il diverso lag temporale che intercorre tra produzione del reddito, risparmio e consumi; un ulteriore elemento che può contribuire ad offrire un'immagine sfocata della realtà che si pretende di osservare.

In Italia, ben oltre gli esempi qui richiamati, la mancanza di coordinamento tra le principali imposte, è stata utilizzata diffusamente nel corso del tempo per massimizzarne il gettito, accompagnandola con un ampio impiego di strumenti di illusione finanziaria. Questo modello non è privo di rilevanti conseguenze dal punto di vista giuridico, innanzitutto sotto il profilo della parità dei contribuenti di fronte alla legge tributaria, sempre meno garantita dal sistema vigente. E tuttavia sarebbe un errore ritenere che questo profilo possa essere risolto con strumenti giuridici, essendo diretta conseguenza di scelte politiche non neutrali, sottratte a qualsiasi reale controllo parlamentare, che creano un humus favorevole all'evasione fiscale.

Beninteso, come vedremo di seguito, questo non significa che i dati grezzi sulla stima dell'evasione siano del tutto inattendibili; si vuole tuttavia sottolineare che da

soli non offrono elementi sufficienti per evidenziarne le cause strutturali e quindi per contrastarla.

In buona sostanza anziché cercare i singoli evasori, come si afferma di fare da troppi anni, con esiti quantomeno deludenti in termini di riduzione dei debiti fiscali accertati e non riscossi, sarebbe assai più produttivo riformare il sistema tributario in modo da renderlo meno permeabile all'evasione.

Prima di analizzare le indicazioni che emergono dagli studi più recenti sull'evasione fiscale in Italia, confrontandoli con quanto è emerso dalla relazione della Corte dei conti del 2015 sul coordinamento della finanza pubblica, richiamata in precedenza, può essere utile qualche riflessione sulla diffusione dell'evasione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto. L'Iva infatti, per essere l'unica grande imposta realmente armonizzata a livello europeo, è quella che consente le stime più attendibili dell'evasione, potendo comparare i dati italiani con quelli registrati dai principali partner europei, con un buon livello di approssimazione.

Il minor gettito registrato dall'Iva in Italia, in rapporto al PIL rispetto ad altri Stati europei, tenuto conto della differenza tra le aliquote, rappresenta infatti un indicatore abbastanza attendibile di un maggior livello di evasione presente nel nostro Paese, rispetto agli altri Stati presi in considerazione.

Negli ultimi quarant'anni, quelli che vanno dalla entrata in vigore della sesta direttiva IVA nel 1976, fino all'avvio dell'euro, e da allora fino ai giorni nostri, la trasformazione del tessuto economico e del commercio internazionale, non solo in Italia, ha registrato cambiamenti tali, che anche chi le ha vissute direttamente, ha difficoltà ad andare indietro con la memoria e ad attualizzarle.

Bene, nonostante questi cambiamenti epocali, la propensione ad evadere l'Iva non ha registrato, in Italia nell'arco di quarant'anni variazioni significative; e questo nonostante le profonde trasformazioni che, negli ultimi venti, hanno interessato i modelli di produzione e la catena distributiva, sempre più concentrata in grandi strutture commerciali, la cui struttura organizzativa rende più difficile l'evasione.

Una contraddizione rispetto ad una condizione generale che avrebbe dovuto determinare una contrazione della forbice che caratterizza in Italia il gettito dell'IVA

rispetto a quello teorico, rimasto praticamente costante, quasi il doppio rispetto ai nostri principali partner europei.

Eppure, se dividiamo il periodo osservato, in due ventenni, il primo dei quali va dal 1976 (anno di entrata in vigore della sesta direttiva IVA) alla metà degli anni '90, mentre il secondo giunge fino ai giorni nostri, prendendo in considerazione le trasformazioni che hanno investito il sistema tributario a partire dalla seconda metà degli anni '90, è possibile qualche riflessione ulteriore sul ruolo svolto dalla struttura delle imposte, rispetto all'evasione fiscale.

Tornando all'IVA, è vero che nel primo ventennio l'aliquota ordinaria era passata dal 12% al 18%; quindi l'ulteriore aumento dell'aliquota IVA al 20% introdotta nel 1997, non sembra a prima vista un dato sconvolgente, rispetto ai precedenti equilibri.

Tuttavia se si approfondisce la questione, si scopre che in seguito alla delega fiscale stabilita dall'articolo 3, commi da 143 e 144, della legge 23 dicembre 1996, n.662 collegata alla legge finanziaria per il 1997, nell'ambito di un ampio riordino della fiscalità, diretta ed indiretta, il primo Governo Prodi-Visco, aveva introdotto con il d.lgs n.446/1997, un'inedita seconda imposta sul valore aggiunto della produzione, con una base imponibile più ampia di quella dell'IVA Eurocomunitaria, con l'aliquota base del 4,25%.

Stiamo parlando dell'IRAP, un'imposta che nell'intenzione del legislatore, accanto ad un'indubbia razionalizzazione dell'imposizione delle attività produttive, avrebbe dovuto operare una redistribuzione del prelievo, a vantaggio delle imprese di maggiori dimensioni, meglio strutturate, e quindi meno sospette di evasione, maggiormente esposte alla concorrenza internazionale; trasferendone il costo a carico delle imprese minori e soprattutto del lavoro autonomo.

Un'opzione apparentemente ragionevole, tuttavia destinata a produrre un'enorme contenzioso e ad un sostanziale insuccesso, dal punto di vista del gettito, inferiore alle attese, per gli eccessi che ne avevano caratterizzato gli aspetti applicativi a partire dai profili distributivi.

Non è un caso che il Parlamento aveva previsto, tra i criteri direttivi della delega, la possibilità di graduare le aliquote anche in funzione del diverso carico fiscale dell'attività svolta. Le imprese minori godevano infatti di riduzioni dell'ILOR, mentre il lavoro autonomo dopo la sentenza della Consulta 42/80, era fuori del campo di applicazione dell'imposta locale sui redditi. (*art.3 comma 144 lettera : f) possibilità di prevedere, anche in via transitoria per ragioni di politica economica e redistribuiva, tenuto anche conto del carico dei tributi e dei contributi soppressi, differenziazioni dell'aliquota rispetto a quella di cui alla lettera e) e di basi imponibili di cui alla lettera c) per settori di attività' o per categorie di soggetti passivi, o anche, su base territoriale, in relazione agli sgravi contributivi ed alle esenzioni dall'imposta locale sui redditi ancora vigenti per le attività' svolte nelle aree depresse*)

Criterio direttivo, occorre sottolinearlo del tutto ignorato dal legislatore delegato per ragioni politiche.

In buona sostanza, con quello che può essere definito un abile gioco di specchi, il Governo dell'epoca aveva ridotto l'IRPEF per tutti, concentrando per altro le maggiori riduzioni sui redditi più elevati (l'aliquota massima era scesa dal 55% al 45%, mentre la minima era passato dal 10% al 19%, mentre le riduzioni per i redditi minori erano affidate all'aumento delle detrazioni), specie da lavoro dipendente e sulle imprese di maggiori dimensioni; finanziando i tagli delle imposte dirette, tra l'altro con l'aumento dell'IVA dal 18% al 20% e con l'introduzione dell' IRAP con aliquota ordinaria del 4,25%.

In effetti nel 1997, nell'arco di un solo anno, l'imposizione sul valore aggiunto, nella doppia declinazione dell'IVA europea e dell'IRAP italiana, aveva registrato un aumento di oltre 6 punti percentuali dell'aliquota base (in realtà ancora di più, data la base imponibile più ampia che caratterizza l'IRAP).

Se a questo si aggiunge che con l'IRAP veniva introdotta una doppia imposizione dei salari, a carico delle imprese, indeducibile dalle imposte sui redditi; che l'IRAP nei confronti del lavoro autonomo rappresentava un aumento d'imposizione netto, dato che i redditi da lavoro autonomo erano fuori dal campo di applicazione

dell'ILOR, si comprende facilmente sia l'ostilità di lavoratori autonomi degli imprenditori individuali nei confronti dell'IRAP, vista come un'imposta vessatoria, sia l'incentivo ad alimentare l'evasione, specie nelle attività minori, svolto dal nuovo tributo a destinazione delle Regioni.

Non è questa la sede per affrontare le tante questioni giuridiche rilevanti che hanno investito l'IRAP nel corso del tempo, a partire dalla sentenza numero 156/2001 della Consulta, che aveva ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del tributo, introducendo tuttavia una generica limitazione all'applicabilità dell'Irap alle attività di lavoro autonomo.

*Aveva osservato infatti la Corte, "E' tuttavia vero – come taluni rimettenti rilevano – che mentre l'elemento organizzativo é connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.*

*Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".*

In buona sostanza la Corte, liquida la questione dell'applicabilità dell'IRAP all'attività di lavoro autonomo, con un breve inciso in motivazione, sottolineando che si tratta di questioni di fatto da valutare di volta in volta, evitando accuratamente di offrire all'interprete, le coordinate ermeneutiche per stabilire se una determinata attività rientri o meno tra le attività assoggettate all'IRAP.

Una decisione politica, che, proprio per la genericità ed indeterminatezza del principio affermato, nel corso del tempo era stata accompagnata, da un contenzioso vastissimo.

Sulla stessa linea si era collocata anche la Corte di giustizia dell'Unione europea che, con la sentenza del 3 ottobre 2006, aveva salvato la compatibilità dell'IRAP con l'articolo 33 della sesta direttiva Iva, che vieta l'istituzione di imposte ad effetto equivalente, con una decisione sostanzialmente politica.

Qui si può solo aggiungere che l'esclusione del costo del lavoro nei contratti a tempo indeterminato, introdotta dal 1 gennaio 2015 con la legge di stabilità per quell'anno, ha riproposto tutte le incongruenze della sentenza della Consulta, che aveva salvato l'applicabilità dell'imposta alle attività di lavoro autonomo, con l'unica limitazione che occorre verificare in fatto se, per le modalità con cui il lavoratore autonomo svolge la propria attività, si sia in presenza di un plus, determinato dalla autonoma organizzazione dell'attività stessa.

Una soluzione discutibile sotto due diversi profili, innanzitutto il concetto di *"autonoma organizzazione"*, come elemento differenziale espressivo di una maggiore capacità contributiva, rispetto alle attività di lavoro. Autonomo minori, che non presentano questa caratterizzazione, può servire al più a differenziare le attività di lavoro autonomo al loro interno; ma non è affatto detto che la presenza di una *"autonoma organizzazione"* nell'attività svolta da un lavoratore autonomo, specie dopo l'esclusione del fattore lavoro dalla base imponibile esprima una capacità contributiva analoga, indi assimilabile a quella che caratterizza l'attività produttiva all'interno dell'impresa.

In buona sostanza non è sufficiente evidenziare, come fa la Consulta nella sentenza n.156/2001, che l'IRAP non è assimilabile all'ILOR, trattandosi di imposte caratterizzate da presupposti diversi. Nell'IRAP ovviamente il confronto non può riguardare il rapporto delle attività di lavoro autonomo rispetto a quelle di lavoro dipendente, tutte indistintamente assoggettate al tributo regionale fino al 2015.

Occorre invece verificare, alla luce dei parametri utilizzati dalla Corte costituzionale con la sentenza n.42/1980, in quanto applicabili, se, con l'esclusione dei redditi da lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, le attività di lavoro autonomo e quelle d'impresa esprimano ancora una capacità contributiva sostanzialmente analoga.

La recentissima sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione, che ha rivisto i parametri per l'assoggettare le attività di lavoro autonomo all'IRAP, allargando decisamente la platea dei contribuenti assoggettabili all'imposta regionale, non offre alcuno spunto al riguardo.

Si può dire, anzi, che la sentenza ha un sapore antico, nel senso che ha ripreso quella giurisprudenza minoritaria che, fin dal 2007 invitava ad approfondire il tema delle collaborazioni, nell'ambito delle attività di lavoro autonomo, separando quelle di tipo ausiliario, da quelle qualificate, che realmente contribuiscono ad incrementare il valore aggiunto dell'attività.

A ben vedere questo indirizzo, che nel 2007 non prevalse, rappresentava una soluzione ragionevole, in sostanza più equilibrata, in quanto valorizzava la funzione di *"autonoma organizzazione"* svolta dal lavoratore autonomo, escludendo le collaborazioni meramente esecutive tra quelle che determinavano l'assoggettamento all'IRAP.

Al riguardo il nuovo indirizzo assunto dalle Sezioni unite con la sentenza del 2016, alla luce della esclusione del fattore lavoro dall'IRAP, a partire dal 2015, più che una presa d'atto di una modifica del quadro giuridico di riferimento, assume il ruolo improprio di una soluzione equitativa, che va nel senso di alleggerire il peso dell'IRAP delle attività minori di lavoro autonomo.

Questione, come detto presente nella legge delega del 1996, che non a caso all'articolo 3 comma 144 lettera F della legge n.662/2006, collegata alla legge finanziaria per il 2007, aveva previsto per ragioni di politica economica e distributiva, la possibilità di graduare l'aliquota dell'IRAP, o di ridurre la base imponibile per alcune categorie di contribuenti, anche in funzione del carico complessivo delle imposte soppresse.

Una possibilità volutamente ignorata dal legislatore delegato nel 1997, per ragioni politiche, che aveva stimato di recuperare dal lavoro autonomo, dalle imprese individuali e da quelle minori un maggior gettito pari a 7000 miliardi di lire; mentre alla fine si era ritrovato con un aumento dell'evasione.

Tuttavia, se si analizza la questione nei suoi profili giuridici, appare chiaro che nel momento in cui il costo del lavoro non è più preso in considerazione per la determinazione della base imponibile dell'IRAP (salvo limitate eccezioni) l'imposta regionale sulle attività produttive, come definita nel 1997 non esiste più. Quindi la soluzione adottata dalle Sezioni Unite, pur rappresentando un passo avanti, in termini distributivi, dal punto di vista giuridico non sta in piedi, proprio perché l'IRAP ha mutato pelle.

Dopo l'intervento che ha escluso il costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, è infatti saltato lo schermo che aveva consentito fino al 2015, con più di una forzatura, come abbiamo visto, di assimilare le attività di lavoro autonomo a quelle di impresa. Attualmente, escluso il lavoro altrui, l'autoorganizzazione delle attività di lavoro autonomo nell'IRAP, conduce a determinare una base imponibile in cui, scomparso il costo del lavoro dei collaboratori, il risultato netto, tende a sovrapporsi, a quello reddituale e a coincidere quindi con la base imponibile assoggettata all'IRPEF.

Una condizione che non si riproduce affatto nelle attività di impresa in cui il valore aggiunto della produzione a fini dell'IRAP, a prescindere dal costo del lavoro, costituisce sempre un multiplo rispetto al reddito prodotto nello stesso periodo.

Da qualsiasi punto di vista la si guardi quindi, la sottoposizione del lavoro autonomo all'IRAP, dopo l'esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro, determina gli stessi effetti di un'addizionale all'imposta sui redditi, che colpisce una unica categoria di redditi, indi illegittima.

Una conferma a questa ricostruzione, che mette a nudo una ostilità preconcetta rispetto alle attività individuali diverse da lavoro dipendente, trova una puntuale conferma nell'approccio ben più equilibrato e prudente con cui, in piena crisi recessiva, il Governo francese, dopo studi che avevano interessato l'intero decennio, aveva sostituito la vecchia "taxe professionnelle", fortemente penalizzante per l'insieme delle attività produttive, con la "Contribution économique territoriale", CET, un'imposta locale che grava sull'insieme delle attività produttive, ed è composta da due componenti, una relativa al valore locativo degli immobili

utilizzati nell'attività, l'altra la CVAE, ovvero la "Contribution sur la valeur ajoutée économique", che ha adottato uno schema simile a quello italiano.

Ma sono i dettagli che fanno la differenza.

La somma delle due componenti della CET, quella immobiliare e quello sul valore aggiunto dell'attività economica, non può superare il 3%, calcolato sul valore aggiunto economico. Per le attività manifatturiere è prevista una riduzione del 30% dell'imposta sul valore locativo. La seconda componente, quella sul valore aggiunto prevede una franchigia di € 152.000. Tuttavia, per evitare un aggravio eccessivo dell'imposta per le attività minori, la differenza fra € 152.000 e € 500.000, riferita alla componente calcolata sul valore aggiunto economico, rimane a carico dello Stato che corrisponde la differenza agli enti locali.

Una soluzione, che ha consentito al legislatore francese di non dover inventare formule quali "l'autonoma organizzazione" che caratterizza l'IRAP italiana, per creare un'imposta locale sulle attività produttive, estesa anche agli imprenditori individuali e al lavoro autonomo, senza contraccolpi eccessivi sull'economia. Un'imposta ragionevole, innanzitutto dal punto di vista distributivo, la cui base imponibile, non comprende né il costo del lavoro né gli interessi passivi; indi compatibile, al contrario dell'IRAP, con l'accentuata concorrenzialità che caratterizza ormai l'economia mondializzata.

A quest'ultimo criterio si ispira infatti la determinazione dell'aliquota, caratterizzata da una moderata e dunque ragionevole progressività; basta pensare che un'attività produttiva che presenti un valore aggiunto economico pari a 3 milioni di euro è assoggettata in Francia ad un'aliquota dello 0,5%; per raggiungere l'aliquota massima dell'1,5%, la base imponibile deve superare i 50 milioni di euro!

Aggiungo conclusivamente sul punto che la componente relativa al valore aggiunto economico, che in Francia non comprende le attività della pubblica amministrazione, pur avendo stabilito un'aliquota molto più ridotta rispetto a quella applicata in Italia con l'IRAP, e una base imponibile più ristretta, ha un gettito di poco inferiore a quello dell'IRAP, al netto dell'IRAP pubblica.

## 5. Conclusioni

Dalle considerazioni svolte nella prima parte di questo studio, emerge con sufficiente chiarezza il ruolo svolto dalla mancanza di coordinamento delle principali imposte che incidono sui redditi delle famiglie e delle imprese, nel creare condizioni favorevoli allo sviluppo dell'evasione fiscale. Mi è sembrato opportuno dividere saggio in due parti, richiamando nella prima, l'evoluzione che ha accompagnato la struttura delle imposte dirette a partire dalla crisi del 1992. Nella seconda, che pubblicheremo nel prossimo numero della rivista, il saggio si concluderà con l'analisi dei recenti studi sull' evasione prodotti nel 2015 e delle pertinenti osservazioni al riguardo che emergono dagli studi prodotti dal FMI e dall'OCSE per iniziativa del ministero dell'economia e delle finanze.

Anticipando una prima conclusione, per rimanere ai tempi a noi più vicini, sembra emergere una stretta relazione tra profili distributivi delle principali imposte ed evasione. Il che evidenzia l'importanza dei profili giuridici in un moderno sistema tributario, innanzitutto per assicurare effettività ai profili distributivi, frutto di scelte politiche ed economiche. Da questo punto di vista, sia il rapporto tra IVA ed Irap, richiamato in precedenza sia la moltiplicazione degli interventi e delle misure di tipo fiscale, rilevate negli anni della crisi dalla Corte dei conti, evidenziano la necessità di una riforma complessiva del sistema fiscale, finalizzata sia al riequilibrio dei profili distributivi delle principali imposte, rispettoso del principio di capacità contributiva, sia ad eliminare il più possibile le convenienze che le attuali assetti distributivi, a partire dalla forbice irragionevole tra progressività media ed aliquota marginale che caratterizza nell'IRPEF i redditi minori e medi, che alimentano l'evasione.

Sulla quale ritorneremo nella seconda parte del lavoro, con una serie di considerazioni e proposte alla luce di quanto è emerso specie negli studi del FMI e dell'OCSE.