



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# INNOVAZIONE E DIRITTO

## PARTE PRIMA

### **Non ci resta che crescere. Ma non può esservi sviluppo con gli squilibri nel prelievo, l'eclissi del diritto tributario, i bonus improvvisati e il "lato oscuro" del fisco, che si appropria di ogni nuovo reddito\***

*di Raffaele Perrone Capano*

*Professore ordinario di Diritto finanziario e tributario*

#### ABSTRACT

*The article begins by positive signs emerged in 2015 in the Italian economy, to highlight the limits and contradictions that prevent Italy from growing, from tax authorities. The article critically examines the process of elaboration and implementation of the tax delegation, focused on self of the Financial Administration, and no attention to legal principles in the legislative production.*

*In the second part, the study highlights the most obvious problems that arise from the absence of coordination between the main taxes, from evasion of provisions, not suitable for the purpose, for the Administration's inability to testing the endogenous origin.*

*The author identifies, finally, some guidelines to achieve a fair tax system, competitive, growth-oriented*

#### SINTESI

*L'articolo prende avvio dai segnali positivi emersi nel 2015 nell'economia italiana, per evidenziarne i limiti e le antinomie che impediscono all'Italia di crescere, a partire dal fisco. L'articolo analizza criticamente il processo di elaborazione e di attuazione della delega fiscale, incentrato sull'autoreferenzialità dell'Amministrazione finanziaria, e la scarsa attenzione ai principi giuridici, nella produzione legislativa.*

*Nella seconda parte, lo studio analizza le più evidenti criticità che emergono dall'assenza di coordinamento tra le principali imposte, a partire dalle disposizioni di contrasto all'evasione, inidonee allo scopo, per l'evidente incapacità dell'Amministrazione di analizzarne le origini endogene.*

*Il lavoro si conclude con l'indicazione di alcune linee guida per realizzare un sistema tributario equo, competitivo, orientato alla crescita.*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La svolta del 2015: qualche segnale positivo in un quadro di crescente instabilità, in cui spicca il freno del fisco – 3. Assenza di principi fondamentali comuni alle varie imposte, tra eclissi del parlamento, contraddizioni della giurisprudenza di legittimità, autoreferenzialità dell'agenzia delle entrate – 4. Crisi della legge e origini giuridiche della crisi fiscale – 5. L'esercizio della delega fiscale consolida il potere dell'Amministrazione, lasciando irrisolte le antinomie tra principi e leggi tributarie – 5.1. La delega fiscale dimentica la giustizia tributaria – 5.2. Delega fiscale, doppio binario processuale e violazione

del principio "ne bis in idem" – 6. Lo scambio dei ruoli tra il Governo e l'Amministrazione finanziaria nelle decisioni di politica tributaria, accentua gli squilibri distributivi delle principali imposte, soffocando la ripresa – 6.1. L'assenza di guida politica del fisco affida all'Amministrazione finanziaria un ruolo improprio che amplifica le antinomie dell'ordinamento tributario – 6.2. L'origine strutturale dell'evasione e limiti dei recenti tentativi di contrastarla – 6.3. La fuga dei redditi dall' IRPEF, moltiplica le disuguaglianze del sistema tributario e ne amplifica la crisi – 7. La sorpresa della ripresa: Italia avanti adagio, IRPEF avanti tutta! – 8. Un sistema tributario rinnovato e competitivo, orientato alla crescita, non è un utopia – 9. Evasione e sistema tributario in un recente intervento di Vincenzo Visco: un approfondimento – 10. Conclusioni

## 1. Premessa

"Non ci resta che crescere" è il titolo di una raccolta di saggi curata da un giovane economista, Tommaso Nannicini, pubblicata nel settembre 2011, quindi nel pieno di una crisi politica che aveva innescato gli attacchi speculativi al nostro debito pubblico. Ho preso a prestito questo titolo, per introdurre un ragionamento sulla crisi fiscale, per due ordini di motivi. Innanzitutto perché si tratta di un libro stimolante che raccoglie professionalità diverse, legate da un'aspirazione comune: invertire la tendenza al declino della nostra Comunità, quando la ripresa del 2010 era già alle spalle e nuove nubi di crisi incombevano sull'Italia.

Un confronto di proposte ed idee che aiuta a capire la complessità dei problemi che l'Italia aveva di fronte già 5 anni or sono, che la scorciatoia del Governo tecnico e la seconda più pesante fase recessiva, hanno contribuito ad aggravare ulteriormente.

"Non ci resta che crescere" mi sembra rappresenti in sintesi quel che occorre, ancor più oggi, per spezzare il circolo vizioso tra "interessi protetti e dolce declino", ben descritto da Nannicini in quel saggio. L'altro motivo è legato al particolare momento storico in cui il libro era stato pubblicato: un balcone affacciato sulla nuova crisi incipiente e sui rischi che questa avrebbe portato con sé. Un'intelligente eccezione, nella vasta letteratura sulla crisi di quel periodo oscuro.

Da questo punto di vista, a rileggerlo oggi, il saggio appare premonitore della seconda fase recessiva, molto più lunga e grave, alimentata dagli effetti distruttivi

di una crisi politica, affrontata mettendo in soffitta la politica. Un'analisi critica, che rivendica la propria estraneità rispetto a scorciatoie assertivamente tecniche.

Un Paese condotto alla cieca nel pieno di una crisi, le cui origini, essenzialmente interne, avrebbero dovuto consigliare una soluzione affidata agli elettori.

Si preferì invece il paravento di una scelta tecnica, il FATE PRESTO con al seguito un groviglio di interessi, politici, economici, burocratici, accademici, corporativi, che, in una crescente confusione istituzionale, avrebbe portato di lì a pochi mesi, alla nascita del Governo Monti. Protagonista ed espressione di quegli stessi interessi che avrebbero condotto di lì a pochi mesi al fallimento di quell'esperienza e all'aggravamento della crisi fiscale, innescata dalla controriforma del 2007, occultata dalla recessione del 2008/2009 ed amplificata dalla fiscalità bendata del Governo "tecnico". Lasciando in eredità un processo recessivo-depressivo di intensità e lunghezza senza paragoni nella storia repubblicana, che ha colpito l'Italia in profondità, ben più della crisi finanziaria 2008/2009; ridimensionandone la capacità produttiva e impoverendo per questa via, l'intero Paese.

Il libro poteva essere letto in più modi: una raccolta di saggi che riuniva esperienze e competenze diverse; una scelta editoriale su un tema di attualità caratterizzato da una pluralità di punti di vista; la voglia di un gruppo di giovani studiosi di lasciarsi alle spalle la grande recessione del 2009. A prima vista il lavoro si presentava come un'antologia di argomenti, ben assortita, dove il lettore poteva trovare, a seconda degli specifici interessi, qualche spunto ulteriore di approfondimento e riflessione.

A me, invece, è rimasto impresso il filo conduttore che lega tra loro tra i diversi contributi, economici, giuridici, politico-sociali: l'ancoraggio alla realtà di un Paese caratterizzato da un quadro politico- istituzionale sfilacciato e complesso, con l'ambizione di delineare qualcosa di più di un ennesimo manifesto per la crescita.

Un percorso di sviluppo plurale, concreto, credibile, consapevole dei rischi di una nuova crisi, attento a prendere le distanze da ipotesi tecnocratiche, inidonee a sciogliere i nodi politici ed istituzionali; che la nuova fase recessiva avrebbe

ulteriormente aggravato. Un'intuizione felice, in un quadro di conformismo diffuso, che avrebbe favorito una conduzione dilettantesca della crisi, dettata dagli interessi meglio organizzati, a partire da quelli politici, dagli sviluppi imprevedibili.

Un elemento che mi sembra importante richiamare, perché si tratta di variabili ulteriori, che certo non semplificano la scelta del sentiero da intraprendere, sempre più stretto, che ci consenta di lasciarci finalmente alle spalle quegli anni terribili.

Nel corso del saggio richiamerò le caratteristiche essenziali delle imposte sul reddito dopo la riforma del 2007 e i loro effetti distributivi ed economici, occultati da sette anni di recessione, alla luce dei principi dell'ordinamento tributario, confrontandoli con il gettito del 2015, primo anno di ripresa.

Dati che più di qualsiasi ragionamento, evidenziano le dimensioni della crisi fiscale. Quest'ultima, verrà poi analizzata nel quadro più generale della crisi della legge e delle istituzioni rappresentative a partire dal Parlamento. Questo affievolimento, che appare inarrestabile, delle istituzioni rappresentative, obbliga a porre sotto i riflettori la crescente autoreferenzialità dell'Amministrazione finanziaria, snodo centrale di una pluralità d'interessi e di poteri di cui rappresenta un chiaro riflesso il sostanziale fallimento della delega fiscale, costruita ad immagine degli interessi dell'Amministrazione.

Partendo da questo particolare aspetto, lo studio si sofferma sugli elementi di confusione che caratterizzano il sistema della giustizia tributaria, sia sotto il profilo della mancanza di apparenza di indipendenza, sia della difficile compatibilità del doppio binario processuale tributario e penale rispetto al principio ne bis in idem, sia rispetto alla scarsa professionalità (salvo eccezioni) dei giudici delle Commissioni tributarie. Il saggio non trascura un altro aspetto legato anch'esso all'eccesso di autoreferenzialità, esteso questa volta alla giurisprudenza della Cassazione, in tema di contraddittorio, che ha alimentato incertezze e dubbi; una situazione di criticità che è l'aspetto di una crisi istituzionale più vasta, che neppure la Corte Costituzionale è riuscita a ricondurre a sistema, attraverso la propria giurisprudenza sul punto.

Questa deriva giurisprudenziale viene affrontata attraverso l'approfondimento

di un'interessante contributo di Enrico de Mita sul sole 24 ore, sull'assenza di principi generali codificati nel campo dei tributi e sulla necessità di supplirvi con un'interpretazione costituzionalmente orientata delle diverse disposizioni a contenuto fiscale, che orienti anche la giurisprudenza, a partire da quella di legittimità. L'altro tema di attualità, dovuto a Vincenzo Visco, anch'esso pubblicato sul Sole 24 Ore, affronta il delicato tema della crisi dell'IVA, determinata dall'evasione e degli strumenti per farvi fronte.

Dal confronto emerge sia l'utilità della lettura economica dei tributi, sia la necessità di risolvere le criticità e le antinomie, attraverso il coordinamento delle diverse imposte, all'interno di un sistema di regole ordinate a sistema, disciplinate dal diritto. Conclude lo studio una sintetica analisi tecnica degli strumenti giuridici indispensabili per costruire un sistema di imposte sui redditi delle persone, delle famiglie e delle imprese, in grado di garantire al tempo stesso la parità dei contribuenti nelle leggi tributarie, un ampio gettito e una soddisfacente crescita dell'economia.

In buona sostanza dunque "Non ci resta che crescere".

Il Prof. Nannicini da qualche mese è Sottosegretario alla Presidenza del Consiglio.

Certo, coordinare un libro di studi è più semplice che darvi attuazione, anche se si parte con buone idee; in un'Italia in cui la crisi ha amplificato la forbice delle differenze territoriali e le distanze sociali. Ma il titolo di quel libro spero porti fortuna, al suo autore e ai tanti che non si rassegnano al declino.

## **2. La svolta del 2015: qualche segnale positivo in un quadro di crescente instabilità, in cui spicca il freno del fisco**

E, finalmente, nel 2015 la ripresa è arrivata. Tuttavia si tratta di una ripresa debole, per di più caratterizzata da una preoccupante inversione di tendenza nel secondo semestre 2015, su cui occorrerebbe riflettere. È vero che nello stesso periodo le condizioni di incertezza sullo scacchiere internazionale si sono

aggravate, per i venti di guerra e la minaccia del terrorismo, ormai arrivato a colpire nel cuore dell'Europa. Tuttavia, il crollo del costo dell'energia accentuatosi negli ultimi mesi, ha continuato a dar fiato alla ripresa dei consumi, mentre la svalutazione dell'euro sul dollaro ha favorito, nel 2015, una dinamica positiva delle esportazioni, nonostante il forte rallentamento dell'economia mondiale abbia determinato un calo in alcuni importanti mercati di sbocco a partire dalla Russia.

In effetti una crescita del PIL del +0,8% nel 2015 (0,6% il dato stagionalizzato) con il Mezzogiorno ancora praticamente al palo (+0,1%) e il centro-nord al +1% deve fare riflettere; e soprattutto deve preoccupare l'andamento del PIL, dal +0,3% del primo trimestre, al +0,2% del terzo (in coincidenza con l'Expo!), al +0,1% dell'ultimo quarto dell'anno.

Il rallentamento dell'economia italiana nella seconda parte del 2015, in base alle prime indicazioni fornite dall'Istat, ha evidenziato una frenata dell'industria manifatturiera, compensata dal maggiore contributo al PIL dei comparti dell'agricoltura e dei servizi e dall'ulteriore crescita delle esportazioni. Il dato in sé non deve sorprendere più di tanto, proprio per le incertezze dello scenario internazionale; ed infatti un'indicazione in questo senso si rinviene nel calo delle scorte, che ha inciso negativamente sulla domanda interna.

Un breve sguardo ai dati che provengono dall'industria indica che il cammino da percorrere per recuperare i livelli del 2007 è ancora lungo, e richiederebbe forti investimenti in ricerca e sviluppo, nelle infrastrutture, a partire dalla logistica e dai trasporti, e l'abbattimento delle barriere che impediscono di fatto l'accesso al credito alle attività minori; in buona sostanza una politica industriale di medio periodo, di cui allo stato si intravedono al massimo buone intenzioni. Il che, rispetto alle esperienze recenti, indica quanto meno che si comincia ad avere una percezione perché della complessità dei problemi.

Il settore agroalimentare, trainato dall'incremento quantitativo e qualitativo registrato dalla produzione agricola negli ultimi anni, sostenuta da un regime fiscale di particolare favore per le attività minori, sconosciuto agli altri settori economici (un dato a cui occorrerebbe prestare maggiore attenzione!)

rappresenta ormai la prima realtà industriale italiana, con un fatturato pari a 123 miliardi, e una crescita del 12% rispetto al 2007.

Nello stesso periodo l'industria meccanica, il perno intorno a cui ha ruotato l'industrializzazione italiana nel secondo dopoguerra, una delle più avanzate e competitive al mondo, per flessibilità, originalità dei prodotti e innovazione, ha registrato nel 2015 ricavi pari a 108 miliardi, 18 in meno rispetto al livello pre crisi.

In buona sostanza nel 2015 il contributo dell'industria alla crescita del PIL, in disparte l'agroalimentare, si è concentrato essenzialmente in due settori: quello farmaceutico, caratterizzato negli ultimi anni da forti investimenti in ricerca, i cui ricavi hanno superato di oltre il 20% i livelli del 2007; e quello della produzione di autoveicoli, componentistica compresa, sospinta dai grandi investimenti che hanno caratterizzato dal 2010, a partire dal Mezzogiorno, tutte le fabbriche italiane del gruppo Fiat e dall'arrivo sul mercato delle nuove produzioni.

Due realtà profondamente diverse, caratterizzate negli ultimi anni da un elemento comune: continua innovazione di processo e di prodotto ed elevata concentrazione di investimenti, a partire dalla ricerca.

Appare quindi opportuna la scelta del Governo di incentivare con la legge di stabilità per il 2016 gli investimenti, utilizzando lo strumento del moltiplicatore (140%) degli ammortamenti, estendendone l'applicazione all'ultimo trimestre 2015. Non è un caso che uno dei pochissimi settori che segna un incremento significativo su base annua (+7,3%), è quello dei beni strumentali e dei macchinari. Ma è anche evidente, che per avere un effetto trainante, questi incentivi avrebbero bisogno di un periodo di applicazione più lungo e di un'ampia disponibilità di credito, diffuso anche alle attività minori, che al momento il sistema bancario italiano non è in grado di assicurare; alle prese con le conseguenze della gelata siberiana dell'economia, prodotta dalle politiche di stabilizzazione del 2011/2012 del governo tecnico, con il lascito di fallimenti e sofferenze al seguito.

Lo stesso può dirsi con più forte ragione per gli incentivi a favore dell'occupazione, collegati ai nuovi contratti di lavoro definiti nel cd. Jobs Act, la cui portata, nel 2016, purtroppo, è stata significativamente ridimensionata. Una



scelta che evidenzia l'assenza di un solido disegno programmatico, accompagnato dall'illusione che dando ogni anno con la legge di stabilità un incentivo a un diverso gruppo sociale, si determinino automaticamente le condizioni per sostenere la ripresa, allargando il consenso politico.

E' soprattutto incomprensibile la cecità con cui i governi degli ultimi anni hanno guardato al Mezzogiorno: un area territoriale in cui la crisi in termini di PIL perduto è costata più del doppio del resto del Paese. Mantenere la decontribuzione piena nelle Regioni del Sud per alcuni anni, dopo l'eliminazione (quasi completa) del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, che in precedenza riguardava (parzialmente) le Regioni meridionali, era il solo modo per ridurre il differenziale di convenienza che penalizza l'occupazione, nel Mezzogiorno.

Un quadro complessivo di sofferenza che nel 2015, secondo l'ISTAT si è riflesso perfino nella riduzione della speranza di vita, registrata per la prima volta dopo decenni, nelle regioni periferiche del nostro Paese.

Tuttavia l'elemento a mio modo di vedere più significativo, è rappresentato dal forte rallentamento della crescita del PIL, +0,1% nell'ultimo trimestre 2015, mentre le previsioni per il primo trimestre del 2016, fino all'ultimo molto incerte, con una forbice oscillante secondo l'ISTAT da -0,1% a +0,3%, hanno visto la conferma del dato più ottimistico (+0,3%) accompagnato dal boom delle entrate tributarie.

È soprattutto su questo punto su cui vorrei concentrare l'attenzione sia degli studiosi del diritto tributario, sia degli economisti, perché evidenzia la correlazione stringente che intercorre tra l'andamento dell'economia e gli squilibri distributivi della politica tributaria: Il raffreddamento dell'economia italiana tra ottobre e dicembre, è ormai una costante degli ultimi anni, poco influenzata dall'andamento del ciclo.

La ragione di questa costante è legata, oltre al loro peso complessivo, all'eccessiva concentrazione di versamenti d'imposta da parte di famiglie e imprese, nell'ultimo trimestre di ogni anno, nel quale la pressione fiscale di periodo oscilla stabilmente tra il 51% e il 53%, 55%. Un dato segnalato su questa rivista da alcuni anni, che evidenzia i guasti di un fisco privo di guida politica, squilibrato,

ingiusto, sempre più autoreferenziale, alla ricerca di espedienti sempre nuovi per incrementare il gettito, sottraendo risorse alle attività produttive, indifferente ai problemi della società italiana, chiamata ad assolvere ai propri doveri tributari, con modalità sempre più convulse.

Questo elemento di instabilità, con un po' di attenzione potrebbe essere quanto meno ridimensionato, con una rimodulazione delle scadenze dei versamenti, che tenga conto delle diverse esigenze delle imprese, tassate sia in base al reddito, sia in ragione dell'attività svolta, sia dei contribuenti assoggettati all'IRPEF. Per questi ultimi, che tra IRPEF, addizionali locali e imposte sostitutive da soli sfiorano il 50% delle entrate tributarie dello Stato, un anticipo della scadenza autunnale, potrebbe consentire una rateizzazione analoga a quella che caratterizza il versamento estivo, rendendo il pagamento delle imposte meno affannoso per milioni di famiglie.

Un'esigenza che trova puntuale conferma nelle prime valutazioni della Banca d'Italia sull'andamento del gettito tributario e del debito pubblico nel corso del 2015. Secondo i dati pubblicati dalla nostra ex Banca Centrale, nel 2015 le entrate tributarie dello Stato, al netto dei tributi locali (addizionali IRPEF e IRAP), sono cresciute del 6,4% per un totale di 433,483 miliardi, rispetto ai 407,579 miliardi registrati nel 2014.

Nel solo mese di dicembre le entrate tributarie si sono attestare a 80,144 miliardi contro i 68,525 del 2014.

Le valutazioni della Banca d'Italia, indicano un risultato maggiore di quello registrato dal MEF, che evidenzia nel 2015 un incremento delle entrate tributarie del 4%.

Occorre precisare subito che entrambi i dati, pur non coincidendo perfettamente, sono indicativi di una tendenza depressiva del fisco, preoccupante, proprio perché fin qui ignorata, a motivo della recessione.

La mancata coincidenza piena dei due dati, è spiegata così dalla Banca d'Italia: "Le entrate tributarie del bilancio dello Stato riportate in questa tavola non corrispondono all'ammontare dei tributi erariali effettivamente versati. I flussi

mensili sono, infatti, rilevati al momento della contabilizzazione in bilancio che, dal maggio del 1998, non avviene più contestualmente al versamento. A partire da tale data, i principali tributi erariali vengono versati in tesoreria (nella contabilità speciale "fondi della riscossione") e solo successivamente contabilizzati nei relativi capitoli del bilancio dello Stato."

Il linguaggio, a una prima lettura non è chiarissimo, ma è evidente il senso: dal punto di vista temporale le entrate effettivamente incassate dallo Stato sono quelle rilevate in Tesoreria dalla Banca d'Italia. Il diverso momento della contabilizzazione delle entrate tributarie, in Tesoreria e nel bilancio dello Stato, giostrando un po' tra cassa e competenza, ha consentito quest'anno al MEF qualche operazione di maquillage, con l'obiettivo di non mettere in evidenza il boom delle entrate tributarie del dicembre 2015.

Aggiungo per precisione inoltre, che le entrate tributarie indicate dalla Banca d'Italia, non sono depurate dei rimborsi d'imposta (riportati tra i pagamenti di bilancio) e includono l'IVA destinata all'UE. I flussi mensili sono coerenti con i dati pubblicati dal Ministero dell'economia e delle finanze nel conto riassuntivo del Tesoro.

In buona sostanza le rilevazioni statistiche pubblicate dalla Banca d'Italia, danno conto in modo immediato, chiaro e più trasparente e completo, dello sforzo fiscale a cui sono stati chiamati i cittadini e le imprese nel corso del 2015 (i rimborsi sono debiti dello Stato verso i contribuenti, pagati, spesso con anni di ritardo, con il gettito delle imposte; L'IVA versata dall'Italia all'Europa la pagano i contribuenti, mica il Governo).

Il dato di dicembre, 80,144 miliardi, con +11,6 miliardi di maggiori imposte versate, rispetto agli incassi registrati nel dicembre 2014, in un anno in cui la crescita del PIL si è fermata a +0,8%, per la sua dimensione macroscopica, conferma che una migliore distribuzione temporale del gettito tributario nel corso dell'anno, rappresenta un'esigenza reale, per nulla accademica!

Aggiungo che questa riflessione propone un intervento minimale, che non costerebbe nulla al fisco, e contribuirebbe a ridurre le caratteristiche depressive

del fisco italiano, che non trovano riscontro in nessun'altra economia avanzata. E' perfino ovvio aggiungere che una migliore ripartizione del prelievo, quale quella qui proposta, non si realizza spostando 35,5 miliardi di euro dagli 80,144 miliardi incassati a dicembre, evidenziati dalla banca d'Italia, ai mesi precedenti.

Su questo punto bisogna evitare ogni equivoco; in Italia, per ragioni note la pressione fiscale è elevata. Ma è ancor più elevata anche in Paesi con una struttura economica simile alla nostra, come la Francia.

Quel che fa la differenza quindi, non è la quantità del prelievo, ma la qualità e soprattutto la sua distribuzione, che ha assunto negli ultimi anni una caratterizzazione accentuatamente regressiva, puntualmente registrata dal crollo della domanda interna e dalla crisi delle imprese minori, le più tartassate dal fisco.

E' da questo dato che occorre quindi partire, per diffondere la consapevolezza nelle istituzioni, dell'urgenza di imprimere una svolta profonda al sistema tributario, utilizzandone le potenzialità per riequilibrarne i profili distributivi e finanziare la crescita.

In buona sostanza per spostare alcune decine di miliardi di euro dalle famiglie e dalle imprese alle altre imposte, a partire dall'IVA, consentendole di funzionare. Una sfida impegnativa ma non impossibile, attraverso il riequilibrio dei profili distributivi delle principali imposte, e tra le medesime. In particolare per contrastare l'evasione dell'IVA, occorrerà rivedere il rapporto tra le imposte a carico delle imprese e quelle assolte dalle imprese in qualità di sostituti d'imposta rispetto al fattore lavoro: finché questa seconda voce sarà maggiore della prima, non c'è strumento di controllo, per quanto sofisticato che possa riportare sotto controllo il funzionamento dell'IVA.

Rompere questo stridente squilibrio che non esiste in nessun altro sistema tributario europeo favorirebbe l'emersione di una quota di economia non osservata, che tuttavia opera alla luce del sole, nella quale l'evasione, che da essa trae alimento, non accumula alcun tesoro nascosto; determina soltanto un riequilibrio nella distribuzione del reddito tra i fattori, regolato dal mercato, alimentato dagli squilibri distributivi delle varie imposte e dalla schizofrenia del

sistema tributario. Un processo virtuoso, per il quale ogni aggiustamento dell'attuale fisco è inutile.

Occorre infatti semplicemente ribaltarne la logica, come una clessidra, guardando a quel che avviene nel resto d'Europa.

### **3. Il peso dell'assenza di principi fondamentali comuni alle varie imposte, tra eclissi del Parlamento, contraddizioni della giurisprudenza di legittimità, e autoreferenzialità dell'Agenzia delle entrate**

Partendo da questo imperativo economico, occorrerebbe riflettere con maggiore attenzione ai riflessi giuridici ed ai guasti provocati dalla perdita di rappresentatività e dallo svuotamento di funzioni che ha caratterizzato il nostro sistema parlamentare, lungo l'arco di un ventennio. Una perdita di ruolo alla quale ha corrisposto un rafforzamento contenutistico della funzione di governo soltanto apparente; in realtà un aumento esponenziale del potere delle burocrazie dirigenziali nella selezione degli interessi, non più mediati dal contropotere espresso dalle Assemblee parlamentari: il principale strumento per rappresentare gli interessi diffusi, in un sistema costituzionale come il nostro.

Sotto questo profilo le distorsioni del sistema tributario, che la crisi, occultandone gli squilibri crescenti dal punto di vista distributivo, ha contribuito ad aggravare, rappresentano un esempio illuminante dell'effetto sinergico negativo prodotto dalla marginalizzazione del ruolo del Parlamento e dalle connotazioni sempre più autoreferenziali assunte dall'Agenzia delle Entrate, nelle scelte caratterizzanti la politica tributaria.

Con esiti, sia dal punto di vista economico sia del contrasto all'evasione, che si prestano a fondate riserve, quanto meno sotto il profilo del rapporto costi efficacia.

Un ruolo sempre più centrale e politico (anche per conto della politica) nella conduzione di un'Amministrazione strategica per il funzionamento dello Stato, stretto tra un debito pubblico imponente, la perdita del controllo della politica

monetaria e vincoli sempre più stringenti imposti dall'appartenenza all'UE.

Una dirigenza al servizio dei poteri, soprattutto consapevole del proprio, che ha coagulato intorno a sé, in misura crescente ed in sintonia con la politica, un vero e proprio sistema di interessi legati all'establishment, economici, sindacali, finanziari, accademici, professionali o più semplicemente clientelari, con ampie coperture nei mezzi di informazione.

Una nuova declinazione del modello consociativo, al tempo della mondializzazione dell'economia, che negli anni della crisi ha avuto al centro l'Amministrazione finanziaria e ha costruito la politica tributaria in funzione dei variegati interessi rappresentati da ciascun gruppo, dettando, in sintonia con gli interessi politici di volta in volta prevalenti, al Governo e al Parlamento le leggi, che, istituzionalmente, avrebbe dovuto soltanto applicare.

Basta pensare da ultimo alla lunga guerra di posizione che ha contrapposto negli ultimi mesi dello scorso anno, la dirigenza dell'Agenzia delle entrate, al Consiglio di Stato, nella vicenda delle centinaia di posizioni dirigenziali affidate senza concorso, la cui illegittimità da ultimo era stata riconosciuta dalla Corte costituzionale.

In buona sostanza, all'Agenzia dell'entrate non sembrava una garanzia sufficiente per gli ex funzionari incaricati di funzioni dirigenziali, che i concorsi sarebbero stati banditi e gestiti dalla stessa Agenzia, ponendo comunque gli ex dirigenti in una posizione di vantaggio; occorreva impedire ogni rischio di sorpresa. Un braccio di ferro supportato anche da un importante quotidiano economico, che si è fermato solo per la fermezza di un rappresentante del Governo.

Aggiungo per chiarezza, che a questa concentrazione di poteri, involutiva del ruolo dell'Amministrazione finanziaria, ha certamente contribuito la lunga recessione che ha investito il nostro Paese dal 2008; ma questa tendenza alla concentrazione del potere al di fuori delle sedi istituzionali, ha visto partecipi anche altri soggetti portatori di interessi di grande rilievo, politici, economici, finanziari a partire dalla Banca d'Italia, che è stata la principale protagonista della

politica economica italiana dell'ultimo decennio, con esiti non particolarmente brillanti.

Un ruolo poliedrico, di consulenza, di indirizzo, talvolta direttamente politico (ricordo per tutti la nomina del n. 2 della Banca d'Italia, la dott.ssa Tarantola, ai vertici della RAI) attraverso l'impegno di suoi esponenti tra i più autorevoli, in funzioni di Governo.

E così, nell'eclissi della politica tributaria, intesa come gestione tecnico/amministrativa degli indirizzi proposti dal Governo e convalidati dal voto del Parlamento, ormai sempre più evanescente, l'Agenzia delle entrate è diventato l'unico vero protagonista della politica tributaria italiana.

Uno snodo di poteri nevralgico, autoreferenziale. Un'inversione di ruolo evidente, alimentata dalla debolezza della politica alle prese con una crisi politico istituzionale profonda e con una recessione che appariva senza fine. Una condizione di difficoltà reale, che ha condotto ad un'escalation nell'impiego di strumenti repressivi, anche di natura penale, col fine di agevolare l'Amministrazione finanziaria nell'attività di accertamento e di favorire la riscossione di quanto dovuto dai contribuenti.

Una stretta fiscale poco meditata, che ha moltiplicato le difficoltà di un sistema produttivo, alle prese con una crisi senza precedenti, con la chiusura dei rubinetti del credito ed il crollo della domanda interna; un sistema produttivo in cui quasi la metà della forza lavoro è impiegata in imprese fino a 10 dipendenti.

Un avvitamento recessivo, in cui il fisco ha svolto il ruolo anomalo di moltiplicatore.

Un quadro reso poco percettibile proprio dagli effetti della recessione, che negli ultimi 7 anni ha paralizzato l'economia nazionale, estraneo al disegno costituzionale, che ha impedito all'Italia di ripartire, al contrario di quanto è avvenuto nel resto d'Europa.

Ma proprio questo è il punto. La coalizione di interessi che, nel corso del tempo, ha determinato gli aspetti maggiormente caratterizzanti del sistema tributario, ha semplicemente ignorato l'universo delle attività minori, del lavoro autonomo, delle

imprese individuali, estranee ai propri modelli di riferimento. Un segmento di particolare vitalità dell'economia italiana, il più colpito dalla crisi, stretto tra l'incudine della domanda interna a picco e il martello di un fisco, sempre più aggressivo, in troppe situazioni insopportabile.

In questa realtà composita, centrale per il consolidamento della ripresa, il fisco ha fin qui svolto il ruolo di catalizzatore negativo delle altre difficoltà, a partire dalla burocrazia, dalle carenze infrastrutturali, dalla perdita di qualità dei nostri modelli formativi, dal costo dell'energia e dalla mancanza di credito.

Non è un caso che questo insieme di negatività, presenti un maggior tasso di concentrazione nelle Regioni del Sud, caratterizzate da un sistema economico molto più parcellizzato e fragile, con imprese di dimensioni minori e diffuse carenze infrastrutturali. Beninteso il sud non deve essere inteso come un semplice luogo geografico: la crisi ha purtroppo fatto emergere tanto sud anche nelle regioni più avvantaggiate del centro-nord.

Occorre quindi prendere coscienza che per il rilancio dello sviluppo, serviranno nei prossimi anni investimenti massicci, a partire da quelli pubblici, i più penalizzati dai tagli alla spesa pubblica, nei tanti settori in cui l'Italia è rimasta indietro in questi anni, che qui non occorre elencare, tanto essi sono noti ed evidenti.

Per innescare un circolo virtuoso che alimenti, attraverso la crescita degli investimenti e l'innovazione, il recupero della capacità produttiva perduta nella seconda fase recessiva, aggravata tra il 2011 e il 2013, da macroscopici errori di valutazione nella conduzione della politica economica, a partire dal fisco, è necessario ripartire dal basso, dalle imprese minime, dal micro credito, dal lavoro autonomo. Da quell'insieme di realtà, colpite più di qualsiasi altra dalla recessione, ed abbandonate a sé stesse, in cui la creazione di nuova occupazione ha costi ridotti, ed è decisiva per la crescita dei consumi delle famiglie, del risparmio, e per questa via del sistema economico nel suo insieme.

Beninteso questo non significa affatto rifugiarsi nell'illusione del "piccolo è bello", che è stato l'equivoco su cui si è sostenuta l'economia italiana del dopo



Maastricht, della svalutazione della lira, e della crisi della grande impresa, a partire da quella pubblica. Rappresenta solo la presa di coscienza della profondità della crisi degli ultimi sette anni e la consapevolezza delle ripercussioni profonde che questa ha prodotto attraversando l'Italia da nord a sud da est ad ovest.

Un calo del PIL superiore a quello greco, molto maggiore della Spagna, del Portogallo, dell'Irlanda, pur essendo stati appena sfiorati dalla crisi finanziaria del 2008. Esito inevitabile di una crisi, insieme istituzionale e politica, alimentata dall'illusione di lobbies prive di qualità, che la scorciatoia del Governo tecnico avrebbe, come per incanto, risolto i nodi politici ed istituzionali che l'Italia si trascina irrisolti da un quarto di secolo.

Ripartire dal basso, dell'economia diffusa, probabilmente non è il solo modo possibile per far ripartire l'economia; è tuttavia, in un quadro di risorse scarse, il modo più efficace e rapido per creare le condizioni per consolidare la crescita, partendo dai territori, coinvolgendo una generazione di giovani che ha accumulato un decennio di ritardi, che oggi si sente drammaticamente esclusa.

A beneficio di quel tessuto di imprese medie che anche negli anni più difficili della recessione, ha contribuito a produrre ricchezza, offrendo nuovi prodotti, andando alla conquista di nuovi mercati. Che non ci si può illudere che potrà continuare a lungo a crescere ed espandersi, in una società chiusa in sé stessa, il cui solo obiettivo è quello di sopravvivere. Il "dolce declino" di cui parlava Nannicini nel 2011, che a 5 anni di distanza si presenta come declino tout court.

Esito di una crisi istituzionale mai risolta, che ci riporta alle illusioni degli anni 80 del secolo scorso e ad un sistema in cui da almeno un ventennio si sono interrotte le comunicazioni tra i governi delle Elites, espressi da una classe politica prigioniera dell'establishment, e una società diversificata, complessa, che si sente esclusa dalle scelte e dalle decisioni e si rifugia ed al tempo è preda del populismo.

Per spezzare questa spirale perversa occorre un sistema di regole chiaro negli obiettivi e nelle necessarie coerenze, che investa i diversi aspetti di una politica economica, orientata allo sviluppo.

In questa prospettiva, prima di esaminare alcune criticità che rappresentano

altrettanti aspetti della crisi fiscale italiana, mi sembra opportuno richiamare alcuni principi fondamentali, comuni ai sistemi tributari contemporanei, in tutti i Paesi caratterizzati da ordinamenti democratici e da economie avanzate. Si tratta infatti di elementi caratteristici comuni, in sintonia con i principi fondamentali del diritto europeo, che tuttavia non sempre è dato rinvenire nell'ordinamento italiano, privi di deformazioni o lacune applicative.

Questa condizione di evidente sofferenza, che si riflette negativamente anche nella giurisprudenza di legittimità, non sempre in sintonia con la stessa giurisprudenza costituzionale, è stata richiamata da ultimo da Enrico De Mita in un denso articolo su "Il Sole 24 Ore". Il ragionamento di De Mita parte dalla constatazione che il nostro ordinamento tributario è privo di norme generali comuni a tutti i tributi, sul modello francese, tedesco e c'è spagnolo. Una lacuna che ha ragioni storiche risalenti, che discendono dalla divisione della gestione dei principali tributi tra diversi rami dell'Amministrazione; regole diverse che sono sopravvissute alla unificazione dell'Amministrazione finanziaria e al turbinoso sviluppo che ha caratterizzato l'economia italiana a partire dagli anni "50 del secolo scorso.

La necessità di adottare norme comuni per la disciplina dei principali tributi, che non interferiscono con il presupposto economico, la cui diversificazione, con il limite della ragionevolezza, giustifica un diverso trattamento, rappresenta una esigenza avvertita dal legislatore, che ne aveva previsto puntualmente l'adozione, nelle varie leggi delega di riforma che si sono succedute nell'arco di quasi mezzo secolo.

La mancata soluzione di questo problema trae le proprie origini nella diffusa aspirazione dell'Amministrazione a disciplinare ogni aspetto di singoli tributi, con una serie di disposizioni casistiche che rendono poi inefficaci i principi generali, anche quando sono esplicitati nella legge. In buona sostanza si tratta pur sempre di una questione di potere: la presenza di norme generali chiare e consolidate nel tempo, rappresenta sempre una limitazione alla discrezionalità dell'azione amministrativa, indi del potere della burocrazia.

Un esempio illuminante fino all'entrata in vigore del D.Lgs n.128/2015 era costituito dalla disciplina dell'elusione tributaria, fissata nell'articolo 37-bis del D.p.r. n.600 del 1973, nel quale la nozione di elusione, definita nel primo e nel secondo comma, farebbe pensare ad una disposizione di carattere generale; tuttavia limitata nel suo perimetro applicativo da quanto stabilito nel successivo terzo comma.

De Mita riconosce che la soluzione definitiva del problema di introdurre nel corpus dell'ordinamento tributario una serie di norme generali applicabili a tutti i tributi appartiene al legislatore. Ritiene tuttavia che una interpretazione adeguatrice, costituzionalmente orientata da parte dei giudici di merito e della stessa Cassazione, potrebbe quantomeno porre un freno alle crescenti incertezze contribuendo ad avvicinare la soluzione del problema.

Partendo dalla constatazione che l'interesse fiscale alla riscossione dei tributi è posto dalla Costituzione su un piano di parità rispetto al diritto del contribuente di essere tassato secondo la legge, ne consegue secondo De Mita che nell'applicazione di istituti quali la motivazione, l'accertamento, la solidarietà, la ripetizione dell'indebito, il domicilio fiscale, il contraddittorio, la cui funzione è "tendenzialmente sganciata del presupposto economico, è difficile immaginare l'opportunità di tante discipline quanti sono i tributi. Ora quando avvenga che un istituto sia stato elaborato con riguardo ad un tributo, ma senza essere legato alla particolarità del relativo presupposto economico, la mancata applicazione di esso ad altri tributi, dove esistono le stesse esigenze porta alla disparità di trattamento, qualora non si riconoscano a quella disposizione la portata di norma generale. Se ricorrono discipline diverse le norme possono integrarsi tra di loro, senza di che la norma meno ampia potrebbe meritarsi la censura di illegittimità costituzionale per disparità di trattamento "nella parte in cui non dispone" come si esprime la Corte".

Ho cercato di riassumere il pensiero di de Mita, riportandone le conclusioni, perché ritengo sia necessario valorizzare ogni contributo della dottrina che cerchi di ricondurre nell'ambito di un ordinamento improntato a sistema, la continua produzione "di norme a mezzo di norme".

Un'eredità delle vecchie leggi finanziarie, che si è trasfusa senza alcuna variazione di segno, nella legge di stabilità.

Purtroppo l'esito del percorso indicato da De Mita, spesso suggerito dalla stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, è lasciato al caso, per le caratteristiche della giurisdizione tributaria di merito, tanto distante sia dal diritto convenzionale CEDU, sia dai Trattati europei, sia dall'articolo 111 della Costituzione.

Lo stesso può dirsi per la giurisprudenza di legittimità che, a parte i consueti vizi di autoreferenzialità, non diversi da quelli che caratterizzano l'Amministrazione, per la numerosità dei ricorsi e la pluralità di composizione dei collegi, non è in grado di consolidare non dico una giurisprudenza stabile, ma in qualche caso neppure di offrire un'interpretazione costituzionalmente orientata di istituti controversi.

Del resto è stato proprio De Mita a sottolineare nel corso del tempo le contraddizioni e i veri e propri sbandamenti che hanno caratterizzato, a partire dalle sentenze gemelle delle Sezioni Unite del dicembre 2008, alcune decisioni della Suprema Corte in tema di abuso del diritto. Così come sono sembrate altrettanto convincenti le riserve formulate dallo stesso De Mita sulle soluzioni adottate dal legislatore per disciplinare l'abuso del diritto con il D.Lgs n.128/2015.

Ferma restando l'esigenza della redazione di un testo legislativo ad hoc, mi sembra opportuno ricordare che neppure le principali disposizioni della legge 212/2000 (Statuto del contribuente), a cui la stessa legge istitutiva attribuiva la precisa funzione di rappresentare norme generali di diritto tributario, in attuazione dei principi costituzionali al riguardo, ha avuto un'applicazione da parte dell'Amministrazione e della Cassazione, che possa definirsi sempre costituzionalmente orientata, nel senso di estenderne la portata a tutti le ipotesi che non presentino particolari specificità.

Ma sullo Statuto, e sul suo strisciante svuotamento nel corso del tempo, ha sicuramente pesato anche una lettura svalutativa delle disposizioni di principio, che emerge in più di una sentenza della Corte costituzionale al riguardo.

Ritengo quindi che uno dei compiti della dottrina oggi, sia quello di contribuire ad una revisione per principi dello Statuto dei diritti del contribuente, in base ai dati dell'esperienza ormai consolidata, a partire dalla giurisprudenza e all'evoluzione del diritto europeo al riguardo; e di riproporre l'approvazione con legge rinforzata (legge di vedere quale dopo l'arresto sta andando alla è io posso organica) con le stesse modalità con cui nel 2012 si era dato ingresso nell'ordinamento alla legge di attuazione della riforma dell'art. 81 Cost. (Legge 24 dicembre 2012, n. 243)

Questa esigenza emerge in tutta la sua evidenza nello scadimento della giurisprudenza tributaria di legittimità, incapace di offrire un'interpretazione del diritto tributario vivente dotata di un minimo di stabilità, in aderenza ai principi. Basta pensare agli sbandamenti che hanno caratterizzato la giurisprudenza delle Sezioni Unite in tema di obbligo del contraddittorio endoprocedimentale.

Una vicenda peraltro marginale rispetto alle criticità del sistema evidenziate in queste note.

Quel che preoccupa non è l'incompatibilità tra quanto stabilito dalle Sezioni unite con la prima decisione del 2013, che aveva riconosciuto al contraddittorio il carattere di principio fondamentale dell'ordinamento, estensibile anche ad ipotesi non previste dal legislatore in modo espresso, e la brusca marcia indietro della sentenza delle Sezioni Unite del 15 dicembre u.s., che limita il contraddittorio alle sole imposte armonizzate.

E' piuttosto l'affermazione apodittica fatta propria da una parte della dottrina, che, poiché l'armonizzazione fiscale europea non si estende alle imposte dirette, dobbiamo abituarci a convivere e a ragionare nella logica di una pluralità di ordinamenti distinti. In base a questo singolare assunto nelle imposte non armonizzate, il principio del buon andamento della PA, richiamato nell'art. 97 della Costituzione, non avrebbe ingresso; trasformando per questa via il principio di eguaglianza in un optional. Perdendo di vista che le norme generali sul procedimento amministrativo (legge n.241/1990 e legge n.15/ 2005) si estendono, salvo deroghe espresse, a tutte le Amministrazioni, compresa, per questi profili, a quella Tributaria.

Aspetto questo che sfugge infatti all' ultima decisione del dicembre 2015 delle Sezioni Unite sul contraddittorio endo-procedimentale; con l'effetto che essa obbliga l'Amministrazione finanziaria a duplicare gli avvisi di accertamento, con aggravio di costi, in contrasto con l'art. 97 della Costituzione, in tutte le ipotesi di accertamento che riguardi sia le imposte dirette sia l'IVA.

Quanto un ragionamento di questo tipo, fatto proprio dalla sentenza delle Sezioni unite del 15 dicembre 2015, sia compatibile con l'articolo 3 della Costituzione, in punto di ragionevolezza, resta un mistero. Argomento centrale della nuova, articolata e motivata ordinanza di rinvio alla Corte costituzionale della questione, decisa dalla Commissione tributaria regionale della Toscana a fine 2015.

Vi è un altro aspetto che mi preme di sottolineare, che rende urgente la revisione dello Statuto del contribuente, e la sua approvazione con legge organica, in modo da definire alcuni principi, che non possono essere affidati ad interpretazioni contingenti. Se si esaminano separatamente la prima decisione delle Sezioni Unite sul contraddittorio del 29 luglio 2013, quella che ne dà l'interpretazione più estesa, e l'ultima del dicembre 2015, che ne limita l'applicazione alle sole imposte armonizzate, ci si potrebbe limitare ad esprimere una preferenza per l'una piuttosto che per l'altra. In definitiva si tratta di questioni interpretative che presentano sempre qualche margine di opinabilità.

Ma, va detto con chiarezza, dopo la sentenza n. 132/2015 della Corte costituzionale, l'ultimo approdo sul tema da parte delle Sezioni Unite del 15 dicembre 2015, assume un rilievo particolare, del tutto asistemico, che lo rende per un profilo, eversivo.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 132/2015, aveva dichiarato inammissibile la questione di costituzionalità posta nell'autunno 2013 dalla sezione tributaria della Cassazione, per scardinare il *decisum* delle Sezioni Unite del luglio di quello stesso anno. Il cui contenuto, sul punto relativo al carattere immanente al sistema del principio del contraddittorio, era stato fatto proprio, senza alcuna limitazione, da parte della Consulta.

La questione sollevata dalla Sezione tributaria della Cassazione riguardava la pretesa l'illegittimità di una norma (l'articolo 37-bis del d.p.r. 600 del 1973) in tema di elusione, rispetto alla corrispondente fattispecie di abuso del diritto tributario, di elaborazione giurisprudenziale. Il contrasto con l'articolo 3 della Costituzione, era determinato dal fatto che l'articolo 37-bis, prevedeva, una serie di garanzie procedurali ai fini del riconoscimento dell'inopponibilità di un'operazione elusiva, che, la Cassazione non aveva esteso all'abuso del diritto di origine giurisprudenziale. Di qui la richiesta, sorprendente, di invocare la violazione del principio di eguaglianza per espungere dall'ordinamento una norma maggiormente garantista.

Una prospettiva, che non mi sembra avesse precedenti, che la Corte costituzionale ha respinto su tutta la linea.

La sentenza della Consulta, infatti, non si è limitata a dichiarare inammissibile il quesito sottoposto dalla Cassazione al suo esame; ha anche affermato, facendo proprie le motivazioni della precedente sentenza delle Sezioni unite del 2013, che il principio del contraddittorio rappresenta un principio immanente al sistema; indi estensibile anche ad ipotesi non espressamente indicate in una legge tributaria.

Ovviamente nessuno mette in dubbio il diritto della Cassazione di offrire l'interpretazione costituzionalmente orientata di qualsiasi norma dell'ordinamento; con il limite tuttavia che questa interpretazione non sia stata già dettata dalla Corte costituzionale. Diversamente si determinerebbe una vera e propria invasione di campo, e un conflitto tra poteri: ennesima spia di una condizione diffusa di incertezza istituzionale, dalla quale è necessario uscire al più presto.

Anche per questo motivo è particolarmente apprezzabile l'ordinanza della Commissione Tributaria regionale della Toscana, che con una motivazione rigorosa, ha rimesso alla Consulta la valutazione dei limiti all'applicazione del contraddittorio in materia tributaria, fissati dalla sentenza delle Sezioni Unite del 15 dicembre 2015, per contrasto con l'articolo 3 della Costituzione.

Quel che rileva in questa vicenda, che va molto al di là della questione del

contraddittorio, e rende urgente la revisione dello Statuto del contribuente e la sua approvazione con legge organica, è determinato dall'incertezza che accompagna in campo tributario l'applicazione dei principi, di cui il contraddittorio endoprocedimentale è soltanto un aspetto. Basta ricordare tra gli altri la sostanziale incompatibilità tra il modello processuale di doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale vigente, e il divieto posto dal principio di civiltà giuridica immanente al sistema, "ne bis in idem", che il nostro sistema di giustizia tributaria non rispetta in una pluralità di situazioni rilevanti.

Ho richiamato questi aspetti giuridici per i riflessi negativi che queste incertezze determinano sull'economia reale ed in definitiva sulla capacità di attrarre investimenti dall'estero; un elemento centrale per favorire la crescita in un'economia mondializzata.

#### **4. Crisi della legge e origini giuridiche della crisi fiscale**

Di crisi fiscale è possibile parlare da una pluralità di angoli visuali diversi, a seconda che si considerino gli effetti economici, sociologici, politici, distributivi; sociali, giuridici, dell'ordinamento tributario. Ciascuno di questi profili ha una sua precisa rilevanza, riferibile al campo di indagine osservato.

Il profilo giuridico ha invece questa particolarità, di non limitarsi a utilizzare la tecnica giuridica indispensabile per costruire un determinato tributo, sulla base di input, riferibili ai diversi obiettivi che il decisore politico intende realizzare. Il ruolo del diritto, infatti, di cui la tecnica giuridica costituisce soltanto uno strumento, è ben più ampio; deve non solo contemperare i diversi obiettivi politici, economici e sociali sottostanti a ciascun tributo, ricomponendoli ad unità; deve anche assicurare la rispondenza degli strumenti tecnici adottati, ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Il che, in buona sostanza equivale a dire che, il diritto tributario deve non solo assicurare che la normativa sia conforme ai principi, ma che vi corrisponda in fatto (articolo 3 Cost.), attraverso effetti che non si pongano in contrasto con i principi



stessi.

Una centralità dunque, quella del diritto nel campo dei tributi, che nessun altro profilo settoriale, per quanto importante, può permettersi di ignorare.

Questo aspetto viene talvolta trascurato anche dagli studiosi del diritto tributario, quasi che il problema degli effetti dei tributi sia qualcosa di estraneo, di esterno al diritto tributario. Si tratta a mio parere di un errore di prospettiva, alimentato da una interpretazione dilatata della nozione stessa di discrezionalità del legislatore in campo tributario, che tende a svalutare la funzione di garanzia assicurata dei principi costituzionali.

Come vedremo di seguito, il fatto che in un determinato anno le entrate tributarie crescano nel loro complesso, più di quanto aumenti il PIL, costituisce un indice dell'elasticità del sistema rispetto al reddito, ovvero di una manovra fiscale finalizzata a rallentare la domanda per obiettivi di politica economica, ma non un elemento iniziante di un profilo distributivo illegittimo. Tuttavia se nello stesso periodo l'aumento dell'imposta personale sui redditi è pari all'intero aumento del PIL dello stesso periodo, come è avvenuto nel 2015, si pone un problema di conformità dell'imposta ai principi costituzionali, a partire dall'articolo 53 della Costituzione che dovrebbe assicurare la parità dei contribuenti rispetto alla legge tributaria.

In buona sostanza la criticità degli effetti di un determinato tributo non è questione priva di rilevanza giuridica. Spetta ai giuristi dare una risposta chiara a questi problemi, individuando le antinomie che impediscono di conformare il sistema al principio di capacità contributiva.

In Italia, a partire dagli anni '90 del secolo scorso, in parallelo con l'aumento della pressione fiscale, l'attenzione ai profili giuridici dei tributi è andata via via scemando, prevalendo valutazioni economiche di corto respiro; quasi che un sistema tributario destinato a finanziare una società ed un'economia avanzate, possa prescindere da un sistema di regole coerente con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario e con le condizioni economiche e sociali della Comunità di cui è chiamato a finanziare la spesa pubblica.

Questo processo, era stato in parte favorito dalla perdita di centralità del Parlamento, nella stagione che aveva condotto all'eclissi della prima Repubblica e all'introduzione di una legge elettorale maggioritaria. Una conseguenza, probabilmente inevitabile, di una più vasta crisi politica, che non poteva non concentrarsi sull'istituzione più rappresentativa della prima Repubblica.

Una tendenza che può essere letta anche diversamente. Vale a dire che siano state le politiche concertative dominanti negli anni in cui occorreva riequilibrare i conti pubblici, per non mancare all'appuntamento con l'euro, ad affievolire sia il ruolo del diritto nelle vicende che attengono ai tributi, sia quello del Parlamento, chiamato a ratificare scelte prese altrove, in uno snodo cruciale del potere nelle democrazie parlamentari.

Si può parlare di crisi fiscale in senso giuridico, quando gli effetti prodotti dall'ordinamento tributario, appaiono distonici rispetto agli obiettivi economico sociali fissati dalla nostra Carta fondamentale. Una condizione che può verificarsi, sia all'interno di un singolo tributo, per effetto delle asimmetrie determinate dalla stratificazione nel corso del tempo di una legislazione dal carattere asistemico; sia per la mancanza di coordinamento tra le diverse imposte che può condurre a forme squilibrate di imposizione in contrasto con i principi costituzionali.

In buona sostanza, nelle pagine che seguono cercherò di evidenziare sinteticamente alcune criticità dell'attuale ordinamento tributario. Si tratta di questioni che, nei limiti in cui attengono all'indirizzo politico, inevitabilmente offrono il fianco a valutazioni di tipo politico, in parte estranee al diritto. Tuttavia questo aspetto, può rimanere sullo sfondo, perché ha coinvolto tutti i governi che si sono succeduti nell'arco dello scorso decennio. Le valutazioni critiche su cui mi soffermerò nelle pagine seguenti, pur presentando un profilo anche politico, non consentono di parlare di sistema tributario, per il carattere episodico della legislazione, per l'assenza di coordinamento tra le diverse imposte, da ultimo per la scarsa attenzione ai valori giuridici, a partire dal fondamentale principio di eguaglianza di fronte alla legge tributaria.

Un esempio chiarirà meglio l'approccio che intendo dare a quest'aspetto

centrale dell'indagine. Se si guarda all'imposta personale sul reddito complessivo (IRPEF), l'imposta dovuta può essere determinata con una pluralità di strumenti diversi, tra cui spiccano le aliquote progressive a scaglioni di reddito, le deduzioni dall'imponibile, e le detrazioni d'imposta.

In genere nei paesi avanzati, dall'insieme dei redditi prodotti dal contribuente per ciascun periodo d'imposta, si deducono una serie di importi, per tener conto del principio di capacità contributiva.

A titolo puramente esemplificativo indico qualche esempio tra i più diffusi di deduzione: 1° la quota di reddito non imponibile, in quanto inferiore al minimo vitale; 2° le spese sostenute per i carichi familiari; 3° quelle socialmente rilevanti, quali le spese mediche, quelle per l'aggiornamento culturale, quelle relative all'acquisto dell'abitazione o a forme di previdenza integrativa; 4° le spese relative ai trasporti per recarsi al lavoro. Ovviamente le diverse legislazioni possono prevedere molte altre tipologie di deduzione sulla base di specifiche esigenze di pubblico interesse. Questo modello è il più diffuso tra i nostri partner europei.

È possibile ottenere il medesimo risultato anziché con deduzioni dall'imponibile, con detrazioni d'imposta in cifra fissa: quest'ultimo modello era quello vigente in Italia dal 1971 e fino alla riforma introdotta con la legge n.80/2003.

Quest'ultima aveva sostituito le detrazioni d'imposta in cifra fissa, con deduzioni dall'imponibile, decrescenti in funzione del reddito prodotto, allo scopo di assicurare l'esenzione della quota di reddito corrispondente al cd. "minimo vitale" e ai "carichi familiari" e una maggiore progressività del tributo. La scelta per l'uno o l'altro modello costituisce una manifestazione di discrezionalità del legislatore, sulla quale si possono esprimere preferenze, tuttavia prive di rilevanza sotto il profilo giuridico.

Nel 2006, con la legge finanziaria per il 2007, il legislatore aveva abbandonato il sistema di deduzioni in vigore dal 2003, ed era tornato al vecchio modello "concertativo" di detrazioni d'imposta, tuttavia non più in cifra fissa, ma rendendole decrescenti come le deduzioni che andava a sostituire. A prima vista

non sembrerebbe sia cambiato nulla; in realtà se si esamina con più attenzione questo nuovo schema, ci si rende conto che questo ha comportato una serie di modifiche strutturali all'impianto dell'imposta, che ne ha mutato profondamente i profili distributivi, per di più in modo non trasparente.

A partire dalle aliquote implicite, cioè quelle effettivamente a carico del contribuente, che aumentano al tasso di decrescita delle detrazioni (l'aliquota del primo scaglione è pari al 23%; a questa in ogni caso si aggiunge un altro 3%, per effetto del carattere decrescente della detrazione personale e un altro 1% per i carichi familiari).

Una modifica introdotta con la motivazione di ridurre i vantaggi per i redditi più elevati, favoriti dalla riforma del 2006; in realtà per aumentare il gettito dell'IRPEF, innanzitutto a carico dei redditi più modesti, nascondendone gli effetti; una soluzione ai limiti dell'illegittimità costituzionale per quanto attiene al profilo delle aliquote, modificato in termini non trasparenti, anzi in contrasto con i principi di affidamento e buona fede.

Vi è un altro aspetto di questo cambiamento strutturale dell'IRPEF, poco osservato, che si riferisce alle addizionali regionale e comunale all'IRPEF. L'abolizione della "no tax area", e della "family area" e la sostituzione con una detrazione d'imposta decrescenti, aveva infatti attratto all'area dell'imponibilità. La quota di reddito in precedenza non tassata, in quanto rientrante nella "no tax area" e nella "family area".

In effetti, con il passaggio dal sistema di deduzioni vigente nel 2006, a quello in vigore, basato su detrazioni d'imposta, le addizionali regionale e comunale vengono attualmente calcolate sul reddito lordo, comprensivo della quota rappresentativa del minimo vitale e dei carichi familiari precedentemente esente. Un aumento delle addizionali a carico dei contribuenti ignari, per il quale, la legge non ha previsto alcuna ulteriore detrazione. Solo la Provincia Autonoma di Bolzano ha completamente esentato i redditi appartenenti al primo e al secondo scaglione ai fini delle addizionali locali.

Mettendo in rilievo un profilo di sicura illegittimità che riguarda oltre il 95 % della

popolazione italiana.

Un esempio classico di un uso distorto di strumenti di illusione finanziaria, per aumentare il gettito della principale imposta del nostro ordinamento tributario, occultandone gli effetti ai contribuenti. È appena il caso di ricordare che non tutti gli interventi che hanno caratterizzato la legislazione tributaria negli ultimi anni hanno assunto queste caratteristiche estreme. Tuttavia la stratificazione delle modifiche tributarie nel corso del tempo ha fatto sì che le disparità di trattamento che caratterizzano attualmente le principali imposte, a partire da quelle sui redditi personali e d'impresa, ma non solo, abbiano reso il sistema tributario sempre più squilibrato e per questa via anche scarsamente efficiente dal punto di vista degli effetti economici.

Per un'analisi dei profili giuridici dell'attuale crisi fiscale, finalizzata al suo superamento, occorre partire da alcuni principi comuni che erano alla base del costituzionalismo liberale dell'ottocento e che sono stati trasfusi, amplificandone la portata garantista, finalizzata alla rimozione delle diseguaglianze, nelle Costituzioni contemporanee.

Penso innanzitutto alla separazione del potere di spendere, affidato al governo, rispetto a quello di imporre i tributi, attribuito ai parlamenti; e al principio di proporzionalità nel concorso ai carichi pubblici, che costituzionalizzava il principio della parità di trattamento dei contribuenti nelle leggi tributarie, fissato in primis nella Carta dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1791 e trasfuso nell'articolo 25 dello Statuto del Regno.

Si tratta di principi che, anche in Italia, hanno contribuito alla nascita e allo sviluppo dello Stato unitario; la cui ricostruzione, dal punto di vista del diritto tributario è stata descritta con sensibilità storica e impegno civile da Gianni Marongiu. Principi trasfusi, nell'equilibrio reso possibile dal rinnovato quadro istituzionale, nella Costituzione del 1948, che la crisi istituzionale degli ultimi 25 anni, non ha modificato sul piano formale; che tuttavia trovano nelle leggi tributarie vigenti riscontri parziali, comunque non coordinati a sistema, indi senz'anima.

La prima evidente ragione deve leggersi nella crisi della legge, un portato della mondializzazione dell'economia, determinata dal fatto che molte tra le decisioni che hanno maggiore influenza sullo sviluppo delle società contemporanee, a partire dalla regolazione degli interessi economici, vengono prese al di fuori del Parlamento, alimentando l'eclissi della funzione parlamentare, tradizionale baluardo, in base al principio della riserva di legge tributaria, della separazione dei poteri. D'altra parte la crescita del debito pubblico, non solo in Italia negli ultimi anni, ha rappresentato un indizio della resistenza delle Assemblee parlamentari ad autorizzare continui incrementi della pressione fiscale.

Una condizione riscontrabile anche in Italia, a cui tuttavia non sempre ha corrisposto, in parallelo, un uguale attenzione al rispetto dei principi di capacità contributiva e di parità di trattamento dei contribuenti nella legislazione tributaria ordinaria; la sola fonte legislativa nella quale le Camere hanno mantenuto il controllo dei contenuti della normazione.

Questa perdita di funzioni e di potere è il risultato di un processo lento e graduale, in seguito alla crisi della prima Repubblica, a cui hanno contribuito anche alcune decisioni politiche; dall'elezione diretta dei sindaci, all'introduzione di una legge elettorale maggioritaria per l'elezione delle Assemblee legislative.

Se il punto di partenza delle crisi del sistema parlamentare, ha coinciso con la crisi della prima Repubblica, questo processo è stato accentuato dalla trasformazione in senso maggioritario della legge elettorale, ed è stato amplificato ulteriormente dalla legge Calderoli, che ha condotto alla designazione dell'insieme degli eletti da parte dei partiti, sottraendola alla scelta degli elettori.

Questa condizione anomala che ne aveva ulteriormente ridotto la rappresentatività, è stata aggravata nel corso del tempo dallo svuotamento della funzione legislativa, specie quella economica, trasferita alle Regioni, in seguito alla riforma del titolo V° della Costituzione.

Una riforma priva di equilibrio e dei necessari raccordi con la prima parte della Costituzione, che non ha retto all'accelerazione del processo federalista impresso dalla maggioranza di centrodestra nel pieno della crisi finanziaria internazionale,

nel biennio 2008 -2009.

La lunga emergenza economica che ne è seguita, non ha certo contribuito ad un recupero di ruolo da parte del Parlamento, in tempi a noi vicini.

Nelle scelte relative alla politica tributaria, su cui si concentrerà la nostra attenzione, questo trasferimento di potere, sembra aver favorito l'Esecutivo; ma si tratta di un dato soltanto apparente, di un'illusione ottica, perché il potere reale si è sempre più concentrato in realtà esterne, tuttavia non estranee alla politica.

Si pensi al ruolo di ispiratore della politica economica svolto dalla Banca d'Italia, con l'assunzione di responsabilità di governo da parte di propri dirigenti; o ai vertici dell'Agenzia delle entrate: i principali ispiratori delle decisioni più significative di politica tributaria adottate dai Governi negli ultimi anni.

Per l'Agenzia delle entrate in particolare, si tratta di una trasformazione impropria che non deve sorprendere, in una lunga stagione di strette fiscali, dopo gli anni in cui le principali forze politiche avevano identificato la politica tributaria con la promessa di ridurre le imposte.

Un ulteriore indizio dell'affievolimento della funzione del Parlamento nel campo dei tributi è rappresentato dalla pratica scomparsa, tra le fonti normative, della legge ordinaria. Dei decreti legge, diventati la fonte primaria di produzione di norme di iniziativa del Governo e della crescente difficoltà di esercizio di una effettiva azione di controllo da parte delle Camere, nell'esame delle leggi di conversione, mi sembra superfluo soffermarsi, tanto appaiono scontate le conclusioni. E non basta, perché anche l'esercizio della delega sulla riforma del sistema tributario dello Stato, approvata nell'arco di due legislature, per l'iniziativa e la spinta di quattro governi diversi, ha visto, anche per questa condizione anomala, affievolirsi ulteriormente il potere di controllo sull'evoluzione della legislazione tributaria da parte delle Assemblee legislative.

In buona sostanza la legge delega non aveva alla base un organico progetto di riforma del sistema tributario dello Stato come nel 2003; era stata infatti presentata poco prima delle dimissioni nell'autunno 2011 dal Ministro dell'Economia Tremonti, in seguito alla crisi del debito pubblico italiano, esplosa

nell'estate 2011, con l'obiettivo di riprendere il processo riformatore del 2003.

Ma il tempo era scaduto, e il progetto non si sottraeva alla critica di rappresentare un diversivo per distogliere l'attenzione dell'opinione pubblica dalla crisi politica che aveva investito la maggioranza di centro-destra nell'estate di quell'anno e dalle gravi difficoltà dell'Italia, alle prese con attacchi speculativi al proprio debito sovrano.

## **5. L'esercizio della delega fiscale consolida il potere dell'Amministrazione, lasciando irrisolte le antinomie tra principi e leggi tributarie**

### **5.1. La delega fiscale dimentica la giustizia tributaria**

Non è questa la sede per un esame neppure a volo d'uccello dell'esercizio della delega fiscale, in attuazione della legge n.12/2014, di cui il Governo ha approvato i decreti delegati nella seconda parte del 2015. Mi limiterò semplicemente ad evidenziare alcuni problemi maggiori, tuttora aperti, che la delega ha del tutto ignorato.

Dal punto di vista degli interessi della produzione, seguiti con comprensibile attenzione dai mass media e dalle rappresentanze degli interessi economici, i decreti delegati hanno introdotto alcune novità largamente attese dal mondo delle imprese.

Basta ricordare tra gli altri la delimitazione legislativa dell'abuso del diritto tributario; il decreto sull'internazionalizzazione, che rende maggiormente attrattivi gli investimenti dall'estero in imprese italiane; l'aumento delle soglie di punibilità in tema di sanzioni, che tuttavia ha lasciato insoluti una serie di problemi, aprendone di nuovi. Mi riferisco in particolare al rapporto tra sanzioni amministrative e sanzioni penali, e alla difficile convivenza con il modello di doppio binario amministrativo e penale che caratterizza il processo tributario e più in generale al sistema di giustizia tributaria.

Una giurisdizione domestica che, in una pluralità di situazioni, si pone in



contrasto con principi fondamentali del diritto europeo, in tema di giusto processo, a partire dall'apparenza di indipendenza, e dal divieto di bis in idem in campo penale. Senza dire dell'art. 111 Cost..

In altri casi poi, si pensi alla nuova regolamentazione dell'abuso del diritto-elusione, la normativa appare costruita in funzione di incorporare nella definizione legislativa della nozione di abuso del diritto tributario, la proliferazione incontrollata di ipotesi di abuso, emerse nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Cassazione, comprese quelle più fantasiose, dopo le sentenze gemelle delle Sezioni Unite del dicembre 2008.

Ne è derivata una definizione dilatata della nozione generale di abuso del diritto – elusione, caratterizzata da una serie di esclusioni e da elementi costitutivi non privi di contraddizioni, rispetto al ruolo di una disposizione di carattere generale.

In definitiva uno schema ritagliato sulle esigenze delle imprese di maggiori dimensioni, strutturalmente meglio attrezzate a sostenere le proprie ragioni nei confronti di fisco. Per le altre, la genericità e le contraddizioni che caratterizzano la nozione di abuso del diritto che ha assorbito anche quella di elusione, nell'assenza di confini chiari tra abuso del diritto e legittimo risparmio d'imposta, rende la libertà di scelta del regime fiscale più favorevole, una chimera.

La nuova normativa presenta infatti margini di opinabilità nel rapporto tra elusione, abuso del diritto e legittimo risparmio d'imposta, tali da spingere i contribuenti minori ad evitare il rischio di contenziosi e a far propria la soluzione più vantaggiosa per il fisco.

In ogni caso il sistema sanzionatorio che regola le diverse ipotesi di abuso del diritto, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs n.128/2015, che esclude l'applicabilità di quelle penali, ma fa salve quelle amministrative, lascia aperti una serie di problemi in relazione ai limiti di applicabilità, a partire dal principio di proporzionalità, destinati ad alimentare nuove incertezze e ad aprire nuovi contenziosi.

Basta riflettere al fatto che nella maggioranza delle ipotesi delittuose disciplinate dal D.Lgs n.74/2000, non vi è alcuna differenza concettuale tra sanzioni amministrative e penali, salvo un livello soglia, superato il quale, alle

sanzioni amministrative comminate dal giudice tributario, si affiancano sanzioni penali di competenza del giudice ordinario. Un modello che, dando vita a un doppio binario sanzionatorio parallelo, amministrativo e penale, apre la strada a possibili conflitti con il divieto di ne bis in idem.

Una condizione singolare, con contraddizioni evidenti, perché è la stessa legge ad escludere l'equivalenza tra evasione ed elusione d'imposta, dal punto di vista contenutistico, nel momento in cui prevede espressamente l'inapplicabilità delle sanzioni penali all'abuso del diritto; mentre al di sotto della soglia applica le medesime sanzioni ad ipotesi di evasione ovvero di elusione fiscale. Una soluzione irragionevole in contrasto con l'art. 3 Cost..

Se si guarda invece al più ampio e delicato tema della tutela dei diritti dei contribuenti all'interno dell'ordinamento tributario, il bilancio è ancor meno soddisfacente.

Basta pensare che il decreto delegato sul processo tributario ha semplicemente ignorato il problema della mancanza di indipendenza dell'attuale organizzazione della giustizia tributaria; questione non banale, sulla quale pende un'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale, da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia. Un'ordinanza ben costruita nell'impianto motivazionale, che ha concentrato l'attenzione critica sulla nozione di apparenza di indipendenza, come interpretata dalla Corte EDU, supportata da una serie di elementi tratti da un ampio ed approfondito lavoro del Prof. Marcheselli, sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, su questo specifico tema.

Un chiaro segnale al Governo ad intervenire sul punto, utilizzando la delega fiscale, all'epoca ancora aperta, del tutto ignorato.

Con riferimento a questo specifico tema ci si potrebbe ad esempio domandare come mai, visto che la formazione professionale dei magistrati ordinari, sia che esercitino la funzione di giudice, sia quella di pubblico ministero è la stessa, (medesimo ciclo di studi universitari, unico concorso) in tempi di spending review, dovendo razionalizzare la spesa pubblica e migliorare la funzionalità di alcuni uffici giudiziari, non si consente che lo stesso magistrato eserciti

alternativamente, secondo necessità, magari a giorni alterni, sia la funzione giudicante sia quella requirente.

Credo non sia necessario possedere una sia pur minima cultura giuridica per darsi una risposta a questa domanda, volutamente provocatoria.

Bene, è quel che accade di continuo nella cosiddetta giustizia tributaria, in cui la maggior parte dei giudici tributari che provengono dalla magistratura, esercita la pubblica accusa nei tribunali della Repubblica e contemporaneamente quella di giudice nelle Commissioni tributarie.

In buona sostanza il nostro sistema di garanzie nel settore della giustizia tributaria, prevede che, nei giudizi in cui tra Stato e cittadini contribuenti si discuta del "mio e del tuo", lo Stato, in qualità di parte in causa, non solo si garantisce attraverso una giustizia domestica, inquadrata presso il Ministero dell'economia e delle finanze, ma affida la funzione di giudici tributari anche a magistrati che nell'esercizio della propria attività professionale rappresentano la pubblica accusa, quindi non sono giudici.

Una condizione paradossale, di cui nessuno parla, in plateale contrasto con le disposizioni della legge sull'ordinamento giudiziario, che accompagnano con una serie di guarentigie e limitazioni stringenti, il passaggio dei magistrati dalla funzione giudicante a quella requirente e viceversa.

A questo modello singolare di giustizia tributaria, difficilmente riconducibile ai dettami dell'articolo 111 della Costituzione, la legge ha affidato tra l'altro l'applicazione di sanzioni amministrative particolarmente afflittive, che, per la giurisprudenza europea, devono essere considerate a tutti gli effetti sostanzialmente penali. Su questo specifico punto vale forse la pena di aggiungere che non solo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, ma la stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea, non fanno distinzione tra imposte armonizzate e non armonizzate, in quanto ritengono che la tutela dei diritti fondamentali costituisca il presupposto per consolidare lo sviluppo del Mercato Unico.

In questi giorni sembra che qualcosa si muova da parte della politica, sul tema

della riforma della giustizia tributaria, e della possibilità di istituire sezioni specializzate, nell'ambito della giustizia ordinaria. Il tema sembra fatto apposta per rispondere ad un'esigenza evidenziata fin dagli anni '50 del secolo scorso dai nostri Maestri, con quel che segue in termini di occasioni mancate e di disillusioni.

Nonostante questo credo che la vicenda presenta ambiguità tali, da dover essere interpretata con particolare prudenza; è vero che la qualità della giustizia delle Commissioni tributarie, è caratterizzata da elementi di evidente sofferenza, mentre dell'assenza di apparenza di indipendenza ho dato conto nelle pagine precedenti.

Il primo problema non è quale giudice (giudice speciale, giudice amministrativo, giudice civile), ma di istituire un giudice caratterizzato da un adeguato livello di conoscenza del diritto in genere e in particolare di quello tributario. Qualcosa che oggi semplicemente non esiste e che se si vuole incardinare nella giurisdizione ordinaria, occorre il tempo necessario per bandire un paio di corsi concorsi, idonei a formare magistrati competenti nella materia tributaria.

Allo stato attuale sembra si stia delineando un accordo tra il Governo e la magistratura associata per bandire 700 nuovi posti di magistrato ordinario e poi per l'istituzione di una serie di uffici dirigenziali nei tribunali e nelle Corti d'appello destinati alla giurisdizione tributaria, mentre nulla si dice sulla preparazione dei nuovi giudici tributari; obiettivamente un po' poco per non essere prudenti e soprattutto preoccupati. Preoccupa in particolare l'istituzione di un giudice monocratico scelto tra magistrati ordinari con il grado di magistrati di Corte d'appello, senza alcun riferimento ad una selezione basata sulla conoscenza del diritto tributario. Ennesimo paradosso di un paese in cui ci si ferma ai titoli senza guardare alla sostanza.

## **5.2. Delega fiscale, doppio binario processuale e violazione del principio "ne bis in idem": una questione non risolta**

Da ultimo la questione dell'incompatibilità dell'attuale assetto della giustizia

tributaria con i principi del giusto processo regolati dall'articolo 111 della Costituzione, e dal diritto europeo, attraverso il trattato di Lisbona e la CEDU, è stata rilanciata dalla sentenza Grande Stevens.

In quella decisione la Corte di Strasburgo, per la prima volta con riferimento al nostro diritto interno, aveva ritenuto incompatibile con il fondamentale principio di civiltà giuridica nella materia penale, ne bis in idem, il modello di doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale regolato dall'articolo 183 del TUF, in tema di abusi del mercato. Decisione che nella sostanza si attaglia anche al sistema di doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale, regolato dal D.Lgs n.74/2000, che caratterizza l'ordinamento tributario del nostro Paese.

Occorre aggiungere per completezza, che la possibilità di una duplice condanna penale per gli stessi fatti, trae origine dalla circostanza che le sanzioni amministrative tributarie, per il loro contenuto afflittivo, non risarcitorio, sono considerate penali a tutti gli effetti, sia dalla Corte EDU, sia dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea, con specifico riferimento al diritto tributario. Con effetti diretti sul nostro ordinamento interno che soltanto la nostra Cassazione, persiste a non vedere o ritiene di poter applicare a giorni alterni.

Il riferimento va in particolare a quei principi fondamentali comuni del diritto tributario europeo, ai quali appartiene il diritto al contraddittorio; quest'ultimo infatti non attiene al presupposto economico delle diverse imposte, che potrebbe giustificare l'adozione di schemi di contribuzione diversificati in funzione dei diversi presupposti economici e delle diverse modalità di accertamento.

Risponde invece alla duplice esigenza, nella fase che precede l'accertamento, di consentire il più ampio esercizio del diritto di difesa e di assicurare per questa via, anche il buon andamento nell'esercizio dell'azione amministrativa, ai sensi dell'articolo 97 della Costituzione.

Per un inquadramento sistematico delle ricadute della sentenza Grande Stevens sulla materia tributaria, esaustivo anche per i puntuali riferimenti giurisprudenziali, si rinvia all'articolo di Irene Pini, pubblicato in questa rivista nel numero 5 di quest'anno. Qui basta ricordare che il regime sanzionatorio penale,

introdotto dal D.Lgs n.74/2000, aveva risolto il problema del concorso apparente di norme, sia attraverso il principio di specialità, regolato dall'articolo 19, sia con l'articolo 13, che introduceva una specifica attenuante per chi avesse assolto il proprio debito tributario, versando al fisco quanto dovuto (imposte evase e sanzioni) prima dell'apertura della prima udienza del processo penale.

L'elevata soglia di evasione stabilita per l'applicabilità delle sanzioni penali, e l'attenuante speciale prevista dall'articolo 13, rendeva marginale il rischio di una violazione del principio ne bis in idem. In buona sostanza l'opzione legislativa, anche se preordinata a favorire la riscossione dei tributi evasi e delle relative sanzioni, piuttosto che ad evitare il rischio di un duplice processo, amministrativo e penale, seguito da una duplice condanna per gli stessi fatti, incompatibile con il divieto di bis in idem, rendeva marginale il rischio di una violazione di questo antico principio di civiltà giuridica.

La straordinaria intensità della recessione nel biennio 2008/09, e il suo ulteriore aggravarsi dal 2012 in poi, particolarmente avvertita dalle attività minori e il livello modesto delle soglie di punibilità, ulteriormente ridotte dal governo Monti, aveva condotto nell'arco di pochi anni a una moltiplicazione dei procedimenti penali e all'emersione di un ampio ventaglio di posizioni caratterizzate da un diverso grado di responsabilità, fino all'inesistenza. Alimentando una variegata giurisprudenza, i cui esiti erano determinati in larga misura dalla sensibilità dei giudici.

Un impiego improprio della sanzione penale, strumentale rispetto all'obiettivo di agevolare la riscossione delle Imposte dovute, senza alcuna valutazione delle conseguenze in termini di ragionevolezza che avrebbe determinato, colpendo con la medesima sanzione situazioni tanto diverse tra loro. Di tutto questo vi è ampia traccia nella giurisprudenza, sia di merito, sia di legittimità.

In definitiva una scelta legislativa discutibile, disattenta ai principi, a partire da quello di proporzionalità, introdotta a tutela dell'interesse fiscale, come surrogato della mancata attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sull'attività delle imprese..

Il tema qui richiamato, relativo alla compatibilità costituzionale della normativa

tributaria vigente, con il principio ne bis in idem, non ha trovato ancora una soluzione soddisfacente, dal punto di vista legislativo, in attesa di una pronuncia sul punto della Corte Costituzionale. Tuttavia non è detto che il nodo sarà realmente sciolto dalla Consulta; la dottrina penalista che si è pronunciata sulla questione, ritiene che l'esito più probabile sia una dichiarazione di inammissibilità della questione per difetto di rilevanza. In ogni caso un ulteriore chiarimento circa l'estensibilità al settore tributario della pronuncia Grande Stevens, dovrebbe giungere tra breve da parte della CGE, che dovrà pronunciarsi in tema di imposta sul valore aggiunto. ( Il primo contributo sulla vicenda Grande Stevens è stato pubblicato in questa Rivista, n. 5, 2014, dalla dott. Maria Villani, " Il principio di legalità e le nuove frontiere aperte dal diritto europeo"; per ulteriori approfondimenti si rinvia all'ampio saggio della stessa Autrice, "La giustizia tributaria tra esigenze pratiche e vincoli di diritto interno ed europeo del giusto processo" in corso di pubbl. in Dir. e Pratica Tributaria, n. 3 -2016)

Una conferma di questa valutazione critica sulla funzionalità dell'attuale sistema sanzionatorio, vessatorio e inefficace, viene dalla lettura di pochi dati, comunicati ad inizio di febbraio in una audizione al Senato dal direttore di Equitalia, Ruffini. Bastano pochi numeri per confermarsi nell'idea che i mirabolanti successi che avrebbero accompagnato le politiche di contrasto all'evasione, messe in atto dall'Agenzia delle entrate negli ultimi anni, escono quanto meno fortemente ridimensionati. Mentre nulla si dice sui riflessi negativi che quelle politiche hanno comportato per lo sviluppo dell'economia nel suo insieme.

In 15 anni, tra il 2000 e il 2015 sono stati iscritti a ruolo 795 miliardi di imposte dovute dai contribuenti; (con i contributi sociali la cifra sfiora i 1100 miliardi di euro) di questi 175 miliardi sono stati cancellati in quanto indebiti (pari al 23%); restano 620 miliardi di euro di imposte dovute, da cui occorre sottrarre quelle a carico di contribuenti falliti, deceduti o nullatenenti; così il dato scende ulteriormente a 343,7 miliardi, poco più della metà. Da questa somma ancora consistente, circa il 70%, pari a 242,9 miliardi, è risultato irrecuperabile in fase di esecuzione.

In definitiva partendo da circa 800 miliardi di imposte iscritte a ruolo e da 620

miliardi di imposte sicuramente dovute dai contribuenti, a fine 2015, in un quindicennio lo Stato ne ha incamerati effettivamente solo 35,3 miliardi, mentre altri 14,5 dovrebbero essere incassati nei prossimi anni, in base ai programmi di rateizzazione in corso.

In conclusione secondo il Dott. Ruffini, responsabile di Equitalia, restano ancora 30,7 miliardi (non ancora lavorati) che presentano prospettive favorevoli di recupero: il che significa che dopo 15 anni, se non vi saranno altri imprevisti, l'Amministrazione finanziaria potrà riscuotere al massimo 80 miliardi, probabilmente meno, su un totale di 795 miliardi di imposte accertate e di 620 miliardi di imposte effettivamente dovute. Il bilancio di una politica tributaria fallimentare, sia dal punto di vista dei contenuti, con un'economia obbligata a muoversi con il freno a mano tirato, sia della sua gestione. in cui la "scoperta" dell'evasione conduce i contribuenti (in genere le imprese) al fallimento.

Un apparato fiscale che, tra accertamenti dell'ultima ora, aggressioni dei beni dei contribuenti, formalmente cautelari, nella sostanza punitive, ed un apparato sanzionatorio amministrativo in cui non vi è traccia del principio di proporzionalità, ha prodotto solo accertamenti gonfiati, contribuenti nullatenenti e fallimenti reali, con incassi a favore del fisco che non riescono a sfondare il muro del 5%!!! rispetto a quanto accertato. Il tutto con tempi biblici.

## **6. Lo scambio dei ruoli tra il Governo e l'Amministrazione finanziaria nelle decisioni di politica tributaria, accentua gli squilibri distributivi delle principali imposte, soffocando la ripresa**

### **6.1. L'assenza di guida politica del fisco affida all'Amministrazione finanziaria un ruolo improprio che amplifica le antinomie dell'ordinamento tributario**

Uno dei motivi che rendono almeno in parte diversa l'attività dell'Amministrazione finanziaria italiana rispetto a quella degli altri grandi Paesi europei, è legato al modello di gestione dei tributi assegnato all'Amministrazione



finanziaria, dopo la riforma del 1971. Un modello nel quale l'Amministrazione svolgeva un ruolo attivo nella definizione del dovuto, soltanto ex post, in sede di accertamento.

Uno schema impositivo finalizzato ad escludere la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria nella fase della dichiarazione, lasciata alla responsabilità esclusiva del contribuente; l'azione amministrativa nella gestione dei tributi interveniva solo in una seconda fase, eventuale, nell'esercizio dell'attività di controllo. La scelta di questo modello era stata motivata in sede di riforma con l'obiettivo di evitare collusioni tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nella fase della determinazione dell'imposta.

Un modello che, in realtà tanto diverse rispetto all'inizio degli anni '70 del secolo scorso, presenta ormai una serie di limiti, proprio in funzione dell'agire dell'Amministrazione, nei procedimenti caratterizzati da rapporti di tipo partecipativo, finalizzati a evitare lo sbocco delle attività di accertamento con il ricorso al contenzioso.

Questo schema, nel corso del tempo aveva subito molteplici trasformazioni, con l'introduzione di strumenti tecnici finalizzati a favorire l'emersione di base imponibile, nei settori economici in cui la determinazione del dovuto era affidata alla sola dichiarazione dei redditi, predisposta annualmente dai contribuenti.

Fece così capolino nel nostro ordinamento tributario, la minimum tax, indi le prime forme di redditometro, fino all'avvio, all'inizio degli anni '90, di una fase di stabilizzazione del sistema, intorno agli studi di settore.

Un processo necessariamente graduale di affinamento, che aveva condotto negli anni 2000 alla loro estensione alle imprese con un volume d'affari annuo non superiore ai 5 milioni di euro (elevabile in base alla legge a 7 milioni e mezzo).

La maggiore attendibilità degli studi era stata favorita dalla legge n.80/2003, che aveva delegato il Governo ad un'ampia riforma del sistema tributario dello Stato; dai condoni che avevano accompagnato l'avvio della riforma e dalla conseguente revisione degli studi stessi.

Questo era il quadro di riferimento che aveva condotto, in seguito

all'approvazione della legge n.80/2003, a un taglio delle imposte di oltre 18 miliardi di euro, tra il 2003 il 2006, concentrato in prevalenza sui redditi più modesti e medi e su quelli familiari, e a una sensibile riduzione della pressione fiscale. Un risultato particolarmente significativo perché era stato accompagnato nel 2006 da un incremento delle entrate tributarie di 37,8 miliardi, con un'economia in crescita del 2%.

Un incremento del gettito più che doppio rispetto alle previsioni di bilancio, attestate in quell'anno a +15,5, miliardi, determinato da una pluralità di misure che, negli anni precedenti, avevano favorito l'allargamento degli imponibili nelle imposte sui redditi, con effetti benefici anche sul gettito degli altri tributi, a partire dall'IVA. Uno scostamento così ampio, tra previsioni e consuntivo, nel campo delle entrate, per di più in un anno di elezioni generali, in cui il governo ha interesse a presentarsi agli elettori con un bilancio positivo, desta sorpresa.

Indica comunque una perdita di controllo della dinamica dei tributi sottoposti a interventi correttivi, da parte dell'Amministrazione finanziaria, che avrebbe dovuto mettere in guardia i governi che si sono susseguiti nel periodo successivo. Una conferma in questo senso dell'incapacità di governare gli effetti delle manovre sui tributi, da parte dell'Amministrazione finanziaria, è rappresentato dalla riforma dell'IRPEF del 2007, che ha avuto effetti opposti rispetto agli obiettivi dichiarati dal governo, penalizzando i redditi da lavoro dipendente che la riforma intendeva salvaguardare.

È andata, se possibile, ancora peggio con le misure fiscali adottate tra la seconda metà del 2011 e il 2012 dai governi Berlusconi e Monti, sproporzionate rispetto alle necessità di riequilibrio del bilancio e fortemente regressive sul piano dei contenuti. Ricordo, proprio con riferimento agli effetti della manovra di bilancio del 2012 che molti economisti non riuscivano a spiegare come una manovra di bilancio pari a una trentina di miliardi di euro tra aumenti di entrate e tagli della spesa pubblica avesse comportato un calo del PIL di proporzioni più che doppie rispetto quanto normalmente osservato in manovre di questo genere.

Personalmente sono sorpreso della sorpresa; accanto ad una manovra di

bilancio non irrilevante dal punto di vista quantitativo, occorre non dimenticare che la seconda metà del 2011 era stata caratterizzata da una serie di aumenti delle imposte indirette. Se a questo si aggiunge che la manovra di bilancio era stata particolarmente regressiva sia dal lato della spesa pubblica sia da quello delle imposte, ci si rende conto che l'anomalia non era stata rappresentata dagli effetti della manovra, ma dal suo contenuto completamente svincolato da qualsiasi riferimento al principio di capacità contributiva.

Ritornando ai dati del gettito registrati dalle principali imposte nel 2006, si può aggiungere che, la crescita delle entrate, più che doppia rispetto alle previsioni di bilancio, non era del tutto imprevedibile, ed avrebbe richiesto da parte della politica una riflessione attenta, ed ulteriori misure per consolidare quel risultato; a cui avevano contribuito in misura maggiore proprio i redditi soggetti a dichiarazione nell'IRPEF e nell'IRAP. Quel percorso fu invece interrotto quello stesso anno dal cambio della maggioranza parlamentare e dall'avvento del Governo Prodi.

Chi è interessato a ripercorrere i dettagli e i costi economici di quella svolta, che può essere tranquillamente definita dal punto di vista tributario una controriforma, introdotta per di più con modalità improprie, nella legge finanziaria per il 2007, in un corpus di quasi 1400 articoli, sottraendone ogni possibilità di controllo al Parlamento, può trovare ampia documentazione in articoli pubblicati in questa rivista in quegli anni.

Qui basta ricordare che l'abbandono di fatto degli studi di settore, a partire dal 2008, aveva trovato una giustificazione nella loro inattendibilità, per effetto della prolungata recessione che aveva colpito l'Italia in quegli anni, di cui occorreva occultare le origini, anche tributarie.

Ma come spesso accade, la realtà era più complessa, perché il loro accantonamento aveva risposto a una precisa scelta politica. Dopo l'estensione della loro applicazione alle società di capitali, e l'ulteriore affinamento dei parametri che conducono alla determinazione del reddito di riferimento per ciascun settore economico, in parallelo con l'esercizio della delega sulla riforma del sistema tributario dello Stato, stabilita dalla legge n.80/2003, a partire dal

2007, il Governo Prodi, ne aveva trasformato in modo significativo i meccanismi di funzionamento, snaturandone la funzione.

Questo processo si basava su un'ulteriore incremento dei parametri di calcolo del reddito presuntivo, attraverso gli studi di settore, rivisti verso l'alto appena un anno prima e sulla loro applicazione retroattiva ai redditi prodotti nell'anno precedente (il 2006).

Una scelta essenzialmente politica, di legittimità assai dubbia, accompagnata dal loro irrigidimento (era sufficiente lo scostamento di un anno per essere sottoposti a accertamento) finalizzata a far assumere agli studi di settore la funzione di un catasto anomalo, da utilizzare per la determinazione presuntiva del reddito dei lavoratori autonomi, delle imprese individuali e di quelle minori.

Questa forzatura, va ricordato, era stata respinta con decisione dalla giurisprudenza di legittimità, per l'evidente inadeguatezza dello strumento impiegato.

Ne era seguito, complice la recessione, ma non a causa di essa, l'abbandono di fatto degli studi di settore (fenomeno stigmatizzato dalla Corte dei conti nella relazione del 2014 sull'andamento della finanza pubblica) come strumento di elezione ai fini dell'accertamento, e la loro sostituzione con l'introduzione di modelli di controllo della spesa, ben più rozzi rispetto agli studi, affiancati da una forte limitazione dell'uso del contante, dall'intrasferibilità degli assegni e dal contemporaneo inasprimento delle sanzioni penali.

Una scelta che all'epoca si era dimostrata improvvida, perché aveva introdotto ulteriori elementi di rigidità nel sistema, in una fase di profonda recessione, su cui si era innescata una non meno grave crisi politica, amplificandone gli effetti.

Quanto abbiano pesato sulla recessione le diverse componenti che l'hanno alimentata, dalla seconda metà del 2011 a tutto il 2014, e quale sia stato il loro effetto sinergico non è facile dire.

È comunque innegabile che la politica tributaria abbia rappresentato in quegli anni l'elemento che ha maggiormente penalizzato l'economia italiana, sia perché eccessiva rispetto alle necessità di stabilizzazione della finanza pubblica; sia per

il carattere profondamente regressivo dei suoi contenuti, reso possibile dall'accentuarsi della crisi delle istituzioni parlamentari.

Quel che emerge con chiarezza dalla sua evoluzione, è stata la tendenza da parte dei Governi ad accentrare nell'Agenzia delle entrate le decisioni di politica tributaria, finalizzate ad aumentare il gettito. Consolidando un singolare modello di autogestione dei tributi da parte dell'Amministrazione, che ha favorito la scelta di soluzioni legislative, che non solo nella fase della dichiarazione, ma anche in quella dell'accertamento, riducessero il più possibile l'impegno diretto dell'Amministrazione finanziaria.

Fino a giungere da ultimo al paradosso della dichiarazione pre-compilata, a cura dell'Amministrazione finanziaria, nella quale è il dichiarante ad essere assente (fatta salva la possibilità di non adeguarsi).

Un tentativo neppure tanto mascherato di predeterminare i redditi delle attività minori, fidando sul fatto che il contribuente, per stare tranquillo, si sarebbe allineato alla dichiarazione già compilata, predisposta dall'Amministrazione finanziaria.

In buona sostanza l'opposto di quanto avviene in altri ordinamenti caratterizzati da una forte diffusione di imprese individuali e di lavoratori autonomi, come ad esempio la Francia, dove l'Amministrazione affianca il contribuente nella fase della dichiarazione. In ogni caso un'operazione di facciata del tutto inutile se si considera che le dichiarazioni pre-compilate nel 2015 sono state modificate nel 95% dei casi.

L'obiettivo, neppure tanto dissimulato di questo schema, era quello di stabilizzare ulteriormente il modello vigente di imposizione sul reddito delle persone fisiche, preservandone i meccanismi distributivi. Vale a dire quell'insieme di elementi che fanno dell'IRPEF un unicum nello scenario tributario Europeo: un'imposta eccessiva nelle dimensioni del prelievo, profondamente squilibrata dal punto di vista distributivo, indi recessiva negli effetti, in modo da renderne sempre più difficile la riforma.

## 6.2. L'origine strutturale dell'evasione e limiti dei recenti tentativi di contrastarla

Questa linea guida, emerge ulteriormente nell'analisi del ruolo assegnato all'Amministrazione finanziaria nell'attività di repressione dell'evasione fiscale. Specie negli ultimi anni, le politiche di contrasto del fenomeno sono state sempre più caratterizzate in senso repressivo, piuttosto che preordinate a contenerne la diffusione, attraverso l'impiego di strumenti di prevenzione, che è inutile dire, comporterebbero un maggiore impegno nella gestione amministrativa dei tributi.

In buona sostanza l'attività dell'Amministrazione non appare preordinata a contrastare il fenomeno dell'evasione, prevenendola; si limita ad accertarla ex post, a ridosso dei termini di decadenza, gonfiando i dati dell'evasione scoperta.

Dati utilizzati per giustificare continui aumenti della pressione fiscale, nel quadro di un'involuzione repressiva del sistema, apparentemente sempre più severa, aggressiva, priva di equilibrio, nella sostanza inefficace.

Questa ricostruzione è confermata dalle ultime cifre sui successi della "lotta all'evasione" comunicati dall'Agenzia delle entrate ed amplificate senza alcun approfondimento dagli organi di stampa.

Nel 2015 su un totale di poco più di 14 miliardi di imposte incassate in base alle politiche di contrasto all'evasione (una cifra di indubbio rilievo) solo poco più di 1/3 provengono da iscrizioni a ruolo, vale a dire dalle attività di contrasto all'evasione, poste in campo dall'Agenzia; il resto sono il frutto dei controlli automatizzati, via computer relativi a errori e, in ogni caso basati su dati forniti dagli stessi contribuenti, o da adempimenti spontanei per i quali parlare di contrasto all'evasione è semplicemente fuorviante (es., scontrini di medicinali non scaricabili; rimborsi o crediti d'imposta non riconosciuti dall'Agenzia per irregolarità formali, ecc).

In buona sostanza le attività di scoperta dell'evasione messe in campo dall'Agenzia, valgono lo 0,7% degli incassi dei tributi statali e locali raccolti nello stesso periodo, attraverso il sistema tributario dello Stato.

Sarebbe interessante conoscere il dato relativo ai fallimenti di origine tributaria, per avere il quadro reale di una fiscalità che somiglia a una maionese impazzita,

che viene tenuta insieme, attraverso l'alibi dell'evasione.

Il tema dell'evasione, specie in Italia, è un argomento da maneggiare con cura. La cattiva politica, nel corso del tempo ha utilizzato l'alibi dell'evasione per incrementare la pressione fiscale, a sostegno di una spesa pubblica caratterizzata tutt'ora da diffuse sacche d'inefficienza; le cui dimensioni appaiono sempre meno compatibili con l'incidenza del servizio del debito pubblico, che assorbe da solo quasi 5 punti di PIL.

Il tutto è aggravato dalle caratteristiche distributive, accentuatamente regressive assunte dal sistema tributario in seguito a riforme parziali, negli ultimi anni.

L'analisi dell'evasione, non è oggetto di approfondimento in queste note, indirizzate a mettere in rilievo le gravi carenze che affliggono l'ordinamento tributario, sia sul versante della competitività, sia dal punto di vista distributivo, appena scalfite dall'attuazione della delega fiscale.

Una condizione strutturale che la profonda recessione che ha investito l'Italia dal 2008 al 2014, ha contribuito a mascherare, amplificando ulteriormente, a partire dalla seconda metà del 2011, le caratteristiche depressive strutturali del fisco italiano, contribuendo ad aggravare ulteriormente, con una stretta fiscale senza precedenti, eccessiva nelle dimensioni e accentuatamente regressiva sotto il profilo distributivo, gli squilibri della finanza pubblica, che avrebbe dovuto correggere.

Tuttavia bastava leggere i principali indicatori dell'economia italiana tra il 2008 e il 2014, con la voglia di capire cosa stava accadendo, perché emergesse con estrema chiarezza il ruolo di innesco e di moltiplicatore della recessione, assunto dal fisco italiano in quegli anni.

La recessione profonda degli ultimi anni ha tuttavia avuto il merito di mettere in luce una caratteristica poco osservata dell'evasione italiana, quella di rappresentare uno strumento di redistribuzione dei redditi tra i fattori produttivi regolata dal mercato, alimentato dagli squilibri strutturali di imposte non coordinate nei profili distributivi, tuttavia collegate tra di loro. Una condizione che

determina come conseguenza ulteriore che, questo meccanismo di evasione, proprio per essere in larga prevalenza redistributivo, sottrae una quota consistente di risorse al fisco, ma non costituisce un tesoro nascosto; nel senso che in assenza di una reciproca convenienza a distribuire e a ricevere una parte del salario fuoribusta, questo trasferimento di risorse presto inaridirebbe. Il che equivale a dire che sia in presenza di un fenomeno di evasione che non alimenta alcun tesoro nascosto, a disposizione del fisco ove scoperto. Sono proprio i dati sulla recessione ad avvalorare questa lettura dell'evasione, che obbliga a ripensare profondamente le politiche di contrasto.

Nel quadro così delineato, l'evasione vi rientra per quegli aspetti delle politiche di contrasto, sempre più autoreferenziali, che, nel corso del tempo, hanno moltiplicato le contraddizioni e le antinomie interne all'ordinamento tributario, trascurando le cause endogene da cui l'evasione trae alimento, per questa via contribuendo ad alimentarle ulteriormente.

Il motivo di questo sostanziale insuccesso, trae origine dalle metodologie quantitative utilizzate per analizzare il fenomeno, anche in tempi recenti, trascurando i profili giuridici; il che ha offerto un'immagine deformata del fenomeno stesso, con esiti poco persuasivi, quando non fuorvianti.

Vi sono almeno due indicazioni che confortano questa analisi. La prima si riferisce al carattere strutturale dell'evasione, la cui concentrazione nell'IVA, per la stessa architettura del tributo, si configura in una minore pressione sui consumi finali, ma non costituisce, salvo in presenza di frodi, un tesoro nascosto di cui si possa avvantaggiare il fisco. In caso contrario non si spiegherebbe una recessione così lunga, così pesante, anche rispetto a Paesi assai più coinvolti dell'Italia dalla crisi dei mercati finanziari del 2008/2009, a partire dalla Spagna, dalla Francia e dalla stessa Germania.

Lo stesso può affermarsi per le imposte sui redditi, IRPEF e IRES, in cui l'ammortizzatore fiscale dell'evasione, contribuisce in prevalenza ad una redistribuzione dei redditi tra i fattori, in assenza della quale, la recessione sarebbe stata ancora più drammatica. Un dato quest'ultimo, che trova conferma nel



maggior peso della recessione nelle regioni del Mezzogiorno, oscillante fra il 14% il 15% (mediamente il doppio rispetto al dato medio registrato nelle altre regioni italiane), nelle quali i livelli di reddito pro capite sono poco più della metà rispetto ai residenti nel resto d'Italia.

Un ulteriore indizio della struttura fortemente regressiva assunta dall'ordinamento tributario italiano, a partire dal 2007 e accentuatasi negli anni della crisi.

Mi riprometto di ritornare con gli opportuni approfondimenti su questo argomento in un prossimo articolo.

Nel contesto di questo lavoro mi sembra più produttivo delineare sinteticamente le principali cause endogene dell'evasione; un aspetto che l'Agenzia delle entrate tende ad ignorare, di cui cercherò di mettere in evidenza i profili maggiormente distorsivi, che hanno contribuito ad alimentare nel corso del tempo quella che a buon diritto può essere indicata come "Crisi dello Stato fiscale".

La scelta di questo approccio che può sembrare limitante, nasce dall'esigenza di mettere in rilievo i gravi limiti strutturali e distributivi che caratterizzano il fisco italiano. Limiti che l'eclissi della politica tributaria e l'autoreferenzialità dell'Amministrazione finanziaria, hanno contribuito ad alimentare ulteriormente, con una serie di misure di contrasto all'evasione, inefficaci per contrastarla, tuttavia idonee a paralizzare l'economia, già duramente colpita dalla crisi finanziaria internazionale del 2008.

Vediamo di soffermarci brevemente e senza alcuna pretesa di esaustività, sui più evidenti i motivi strutturali che influenzano l'evasione e ne favoriscono la diffusione.

Il primo, probabilmente il principale, attiene, come detto, ai profili distributivi, che penalizzano, contro ogni logica le attività minori; all'assenza di coordinamento tra le diverse imposte; alla struttura delle aliquote nelle imposte sui redditi, su cui incide l'eccessiva forbice tra aliquote medie e marginali; alle limitazioni alla deducibilità di costi nell'IRES e alla duplicazione dell'imposizione sul valore

aggiunto, sulle vendite e sulla produzione (IVA e IRAP), che non conosce eguali in nessun Paese avanzato. Un carico fiscale e contributivo particolarmente elevato, innanzitutto sotto il profilo distributivo, convogliato attraverso i sostituti d'imposta, che determina una sinergia negativa, endogena al sistema tributario, che sembra studiata a tavolino per alimentare l'evasione, anziché contrastarla.

Un altro esempio d'interferenza tra sistema impositivo e presunte esigenze di contrasto all'evasione fiscale, emerge dall'estensione crescente del "reverse charge" nell'IVA, e dalla sua applicazione ancora più discutibile, in quanto contrastante con il sistema dell'IVA europea, alla PA, attraverso lo "split payment".

Che in alcuni settori, quali quelli relativi ai subappalti nel settore delle costruzioni, ovvero di forniture miste di attrezzature e di prestazioni di servizi subappaltate dalle imprese maggiori, il "reverse charge" rappresenti un utile strumento di contrasto all'evasione, è un dato è indiscutibile, su cui non occorre quindi dilungarsi.

Quanto la sua estensione ai beni in larga prevalenza di origine estera, sia altrettanto efficace per contenere l'evasione, è una questione tutta da dimostrare. Si pensi ai prodotti elettronici importati dall'Asia; delle due l'una o i beni importati sono stati sdoganati correttamente e allora l'importatore non potrà che trasferire l'IVA assolta all'importazione, sui propri acquirenti, fino ad incidere, dopo una serie di passaggi, sul consumatore finale. Se invece una parte della merce è stata importata senza assolvere l'IVA, è difficile immaginare che il "reverse charge" risolva il problema: sembra infatti più probabile che i prodotti importati irregolarmente giungano al consumo con un minor cari d'imposta, a prescindere da quale regime Iva venga loro applicato.

Appaiono ancora più evidenti i profili di criticità del meccanismo dello "split payment" nell'IVA, applicato ai fornitori dalla PA. In queste ipotesi il profilo distorsivo è ancora più evidente, perché l'Amministrazione finanziaria, trattenendo l'Iva sugli acquisti, dovuta ai propri fornitori, trasforma l'IVA da imposta pluri-fase sul valore aggiunto, in un'imposta mono fase sull'intero valore della transazione. In buona sostanza, il fisco, dopo aver incassato una quota dell'IVA assolta in

precedenza dai fornitori dell'impresa, a sua volta fornitrice della PA., trattiene tutta l'IVA che avrebbe dovuto trasferire al proprio fornitore; diventando a sua volta debitrice nei confronti del fornitore, dell'eccesso di Iva trattenuta.

Uno schema applicativo che, con il pretesto del contrasto all'evasione, ha stravolto il funzionamento dell'IVA, nei rapporti con la PA, aumentando gli oneri finanziari a carico dei soggetti passivi del tributo, fornitori della PA, riducendone senza alcun motivo plausibile la competitività. Conseguentemente, ha aumentato provvisoriamente il gettito dell'imposta in modo indebito (altro che recupero di evasione) aprendo un ennesimo capitolo sul versante dei rimborsi.

Senza dire che, se ci si riferisce a un fornitore di dimensioni consistenti, che per questo modo di procedere si trovi a essere creditore nei confronti della PA di somme cospicue, in ipotesi di mancato versamento dell'IVA, nei limiti temporali e quantitativi previsti dall'articolo 10 ter del D.Lgs n.74/2000, sarà chiamato a rispondere penalmente del mancato o ritardato versamento.

Il carattere artificioso di questo surrogato di una politica tributaria degna di questo nome, è emerso in modo clamoroso con la pubblicazione dei dati del gettito tributario dei primi tre mesi del 2016, a cura del MEF. Accanto ad una crescita complessiva delle entrate in linea con il trend del 2015, richiamato in precedenza, balza agli occhi il dato anomalo del gettito dell'IVA interna, che cresce di un +17,6%.

Una dinamica anomala, che non trova ovviamente alcun riscontro nell'andamento dell'economia reale, mentre registra nel 1° trimestre 2016 i versamenti IVA a consuntivo del 2015; in buona sostanza un incremento del gettito gonfiato dallo "split payment", a cui si affianca il corrispondente aumento della voce relativa ai rimborsi.

Con quali conseguenze sul sistema delle imprese, specie minori è facile immaginare. In base a calcoli prudenziali, l'accumulo dei rimborsi relativi allo split payment ci costerà nel triennio (la misura è provvisoria) tra 0,2 e 0,3 punti di PIL, oltre al peso dei rimborsi, quando la misura cesserà

Tornando a qualche ulteriore riflessione giuridica, ancorata ai principi, da ultimo

Il D.Lgs n.158 del 24/9/2015 sulle sanzioni penali-tributarie, sembrerebbe aver risolto il problema del divieto di bis in idem alla radice, trasformando, nelle ipotesi regolate dall'articolo 10 bis e 10 ter, l'attenuante precedentemente regolata dall'articolo 13 del D.Lgs n.74/2000, in condizione di punibilità.

Si tratta tuttavia di una soluzione soltanto apparente. Nei molteplici casi in cui il contribuente, magari incolpevole, non è nelle condizioni di versare il dovuto e le relative sanzioni, prima dell'apertura del processo penale, il rischio di determinare condizioni obiettive di contrasto con il divieto sancito dal principio del ne bis in idem, tenderà a moltiplicarsi, con le immaginabili conseguenze.

Aggiungo per chiarezza che la ricostruzione operata nel 2013 dalle Sezioni Unite penali della Suprema Corte, per giungere a giustificare la convivenza tra sanzioni formalmente amministrative, sostanzialmente penali, nelle ipotesi di ritardo nel versamento di ritenute certificate da parte dei sostituti d'imposta e di IVA dichiarata e non versata, a carico dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, non sta in piedi. La teoria della progressione criminosa, elaborata dalle Sezioni Unite, valorizza qualche profilo formale, quale il diverso decorso del tempo, ai fini della determinazione della responsabilità amministrativa e penale.

Ma si tratta di una lettura formalistica, che svaluta la duplicazione della sanzione per i medesimi fatti, determinata dal cortocircuito normativo tra l'articolo 13 e l'articolo 19 del D.Lgs n.74/2000, che neutralizza il principio di specialità e conduce inevitabilmente a determinare il contrasto con il divieto di bis in idem richiamato con chiarezza sia dalla giurisprudenza della Corte EDU, sia da quella della Corte lussemburghese.

L'impressione, sgradevole, che si coglie rileggendo il testo della sentenza è che le Sezioni unite, piuttosto che interpretare le disposizioni implicate alla luce del divieto di "bis in idem", traendone le debite conseguenze, abbiano compiuto un percorso inverso. Dopo aver affermato che il duplice procedimento non viola il principio, poiché gli "stessi fatti" si realizzano con scansioni temporali in parte diverse, ne ha offerto una giustificazione incompatibile con il sistema delle soglie di punibilità che caratterizza il D.Lgs n.74/2000.

Credo di poter aggiungere che un uso distorto delle sanzioni penali tutela solo apparentemente l'interesse fiscale. Le cifre delle imposte evase e delle relative sanzioni effettivamente riscosse, richiamate in precedenza, meno dell'8% del totale di quelle iscritte a ruolo, stanno lì a dimostrarlo. L'Amministrazione finanziaria, protetta dallo scudo delle sanzioni penali per il mancato trasferimento all'erario delle ritenute dovute ad opera dei sostituti d'imposta, non ha mai fatto nulla per tenere sotto controllo la corrispondenza tra quanto dichiarato periodicamente da questi contribuenti e l'afflusso dei corrispondenti versamenti mensili, ripartiti su base territoriale.

L'incrocio dei dati dichiarati, con quelli delle somme effettivamente versate all'erario, non comporta particolari difficoltà informatiche, mentre consentirebbe di conoscere in tempo reale gli scostamenti anomali; l'Amministrazione, in ragione degli elementi posseduti, potrebbe chiedere chiarimenti al sostituto in ritardo con i versamenti delle ritenute, e, nei casi che destano maggiore preoccupazione, inviare in azienda un paio di verificatori.

Un modello semplice, di facile gestione che, attraverso soluzioni concordate, potrebbe favorire l'assorbimento di crisi aziendali temporanee, tutelando al contempo l'interesse fiscale e quello dell'impresa. In ogni caso un intervento preventivo del fisco, un creditore dotato di poteri pubblicistici e di informazioni privilegiate (il ritardo dei versamenti delle ritenute da parte dei sostituti) ben più tempestive per accertare le condizioni dell'azienda, rispetto agli altri creditori, potrebbe contribuire a favorire in caso di crisi aziendali, conclusioni meno traumatiche per tutti i soggetti in causa, a partire dai creditori dei sostituti in difficoltà, non di rado stretti nella morsa di fallimenti, provocati dai mancati controlli del fisco sui sostituti.

Questo monitoraggio, con qualche ulteriore accorgimento informatico potrebbe, forse, in una seconda fase essere esteso anche ai contribuenti IVA. Che effettuano i versamenti dell'imposta con cadenza mensile.

Una condizione strutturale che determina un ulteriore freno alla crescita. Sarebbe interessante conoscere il dato relativo ai fallimenti di origine tributaria,

per avere il quadro reale di una fiscalità che somiglia a una maionese impazzita, che viene tenuta in vita attraverso l'alibi dell'evasione.

Una conferma che certo non mi fa piacere, di un'opinione che ho cercato di documentare da molti anni su questa rivista; vale a dire che l'evasione nel nostro ordinamento tributario è strutturale al sistema, ed è alimentata dai suoi squilibri e dall'assenza di coordinamento tra le diverse imposte. È quindi ingannevole far credere che la si possa contrastare limitando i diritti dei contribuenti ed incrementando le sanzioni, senza intervenire in profondità sulle vere e proprie distorsioni strutturali che caratterizzano l'ordinamento tributario: a partire dai profili distributivi delle principali imposte. Brodo di cultura che alimenta l'evasione fiscale di massa.

### **6.3. La fuga dei redditi dall'IRPEF, moltiplica le disuguaglianze del sistema tributario e ne amplifica la crisi**

Negli ultimi quattro anni i profili distributivi delle principali imposte ricollegabili ai redditi, si sono ulteriormente allontanati dal principio fondamentale di parità di trattamento dei contribuenti di fronte alle leggi d'imposta. L'imposta personale progressiva, ad esempio, pur rappresentando oltre il 40% del gettito tributario complessivo, al netto delle addizionali e delle imposte sostitutive, è ormai un'indistinta sommatoria di regimi diversificati, nel quale è impossibile individuare un filo conduttore comune; salvo il fatto di incidere quasi esclusivamente sui redditi di lavoro, anche in questo caso peraltro, con una serie di disparità, che non trovano giustificazione dal lato dei principi.

Ne indico solo alcuni, a mo' di esempio, senza alcuna pretesa di esaustività. I redditi immobiliari per uso abitativo sono tassati in prevalenza con un'imposta cedolare proporzionale; dunque non solo vengono sottratti al principio di progressività, ma non interferiscono neppure con la determinazione del reddito complessivo del titolare di tali redditi. Quindi di fatto contribuiscono a ridurre la progressività non solo, intuitivamente, nei confronti dei redditi tassati con un'imposta cedolare, ma anche di tutti gli altri.

I redditi dei terreni, assoggettati all'IRPEF non sono determinati in base al reddito effettivo netto, ma alla molto più vantaggiosa rendita catastale (il che non si giustifica se su un terreno coltivabile invece di coltivare ortaggi, installo pannelli solari).

Le rendite finanziarie sono anch'esse sottratte all'imposta progressiva, con un'aliquota del 26%, più che raddoppiata rispetto a pochi anni addietro. Poiché non si tratta di un regime opzionale, ma di un sistema di imposizione sostitutivo, ne deriva che per tutti i contribuenti a reddito medio o basso, l'aliquota applicata del 26% è di gran lunga superiore a quella media corrispondente ai fini IRPEF per queste tipologie di contribuenti. L'effetto regressivo è evidente, così come la violazione del principio di capacità contributiva.

I redditi da partecipazioni sociali qualificate, sono tassati con l'aliquota del 20%, quindi inferiore a quella che colpisce le forme di risparmio più semplici, colpite con l'aliquota del 26%.

I genitori perdono il diritto alla detrazione d'imposta per ciascun figlio a carico, pari a 950 euro, e le eventuali maggiorazioni, se il figlio ha superato nell'anno la soglia di reddito di 2840 euro (al lordo degli oneri deducibili)! Lo stesso accade quando è a carico uno dei coniugi.

Basta scorrere il D.P.R. 917/1986 per individuare un campionario di situazioni analoghe che è sempre più difficile ricondurre nell'ambito della nozione di discrezionalità legislativa e di sistema tributario, in quanto determinano disparità di trattamento che contrastano prima ancora che con i principi, con il buon senso.

Sempre in collegamento con l'imposta personale sui redditi, rileva l'eliminazione quasi completa del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP (sono esclusi solo i contratti a tempo determinato, non stagionali).

Una soluzione ragionevole, dopo la più lunga fase recessiva della nostra storia, in cui il primo obiettivo del legislatore, dovrebbe puntare ad eliminare il più possibile le barriere artificiali che determinano effetti negativi reali sull'occupazione.

Come detto, si tratta di una scelta razionale, del tutto condivisibile nell'attuale

contesto economico, che obbliga tuttavia il giurista a una riflessione ulteriore. Da un lato l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, ha modificato profondamente la natura del tributo. La nuova IRAP non è più una delle molteplici versioni attraverso cui è possibile colpire tanto il valore aggiunto delle vendite quanto quello della produzione. Si è ormai trasformata in un tributo che colpisce essenzialmente il capitale, e il know how e quindi dal punto di vista tributario ha abbandonato lo schema d'imposta sul valore aggiunto di tipo reddito, per avvicinarsi sempre più ad un'imposta di tipo reddituale tout court.

Ma qui sorge un altro problema. L'inclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP era stata prevista dal legislatore del 1997, per attrarre nell'ambito dell'imposta regionale sulle attività produttive, accanto alle attività di impresa anche quelle di lavoro autonomo, che all'epoca non erano assoggettate all'ILOR, vale a dire la principale imposta sostituita dall'IRAP.

L'elemento comune ai due diversi tipi di attività era la nozione di autonoma organizzazione; una costruzione artificiosa perché tendeva ad omologare situazioni molto diverse proprio sotto il profilo reddituale; una forzatura evidente, che la Corte costituzionale aveva salvato, risolvendola nel senso che, mentre l'autonoma organizzazione caratterizza qualsiasi tipo di attività di impresa, nelle attività di lavoro autonomo, l'assenza dell'autonoma organizzazione faceva venir meno l'assoggettabilità al tributo.

Una soluzione debole, che ha alimentato un contenzioso amplissimo e una serie di disparità di trattamento crescenti, nell'ambito delle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale, tanto note da essere superfluo richiamarle specificamente.

Sembra evidente che con l'eliminazione del costo del lavoro, nelle attività di lavoro autonomo, la base imponibile dell'IRAP sarà sempre più sovrapponibile a quella dell'IRPEF.

Si pone quindi il problema della compatibilità di un tributo di questo tipo, con il divieto di discriminazione qualitativa dei redditi da lavoro, stabilito con grande nettezza dalla sentenza n.42/1980 della Corte costituzionale, che aveva ritenuto



illegittima la sottoposizione all'ILOR dei redditi da lavoro autonomo, con esclusione di tutti gli altri.

Ma a parte questo profilo, che il legislatore non potrà continuare ad ignorare per molto ancora, con il rischio di vedersi estendere l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP nei confronti del lavoro autonomo, in via interpretativa, dalla Suprema Corte, a me sembra sia giunto il momento di riconsiderare un tributo come l'IRAP, che favorisce sul mercato interno le importazioni e penalizza su quello internazionale le esportazioni.

Al riguardo soccorre l'esperienza francese, in cui la componente sul valore aggiunto economico, CVAE all'interno della CET (Contribution Economique Territoriale) è tassata con aliquota progressiva con il tetto massimo dell'1,5% al superamento della soglia dei 50 milioni di euro; con un livello di tassazione per un'impresa medio piccola (3 milioni di fatturato) pari a 1/10 dell'imposta italiana!

Sembra evidente a chi scrive, che non potendo avvicinare l'IRAP alle aliquote francesi, calcolate con particolare attenzione per minimizzarne gli effetti negativi sulla concorrenza, sia sul mercato interno sia sulle esportazioni, la soluzione più ragionevole possa essere quella di immaginare di sostituire l'IRAP con una cash flow tax, che adotti un modello di aliquote simili a quelle adottate della CVAE in Francia, applicate a un modello d'imposta caratterizzato da una base imponibile ancora più ampia rispetto alla CVAE.

Da ultimo sembra opportuna una riflessione su una recente caratterizzazione del nostro sistema tributario: quella dei bonus fiscali.

Se non ricordo male, il primo esempio di bonus con effetto equivalente ad una riduzione dell'IRPEF, tuttavia realizzato in parallelo rispetto all'imposta personale, quindi senza alcun collegamento o coordinamento rispetto all'IRPEF, era stato il "bonus famiglia." Questa misura era stata introdotta con la legge finanziaria per il 2009, a favore delle famiglie caratterizzate da un numero rilevante di componenti e da redditi modesti, con l'obiettivo di assicurare un sostegno al reddito di quelle meno fortunate, su cui la crisi recessiva rischiava altrimenti di pesare in modo insopportabile.

Con questo strumento nel 2009 furono distribuiti a questa tipologia di famiglie 2,4 miliardi di euro, contro una previsione di spesa di 3,6 miliardi. Con qualche sorpresa per i proponenti, alla fine dell'anno ci si accorse che quasi l'85% dei beneficiari del bonus erano concentrati nelle regioni del Mezzogiorno. Un risultato evidentemente impreveduto dai proponenti, ma prevedibilissimo, sol che si guardi alla distribuzione dei redditi nelle regioni italiane, all'esito del quale il bonus famiglia non fu rinnovato.

L'altro bonus, assai più famoso, è stato quello, pari ad € 80 al mese, distribuito alla vigilia delle elezioni europee, ad una quota soltanto di percettori di redditi assoggettati all'IRPEF, entro il limite di € 26.000 all'anno. La disposizione con cui era stato introdotto il bonus nel 2014, alla vigilia delle elezioni per il rinnovo del parlamento europeo, si applicava soltanto ai redditi da lavoro dipendente, ma non a quelli dei pensionati; erano altresì esclusi gli altri redditi da lavoro.

Una disparità di trattamento del tutto irragionevole che si poggia su una lettura singolare dei principi costituzionali in materia tributaria, in base alla quale le disposizioni temporanee, ancorché illegittime, non conducono di fatto ad una declaratoria di incostituzionalità. Un tema che mette in luce i limiti del sindacato di costituzionalità vigente, in un sistema non più proporzionale. Trovo singolare che tra le critiche alla riforma costituzionale, questo profilo non venga mai rilevato, mentre si sottolinea il forte contenimento dell'autonomia fiscale delle Regioni, che per altro ha dato fin qui una prova quanto meno discutibile.

Suscita al riguardo stupore il richiamo dell'ex presidente della Consulta Onida alla garanzia dell'uniforme fruizione e tutela dei diritti civili e sociali, sul territorio dello Stato, prevista dal Titolo V riformato nel 2001, a supporto critico del ridimensionamento dell'autonomia finanziaria delle regioni, operata dalla riforma costituzionale del 2016, in presenza di un modello attuativo che ha obliterato ogni riferimento alla perequazione. La cui contropartita in termini sociali è stata evidenziata nel 2015 dall'ISTAT, che ha certificato per la prima volta dai tempi della guerra, il calo della speranza di vita nelle Regioni del Mezzogiorno.

Discorso ben più serio è invece quello relativo all'indebolimento della funzione

parlamentare, che non è stato certo superato dal nuovo bicameralismo confuso, caratterizzato da una proliferazione di procedimenti legislativi differenziati, che non accelereranno il procedimento di formazione delle leggi, mentre rischiano di determinare nuovi conflitti.

Mentre preoccupa l'indebolimento degli istituti di garanzia, dal Presidente della Repubblica, alla Corte costituzionale.

Da ultimo, con la legge di stabilità per il 2016, è stato introdotto un nuovo bonus di 500 euro a favore dei giovani che compiranno entro il 2016 il diciottesimo anno di età. Una misura spot, di sicuro impatto dal punto di vista dell'immagine; assai più discutibile sotto il profilo delle priorità economiche, trattandosi di un impegno finanziario cospicuo, che avrebbe meritato di essere utilizzato per favorire la diffusione e il sostegno di nuovi canali occupazionali per i giovani.

Ma in questo caso i beneficiari dell'intervento sarebbero stati un sotto- multiplo dei beneficiari del bonus.

Comunque la si consideri, questa gratifica evidenzia una concezione della discrezionalità del legislatore, difficilmente riconducibile al quadro costituzionale.

Aggiungo per completezza, che negli anni della crisi, attraverso una serie di interventi spot, il prelievo, ha subito una serie di modifiche, che hanno coinvolto segmenti molto ampi della popolazione, senza alcun equilibrio o disegno razionale; in buona sostanza, la nozione di parità di trattamento dei contribuenti a parità di capacità contributiva è diventata sempre più evanescente, con il risultato di spingere i contribuenti a contrastare le pretese del fisco, rendendo sempre meno tracciabili i propri comportamenti abituali.

## **7. La sorpresa della ripresa: Italia avanti adagio, IRPEF avanti tutta!**

Sette anni di recessione, con un crollo del PIL del 9,1%, con cali molto più elevati nelle regioni più periferiche (in media -13,3% con punte superiori al -15%) hanno determinato una ampia trasformazione delle abitudini di vita della nostra Comunità, incidendo profondamente sul tessuto economico del Paese; tagliando tra il 2012 e il 2014 la capacità produttiva, a seconda dei settori, tra il 15% e il 20%.

La ristrutturazione del sistema economico ha riguardato praticamente tutti i campi; il crollo della domanda interna, nel triennio 2012/2014, ha colpito soprattutto le attività minori e minime, espellendo forza lavoro dal mercato, ma non ha certo risparmiato le altre.

Basta girare per le nostre città, dal Nord al Sud per rendersi conto di quanto si siano trasformate in questi anni le attività minori; resistono solo quelle di servizi e le imprese familiari; le edicole dei giornali (un settore che non offre margini d'aggiustamento fiscale) in pochi anni si sono dimezzate; la maggioranza dei negozi di prossimità, non ha dipendenti. Un fenomeno che è davanti agli occhi di tutti, di cui soltanto il fisco sembra non accorgersi.

L'Italia non cresce, per una pluralità di ragioni ben note; se ci si sofferma ad esempio sulla produzione industriale, ci si rende immediatamente conto di quanto abbiano inciso il crollo degli investimenti pubblici e il forte calo di quelli privati; mentre il rallentamento dell'economia mondiale, che ha coinvolto alcuni mercati di sbocco importanti per le nostre esportazioni, né ha frenato la crescita.

Non è certo il frutto di una coincidenza fortuita che i settori in controtendenza, in cui i livelli produttivi hanno raggiunto o superato quelli del 2007, quali il farmaceutico, l'automotive e l'agroalimentare, siano anche quelli caratterizzati negli ultimi anni, dai maggiori investimenti.

Ma vi è anche un'altra chiave di lettura, praticamente ignorata, quella degli effetti sulla crescita della politica tributaria. Non mi riferisco al dato della pressione fiscale, beninteso molto elevato, ma alla struttura delle diverse imposte, sia dal punto di vista quantitativo, sia distributivo, tanto diversa da quella dei principali paesi europei; paesi caratterizzati da una pressione fiscale anche maggiore della nostra, che tuttavia crescono, mentre l'Italia è una nave che dopo aver navigato per sette anni con macchine indietro a tutta forza, oggi va, sempre in termini nautici avanti adagio, quasi ferma.

Le politiche di sostegno all'economia, messe in campo dal Governo negli ultimi due anni, per agganciare la ripresa e consolidarla, tutt'altro che irrilevanti, date le condizioni di contesto, anche se richiederebbero maggiore continuità e stabilità,

sono state condizionate negativamente da un fisco autoreferenziale, sempre più squilibrato, aggressivo, distruttore di ricchezza.

Dopo anni in cui il mantra dell'Agenzia delle entrate è stato quello della ricerca del tesoro nascosto dell'evasione, alquanto improbabile in una fase recessiva, senza precedenti per intensità e durata, senza rendersi conto che l'evasione nella realtà italiana nasconde anche in parte ricchezza, ma soprattutto la redistribuisce tra i fattori, finalmente, la ripresa del 2015, +0,8%, ci ha permesso di leggere i dati del fisco in un'economia non più in recessione e disvelare il "lato oscuro del fisco", secondo un'elegante immagine, circolata di recente sui media.

In base ai dati ufficiali pubblicati dal MEF, nel 2015 le entrate tributarie sono aumentate del 4%. Ho già sottolineato in precedenza che le stime della Banca d'Italia indicano un incremento reale molto più elevato (+6,4%) perché il MEF contabilizza in bilancio le entrate dopo il versamento delle somme in Tesoreria, con modalità diverse e non indica tra le entrate tributarie, la quota del gettito dell'IVA versata all'Ue (oltre 2 miliardi di euro nel 2015).

Nello stesso periodo le entrate hanno registrato un incremento del + 2,1% in Francia, interessata da forti incentivi fiscali a favore delle famiglie e delle imprese per rilanciare la crescita economica; nel Regno Unito le imposte sono cresciute del +4,3% mentre la Germania ha registrato un aumento del gettito +4,6%. Insomma in l'Italia nel 2015 le entrate tributarie, in base ai dati del MEF hanno avuto una dinamica assai simile a quelle registrate dai nostri principali partner, mentre la crescita del PIL è stata ben inferiore alla metà.

Ma non è tutto. Nel 2015 il gettito dell'IVA è aumentato in Italia del +4,2%, contro il +3,4% registrato Germania, il +3,3% del Regno Unito e il + 2,5% della Francia. In buona sostanza i due soli dati comparabili, quello relativo al gettito totale delle imposte e quello dell'IVA, indicano in Italia un andamento uguale o maggiore di quello dei nostri principali partner europei, con un tasso di crescita dell'economia che è meno della metà di quello registrato negli stessi Paesi. Ancora più interessante il dato dell'Iva interna versata nei primi tre mesi del 2016, che indica un incremento del prelievo del +17,6%, con una punta del +18,9% nel mese di

gennaio.

Un evidente effetto di trascinamento sui versamenti IVA dei primi mesi del 2016, determinato dagli effetti dello "split payment" nella Pubblica Amministrazione, introdotto nel 2015.

Un incremento abnorme, che proprio per le sue dimensioni ha poco a che vedere con recuperi di evasione, mettendo in luce la pretestuosità della misura, come strumento di contrasto all'evasione; in realtà, un aggravio d'imposta, a danno delle imprese, specie minori, che più di ogni altro dato, evidenzia l'improvvisazione, gli espedienti e il diletterantismo con venature ideologiche, che caratterizza il fisco in Italia. Senza dire che l'accumulo di crediti da rimborsare, dopo aver penalizzato le imprese, si ripercuoterà sul gettito nei prossimi anni.

Non sono meno interessanti i dati relativi al gettito dell'IRPEF aumentato di 12,6 miliardi nel 2015 (per memoria: + 25.000 miliardi di lire) rispetto all'anno precedente (+7,7%); nel primo trimestre del 2016 la tendenza all'aumento del gettito si è ulteriormente consolidata, con un tasso di crescita cinque volte superiore all'incremento dell'occupazione. Ancora più accentuata la dinamica delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, con una crescita nel primo trimestre 2016 del 17%. Un'anomalia strutturale dell'IRPEF, determinata dalla forbice eccessiva tra aliquote medie e marginali, che spinge in su il gettito, in presenza di incrementi reddituali anche modesti.

Da questo punto di vista la detrazione aggiuntiva pari a € 80 al mese, introdotta nel 2014, con motivazioni che è meglio dimenticare, ha corretto soltanto parzialmente, per un tempo breve e solo per una parte dei contribuenti con un reddito non superiore a € 26.000, questa vera e propria distorsione strutturale. Come contropartita, per i destinatari dell'aumento della detrazione, la progressività marginale è aumentata ulteriormente.

Una parte consistente degli oltre 12 miliardi di maggiori incassi dell'IRPEF, rispetto al 2014, viene proprio da questa fascia di contribuenti. Una distorsione ulteriore che tra l'altro rappresenta una forte spinta ad evadere l'imposta, nella componente mobile del salario.

Ogni ulteriore intervento su questo versante, limitato alle detrazioni o alle aliquote non avrebbe altro effetto se non di moltiplicare le disparità di trattamento nella principale imposta che dovrebbe assicurare, attraverso la progressività, una ragionevole uguaglianza dei cittadini nel concorso alla spesa pubblica.

Non meno interessanti i dati che provengono del gettito dell'IRAP nel 2015. Come è noto, lo scorso anno, dopo che la legge di stabilità aveva stabilito di ridurre l'aliquota IRAP di mezzo punto, al 3,5%, il Presidente del Consiglio decise di eliminare il costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, per tutti i lavoratori con contratto a tempo determinato. È vero che nel corso del tempo il peso del costo del lavoro nell'IRAP era stato ridotto in misura consistente, con una serie di deduzioni in cifra fissa per i nuovi assunti, più elevata per quelli di genere femminile e per tutti i residenti nelle regioni del Mezzogiorno: comunque gli effetti in termini di gettito di una misura del genere sarebbero stati consistenti.

La novità, era stata criticata con vari argomenti, ma traspariva soprattutto il timore che l'esclusione della componente lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, oltre ad un calo molto consistente del gettito dell'imposta, avrebbe comportato uno snaturamento del tributo, con una graduale, inevitabile fuoriuscita dall'imposta delle attività di lavoro autonomo, uno degli obiettivi dissimulati della riforma del 1997.

In realtà, le cose sono andate diversamente.

A conti fatti a fine 2015, la riduzione del gettito, pari a 1,1 miliardo di euro, è stata molto inferiore alle previsioni più ottimistiche. Questo risultato è stato determinato sia dalla revoca della riduzione di 0,5 punti dell'aliquota di base, sia dalla decontribuzione triennale per i nuovi assunti a tempo indeterminato, che ha dato una spinta all'occupazione; sia dall'interdipendenza tra l'IRAP e le imposte sui redditi. Quest'ultima in particolare ha comportato un effetto positivo sull'emersione di base imponibile nelle imprese di minori dimensioni, che indica una strada possibile, per ripensare il fisco su basi diverse, orientate alla crescita.

Vi è un aspetto, in particolare, dell'evoluzione del fisco in anni recenti, che dimostra la consapevolezza dell'insostenibilità degli assetti distributivi attuali a

carico del sistema produttivo.

È il tema degli sconti fiscali legati alla flessibilità del lavoro e a recuperi di produttività; un terreno su cui si sono incontrati il governo, e le parti sociali, e ha condotto alla sottrazione dei premi di produttività al regime ordinario dell'IRPEF e alla loro imposizione con l'aliquota ridotta del 10%.

La misura, i cui effetti positivi sul cuneo fiscale e sulle buste paga dei dipendenti sono intuitive, presenta tuttavia un limite di fondo che non può essere ignorato dal giurista; vale a dire, che la riduzione d'imposta, anche consistente, è legata ad obiettivi meritevoli di apprezzamento, tuttavia completamente svincolati dal principio di capacità contributiva. Si tratta di un rilievo di qualche consistenza se si tiene conto che nell'ultimo anno le imprese beneficiarie di questa agevolazione sono state circa 7700 su un totale di oltre 1 milione di società di capitali.

Si può immaginare che questo dato non ha suscitato particolari proteste da parte delle categorie (sindacati e imprese interessate) perché la pratica del fuori busta risolve il problema, ma ne apre altri, non meno rilevanti.

A mio parere una misura di questo tipo, nell'ambito di una riforma dell'IRPEF, andrebbe estesa all'intera platea dei lavoratori dipendenti, secondo uno schema che dovrebbe detassare completamente la quota mobile del salario per tutte le imprese con meno di 10 dipendenti (poco meno della metà dell'intera forza lavoro nel settore privato); per le imprese con un numero di addetti compreso fra 10 e 49 dipendenti l'aliquota potrebbe essere limitata al 5%; mentre l'attuale, del 10% dovrebbe applicarsi alle imprese maggiori, come avviene attualmente.

Vale la pena di sottolineare che una misura con queste caratteristiche, coordinata con le altre imposte a carico delle imprese, avrebbe tra gli effetti collaterali, nell'arco di alcuni esercizi, quello di aumentare in modo consistente il gettito complessivo. Il risparmio d'imposta sulle buste paga, variabile a seconda delle dimensioni delle imprese, ne aumenterebbe il peso, a costo zero per le imprese; d'altra parte la perdita di convenienza a distribuire questa parte del salario al nero, avrebbe effetti positivi sull'emersione di nuova base imponibile, con riflessi immediati sul gettito.



A partire dall'IVA, il cui rendimento è condizionato da un cuneo fiscale tra i più elevati, che, negli ultimi anni, è cresciuto ulteriormente, sia per la particolare struttura delle aliquote, sia per il forte aumento delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF.

Una condizione che, unita ad aliquote marginali semplicemente senza senso, alimenta stabilmente la fuoriuscita di una quota del valore aggiunto dall'ambito di applicazione dell'IVA.

Dal quadro che ho cercato di tratteggiare, per sommi capi, emerge un'involuzione crescente del sistema tributario, che sarebbe sbagliato attribuire soltanto a responsabilità della politica. Ho insistito sugli effetti negativi rappresentati dall'eccesso di autoreferenzialità che ha caratterizzato l'evoluzione (o se si preferisce l'involuzione) dell'Amministrazione finanziaria negli ultimi anni, per gli effetti che questa ha determinato sulla legislazione.

I numeri offerti all'attenzione dei senatori dal direttore di Equitalia, Ruffini, sulla capacità effettiva di recupero dell'evasione in termini di maggiori incassi per lo Stato, stanno a dimostrare quanto "questo modello repressivo", che sembra fatto apposta per coprire inefficienze, pigrizie burocratiche e vere e proprie responsabilità amministrative, non solo non funziona, ma così come è strutturato attualmente, non potrà mai funzionare.

La questione del contrasto all'evasione, ad esempio, prima di essere una questione giuridica, che si dipana nel labirinto della legislazione tributaria, sperequata e ingiusta, è essenzialmente una questione culturale. Alla base della fuga davanti all'imposta che caratterizza la larga maggioranza degli italiani, a partire dal lavoro dipendente, non vi è lo scarso senso civico, descritto da qualche opinionista ben retribuito, la cui imposta sui redditi, sicuramente elevata, è tuttavia di gran lunga inferiore, a parità di reddito a quella di un professionista, o di un lavoratore autonomo.

Una disparità priva di qualsiasi giustificazione, di cui è sempre più diffusa la consapevolezza tra i contribuenti, assieme al dato reale rappresentato da un numero crescente di attività minori che, a motivo della fiscalità, al di sotto di

determinate soglie di volume di affari, sono strutturalmente in perdita (ad es. le rivendite di giornali).

### **8. Un sistema tributario rinnovato e competitivo, orientato alla crescita, non è un'utopia**

Il tema di una equilibrata ripartizione del prelievo tra la moltitudine di attori di cui si compone la platea dei contribuenti, rappresenta un vincolo di ordine costituzionale, non soltanto perché ha come bussola di riferimento, il principio di parità di trattamento davanti alla legge fiscale, che è poi la declinazione in campo tributario del principio di eguaglianza.

È, prima di tutto un problema di trasparenza, principio richiamato dalla legge 241/1990 e da ultimo dalla legge generale sul procedimento amministrativo, n. 15/2005.

Per intenderci, oggi la nostra IRPEF è così lontana dal principio di trasparenza che l'aliquota più bassa quella del primo scaglione, è fissata dalla legge nel 23%; tuttavia per il gioco delle detrazioni decrescenti, il 23% deve essere letto come 26%.!

Ma questo è ancora Niente! IRPEF e imposte sostitutive, IVA e IRAP, rappresentano da sole una cifra che oscilla fra il 75% dell'80% del totale del gettito. Abbiamo visto che IRPEF e IVA, per ragioni diverse, tra cui spicca il mancato coordinamento tra l'imposizione a carico delle imprese e quella che l'impresa corrisponde al fisco per conto dei dipendenti, determina una distribuzione di redditi fuori busta, che a loro volta favoriscono un'ampia circolazione di beni e servizi al di fuori del circuito dell'IVA. Non bisogna però dimenticare che al gettito mancante dell'IVA deve necessariamente aggiungersi quello della seconda imposta sul valore aggiunto, l'IRAP, che viene assolta alla produzione ma che ovviamente si trasferisce sui prezzi al consumo.

Un misto di squilibri nella distribuzione del prelievo e di mancato coordinamento tra le imposte che hanno prodotto una serie di tributi che sarebbe

arduo definire un sistema, caratterizzati da squilibri distributivi inaccettabili, in efficienza economica, fuga davanti alle imposte finalizzata in prevalenza a determinare un riequilibrio nella distribuzione dei redditi tra i fattori produttivi, che alimenta l'evasione.

Un modello di fiscalità, che proprio per le sue caratteristiche intrinseche è attraversato da una profonda crisi di cui occorre prendere atto; crisi che rende inefficace qualsiasi intervento di aggiustamento su un singolo tributo.

Non è mia intenzione e in ogni caso non avrebbe senso costruire un modello di fiscalità sui redditi, alternativo a quello vigente.

Mi limiterò ad indicare soltanto alcune priorità e le linee guida indispensabili per costruire un sistema tributario, in sintonia con quello dei nostri principali partner europei, in grado di accompagnare in un sentiero di crescita, l'insieme della nostra Comunità nazionale.

La prima priorità in assoluto è istituzionale. Occorre attribuire la responsabilità politica della guida delle Finanze, a un Ministro, punto di riferimento per l'Amministrazione finanziaria, che ne rivaluti il ruolo servente rispetto alle scelte di Governo e agli indirizzi del Parlamento.

Una necessità, evidenziata non solo dall'eccesso di autoreferenzialità dell'attuale gestione, ma dalla obiettiva difficoltà di guidare insieme, la politica economica e quella tributaria. Una urgenza richiamata da ultimo da Gianni Marongiu al cui impegno, in una breve esperienza di governo, si deve l'approvazione della legge sullo Statuto dei diritti del contribuente.

Una vicenda, quella della guida politica delle finanze messa in particolare evidenza proprio dall'attuale titolare del Ministero dell'economia e delle finanze, che, paracadutato da Parigi a Roma, dopo il tempo necessario a comprendere come "non" funziona l'Italia, ha raccolto un'eredità difficile, senza poter opporre il beneficio dell'inventario.

Guidando con grande impegno, autorevolezza e considerazione sul piano internazionale, l'economia di un Paese, la cui crisi politica ed istituzionale si trascina ormai da un quarto di secolo. Al cui impegno l'Italia deve nel 2016, il via

libera a una flessibilità di bilancio che vale 14 miliardi di euro; un obiettivo importante, per dare continuità alle politiche di sviluppo, che per avere successo devono essere percepite dai destinatari come un segmento di una politica di sviluppo con il fiato lungo. Merito indiscusso di una persona a cui credo va la stima e la considerazione di molti italiani, di diverso orientamento politico.

La seconda priorità, che presenta profili complessi, culturali, economici, giuridici, sociologici, è prendere atto dell'insostenibilità dei profili distributivi delle attuali imposte sul reddito, sia per le persone fisiche, sia per l'impresa, ripensandone le modalità di determinazione dell'imposta e i profili distributivi in stretto collegamento con la capacità contributiva.

Riequilibrio che tenga necessariamente conto del rapporto tra imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto, nella doppia declinazione di IVA e IRAP.

Un tema delicato, perché fortemente condizionato da un vasto establishment, composto da percettori di redditi particolarmente elevati, da lavoro dipendente, sia nel settore privato sia in quello pubblico, che hanno la percezione di essere i soli a pagare imposte elevate.

Il che, sia detto con chiarezza non corrisponde al vero, ed è una, forse la principale ragione che corrode dall'interno il sistema.

Un gruppo sociale composito, che per condizioni economiche e posizioni raggiunte nelle principali articolazioni in cui si formano le scelte e le decisioni che influenzano la società, ha svolto un ruolo decisivo nell'orientamento dell'opinione pubblica, diffondendo una rappresentazione della realtà, deformata dall'interesse di gruppi ristretti a favorire la conservazione degli attuali assetti statalisti, di cui sono i principali beneficiari. Una condizione anomala, che non ha riscontro negli altri grandi paesi europei, favorito dall'indebolimento delle istituzioni rappresentative, a partire dalla politica, che ne è anch'essa condizionata.

Un processo che ho cercato di descrivere nelle pagine precedenti, con riferimento al fisco, cercando di evidenziarne i limiti, le contraddizioni, fino alle distorsioni determinate dall'eccesso di autoreferenzialità dell'Agenzia delle entrate; un'involuzione dei processi di formazione dell'opinione pubblica, favorito

dalla lunga crisi, che, è evidente, non si limita alla vicenda fiscale. Volendosi limitare al campo del diritto, l'esempio probabilmente più eclatante in questo senso è rappresentato dalla deriva giustizialista del sistema penale.

Una degenerazione a cui la giurisprudenza di merito e, talvolta quella di legittimità, cercano ogni giorno di porre un argine, che si arresta di fronte al muro delle Sezioni Unite della Cassazione; in cui il più delle volte prevale la lettura della vicenda più conforme agli orientamenti prevalenti in un'opinione pubblica fortemente condizionata dai media, sempre più conformati all'establishment.

Gli scarni dati che riguardano l'andamento del fisco negli ultimi 15 mesi, che hanno evidenziato nel 2015 un aumento delle entrate di quasi 17 miliardi di euro, pari a +1,1 punti di PIL, rispetto una crescita dell'economia che si ferma a +0,8 con l'IRPEF che da sola si è appropriata di oltre 12 miliardi, vale a dire di tutta la maggiore ricchezza prodotta dagli italiani, non si prestano ad interpretazioni.

Le stime rese note dall'Istat sulla crescita del PIL dell'Italia nel primo trimestre +0,3%, non devono sorprendere; anzi devono essere lette con favore, visto che si collocano al punto più alto delle stime flash fornite dall'Istat negli ultimi mesi (-0,1% a +0,3%); specie se vengono confrontate con i dati del fisco.

Dati che devono far riflettere innanzitutto perché evidenziano una fiscalità in crescita senza freni, fortemente condizionata dalla struttura delle principali imposte, che l'evasione non riesce non dico frenare ma neppure a limitare.

Ma questo non è l'unico elemento di preoccupazione; l'altro, da non sottovalutare è rappresentato dalla difficoltà di contenere la spesa pubblica, a partire dall'acquisto di beni e servizi. Con un disavanzo che rimane troppo elevato e quindi non consente di avviare un circolo virtuoso di riduzione del debito.

Non deve quindi meravigliare, che nell'arco di pochi mesi le previsioni circa la crescita del PIL nel 2016 si siano gradualmente ridotte; con il rischio concreto di non riuscire a sfondare il muro del +1%.

I segnali che vengono dall'economia reale evidenziano accanto a un'accelerazione della deflazione, -0,5% ad aprile, anche alcuni segnali incoraggianti che vengono dal settore dei macchinari e degli altri beni di

investimento. Una conferma positiva rispetto al prolungamento degli incentivi nel settore dell'edilizia, del risparmio energetico e del rinnovo dei macchinari delle imprese, favorito dal super ammortamento al 140%.

In campo tributario, il principale snodo in cui convergono le criticità che impediscono all'Italia di crescere, le indicazioni che emergono dalla lettura dei dati fiscali indicano l'urgenza di una svolta radicale rispetto agli indirizzi perseguiti negli ultimi anni, necessariamente graduale nella fase attuativa.

Il punto di partenza per qualsiasi processo di riforma che si proponga l'obiettivo di realizzare un fisco più equilibrato, più attento alla crescita, più competitivo sul piano internazionale, in aderenza ai principi costituzionali, deve considerare sia l'imposta sui redditi delle persone fisiche, sia il regime di tassazione delle imprese. Questa revisione in contemporanea dell'insieme dell'imposizione sui redditi, si rende necessaria per lo stretto rapporto che lega le imprese all'imposizione personale dei propri dipendenti, nella funzione di sostituti d'imposta.

Per avere un ordine di grandezza del ruolo delle imprese nel pagamento delle imposte, per proprio conto, o come sostituti, nell'attuale sistema tributario, su cui insiste quasi in solitudine il Prof. Raffaello Lupi, mettendone in rilievo le criticità, basta ricordare che nel 2015 il fisco ha incassato attraverso le imprese 76 miliardi di IRPEF; 12 miliardi di addizionali locali all'IRPEF; 33 miliardi di IRES e 17,2 miliardi di IRAP., Pari a 139 miliardi di euro, al netto di altre imposte di settore, dalle accise a quelle di fabbricazione, alle imposte sul patrimonio immobiliare e agli altri tributi locali, tutt'altro che irrilevanti.

Il primo obiettivo per un riequilibrio del sistema dell'imposizione sul reddito deve essere quello di correggerne, gli elementi patologici, che corrodono il sistema dall'interno ed alimentano l'evasione. La soluzione più semplice, ovvia sarebbe quella di far pagare le imposte sul reddito direttamente ai dipendenti anziché dal datore di lavoro; in uno schema di questo tipo, intuitivamente si spezzerebbe il legame fiscale tra l'impresa e propri dipendenti, che attualmente favorisce, in una pluralità di circostanze, la corresponsione di una quota del salario fuoribusta, quindi al nero.

L'impresa infatti non potrebbe più dedurre tra i costi, quelli relativi ai redditi assoggettati a ritenuta alla fonte, corrisposti in nero ai propri dipendenti; ma non risparmierebbe neppure la quota di IRPEF non assoggettata a ritenuta alla fonte, perché in questo schema di evasione il beneficiario sarebbe solo il dipendente.

Un'ipotesi di questo tipo è ovviamente antistorica, indi impraticabile ed anche per alcuni versi irrazionale; serve però a comprendere che, in un sistema produttivo frazionato come quello italiano, in cui quasi la metà dei dipendenti lavora in imprese con meno di 10 addetti, ed oltre i 2/3 in imprese con meno di 50 dipendenti, per impedire accordi opportunistici tra il datore di lavoro e i suoi dipendenti, ai danni del fisco, occorre strutturare il sistema in modo che il totale dei contributi e delle imposte versati dal sostituto d'imposta al fisco, per conto di dipendenti sia inferiore al risparmio fiscale che l'impresa otterrebbe versando in busta paga la parte mobile del salario.

Da questo punto di vista appare quindi evidente l'insostenibilità del modello di detrazioni d'imposta decrescenti, per garantire la non imponibilità del minimo vitale e tenere conto dei carichi familiari, attualmente vigente; sappiamo infatti che le detrazioni decrescenti non sono neutrali rispetto alle deduzioni ad effetto equivalente, perché mentre quest'ultime operando sul reddito lordo, non comportano variazioni dell'aliquota applicabile, lo stesso non può dirsi per le detrazioni decrescenti che comportano un aumento dell'aliquota al tasso di crescita delle detrazioni stesse.

Attualmente l'aumento implicito dell'aliquota (e il corrispondente incentivo all'evasione) determinato dalle detrazioni decrescenti, oscilla tra il 4% e il 3% a seconda che si abbiano o meno carichi familiari.

Sotto questo profilo, d'altra parte è altrettanto evidente che, più è elevata la forbice tra l'aliquota media a carico di ciascun contribuente e l'aliquota marginale, a favore di quest'ultima, più diventa vantaggioso sottrarre una quota di salario al fisco, in quanto il risparmio fiscale è sensibilmente maggiore rispetto ai mancati risparmi di imposta a beneficio delle imprese, determinati dalla corresponsione al nero di una quota del salario.

Il passaggio da un modello di determinazione dell'imposta netta nell' IRPEF basato essenzialmente su detrazioni d'imposta decrescenti, ad un modello incentrato sulle deduzioni, oltre ad essere molto più trasparente, consente di definire meglio i profili distributivi dell'imposta sul reddito, senza determinare le sperequazioni attuali; allo stesso tempo renderebbe possibile il coordinamento della distribuzione degli oneri fiscali tra le diverse imposte, oggi inesistente. Un'anomalia che rappresenta attualmente, con ogni probabilità, il maggior incentivo all'evasione, perché consente, nella maggioranza delle imprese, di occultarla, con un profilo di rischio molto basso, proprio sfruttando la mancanza di coordinamento tra le principali imposte.

Lo schema proposto lascia al decisore politico un'ampia gamma di scelte nel rapporto tra le deduzioni per il minimo imponibile, quelle per i carichi familiari e altre che possono essere introdotte con gradualità e con dei plafond per testarne gli effetti, senza determinare perdite di bilancio difficilmente calcolabili ex ante. Dal mio punto di vista, all'interno di un quadro che ripartisca i redditi in un minor numero di scaglioni (partire da tre scaglioni per scendere eventualmente a due, dopo qualche anno, quando il sistema delle deduzioni variabili si sarà assestato) la preferenza va ad un modello che, in un primo scaglione molto più ampio dell'attuale, adotti la deduzione per il minimo vitale più contenuta possibile (penserei al livello della pensione sociale moltiplicato con un coefficiente collegato all'età).

L'obiettivo è quello di avere fin dall'avvio del nuovo schema di IRPEF, un'aliquota d'ingresso molto più contenuta rispetto all'attuale, dichiarando fin dall'inizio quale sarà il livello a regime, che potrà essere raggiunto gradualmente: favorito dall'eliminazione della confluenza di interessi ad evadere che caratterizza il sistema di riscossione dell'IRPEF e dei contributi attraverso i sostituti d'imposta.

La quota di reddito deducibile in cifra fissa, per i carichi familiari, potrebbe anch'essa essere stabilita a un livello modesto ed essere affiancata da altre deduzioni mirate, in funzione della natura socialmente rilevante della spesa stessa; anche questo modello di deduzioni decrescenti potrebbe essere introdotto



in una prima fase con dei plafond, o in alternativa con un tetto complessivo, in modo da favorire l'emersione di quote di reddito che oggi sfuggono al fisco, innanzitutto per il livello delle aliquote marginali.

Come ho sottolineato in premessa un aspetto del riequilibrio, riguarda anche la tassazione delle imprese. In Italia le imprese che hanno ricavi superiori ai 5 milioni di euro sono un po' meno di 50.000; quelle con ricavi superiori a 7,5 milioni di euro, meno della metà. A queste si affiancano oltre 1 milione di società di capitali con ricavi più modesti. L'imposta sul reddito delle società, l'IRES è applicata con modalità uniformi all'insieme delle società di capitali; la minore dimensione d'impresa, non è considerata ai fini di una riduzione dell'imposizione.

Per avere un'idea di come si distribuisce il carico fiscale medio tra le imprese di maggiori dimensioni, quelle medie, e quelle più piccole, soccorre uno studio di Unioncamere del 2013, sui bilanci del 2012 delle società di capitali. Lo studio è interessante perché riguarda 330.000 bilanci praticamente 1/3 del totale il risultato è che per quelle più piccole il tax rate (IRES è più IRAP) è pari al 26%; nelle imprese medie il carico complessivo sale al 36,5% mentre in quelle di maggiori dimensioni scende al 32,8%.

Aggiungo per chiarezza che si tratta di dati medi, su centinaia di migliaia di bilanci osservati, il che significa che per un grande numero di società si possono rilevare cifre molto maggiori.

Il dato è sicuramente indicativo del fatto che la differenza fra le imprese più piccole, le medie e quelle di maggiori dimensioni, sia il risultato di una contrazione opportunistica dei ricavi nelle imprese minori, che consente di ridurre in misura anche consistente il carico tributario. Mettendo fuori gioco tutti i dotti discorsi sulla bassa produttività italiana, che si scontrano con i dati delle esportazioni, dai quali emerge una realtà alquanto diversa; nella quale il circuito dell'economia grigia, in cui una parte delle merci circolanti sfugge ai controlli fiscali, rende ogni dato inattendibile.

Il problema è che se non riparte l'Italia diffusa, mancheranno le risorse per favorire la crescita del sistema delle imprese, a partire dalle minori, condizionate

nello sviluppo dall'ammortizzatore fiscale dell'evasione, che obbliga le imprese a crescere poco. Questa chiave di lettura è sicuramente realistica, tuttavia costituisce soltanto un lato della realtà, l'altro è rappresentato da una obiettiva minore redditività delle imprese minori, dalle minori economie di scala, dai maggiori costi di alcuni servizi, dalla maggiore rischiosità che caratterizza queste realtà; una condizione che rende del tutto irrealistica l'opinione, diffusa nell'establishment, che si tratti soltanto di un problema di evasione, che vada risolto con le politiche di contrasto e con sanzioni sempre più severe.

I dati richiamati in precedenza sull'aumento del gettito fiscale nel 2015 e sui risultati in termini di gettito recuperato attraverso le politiche di contrasto all'evasione, evidenziano il carattere semplicistico quando non fuorviante di questa ricostruzione, finalizzata a garantire gli attuali assetti economici e di potere e gli interessi che vi sono collegati. Perdendo di vista che l'aumento fuori controllo del prelievo, riduce la pressione sulla necessità di contenere rapidamente i costi di gestione nella Pubblica Amministrazione, in una fase in cui il processo deflazionistico ha consentito all'Italia, nonostante l'ulteriore crescita del debito pubblico, di risparmiare nel 2015. 8 miliardi di euro di interessi sull'anno precedente.

Il tema della tassazione delle persone e delle imprese, non può trascurare, da ultimo, un'imposta come l'IRAP. La vita di quest'imposta è stata tormentata innanzitutto perché era nata nel 1997, dopo la grande svalutazione del 1992 e la marcia di avvicinamento all'Euro, negli ultimi anni del secolo breve, in uno scenario di economia interna e internazionale attraversato da rivolgimenti profondi.

L'esigenza politica di disporre di un'imposta a larga base imponibile per assicurare un sufficiente grado di autonomia tributaria alle Regioni, che aveva condotto all'introduzione dell'IRAP, si era dovuta confrontare con l'accelerazione del processo di mondializzazione dell'economia e contemporaneamente con l'introduzione dell'euro; due realtà diverse che avevano ridotto in un breve arco di tempo la competitività delle nostre merci e obbligato le imprese italiane a trasformarsi, a innovare, ad andare alla ricerca di nuovi mercati di sbocco.

Un processo che nel primo decennio del secolo, ha investito soprattutto le imprese medie, che hanno continuato a crescere anche durante il lunghissimo tunnel della recessione.

Il problema italiano è che il numero di queste imprese nel decennio è cresciuto solo del 28% e alcune di queste non ce l'hanno fatta a scavalcare la crisi. Per davvero davvero una nuova spinta all'economia italiana, occorre che nei prossimi 10 anni le nostre imprese medie si avvicinino alle 10.000 unità, contro le attuali 4400. Un obiettivo purtroppo irrealistico, se non si imprime una svolta all'economia diffusa, quella in cui ogni nuovo occupato costa di meno.

Superare l'IRAP, non è oggi, comprensibilmente, la prima priorità. Il Governo, escludendo il costo del lavoro dall'IRAP, ha già compiuto una scelta rivoluzionaria per le abitudini italiane, innanzitutto contro l'establishment e la difesa di ben oliati equilibri di potere. Un ulteriore segnale positivo in questo senso è venuto da ultimo dalle Sezioni Unite della Cassazione, che hanno stabilito che l'IRAP non è dovuta da quelle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale in cui è presente un solo collaboratore dipendente, che non svolga un ruolo di collaborazione esecutiva, non determinante nella produzione del valore aggiunto (Cass: SU.n. 9451 - 10/5/2016). Una decisione di buon senso verso la quale posso solo aggiungere che le Sezioni Unite nel 2016 non hanno compiuto nulla di rivoluzionario. Più semplicemente hanno rivalutato quell'orientamento giurisprudenziale minoritario del 2006 che era stato indicato in alcune lucide sentenze della quinta sezione civile della Cassazione di cui era stato estensore il dott. Cicala. Il quale ha concluso la sua carriera a fine 2015, come Presidente titolare della sezione tributaria della Cassazione.

Dopo questo ulteriore intervento riequilibratore, assume particolare rilievo, sul versante delle imprese minori (quelle fino a cinque dipendenti) l'obiettivo di elevare l'attuale soglia di abbattimento dell'IRAP (una no tax area), ad un livello molto più elevato dell'attuale, diciamo intorno ai € 50.000, nell'arco di tre anni.

Una riduzione dell'imposta sulle attività produttive che incoraggerebbe, quello che è ormai divenuto l'anello più debole della catena dell'IRAP, a finanziare

qualche nuovo investimento, cogliendo l'opportunità degli incentivi al riguardo, e a creare nuova occupazione, anch'essa incentivata, dalla legislazione vigente.

### **9. Evasione e sistema tributario in un recente intervento di Vincenzo Visco: un approfondimento**

Dopo sette anni di recessione profonda, che ha tagliato il PIL di quasi il -10%, con punte del -15% in alcune regioni del sud, accompagnati da un numero incalcolabile di fallimenti e di cessazioni di attività, l'idea dell'evasione che occulta un tesoro nascosto non mi sembra persuasiva. Ritengo francamente più convincente la tesi che ritiene che nel settore delle imprese minori l'evasione determini prevalentemente un riequilibrio nella ripartizione del reddito tra i fattori, regolato dal mercato, il cui veicolo principale è rappresentato dalla corresponsione di una quota di salario fuoribusta.

È attraverso questo percorso che si alimenta la parte più consistente dell'evasione all'IVA, nella quale l'evasione scende dalla produzione fino al consumo. Che poi attraverso questa pratica evasiva anche il titolare dell'impresa abbia un tornaconto in termini di risparmio di imposta e quindi di reddito disponibile, questo mi sembra scontato; molto meno che questo diffuso comportamento opportunistico, possa essere stroncato con attività di controllo e repressive, e non debba invece essere eliminato alla radice, non rendendolo economicamente conveniente, riequilibrando il prelievo tra i fattori produttivi.

Da ultimo è intervenuto su "Il Sole 24 Ore" ragionando su alcune delle questioni trattate in questo articolo ed in particolare sul tema della lotta all'evasione Vincenzo Visco. Il contributo è di notevole interesse, in primo luogo per il ruolo svolto dall'autore, lo studioso e il politico che ha maggiormente influito sull'evoluzione del fisco in Italia, fin dai tempi in cui, autorevole parlamentare della sinistra indipendente, era l'interlocutore privilegiato di Bruno Visentini: un'influenza che non è mai venuta meno.

In secondo luogo perché dalle esternazioni di Visco si può cogliere qualche

indicazione più precisa sugli orientamenti dell'Agenzia delle entrate.

I temi dell'articolo sono essenzialmente tre:

I) In Italia vi è un enorme evasione fiscale; i 14 miliardi di recupero dell'evasione realizzati dall'agenzia delle entrate nel 2015, rappresentano un elemento di routine delle attività amministrativa e il recupero del gettito è dovuto in prevalenza ad errori e comunque a dati forniti dal contribuente. Su quest'ultimo aspetto sono d'accordo. Sull' evasione, la mia ricostruzione del fenomeno, è più articolata.

II) Servono un mix di misure complementari: interventi amministrativi, utilizzo di nuove tecnologie, organizzazione e formazione del personale, interventi legislativi per abbattere l'evasione all'IVA. L'attività di accertamento viene dopo. Condivido anche questa osservazione. Nel 2014, in un rapporto del NENS, Visco aveva proposto di estendere ad altri settori il "reverse charge" e di introdurre lo "split payment" nella PA. Nel 2015 il governo Renzi ha accolto queste proposte e ne ha sottolineato sovente l'efficacia. Sul "reverse charge", non ho obiezioni di principio, anzi. Sono stato tra i primi ad apprezzarne l'introduzione, attuata da Visco nel 2006 e a evidenziarne gli effetti positivi sul gettito. Il "reverse charge" funziona in alcuni settori è del tutto inutile in altri: ma almeno, come emerge dai dati riportati sulle anomalie del gettito dell'IVA, tra la fine del 2015 e l'inizio del 2016, non è uno strumento anomalo per trasferire dalle imprese al fisco l'incentivo finanziario insito nello schema dell'IVA, come lo "split payment". Su quest'ultimo punto osservo soltanto che non mi sembra un'idea particolarmente brillante aumentare i costi per le imprese fornitrici della PA, nel momento in cui la prima priorità dovrebbe essere quella di ridurli. Ma questo aspetto non preoccupa Visco, secondo cui una riduzione delle imposte non è possibile, finanziandola con riduzioni della spesa pubblica. Questa opinione mi sorprende: se ben ricordo fu proprio Visco a spingere per centralizzare gli acquisti nella PA, e a istituire la CONSIP, messa presto in letargo e rispolverata precipitosamente dopo la crisi del debito pubblico. Quanto alla spesa sociale, per quanto mi riguarda ritengo si debba spendere meglio, non meno. Se questa, presumibilmente, è la preoccupazione di Visco, allora sono d'accordo anche su questo punto.

III) Il terzo passaggio dell'articolo, quello propositivo è indubbiamente quello di maggiore interesse, su cui vale la pena di soffermarsi per un ulteriore approfondimento. Scrive Visco, la proposta: "... riguarda l'introduzione di fatto di un sistema generalizzato di "reverse charge" utilizzando consapevolmente le nuove tecnologie. Si tratterebbe di introdurre una procedura che prevedesse la trasmissione telematica obbligatoria dei dati rilevanti a fini fiscali contenuti nelle fatture IVA emesse che dovrebbero essere inviate contestualmente al cliente e all'agenzia e la loro corrispondenza con quelli inviati dal fornitore. Contemporaneamente andrebbe controllato l'avvenuto versamento dell'imposta. In questo modo sparirebbe l'evasione IVA che si verifica nelle cessioni intermedie lungo la catena di IVA e che si traduce in mancati versamenti di imposte regolarmente incassate, si tratta di ben 10 miliardi. La misura avrebbe effetti positivi anche sul gettito derivante dalle vendite finali dove l'evasione è massima. In questo caso, infatti, i contribuenti, oltre a non dichiarare (fatturare) le vendite, tendono a non dichiarare anche acquisti regolarmente fatturati per poter esibire un margine credibile tra vendite e acquisti. Poiché dopo la riforma gli acquisti risulterebbero interamente al fisco, dovrebbero inevitabilmente crescere anche i ricavi dichiarati sempre per poter esibire un mark up credibile..."

Questo passo di Visco è interessante innanzitutto perché dimostra quel che ho sostenuto in queste pagine e cioè che lo "split payment", vale a dire l'inversione contabile negli acquisti della PA, per contrastare l'evasione all'IVA è del tutto inutile. Già attualmente le transazioni con la PA sono regolate con fattura elettronica e sono in possesso della PA, che potrebbe effettuare i controlli proposti da Visco già ora. Il che equivale a dire che per contrastare l'evasione nell'IVA, lo "split payment" non serve.

Il Governo, alle prese con la necessità di dare fiato ad un'economia stremata da una recessione senza fine (se sette anni vi paiono pochi!) e da una fiscalità diretta che è esattamente quella disegnata da Visco tra il 1997 e il 2007, i cui effetti recessivi sono stati moltiplicati dal cumulo di interventi regressivi sulle imposte indirette e sulla spesa pubblica, introdotti a partire dal 2011 (che Visco non

avrebbe mai adottato) ha utilizzato a fini (temporanei) di cassa, la proposta di Visco, che con il contrasto all'evasione non c'entra niente.

La questione seria è invece se davvero la proposta di Visco possa in qualche tempo far sparire l'evasione fiscale nell'Iva, nelle operazioni intermedie come sostiene il suo autore, o quanto meno ridurla. Cercherò di formulare sul punto, garbatamente, qualche obiezione, credo fondata.

La prima, parte da un'analisi dell'evasione a mio parere non realistica; vale a dire che, per evadere l'IVA i soggetti passivi adottino lo stesso metodo delle cartiere, invertito; ossia che, invece di utilizzare fatture alla base delle quali vi è il nulla, per spillare soldi reali al fisco, applicano il metodo inverso vale a dire emettono fattura, incassano l'imposta e non la versano al fisco. Questo modo di procedere infatti presenta una serie di rischi inutili; l'acquirente che ha pagato l'IVA al suo fornitore e vuole recuperarla, registrerà la fattura dal lato degli acquisti e la porterà in detrazione; quindi il rischio per il venditore intermedio, che incassa l'IVA e se ne appropria, senza riversarla, rappresenta un dato reale, non immaginario.

Tutto è possibile, tuttavia le questioni fiscali non sono atti di fede e quindi ho molti motivi di dubitare che quello descritto possa essere un fenomeno di massa.

In ogni caso se il dato richiamato da Visco, secondo cui 10 miliardi di evasione all'IVA si concentra nella filiera intermedia, e si basa su un modello in cui il IVA è regolarmente fatturata, incassata e da ultimo non riversata al fisco, fosse reale, ciò proverebbe che anni di politiche di contrasto all'evasione dal 2006 ad oggi, avviate in parte da Visco e ulteriormente aggravate dai successori, hanno paralizzato l'economia, senza produrre nulla di serio, sul versante del contrasto all'evasione.

Per la buona ragione che hanno guardato esclusivamente al dato economico, ignorando gli indispensabili profili giuridici, che attengono al coordinamento del prelievo tra imposte che incidono con modalità diverse sullo stesso contribuente. Ricordo a me stesso che le società di capitali in Italia sono oltre 1 milione; mentre quelle con un volume di affari superiore a 7.5 milioni di euro sono meno di 25.000;

tra queste, quelle medie, con più di 49 dipendenti sono soltanto 4400.

Non si comprende perché, avendo 1.000.000 di società di capitali a disposizione, per cercare di acquistare una quota di merce senza fattura, un'impresa che operi nella filiera intermedia, debba rivolgersi ad una tra le poche migliaia che hanno una struttura organizzativa e proprietaria che non consenta di distribuire una quota della merce senza fattura.

Del resto, qualche dubbio deve averlo avuto anche Visco, quando parlando delle vendite finali, fa riferimento ad operatori che, pur avendo acquistato regolarmente e fatturato le proprie operazioni di acquisto ed assolto l'IVA, non portano in detrazione l'IVA relativa a una parte delle fatture a monte, per poter rappresentare un volume di affari minore di quello effettivo, tuttavia realistico ai fini delle imposte dirette.

Anche questa affermazione non mi convince perché la concezione di fondo che la ispira, sembra avere alla base l'idea che nell'IVA l'evasione risalga da valle a monte, ossia dalle vendite finali, alla produzione, mentre è un dato di comune esperienza che il cammino dell'evasione è inverso.

In ogni caso in molti settori merceologici, farsi carico di una parte dell'IVA con le attuali aliquote (22%) mi sembra un'operazione economicamente insostenibile.

Non solo, ma che questo schema di evasione, estraneo al modello di IVA europeo, ruoti intorno a un sistema diffuso di imposte pagate, fatturate e non riversate al fisco, mi sembra assai poco probabile: sarebbe infatti molto più semplice e soprattutto meno rischioso, acquistare una parte della merce senza fattura.

Se, invece, si parte dal consumo finale, come momento d'inesorabilità dell'evasione nell'IVA, l'obiezione è abbastanza semplice: se il gettito dell'IVA fosse falciato a partire dalle vendite finali, via via risalendo, il conto dell'evasione stimata non tornerebbe, perché i suoi effetti si limiterebbero in prevalenza al mark up delle vendite finali.

Da un lato il fenomeno sarebbe facilmente identificabile, perché le filiere a monte evidenzerebbero un valore aggiunto molto simile o comunque di poco



inferiore a quello delle vendite finali; dall'altro, tenuto conto che una quota importante delle vendite finali riguarda settori in cui l'evasione è marginale, quali le forniture di energia a contatore, ovvero la vendita di beni di consumo durevole, la grande distribuzione, l'acquisto di beni e servizi agevolati, i trasporti, e via enumerando, il volume delle altre vendite finali non sarebbe in grado di assorbire un'evasione stimata tra i 35 e 40 miliardi di euro.

Sembra quindi molto più realistica l'ipotesi che l'evasione all'IVA sia alimentata dall'eccesso di fiscalità diretta, soprattutto a carico delle attività minori; una realtà diffusa che favorisce accordi opportunistici che alimentano la filiera delle operazioni realizzate al di fuori del circuito dell'IVA. Un tema che Visco comprensibilmente evita di approfondire, visto che quest'ipotesi metterebbe in discussione i profili distributivi dell'IRPEF riformata proprio da Visco nel 2007.

Per realizzare lo schema di evasione ipotizzato da Visco, non è necessario assolvere l'IVA senza registrare una parte delle fatture relative agli acquisti, e senza riversare l'IVA dovuta al fisco; esponendosi comunque al rischio di essere scoperti, quando è assai più semplice acquistare e vendere una quota delle proprie merci senza fattura.

Lo schema funziona benissimo come strumento di controllo e potrebbe essere applicato da subito nella PA, in sostituzione dello "split payment", dove intuitivamente l'Amministrazione non ha alcun interesse ad evadere l'IVA; mentre in tutti gli altri settori lo schema proposto, copre le operazioni assistite da fattura, mentre è ininfluente in quelle realizzate al di fuori del circuito dell'IVA: proprio quelle che occorre impedire.

Contro queste ultime, lo ribadisco, l'unico rimedio efficace è quello di riequilibrare i profili distributivi delle imposte sui redditi, spezzando la convenienza a corrispondere una quota del salario al nero, che accomuna attualmente cessionario e cedente nell'imposta sul valore aggiunto.

Un tema che, fino alla riforma dell'IRPEF del 1997 e all'introduzione dell'IRAP, era limitato al lavoro nero, ma non si estendeva alla parte mobile del salario, perché prima del '97 l'aliquota d'ingresso nell'IRPEF era il 10% mentre

successivamente è stata elevata al 19%, al 23%, e oggi al 26%/27% (per via delle detrazioni d'imposta decrescenti) a cui fino all'anno scorso occorreva aggiungere l'IRAP su una parte del monte salari.

Aggiungo conclusivamente, che sul tema del contrasto dell'evasione, sul quale l'on. Visco ha costruito il suo percorso politico, qualche volta questa, ha preso la mano al prof. Visco, il quale, da economista pubblico autorevole, sa meglio di qualsiasi altro che nelle crisi gravi, specie se particolarmente lunghe, la selezione del mercato è inevitabile; quindi è buona pratica applicata dai governi in ogni parte del mondo, di allentare le briglie dei controlli nelle fasi di crisi, consentendo alle imprese di rimettersi in regola col fisco, appena le condizioni dell'economia di nuovo lo permettono. Esattamente l'opposto di quanto è stato fatto in Italia negli ultimi otto anni. Ma di quelle politiche, è giusto ricordarlo, Visco non porta alcuna responsabilità.

## 10. Conclusioni

Questo lungo percorso alla ricerca di un punto di riferimento stabile, all'interno del sistema tributario, a parte un richiamo ai profili distributivi dell'IRPEF, riformata nel 2007, in realtà è racchiuso nel breve spazio temporale di un anno, nel quale sono emerse le principali criticità segnalate.

Di qui l'attenzione ad alcuni aspetti attuativi della delega, a partire dalle sanzioni ed alla organizzazione della giustizia tributaria, che hanno confermato l'autoreferenzialità senza contrappesi istituzionali, dell'Amministrazione finanziaria, sia nella predisposizione dei testi legislativi sia nello svolgimento delle attività di controllo, ai cui trionfalismi si contrappongono i dati relativi alla riscossione delle imposte definitivamente accertate, tutt'altro che esaltante.

Alle criticità legislative e gestionali fanno da pendant quelle relative al funzionamento della giustizia tributaria a partire dalla giurisprudenza della sezione tributaria della Cassazione, non meno autoreferenziale rispetto all'attività amministrativa svolta dalla agenzia delle entrate.

All'interno di questo scenario è emerso il quadro sconcertante delle principali imposte, che camminano ciascuna per suo conto senza un minimo di coordinamento dei profili distributivi e delle modalità di riscossione delle stesse.

Con il risultato di avere a che fare con un ordinamento tributario che, non solo non riesce a tenere sotto controllo l'evasione fiscale, al contrario ne costituisce il principale incubatore ed incentivo.

Di qui la necessità di un processo di riforma unitario, attento a graduare il prelievo in relazione della capacità contributiva e della parità fiscale dei contribuenti, un processo riformatore che favorisca la crescita economica finanziando la riduzione del carico fiscale attraverso l'ampliamento degli imponibili.

All'interno di questo scenario il tema dell'evasione assumerà nel prossimo futuro un rilievo sempre maggiore, per i condizionamenti che questa ha determinato e continua a determinare sulle scelte di politica tributaria.

Non sottovaluto il problema, anzi, ritengo sia centrale. Non mi piace tuttavia che su questo argomento si faccia demagogia, ad ogni livello, come è avvenuto negli ultimi 10 anni; producendo essenzialmente manovre fiscali aggiuntive, sempre nuove, sempre sugli stessi destinatari, a partire da quelle del biennio 2011/2012, che non trovo aggettivi per definire, in una rivista scientifica. Sono convinto, e ho cercato di dimostrarlo dati alla mano, che le modalità con cui sono state attuate negli ultimi 10 anni e politiche di contrasto all'evasione, abbiano determinato una serie crescente di freni alle attività economiche, senza risultati tangibili sul piano degli effetti delle politiche di contrasto. E che insistervi, per assuefazione, senza cercare percorsi alternativi, rappresenti un errore che non possiamo più permetterci.

Aggiungo, per essere ancora più chiaro che quando sottolineo che in Italia la componente principale dell'evasione, a partire dal lavoro dipendente, ma non solo, costituisce prevalentemente una redistribuzione del reddito tra i fattori, e non conduca quindi ad un tesoro nascosto, non esprimo alcun giudizio di valore, indico semplicemente un dato di fatto.

Il problema quindi per una parte importante di quella componente reddituale è creare le condizioni, a partire da quelle fiscali, perché possa emergere. La forbice spaventosa tra accertamenti fiscali e recuperi del gettito evaso, descritti dal direttore di Equitalia e richiamati nel testo, sono un chiaro indizio degli squilibri di un sistema in cui troppe realtà sopravvivono evadendo e falliscono quando, per caso, vengono svelate. Un problema da affrontare senza demagogia, non una questione da nascondere sotto il tappeto, come la polvere.

Ho inserito qualche riflessione, a commento di un recentissimo articolo di Vincenzo Visco, perché vi ho trovato la conferma dei limiti di un'idea di fiscalità, che vede nei meccanismi repressivi lo strumento di elezione per regolare i rapporti tra fisco e contribuente, quando i conti del fisco non tornano. Ricorrendo a spiegazioni ad elevato rischio per il contribuente e dunque ad un ancora più elevato tasso d'improbabilità, quando la circolazione di merci non fatturate e importate sfuggendo ai controlli doganali è amplissima e consente di occultare una quota dei ricavi, a seconda dei settori, praticamente senza rischi.

Intendiamoci, la vistosa anomalia italiana, relativa alla molto minor resistenza dell'IVA all'evasione è un tema che ci portiamo avanti da decenni; i tentativi di Visco di riportarli sotto controllo, non avendo responsabilità dirette, sono encomiabili. Tuttavia se si torna indietro nel tempo, alla metà degli anni 80, quando la riforma tributaria del 1972/73 si era finalmente assestata, ci si rende conto che il rapporto tra evasione all'IVA e il PIL è variato nel tempo, essenzialmente funzione dell'aumento dell'aliquota.

Mentre nell'ultimo quarto di secolo la catena distributiva ha subito un processo di razionalizzazione imponente, che ha inciso sull'evasione, riducendone gli spazi nelle vendite al dettaglio, il dato complessivo non ha subito variazioni significative.

La spiegazione secondo me va ricercata nel rapporto di ciascun contribuente con le diverse imposte, che investe profili giuridici fin troppo sottovalutati; a partire dalla necessità di spezzare la convergenza di interessi tra il datore di lavoro sostituto d'imposta e il lavoratore contribuente, a distribuire una quota di salario al nero.

Una riforma dell'IRPEF e delle sue addizionali, che adotti uno schema applicativo dell'IRPEF simile a quello qui descritto, rendendo non più conveniente la corresponsione di quote del salario fuori busta, avrebbe gli stessi effetti del modello di fatturazione e di scambi d'informazione con l'Agenzia proposto da Visco; una procedura documentale convincente, che sicuramente chiuderebbe qualche rivolo all'evasione nell'IVA, ma sarebbe impotente rispetto al fiume della circolazione di beni senza fattura, che continuerà allegramente.

L'aspetto che mi convince meno del ragionamento di Visco, è quello di offrire un involontario supporto a quel misto di conservazione e moralismo, interessi economici, disinformazione, solidarietà accademiche e tic snobistici, che sono tanta parte del nostro establishment. Un mondo statalista per interesse, ben più che per cultura, che dopo avere occupato il potere, ha utilizzato le liberalizzazioni per consolidarsi come classe privilegiata dal punto di vista economico, lontano anni luce dalla libertà di pensiero, dalle motivazioni ideali dell'azione politica e dalle spigolosità caratteriali di Visco, qualità che ne fanno un politico anomalo, un intellettuale con cui il confronto costituisce comunque un arricchimento.

Sono convinto anch'io che le nuove tecnologie, se utilizzate con equilibrio in un quadro di imposizione riformato, possano condurre a determinazioni dei redditi delle attività minori, imprese individuali e lavoratori autonomi, maggiormente realistiche. Tuttavia, credo che l'errore più grande compiuto dal fisco negli anni della crisi, sia stato quello di pretendere di reagire alla contrazione delle attività determinata dalla recessione, aumentando il prelievo con modalità che hanno spinto i contribuenti a ridurre al minimo gli elementi valutabili dal fisco in sede di accertamento.

Un'incapacità di comprensione di quella realtà, tanto importante nel nostro sistema economico, composta da alcuni milioni di imprese individuali e familiari, e di lavoratori autonomi, che vive a contatto e da lavoro a una quota importante dei lavoratori dipendenti del settore privato e ne condivide le ansie, le difficoltà, le frustrazioni, il timore del domani.

In buona sostanza un'idea di fisco completamente disancorata dalla realtà che

dovrebbe servire. In 10 anni è cambiato il mondo e l'idea di un sistema di imposizione del reddito come quello vigente, con una forbice tra aliquota media ed aliquota marginale amplissima, che non ha riscontro in nessun altro paese avanzato, con l'obiettivo di punire i redditi determinati in base a dichiarazione, attraverso strumenti di adeguamento semiautomatico, tutelando il lavoro dipendente con le detrazioni, ha prodotto soltanto un Paese che stenta a crescere e il cuneo fiscale più elevato al mondo, assieme al Belgio: una realtà statuale da separati in casa, che solo il miglior Berlusconi poteva, ai tempi del federalismo, indicare come modello per l'Italia.

Il Governo è attualmente in una posizione delicata, stretto tra un quadro internazionale incerto e confuso e una UE che ci permetterà margini sempre minori di flessibilità di bilancio. In questo quadro gli spazi di manovra del Ministro Padovan per una politica tributaria di riforme realmente innovative sono ristretti; quello che possiamo ricavare dalla lezione del 2015 è che la scelta dei settori da incentivare è importante, ma ancora di più la sua stabilità nel tempo.

Basta guardare agli incentivi per i lavori di ristrutturazione nelle abitazioni private, per rendersi conto che la loro utilizzazione è in espansione, in parte per la crescita del reddito disponibile; ma soprattutto per il fatto che la loro stabilità, essendo rinnovate nel tempo, ne sta favorendo la diffusione. E a conti fatti, lo sconto fiscale, spalmato in 10 anni è un buon incentivo per le famiglie che anticipano la spesa, ma soprattutto un affare per il fisco che incassa da più parti.

Riformare il fisco non è la stessa cosa di un "pit stop" per cambiare le ruote di un'auto. Una riforma delle quattro grandi imposte italiane, IRPEF, IVA, IRES, IRAP, richiede un apparato di studi ed approfondimenti seri, che hanno ben poco a che vedere con la somma di interventi spot in qualche legge di stabilità.

Serve una vera rivoluzione fiscale, rispettosa dei principi e dei valori della costituzione repubblicana, che ponga fine alla rincorsa degli espedienti, senza preoccuparsi di chi paga il conto; una riforma sottratta ai condizionamenti di Confindustria, costruita sulle capacità di reddito dell'Italia che è rimasta più indietro in questi anni, che dovrebbe poter condividere gli stessi diritti di quella più

fortunata (se ancora si può dire così). In una parola un modello che premi l'impegno e il merito, dia sicurezza al risparmio, incoraggi giovani e meno giovani a mettersi in gioco, a rifiutare il declino, dando al Paese un nuovo slancio. Perciò non ci resta che crescere.